



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobce: J. K.

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2019, č. j. 11777/19/5200-10422-70855

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. V projednávané věci jde o doměření daně z příjmů fyzických osob žalobci za zdaňovací období roku 2012.
- 2. Hlavní činností žalobce je zemědělská výroba (živočišná i rostlinná). Na základě daňové kontroly zahájené 5. 12. 2013 mu Finanční úřad pro Jihomoravský kraj doměřil

dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 9. 2016, č. j. 3883078/16/3013-50521-703858, daň z příjmů fyzických osob za rok 2012 ve výši 774 945 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 154 989 Kč. Důvodem doměření daně byla jednak skutečnost, že žalobce prodal spojeným osobám stroje, přičemž v rozporu s § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou za prodej teleskopického manipulátoru, diskového podmiťáče, válce a návěsu společnosti J & K Invest Trade, s. r. o. (dále též „J&K“). Druhým důvodem bylo neuznání výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od společností AutoAgro Tech s. r. o. za dodávku řepky ozimé, od J&K Investment Trading za nákup hnojiva, od AGRO-INVEST TRADE s. r. o. (dále též „Agro-Invest“) za nákup pšenice krmné a od P.A.P.V. Trading s. r. o. (dále též „PAPV“) na propagaci a reklamu.

3. V rámci odvolacího řízení žalovaný doplnil dokazování a poté napadeným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr tak, že snížil dodatečně doměřenou daň na 366 945 Kč a penále na 73 389 Kč. Žalovaný po doplnění dokazování vyhověl argumentaci žalobce ohledně špatného technického stavu některých strojů v době prodeje společnosti J&K a uznal jako daňově účinné výdaje na nákup řepky ozimé od AutoAgro Tech i výdaje na propagaci a reklamu od PAPV.

II. Shrnutí obsahu žaloby

4. Žalobce v obsáhlé žalobě vymezil šest stěžejních okruhů žalobních námitek. Namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a tvrdil, že došlo k procesním pochybením správce daně před vydáním dodatečného platebního výměru (neseznámení s výsledkem kontrolního zjištění, pochybení při ukončení daňové kontroly, prekluze), k vadám odvolacího řízení (nebyli vyslechnuti všichni navrhovaní svědci, vyslýchání svědků prováděl prvostupňový správce daně v rozporu s devolutivním účinkem odvolání, nemohl kvalifikovaně reagovat na seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení) a k prekluzi. Dále tvrdil, že správce neunesl své důkazní břemeno při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a že v daňovém řízení bylo řádně prokázáno vynaložení nákladů na uskutečnění zdanitelných příjmů.

K vadám řízení před finančním úřadem

5. Podle žalobce došlo k nezákonnosti při průběhu a ukončení daňové kontroly a k uplynutí lhůty pro stanovení daně před vydáním dodatečných platebních výměrů. Daňová kontrola byla zahájena 5. 12. 2013, dne 9. 10. 2014 byla vydána výzva k prokázání skutečností, na niž žalobce řádně reagoval a domníval se, že pochybnosti správce daně odstranil. Až dne 30. 6. 2016 bylo zmocněnému zástupci žalobce zasláno do datové schránky seznámení s výsledkem kontrolního zjištění obsahující překvapivé závěry. Písemnosti ze spisového materiálu čítající 807 stran byly zástupci žalobce zpřístupněny až 18. 7. 2016. Byla mu dána lhůta 20 dnů k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, která byla následně prodloužena o 19 dnů do 8. 8. 2016. Další žádosti o prodloužení lhůty byly zamítnuty a dne 15. 8. 2016 přistoupil správce daně k ukončení daňové kontroly, aniž měl k dispozici vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění a aniž bylo rozhodnuto o opakované žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření. V době ukončení daňové kontroly tak lhůta k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění dosud neuběhla. Žalobce byl vyzván, aby se dostavil 5. 9. 2016 k projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 17. 8. 2016 se žalobce poprvé vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění, podruhé tak učinil dne 2. 9. 2016 a potřetí dne 8. 9. 2016. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 12. 9. 2016 správce daně na

vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění nereagoval a odmítl veškeré jeho důkazní návrhy. Žalobce proto důvodně odepřel podpis zprávy o daňové kontrole. Dne 14. 9. 2016 byl vydán dodatečný platební výměr.

6. V odvolání ze dne 30. 9. 2016 žalobce opakovaně navrhl provedení svědeckých výpovědí Z. V., S. K., J. K., R. S., Ing. M. M., R. D., Ing. J. Š., Ing. V. U., Ph.D. a P. B. Výslech svědků K., S. a D. byl nařízen již sedmý den po podání odvolání, výslech svědků U. a B. již jedenáctý den po podání odvolání a výslech svědků M. a Š. již dvanáctý den od podání odvolání, a to bez jakéhokoli pokynu odvolacího orgánu. Z toho žalobce usuzuje, že před vydáním dodatečných platebních výměrů byl nedostatečně zjištěn skutkový stav.

Prekluze

7. Ukončení daňové kontroly dne 15. 8. 2016 lze považovat za účelové. Zpráva o daňové kontrole byla vydána předčasně, lhůta pro stanovení daně tak marně uplynula 5. 12. 2016. Oznámením dodatečného platebního výměru proto nemohlo dojít k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Napadené rozhodnutí žalovaného tedy bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty. I pokud by došlo k řádnému ukončení daňové kontroly, lhůta pro stanovení daně by uplynula nejpozději 5. 12. 2017; do této doby daň nebyla pravomocně stanovena.
8. Na plynutí lhůty pro stanovení daně nemohlo mít podle žalobce vliv ani odeslání žádosti o mezinárodní dožádání. Přestože byla žádost odeslána až po 1. 1. 2014, byla učiněna v rámci daňové kontroly zahájené 5. 12. 2013, proto nemohla způsobit stavění lhůty pro vyměření daně dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.
9. Žalobce nesouhlasí se závěry správce daně, že lhůta pro stanovení daně za rok 2012 s odkazem na § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů uplyne až 1. 4. 2022. Za zdaňovací období 2010 deklaroval žalobce daňovou ztrátu 27 118 Kč. Po provedené daňové kontrole (viz zpráva o daňové kontrole z 20. 5. 2015) se v důsledku zvýšení příjmů o 56 000 Kč daňová ztráta snížila o částku 27 118 Kč, tj. byla doměřena na částku 0 Kč; daňová povinnost se nezměnila – zůstala ve výši 0 Kč. Žádná ztráta v roce 2010 tak nevznikla. Nebylo proto možné „nevzniklou“ ztrátu uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně. Navíc nelze tvrdit, že by § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů představoval speciální úpravu k § 148 daňového řádu. Z důvodu nemožnosti určit konec lhůty pro stanovení daně a s ohledem na požadavek právní jistoty tak nelze § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů použít v případě zahájení daňové kontroly; ode dne zahájení daňové kontroly běží obecná tříletá lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Tato úprava vylučuje použití § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, obdobně jako byla od 1. 1. 2011 vyloučena aplikace § 41 s. ř. s. Lhůta pro vyměření daně tak uplynula nejpozději 5. 12. 2017.

K vadám odvolacího řízení

10. Správce daně ve stanovisku k odvolání z 2. 6. 2017 zatajil odvolacímu orgánu znalost místa pobytu svědka Keňa, jakož i provedení jeho svědeckých výpovědí ve dnech 18. 4. 2017 a 20. 4. 2017 v rámci daňového řízení u AGRO Žádovice s. r. o. (dále též „AGRO Žádovice“). Dne 6. 10. 2017 bylo prvostupňovému orgánu postoupeno doplnění odvolání z 25. 8. 2017 bez jakéhokoli pokynu k vyřízení, přestože tuto písemnost měla řešit sama oprávněná osoba odvolacího orgánu. Prvostupňovému správci daně bylo až 7. 12. 2017 uloženo vyslechnout R. S., R. D., J. K. a P. K. (tj. více než po 14 měsících od podání

odvolání). Svědecké výpovědi navržené žalobcem, které byly provedeny v odvolacím řízení, vyhodnotil žalovaný jako naprosto nevěrohodné. Naopak jako věrohodné bylo posouzeno místní šetření a výpověď P. S., přestože svědkyně zmiňované skutečnosti evidentně nevnímala vlastními smysly. Hodnocení důkazů bylo nekriticky převzato od správního orgánu I. stupně. Navíc žalobce byl s hodnocením důkazních prostředků žalovaným seznámen až 27. 8. 2018.

11. Žalovaný se nevyjádřil k tomu, proč neprovedl výslech Z. V. či S. K. Žádné vyjádření žalovaného o neprovedení výslechu svědků s uvedením důvodu ve smyslu § 92 odst. 6 daňového řádu žalobce neobdržel. Z opatrnosti proto žalobce v předběžném vyjádření k dokazování v odvolacím řízení ze dne 1. 11. 2017 navrhoval opětovně provedení výslechů J. N., L. M., L. K. a M. J. V napadeném rozhodnutí ze dne 20. 3. 2019 žalovaný nezákonně odmítl provedení veškerých navržených důkazů. Neprovedením důkazů, které mají zásadní relevanci v daňovém řízení, bylo žalobci znemožněno unést důkazní břemeno.
12. Dále žalobce upozornil na porušení § 113 odst. 2 daňového řádu. Výsledky prováděné po podání odvolání nesměřovaly k vydání autoremedurního rozhodnutí, ale měly za cíl doplnit nedostatečně zjištěný skutkový stav. V takovém případě mělo být dokazování doplněno odvolacím orgánem, nikoliv týmiž úředními osobami, které se podílely na daňové kontrole. Přestože žalobce z tohoto důvodu uplatnil námitku podjatosti, nebylo jí vyhověno. Na provádění odvolacího řízení se tak nepřípustným způsobem podílely osoby, které se účastnily řízení v prvním stupni. Úřední osoby žalovaného zcela nekriticky převzaly hodnocení nově provedených důkazních prostředků. Pochybení správního orgánu I. stupně mělo být řešeno postupem podle § 115 odst. 1 daňového řádu, případně měl žalovaný doplnění dokazování uložit prvostupňovému správci daně. Jen odvolacímu orgánu náleží hodnotit nově provedené důkazy, což nebylo v projednávané věci dodrženo.
13. Dne 27. 8. 2018 byla zástupci žalobce doručena výzva k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Předmětný dokument však neobsahoval řádné vypořádání odvolacích námitek, proto na něj žalobce nemohl kvalifikovaně reagovat. Požádal proto žalovaného dne 30. 9. 2019 a 19. 11. 2018 o jasné sdělení, které skutečnosti považuje žalovaný za prokázané, resp. o provedení řádného hodnocení důkazů. Současně žádal o ústní projednání dosavadních kontrolních závěrů. Žalovaný však odmítl součinnost a spolupráci se žalobcem, přestože mu daňový řád takový postup neumožňuje. Byla tak porušena i zásada vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu). Orgány finanční správy přitom jsou povinny přistupovat k daňovým subjektům jako servisní organizace, aniž by automaticky předjímalý jejich zlé úmysly. Ani v napadeném rozhodnutí žalovaný na odvolací námitky řádně nereagoval a považoval je za „argumentační balast s důmyslně skrytým odvolacím důvodem“.

K aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (prodej strojů společnosti J&K)

14. Žalobce dále zpochybňoval postup správce daně, který podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zvýšil základ daně o zjištěný rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou o 716 000 Kč za prodej zemědělských strojů (teleskopického manipulátoru a diskového podmiťáče) společnosti J&K. Od počátku namítal, že předmětné stroje měly při prodeji závady a vyžadovaly rozsáhlé a finančně náročné opravy. Ty žalobce s ohledem na svůj pokročilý věk a budoucí neupotřebitelnost pro své podnikání již neprováděl a prodal je

společnosti J&K. Zjištění správce daně, že na J&K byl prohlášen konkurs, se netýká období, kdy probíhal nákup strojů od žalobce a následný prodej společnosti Agro-Invest, resp. dále AGRO Žádovice s. r. o. po celkové generální opravě. Není tedy pravdou, že by J&K nevykazovala žádnou reálnou ekonomickou činnost. Důkazy provedené v daňovém řízení prokazují, že stroje při prodeji J&K měly rozsáhlá poškození, přičemž byla prokázána cena potřebných oprav, resp. nezbytných náhradních dílů. Byl rovněž prokázán následný prodej strojů společnosti Agro-Invest a poté AGRO Žádovice, zejména výslechy pana K., U., D. a M. Tyto důkazy byly podle žalobce v řízení chybně vyhodnoceny.

15. Správce daně ze svědeckých výpovědí J. K. z 18. 4. 2017 a 20. 4. 2017 mylně dovodil, že opravy měla provádět společnost PWK spol. s r. o. (dále též „PWK“), která sídlí v Brně, Otiskova 2886/12, a nikdy neměla hlášenu provozovnu ve Veselí nad Moravou. Tuto spekulaci převzal i žalovaný. Žalobce nechápe, proč správce daně u PWK prováděl šetření, je-li z předmětu podnikání této společnosti zřejmé, že se nezabývá opravami pracovních strojů. Svědek při výslechu opakovaně (šestkrát) zmiňoval společnost PKW s. r. o., nikoliv PWK, přičemž se mohlo jednat o jakoukoliv společnost sídlící v průmyslové zóně poblíž benzinové čerpací stanice Unicorn směrem k obci Zarazice. Vypovídací hodnota uvedeného šetření tak je zcela nulová.
16. Podle žalobce došlo rovněž k porušení procesních práv tím, že jeho zástupci nebylo umožněno účastnit se výpovědi svědka K. Oznámení o provedení svědecké výpovědi bylo doručeno zástupci 22. 1. 2018, přičemž termín byl stanoven na 7. 2. 2018, tj. období jarních prázdnin. O změnu termínu svědecké výpovědi bylo požádáno 29. 1. 2018 z důvodu plánované dovolené žalobce zástupce. O nepřijetí omluvy informoval správce daně až 6. 2. 2018, kdy už byl zástupce na zahraniční dovolené. Tímto jednáním porušil správce daně zásadu vstřícnosti a spolupráce. Požadavek, aby zástupce žalobce preventivně informoval správce daně o termínech své dovolené, jde zcela nad rámec daňového řádu. Správce daně rovněž pochybil, pokud svůj postup odůvodnil výkladem, že podle § 96 odst. 5 daňového řádu není povinností daňového subjektu být přítomen výslechu svědka. Žalobce nepochybně měl právo být přítomen výslechu svědka. Neumožnění jeho účasti představuje porušení práva klást svědkovi otázky v rámci dokazování svých daňových práv a povinností.
17. Nesouhlasil rovněž s účelovým hodnocením svědeckých výpovědí V. U., R. D. i J. K. Výpovědi jsou věrohodné a svědci prokázali tvrzení žalobce ohledně technického stavu strojů v době prodeje. Nesprávně byly vyhodnoceny rovněž listinné důkazy prokazující faktické uskutečnění prodeje zemědělských strojů. Závěry správních orgánů, že důkazní prostředky neprokazují faktický prodej předmětných strojů společnosti J&K, stav těchto strojů v době prodeje, resp. to, že rozdíl mezi prodejními cenami a cenami tržně obvyklými je způsoben objektivními skutečnostmi, neobstojí. Závěry správce daně představují snůšku protichůdných tvrzení s cílem doměřit daň za každou cenu.
18. Žalovaný převzal závěry správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole, že nebylo prokázáno uskutečnění prodeje strojů. Pokud však uvádí, že uskutečnění prodeje nebylo prokázáno, nelze z těchto transakcí doměřit daň. Závěry žalovaného odporují požadavkům formální logiky a jsou vnitřně rozporné, tudíž nepřezkoumatelné.
19. Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nese správce daně břemeno důkazní i břemeno tvrzení. V daném případě žalovaný neprokázal ekonomickou, personální či jinou

spojitost mezi žalobcem a J&K, neprokázal údajně bezvadný stav strojů v době prodeje ani nestanovil ceny, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích. Není zřejmé, proč by J&K měla mít zájem na vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně u žalobce. Nelze uvažovat ani o tom, že by došlo k čerpání užitků na straně žalobce prostřednictvím druhé smluvní strany. Sjednané ceny odpovídají cenám sjednaným v běžných obchodních vztazích nespojenými osobami. Správce daně tak neprokázal ekonomickou, personální či jinou spojitost mezi žalobcem a J&K.

20. Žalovaný dospěl k závěru o bezvadném technickém stavu strojů, zatímco v případě AGRO Žádovice na základě shodných důkazních prostředků dospěl k opaku. Závěry žalovaného jsou zmatečné a protichůdné. Nebyl-li prokázán technický stav strojů v době prodeje, nelze z něj dovozovat nepřiměřeně nízkou cenu. Žalovaný své důkazní břemeno neunesl. Nebylo vysvětleno, na základě jakých důkazních prostředků byl prokázán bezvadný technický stav strojů. Tíží-li důkazní břemeno správce daně, nestačí pouze zpochybnit tvrzení žalobce. V rámci zjišťování běžných cen zjišťoval správce daně cenu běžně opotřebovaných strojů, ovšem teleskopický manipulátor i diskový podmítač byly ve špatném technickém stavu, což žalovaný nerefletoval. Referenční cena tak nemůže obstát. Správce daně oslovil osm společností, přičemž šest z nich žádné informace neposkytlo. Ze zbývajících dvou společností žádná teleskopický manipulátor neprodávala; ceny tak byly stanoveny odhadem, bez doložení smluv či ceníků, nabídek apod. Správce daně neměl k dispozici žádné tvrzení o realizované ceně manipulátoru.
21. U diskového podmítače byla situace obdobná. Z deseti oslovených společností jich osm žádné informace nesdělilo. Ze zbylých dvou jedna podmítač neprodávala, pouze cenu odhadla. Druhá ze společností pak cenu sdělila, ovšem správce daně nepřihlédl ke zmíněné výhradě ohledně stavu pracovního stroje. Navíc nebyly doloženy kopie kupních smluv, proto šlo pouze o jedno nepodložené tvrzení. To však nelze považovat za dostatečné a spolehlivé stanovení množiny zjištěných cen ani za cenu obvyklou. K určení referenční ceny měl být ustanoven znalec, který by zjistil obvyklou cenu neprovoznoschopného teleskopického manipulátoru a neprovoznoschopného diskového podmítače. Na návrh žalobce v tomto směru žalovaný nereagoval a neodůvodnil, proč neustanovil znalce k určení ceny obvyklé. Neprovedením znaleckého posudku a výpovědi svědka K. za přítomnosti žalobce bylo žalobci znemožněno unést důkazní břemeno.
22. Navíc žalobce poznamenal, že zákon o daních z příjmů v § 23 odst. 7 váže úpravu ceny k okamžiku sjednání ceny. K tomu došlo 21. 11. 2012, přestože se obchodní případy uskutečnily až v roce 2012. Žalovaný tak byl oprávněn zvýšit základ daně z příjmů o zjištěný rozdíl pouze za rok 2011, nikoliv za rok 2012.

K daňové uznatelnosti nákladů

23. Podle správce daně žalobce neprokázal zahrnutí výdajů ve výši 575 000 Kč za nákup hnojiv od J&K na základě dvou faktur ze 17. 9. 2012. Uvedený závěr byl učiněn na základě jediného úkonu, a to dožádání z 13. 2. 2014 místně příslušnému správci daně společnosti J&K. Samotný prodejce ani jeho jednatel J. K. k prokázání obchodního případu nebyli vyzváni. Žádost o součinnost J&K byla učiněna jen ve věci daňové kontroly u AGRO Žádovice, kde prodejce řádně reagoval a poskytl důkazní prostředky a patřičná vysvětlení. Navíc z Evidence o používání hnojiv za rok 2012 plyne, že hnojiva byla spotřebována na pozemcích obhospodařovaných žalobcem. Totéž potvrdil J. K.

v čestném prohlášení. Pokud by tyto důkazy správci daně nepostačovaly, navrhoval žalobce provedení svědecké výpovědi J. K. Tvrzení, že žalobce neměl k nákupu hnojiv potřebnou hotovost, je účelovou spekulací. Žalobci je rovněž nesprávně přičítáno k tíži, že nepředložil etikety nebo příbalové letáky nakoupených hnojiv. Žádný právní předpis mu povinnost archivovat tyto dokumenty neukládá. Svoje zákonné povinnosti splnil řádným vedením evidence hnojiv. K původu hnojiv odkázal žalobce na Registr hnojiv, v němž jsou rodné listy hnojiva volně k dispozici. Správce daně se měl rovněž zabývat souvislostí mezi spotřebou hnojiva a dodávkou těchto hnojiv žalobci od J&K. Svědek K. byl opakovaně vyslechnut ve věci AGRO Žádovice, přičemž správce daně tuto skutečnost zatajil a zamlčel i jeho aktuální adresu. Při výpovědi dne 7. 2. 2018 potvrdil svědek K. realizaci předmětných obchodních transakcí a odkázal na svou předchozí výpověď z 20. 4. 2017. Žalobcova procesní práva byla porušena tím, že se jeho zástupce předmětné výpovědi nezúčastnil. Postupem žalovaného tak bylo žalobci znemožněno unést důkazní břemeno. Žalobce je přesvědčen, že dodání hnojiva i jeho použití při ekonomické činnosti řádně prokázal. Naopak žalovaný své důkazní břemeno neunesl a nezpochybnil tvrzení daňového subjektu. Závěry žalovaného týkající se hodnocení důkazů jsou účelové a nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Postrádají jakékoli smysluplné odůvodnění a jsou nepřezkoumatelné. Navíc není rozhodné, zda plnění bylo poskytnuto dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu; rozhodné je toliko faktické vynaložení nákladu, což prokázáno bylo. Podmínky zahrnutí nákladů do daňově uznatelných výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak byly splněny.

24. Do daňově uznatelných nákladů zahrnul žalobce rovněž výdaje ve výši 1 218 090 Kč za nákup pšenice na základě 9 faktur od Agro-Invest. Správce daně tento náklad žalobci neuznal, přestože žalobce poskytl dostatečné důkazy. V čestném prohlášení Ing. M. M., jednatele Agro-Invest, z 18. 8. 2016 bylo potvrzeno uskutečnění předmětných obchodních případů. Ve věci byly správcem daně provedeny jen dva úkony, a to dožádání místně příslušnému správci daně a mezinárodní žádost o poskytnutí informací. Pro případ nedostatečnosti důkazů navrhoval žalobce rovněž provedení svědecké výpovědi Ing. M. K 31. 12. 2011 bylo na skladových zásobách žalobce 233,546 tun pšenice. Celkový nákup pšenice v roce 2012 činil 695,277 tun, přičemž 164,4 tun bylo spotřebováno na krmný fond, 0,837 tun na osetí. Sklizeň činila 99,694 tun a prodej pšenice 747,934 tun. Z prodeje byla řádně uhrazena daň. Pokud by správní orgány nepovažovaly důkazy za dostatečné, upozorňoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž plyne nutnost zohlednění relevantní části výdaj objektivně nutných na dosažení příjmů. Pokud správce daně nepochyboval o existenci a dodávkách pšenice dle předložených dokladů, měl akceptovat i doklady od Agro-Invest na pořízení pšenice. Čestné prohlášení Ing. M. bylo nezákonně odmítnuto, přestože v něm byla obchodní spolupráce potvrzena. Daňový subjekt Agro-Invest nebyl k součinnosti vůbec vyzván. Skutečnost, že svědek M. nebyl slovenskou daňovou správou vyslechnut, nemůže jít k tíži žalobce. Navíc ve věci AGRO Žádovice svědek byl vyslechnut, přičemž písemnosti mu byly zasílány na totožnou adresu. V podáních z 11. 9. 2018 a 19. 11. 2018 žalobce opakovaně navrhoval jeho výslech, přičemž žalovaný se k tomuto důkaznímu návrhu nijak nevyjádřil. Neprovedením této svědecké výpovědi bylo žalobci znemožněno unést důkazní břemeno. Žalobce je tak přesvědčen, že nákup pšenice předloženými důkazy řádně prokázal. Není přitom rozhodné, zda bylo plnění poskytnuto předmětným dodavatelem. Zásadní je faktické vynaložení nákladu a jeho daňová uznatelnost, což v daňovém řízení prokázáno bylo. Závěry žalovaného, že nákup pšenice nemusel být použit k dosažení zdanitelných příjmů,

nezohledňují skutečný rozsah vlastních zásob a množství spotřebované pro krmný fond. Pokud byly příjmy získané prodejem pšenice zdaněny, měly být uznány i jim odpovídající výdaje. Správce daně předložené důkazní prostředky nezpochybnil ani nevyvrátil. Žalobce tak své důkazní břemeno unesl. Tvzení žalovaného nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu, jsou nepodložená, zavádějící a účelová, jejichž cílem je žalobce poškodit.

25. Ze všech výše popsanych důvodů žalobce navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

26. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a vyjádřil se ke stěžejním námitkám uplatněným v žalobě.
27. Nesouhlasí s námitkou nepřezkoumatelnosti. Správní orgán podle judikatury Nejvyššího správního soudu není povinen vyčerpávajícím způsobem reagovat na každou dílčí námitku, je-li z napadeného rozhodnutí jako celku zjevné, jakým způsobem rozhodl a proč. Žalobcovo odvolání včetně dalších doplnění se pohybovalo v řádech stovek stran.
28. Co se týče prodeje teleskopického manipulátoru a diskového podmiče žalovaný je přesvědčen, že unesl své důkazní břemeno a prokázal, že žalobce a J&K jsou spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Prodejem předmětných strojů se neadekvátně snížily příjmy žalobce, neboť shodné stroje odběratelé žalobce během pár dní prodali AGRO Žádovice, v níž je jednatelem syn žalobce, a to za cenu o 1 266 000 Kč vyšší. Doba mezi nákupem a následným prodejem strojů je příliš krátká na to, aby mohlo dojít k testování možností prodeje do zahraničí, uvedení do provozuschopného stavu, nabízení k prodeji do zahraničí, vyslovení nezájmu zahraničních společností, a dohodě a prodeji AGRO Žádovice v provozuschopném stavu. Špatný technický stav předmětných strojů k 21. 11. 2011 nebyl prokázán. Důkazy z roku 2015 o technickém stavu v době prodeje svědčit nemohou. J&K nebyla nikdy zapsána jako vlastník či provozovatel teleskopického manipulátoru. Společnost Agro-Invest jej prodala dříve, než jej nabyla od J&K. Předávací protokoly vykazují nepřesnosti. Podle protokolu o technické kontrole stroje neměly žádné závady. Ani výpovědi Ing. V. U., R. D. či J. K. špatný technický stav strojů neprokázaly. V. U. nepotvrdil, že by prováděl technickou kontrolu strojů, R. D. nebyl technický stav strojů znám. J. K. odmítl k dané věci vypovídat a odkázal na svoji výpověď ve věci AGRO Žádovice, kde však byly jeho výpovědi nepřesné a neurčité. Vzhledem k tomu, že žalobce technický stav k datu prodeje neprokázal, správce daně zjišťoval obvyklou cenu předmětných strojů v opotřebení, které nebylo zpochybněno. Výzvou z 15. 1. 2016 vyzval žalobce k prokázání a doložení rozdílu mezi prodejními cenami a cenami obvyklými, čímž přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce. Ten však cenový rozdíl uspokojivě nevysvětlil.
29. Žalovaný připomněl, že tři různé společnosti nezávisle na sobě měly v letech 2011 a 2012 zájem koupit od žalobce šest zemědělských strojů a prodat je do zahraničí. Ve všech případech z prodeje sešlo a shodou okolností stroje zakoupila společnost vlastněná synem žalobce, přičemž mezi prodejem a zpětným nákupem uplynula velmi krátká doba (1 – 2 týdny), stroje byly prodávány údajně ve špatném technickém stavu, v rekordně krátké době byly opraveny a uvedeny do bezvadného stavu, o opravě neexistuje žádný záznam, přestože by se muselo jednat o velmi náročné opravy. Nebyla doložena ani přeprava strojů, přičemž žalobce i jeho syn provozují podnikatelskou činnost v témže areálu. Syn

žalobce se účastnil jednání vedoucích k prodeji strojů, zmiňoval jejich závady, nicméně o koupi zájem neměl. Ten projevil až následně a nakoupil stroje za mnohem vyšší ceny. Sled událostí prezentovaný žalobcem je podle žalovaného nelogický a nevěrohodný. Není pravdou, že by závěry žalovaného ve vztahu k žalobci a AGRO Žádovice byly odlišné. V obou případech vytýkaly orgány finanční správy daňovým subjektům nedoložení technického stavu v době prodeje, resp. nákupu.

30. K výdajům za nákup hnojiva od J&K žalovaný uvedl, že správci daně vznikly oprávněné pochybnosti o faktickém uskutečnění dodávek. Výzvou z 9. 10. 2014 přenesl důkazní břemeno na žalobce, který ani dalšími důkazními prostředky faktické dodání hnojiv neprokázal. Svědek K. k nákupu hnojiv nechtěl vypovídat, přičemž ani v rámci výpovědi ve věci AGRO Žádovice se k předmětným dodávkám nevyjádřil. U dodavatele nebylo možné dodání hnojiv pro nekontaktnost ověřit, nebyly předloženy ani dokumenty dokládající přepravu či příbalové letáky hnojiv. Nebylo tak prokázáno, že by se jednalo o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
31. Prokázány nebyly ani nákupy pšenice od Agro-Invest. Dodavatel nebyl kontaktní, nepodával daňová přiznání, proto byl žalobce vyzván k doložení faktického uskutečnění plnění. Listinné důkazy předložené žalobcem nepovažoval žalovaný za dostatečné, přeprava nebyla nijak doložena. Počty nakupované a spotřebované pšenice nelze považovat za věrohodné, výpověď jednatele M. se nepodařilo zajistit.
32. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou nezákonného průběhu a ukončení daňové kontroly. Okamžikem bezdůvodného odeprání podpisu zprávy dne 12. 9. 2016 nastaly účinky ukončení daňové kontroly. Poslední žádost o prodloužení lhůty pro vyjádření byla zamítnuta rozhodnutím z 8. 8. 2016, tedy před skončením daňové kontroly.
33. K námitce uplynutí prekluzivní lhůty žalovaný odkázal na body 49 až 58 napadeného rozhodnutí. Lhůta pro stanovení daně začala běžet 2. 4. 2013. Jelikož žalobce vykázal za zdaňovací období roku 2010 ztrátu, řídí se konec lhůty pro stanovení daně § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Ve spojení s § 34 odst. 1 téhož zákona by lhůta pro stanovení daně za období 2010 až 2015 skončila současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, tj. současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2015. Vzhledem k tomu, že žalobce i za zdaňovací období roku 2013 vykázal ztrátu, řídí se lhůta pro stanovení daně pro zdaňovací období 2013 - 2018 lhůtou za rok 2018. Takto určený okamžik konce běhu lhůty pro stanovení daně za rok 2013 je nezbytné aplikovat i pro rok 2010, jak potvrdil Krajský soud v Plzni v rozsudku ze 14. 11. 2018, č. j. 30 A 167/2018-50. Za předpokladu, že nenastane žádná z právních skutečností, která by měla vliv na lhůtu pro stanovení daně, lhůta uplyne 1. 4. 2022.
34. S ohledem na vše výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

35. Napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumal soud v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
36. O žalobě rozhodl soud bez nařízení jednání při splnění podmínek vyplývajících z § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).

37. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
38. Soud považuje úvodem za důležité zmínit, že se zákonností doměření žalobcovy daně z přidané hodnoty za roky 2011 a 2012 zabýval v rozsudku ze dne 26. 3. 2020, č. j. 30 Af 7/2018 – 149, jímž podanou žalobu zamítl. Velká část nyní uplatněné argumentace týkající se procesních pochybení v řízení před správními orgány byla v citovaném rozsudku vypořádána a soud ani v tomto případě nemá důvodu se od svých předchozích závěrů odchylovat.
39. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí [bod IV. A) rozsudku], poté hodnotil a namítané procesní vady před správním orgánem I. stupně [bod IV. B) rozsudku] a před žalovaným [bod IV. C) rozsudku]. Poté se věnoval námitce prekluze [bod IV. D) rozsudku]. Závěrem se vyjádřil ke správnosti aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů žalovaným [bod IV. E) rozsudku] a k námitce týkající se uznatelnosti nákladů [bod IV. F) rozsudku].

IV. A) Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

40. K namítané nepřezkoumatelnosti soud s odkazem na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu shrnuje, že nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. „Přezkoumatelnost“ rozhodnutí není hodnotou sama o sobě. Za nepřezkoumatelné proto nelze považovat takové rozhodnutí (soudu resp. správního orgánu), z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor byl zaujat vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že nebyly vyvráceny všechny dílčí argumenty uplatněné účastníky řízení (viz body 29 a 30 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS).
41. V předmětném případě je nutné s ohledem na rozsáhlost a četnost žalobcových podání trvat na tom, aby v napadeném rozhodnutí byly vypořádány všechny klíčové odvolací námitky. Žalovaný se v rozhodnutí zabýval námitkou prekluze, tvrzenými procesními pochybeními, věnoval se otázce důkazního břemena při prokazování daňové uznatelnosti nákladů i cen sjednaných mezi spojenými osobami. Na stěžejní odvolací námitky napadené rozhodnutí poskytuje jasné a srozumitelné odpovědi. Pokud žalobou napadené rozhodnutí detailně nereaguje na všechny jednotlivé argumenty uplatněné v odvolání a dalších doplňujících podáních, nezpůsobuje to jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, neboť hlavní linie úvah a odpovědí na žalobcovy stěžejní námitky je z rozhodnutí žalovaného seznatelná.

42. Žalobce dále dovozuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí ze skutečnosti, že správce daně a žalovaný zpochybnili samotný převod strojů, ovšem následně mu vyčítají, že neprokázal jejich technický stav. Je pravdou, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvádí, že mu z důvodů popsaných na stranách 117 – 120 zprávy vznikly pochybnosti mimo jiné o faktické realizaci prodeje teleskopického mainpulátoru a diskového podmiťáče a o jejich špatném technickém stavu. Listinné důkazy podle správce daně faktické uskutečnění předmětných strojů neprokazovaly (viz strana 127 zprávy). Výzvou ze 14. 8. 2015 proto vyzval žalobce, aby prokázal jak faktické uskutečnění prodeje předmětné zemědělské techniky, tak jejich technický stav. Žalobce na danou výzvu nereagoval. Správce nicméně shromáždil další důkazní prostředky a následně uznal, že k prodeji strojů došlo, ovšem konstatoval, že následný prodej přes prostředníky společnosti AGRO Žádovice byl vytvořen účelově s cílem snížení daňového základu dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V návaznosti na to vydal další výzvu k prokázání skutečností ze dne 15. 1. 2016, v níž požadoval, aby prokázal (i) technický stav převáděných strojů a (ii) cenový rozdíl mezi prodejní cenou a cenou tržně obvyklou. Tomu odpovídá i náhled žalovaného, který v bodě 138 napadeného rozhodnutí jasně konstatuje: „Vzhledem ke skutečnosti, že v průběhu daňové kontroly ani odvolacího řízení nebyl prokázán technický stav předmětných strojů, neprokázal daňový subjekt uspokojivě předmětný rozdíl ceny obvyklé a ceny sjednané daňovým subjektem a společností J & K Invest Trade, s. r. o.“ V bodech 139 - 140 pak žalovaný výslovně uvádí, že pokud by dospěl k názoru, že se prodej strojů neuskutečnil a v daném případě nebylo přípustné aplikovat § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, snížil by příjmy daňového subjektu o 334 000 Kč a zrušil zvýšení dle § 23 odst. 7 zákona o 716 000 Kč. K tomu však odvolací orgán nepřistoupil. Nepochyboval tedy o tom, že k prodeji deklarovaných strojů společnosti J&K došlo. To, že měl správce daně zpočátku daňové kontroly pochybnosti o samotném prodeji strojů, nečiní rozhodně napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.

43. Námitka tak není důvodná.

IV. B) K namítaným procesním vadám před správcem daně

44. Žalobce namítal, že mu byla stanovena nepřiměřeně krátká lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, že nebyl zohledněn termín dovolené jeho zástupce a že správce daně přistoupil k ukončení daňové kontroly bez jakéhokoliv vyjádření žalobce.
45. Obdobnou skupinu námitek uplatnil žalobce v již zmíněné věci týkající se daně z přidané hodnoty a soud se k ní vyjádřil v bodech 62 až 76 rozsudku č. j. 30 Af 7/2018 - 149. Vzhledem k tomu, že skutkové okolnosti jsou shodné i v nyní řešené věci, odkazuje soud pro úplnost na zmíněný rozsudek. Je zbytečné opakovat již řečené, proto soud shrnuje pouze základ své dřívější argumentace.
46. Rozhodnutím ze dne 30. 6. 2016, č. j. 3108379/16/3013-60562-710302 (doručeným zástupci žalobce téhož dne) byla žalobci stanovena lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění v délce 20 dnů od doručení. K první žádosti žalobce prodloužil správce daně lhůtu podle § 36 odst. 1 daňového řádu o 19 dnů (rozhodnutím ze dne 12. 7. 2016, čj. 3223643/16/3013-60562-710302), tj. celkem činila 39 dnů a skončila dne 8. 8. 2016. Žalobce opětovně žádal o prodloužení lhůty a to žádostmi ze dnů 15. 7. 2016, 21. 7. 2016, 8. 8. 2016 a 15. 8. 2016. Tyto žádosti správce daně zamítl rozhodnutími ze dne 26. 7. 2016, ze dne 1. 8. 2016 a ze dne 10. 8. 2016. Nutno dodat, že poslední žádost o prodloužení lhůty ze dne 15. 8. 2016 zaslal žalobce správci daně již po uplynutí lhůty pro vyjádření

k výsledku kontrolního zjištění. Není tak pravdivé tvrzení žalobce, že správce daně o jeho žádostech o prodloužení lhůty nerozhodl. Již v prvním rozhodnutí ze dne 12. 7. 2016 správce daně sdělil, že důvody žalobce uznává pouze zčásti a odůvodňuje prodloužení lhůty o 19 dnů. Neakceptoval návrh žalobce, který žádal *prodloužení lhůty do 30. 9. 2016, ne však dříve, než do 60 dnů ode dne ústního projednání výsledku kontrolního zjištění*. Toto rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno téhož dne, tedy 12. 7. 2016. Musel vědět, že jeho dalším žádostem ze stejných důvodů nebude vyhověno. I přesto podával stejné návrhy dál. První zamítavé rozhodnutí správce daně ze dne 1. 8. 2016 bylo žalobci doručeno stejný den. Pokud jde o poslední žádosti žalobce o prodloužení lhůty ze dne 8. 8. 2016 a 15. 8. 2016, nebylo povinností správce daně vyčkávat formálního rozhodnutí o nich a mohl přistoupit k ukončení daňové kontroly. Žalobce své opakované žádosti zjevně podával hlavně proto, aby oddálil projednání zprávy o daňové kontrole. Jeho námitka je tak nedůvodná.

47. Žalobce se s kompletním spisovým materiálem seznámil v rámci nahlížení do spisu dne 18. 7. 2016 (viz protokol čj. 3277789/16/3013-60562-710302) a měl tak dostatečný časový prostor se vyjádřit. Sdělením ze dne 15. 8. 2016, čj. 3617775/16/3013-60562-10302, správce daně informoval žalobce, že přistupuje k ukončení daňové kontroly a vyzval jej, aby se dne 5. 9. 2016 dostavil k projednání, podpisu a převzetí zprávy o daňové kontrole.
48. Dne 17. 8. 2016 zaslal žalobce správci daně podání označené jako „první dílčí vyjádření k výsledku kontrolního zjištění“. Druhé vyjádření zaslal dne 2. 9. 2016 a třetí dne 8. 9. 2016. Na jednání dne 12. 9. 2016 projednal finanční úřad se zástupcem žalobce (Monasi group s. r. o. – zastoupena jednatelem Bc. B. J.) zprávu o daňové kontrole s tím, že zástupce odepřel podpis zprávy z důvodu, že správcem daně byly účelově odmítnuty žalobcem navrhované důkazní prostředky, jednotlivá tvrzení správce daně jsou rozporuplná a ve zprávě nejsou obsažena stanoviska k navrhovaným důkazům. Správce daně tyto výhrady nepovažoval za oprávněné a odepření podpisu zprávy vyhodnotil jako bezdůvodné. Konečně sdělením ze dne 14. 9. 2016 správce daně žalobce informoval, že i přes odepření podpisu zprávy o daňové kontrole nastaly účinky projednání zprávy a ukončení daňové kontroly, neboť se jednalo o bezdůvodné odepření podpisu dle § 88 odst. 6 daňového řádu.
49. Z § 88 daňového řádu jasně plyne, že prostor pro doplnění a navržení důkazů má daňový subjekt pouze ve lhůtě pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. V nyní řešené věci tato lhůta uplynula dne 8. 8. 2016, přičemž žalobce své první vyjádření zaslal správci daně až 17. 8. 2016. Žalobce neuvedl žádné ospravedlnitelné a vážné důvody, proč lhůtu pro vyjádření zmeškal. Takovým důvodem nemůže být skutečnost, že zástupce žalobce byl na dovolené. Tuto situaci lze zcela běžně řešit substitucí. Navíc správce daně jedné žádosti o prodloužení lhůty vyhověl. I přesto, že žalobce svá vyjádření zaslal po uplynutí výše uvedené lhůty, zahrnul správce daně jejich obsah do zprávy o daňové kontrole a současně reagoval na návrhy na provedení důkazů. Správce daně však nemusel k žalobcovým opožděným vyjádřením vůbec přihlížet, neboť se zjevně jednalo o důkazní návrhy uplatněné po lhůtě podle § 88 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020), který zakotvuje zásadu koncentrace řízení (srov. BAXA, J., DRÁB O., KANIOVÁ L., LAVICKÝ P., SCHILLEROVÁ A., ŠIMKA K. a ŽIŠKOVÁ M. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer). K ukončení daňové kontroly tak došlo v souladu se zákonem. Odepřel-li žalobce podepsat zprávu o daňové kontrole z důvodu, že nebyla zohledněna jeho doplňující vyjádření k výsledku kontrolních zjištění a nebyly provedeny

navrhované důkazy, šlo o bezdůvodné odepření podpisu zprávy a důsledkem bylo řádné ukončení daňové kontroly podle § 88 odst. 6 daňového řádu. Námitka nezákonného ukončení daňové kontroly tak není důvodná.

50. Nedůvodná je rovněž námitka žalobce, že správce daně přistoupil k ukončení daňové kontroly, aniž by měl k dispozici vyjádření žalobce. Ten v první řadě zmeškal lhůtu pro vyjádření, jak soud vysvětlil výše, tudíž správce daně v předem avizované lhůtě přistoupil k ukončení daňové kontroly. Jestliže žalobce nezaslal své vyjádření včas, nese důsledky tohoto procesního postupu. Současně je vyjádření k výsledku kontrolního zjištění právem žalobce, nikoliv povinností či nezbytnou náležitostí pro ukončení daňové kontroly. V této souvislosti nemůže obstát ani námitka o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, neboť to byl žalobce, koho tížilo důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu a bylo v jeho zájmu navrhnout včas doplnění dokazování. To sice žalobce učinil, ale až po uplynutí lhůty k vyjádření.
51. Vzhledem k výše uvedenému posouzení je nepřipadná také námitka žalobce o tom, že oznámení dodatečného platebního výměru nelze přiznat účinky podle § 148 odst. 2 daňového řádu, neboť šlo o formální a účelový úkon. To žalobce dovozuje z toho, že finanční úřad doplňoval skutkový stav o výsledky svědků až po vydání zprávy o daňové kontrole a dodatečného platebního výměru. Jak soud zdůvodnil výše, tuto okolnost zavinil sám žalobce tím, že s důkazními návrhy přišel až po lhůtě pro vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. Finanční úřad provedl důkazy v rámci odvolacího řízení z vlastní iniciativy, aby posoudil, zda nejsou případně dány důvody pro využití autoremedury. Nijak tím nezpochybnil fakt, že daňová kontrola řádně proběhla a byla završena vydáním platebního výměru v souladu se zákonem. Nic nenasvědčuje ani tomu, že by snad šlo o účelové odložení dokazování až do odvolacího řízení jen proto, aby finanční úřad stihl včas vydat dodatečný platební výměr. Finanční úřad nebyl v žádné časové tísní. I kdyby byla prekluzivní lhůta v daném případě tříletá, počítala by se od zahájení daňové kontroly dne 5. 12. 2013 (§ 148 odst. 3 daňového řádu) a v době vydání platebního výměru, k němuž došlo dne 14. 9. 2016, by z ní tudíž zbývaly ještě téměř 3 měsíce (nadto lhůta byla v daném případě ještě výrazně delší, jak je vysvětleno níže v rámci výkladu k otázce prekluze). Soud tudíž neshledal žádné pochybení správce daně při ukončení daňové kontroly, a proto uzavírá, že vydáním dodatečného platebního výměru byla prekluzivní lhůta pro stanovení daně prodloužena o jeden rok [§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu].
52. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005-53, je nepřipadný. Závěry tam vyslovené řeší použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Se zástupcem žalobce byla zpráva o daňové kontrole projednána a ten ji bez dostatečného důvodu odmítl podepsat (viz bod 49 tohoto rozsudku). Podle § 88 odst. 6 daňového řádu pak odepření podpisu zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu nemá vliv na její použitelnost jako důkazního prostředku. Postup správce daně tak nebyl v rozporu se závěry výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu. Stejně tak jsou nedůvodné odkazy žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21 a ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, neboť postup správce daně nebyl jen formálním úkonem za účelem zachování lhůty, jak již soud výše zdůvodnil.

IV. C) K namítaným procesním vadám v odvolacím řízení

53. Námitku ve stejném rozsahu žalobce uplatnil v předchozím řízení, proto soud v podrobnostech odkazuje na body 80 až 102 již citovaného rozsudku č. j. 30 Af 7/2018-149.
54. Žalobce opětovně zpochybňuje postup správce daně, který provedl výslech jím navržených svědků, ovšem údajně nikoliv za účelem autoremedury. Podle § 113 odst. 2 daňového řádu si prvostupňový orgán vyhodnotí, zda sám napraví své rozhodnutí autoremedurou, případně zda řízení zastaví podle § 113 odst. 1 daňového řádu. Pokud nezvolí ani jednu z uvedených možností, předloží podané odvolání k rozhodnutí nadřízenému orgánu s tím, že je oprávněn doplnit řízení o nezbytné úkony. Cílem tohoto ustanovení nepochybně není, aby správce daně po ukončení daňové kontroly prováděl rozsáhlé dokazování (srov. Rozehnal, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019). To, zda jde o nezbytné úkony, posuzuje prvostupňový orgán sám na základě podaného odvolání a předchozího řízení. Případné doplnění dokazování o nezbytné úkony by nemělo být nepřiměřeně časově náročné.
55. Žalobce má pravdu v tom, že správce daně po podání odvolání poměrně obsáhle doplnil dokazování o výslechy svědků K., S., D., U., B., M. a Š. Tato situace je však důsledkem procesního postupu samotného žalobce, který své důkazní návrhy zaslal správci daně až po uplynutí lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, a to v jednom případě i měsíc po uplynutí této lhůty. Postup správce daně tak není procesním pochybením, neboť jen odráží skutkové okolnosti daného případu a žalobcovu procesní strategii. Částečný přesun dokazování až do odvolacího řízení je přičitatelný především žalobci, který své důkazní návrhy uplatnil pozdě. Je vysoce pravděpodobné, že pokud by správce daně navržené důkazy neprovedl, jejich provedení by mu uložil odvolací orgán podle § 115 odst. 1 daňového řádu. Výše popsaná koncentrace řízení slouží k tomu, aby zabránila obstrukcím bránícím ukončení daňové kontroly. V odvolacím řízení lze dokazování doplňovat a reagovat tak i na případná opožděná vyjádření účastníka řízení. Přesně to také finanční úřad učinil a žalobce ani neupřesňuje, jak by tento postup měl zasáhnout do jeho práv. Prvostupňový orgán navržené důkazy pouze provedl – jejich hodnocení už prováděl žalovaný.
56. V související námitce žalobce nesouhlasí s tím, že po podání odvolání činila úkony k doplnění dokazování stejná úřední osoba, která prováděla daňovou kontrolu (Bc. R. H.). Odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014-62, z něhož plyne, že pověřili odvolací orgán prvostupňového správce daně k doplnění dokazování podle § 115 odst. 1 daňového řádu, musí tyto úkony činit jiné osoby než ty, které prováděly úkony v rámci prvostupňového řízení. Soud již v žalobcově věci týkající se daně z přidané hodnoty tuto námitku žalobce odmítl s tím, že se závěry Krajského soudu v Ústí nad Labem neztotožňuje (blíže viz body 87 a 88 rozsudku č. j. 30 Af 7/2018-149). Pro zachování objektivity odvolacího řízení zcela postačuje striktní oddělení úředních osob, které provádějí důkazy a které o věci rozhodují (hodnotí důkazy) v odvolací fázi řízení. Úřední osoba provádějící daňovou kontrolu se nijak nepodílela na hodnocení důkazů odvolacím orgánem. Skutečnost, že se tato úřední osoba účastnila procesu dokazování i po podání odvolání proto nepředstavuje v dané věci porušení zásady dvojinstančnosti, ani jiné procesní pochybení. Navíc žalobce nekonkretizoval, jakým způsobem taková skutečnost mohla zasáhnout do jeho práv. Námitka proto není důvodná.

57. Pokud jde o žalovaným údajně opomenuté návrhy výsledku svědků, žalobce neuvádí, co by měl jejich výsledek prokazovat. Žalobce takové důkazy navrhoval, ovšem v podáních, která se dotýkala velkého počtu zdaňovacích období a různých daní. Výsledky Z. V. a S. K. se měly týkat plnění od PAPV, přičemž výdaje od této společnosti byly v odvolacím řízení žalobci uznány. Obdobný závěr lze učinit i k výsledku svědků N., M. aj., které byly navrhovány ve spojitosti s plněním od společnosti AutoAgro Tech; také výdaje od této společnosti byly v odvolacím řízení žalobci uznány. Ostatně žalovaný v bodě 200 napadeného rozhodnutí uvádí, proč výsledky zde uvedených svědků neprovedl. S tímto hodnocením se soud ztotožnil. Výsledek Ing. M. se žalovaný pokusil provést, ovšem bezúspěšně. Vyčerpal všechny procesní kroky k zajištění této výpovědi (obdobně viz bod 178 napadeného rozhodnutí). Výsledek Ing. K. k technickému stavu strojů by byl nadbytečný, neboť ten se k těmto otázkám vyjadřoval při ústním jednání dne 16. 4. 2014. Odkázat lze na bod 105 napadeného rozhodnutí, z něhož plyne, že i s ohledem na vztah Ing. K. k žalobci nebylo účelné provádět jeho svědeckou výpověď. I tato námitka je tudíž nedůvodná.
58. Žalobce brojí i proti tomu, že žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy ze dne 27. 8. 2018, čj. 38509/18/5200-10424-711507, nevypořádal jeho námítky. Tento úkon podle § 115 odst. 2 daňového řádu slouží k tomu, aby žalovaný informoval žalobce o tom, jaké důkazy v odvolacím řízení provedl, co prokazují a aby tak umožnil žalobci se k nim vyjádřit a případně navrhnout provedení dalších důkazů. To také žalovaný učinil v bodech 5-29 a 60-67 uvedeného seznámení. Ve zkratce tak odvolací orgán seznámil žalobce se svým pohledem na doplnění dokazování v odvolacím řízení. Cílem tohoto úkonu není vypořádat odvolací námítky žalobce – k tomu slouží rozhodnutí ve věci samé.
59. Na obecná tvrzení žalobce o tom, že konkrétní úřední osoby u něj iniciovaly šetření, účelově spekulují a odmítají veškeré důkazní návrhy, soud nehodlá reagovat. Nepřípadné jsou rovněž námítky žalobce, že úřední osoby v odvolacím řízení „zcela nekriticky opisují“ závěry správce daně. Pokud se odvolací orgán ztotožnil se závěry správce daně, mohl tak učinit buď prostým odkazem, nebo také zopakováním jeho závěrů. Proti tomu nelze nic namítat, argumentovat je třeba věcně a konkrétně – jaká odvolací námitka, na niž zpráva o daňové kontrole uspokojivě neodpovídá, zůstala tímto postupem nevypořádána apod.

IV. D) K namítanému uplynutí lhůty pro stanovení daně

60. Žalobce v podané žalobě namítal prekluzi práva doměřit daň.
61. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
62. Z § 34 odst. 1, věta první, zákona o daních z příjmů plyne, že *od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.*
63. Ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů uvádí, že *lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro*

zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Obdobně se postupuje při uplatnění ztráty po převodu podniku nebo jeho samostatné části, fúzi společností nebo rozdělení společnosti.

64. Žalovaný se k otázce prekluze vyjádřil v napadeném rozhodnutí (viz body 49 až 58). Jelikož žalobce vykázal za zdaňovací období roku 2010 v daňovém přiznání k dani z příjmů ztrátu (platební výměr č. j. 63630/11/310911703832), řídí se konec lhůty pro stanovení daně § 38r odst. 2 ve spojení s § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Lhůta pro stanovení daně tak končí současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2015, tj. 1. 4. 2019. Žalovaný dále upozorňoval na to, že žalobce vykázal ztrátu i v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2013. Podle něj tato skutečnost měla za následek, že i tato skutečnost měla vliv na běh lhůty pro stanovení daně za rok 2012, která podle § 38r odst. 2 ve spojení s § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů skončí současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roků 2013 až 2018, tj. k 1. 4. 2022. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno 21. 3. 2019.
65. Lhůta pro stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2012 počala běžet 2. 4. 2013 (§ 148 odst. 1 a § 136 odst. 1 daňového řádu). Vzhledem k tomu, že žalobce v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2010 vykázal daňovou ztrátu ve výši 27 118 Kč a správce daně mu ji v této výši vyměřil, neřídí se konec subjektivní lhůty pro stanovení daně ustanovením § 148 daňového řádu, ale aplikuje se zvláštní úprava obsažená v § 34 odst. 1 ve spojení s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti je nerozhodné, jak správně konstatoval žalovaný, že na základě daňové kontroly ukončené zprávou ze dne 20. 5. 2015, č. j. 2492535/15/3013-60561-709946, byly příjmy žalobce zvýšeny o 56 000 Kč, což vedlo ke zvýšení dílčího základu daně dle § 7 zákona o daních z příjmů na 28 869 Kč namísto vykázané ztráty 27 131 Kč. Výsledkem tak byl dodatečný platební výměr ze dne 25. 5. 2015, č. j. 2516546/15/3013-50521-703858, jímž byla žalobci za zdaňovací období roku 2010 doměřena daň ve výši 0 Kč a doměřená daňová ztráta ve výši -27 118 Kč. Z pohledu běhu lhůty pro stanovení daně je totiž důležitý pouze fakt, že žalobce daňovou ztrátu vykázal v daňovém přiznání za rok 2010 a mohl ji následně uplatnit. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020 - 40: „Protože stěžovatelka v uvedeném zdaňovacím období vykazala daňovou ztrátu, bude se konec této lhůty řídit § 38r zákona o daních z příjmů.“ Obdobně v rozsudku ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020-38, Nejvyšší správní soud potvrdil, že výsledný stav (to, že ztráta, která vznikla, byla později zrušena) není pro uplatnění delší prekluzivní lhůty rozhodný. „Podstatná je naopak je výchozí situace, tj. to, že ztráta vznikla a že bylo možné ji uplatnit kdykoli během pěti následujících let.“ Vykázanou daňovou ztrátu tak žalobce mohl uplatnit v následujících pěti zdaňovacích obdobích po roce 2010, přičemž lhůta pro stanovení daně se řídila posledním z nich, tedy rokem 2015 (§ 34 odst. 1 a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů). Konec subjektivní lhůty pro rok 2015 připadá na 1. 4. 2019, pokud by nedošlo k jejímu prodloužení či stavění dle § 148 daňového řádu. V této lhůtě žalovaný vydal jak dodatečný platební výměr, tak napadené rozhodnutí.
66. Zároveň je nutno upozornit, že ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 81/2020-40 (body 34-41) bylo vysloveno, že subjektivní lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu není vždy tříletá. Při použití § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů se její délka odvíjí od posledního zdaňovacího období, za které bylo možné

daňovou ztrátu uplatnit. V nyní řešené věci započala subjektivní lhůta pro stanovení daně běžet 2. 4. 2013 a její konec se řídí zdaňovacím obdobím roku 2015, tedy končí 1. 4. 2019. Subjektivní lhůta je proto šestiletá, nikoliv tříletá. Dle závěrů výše uvedeného rozsudku potom platí, že došlo-li k přerušení uvedené subjektivní lhůty např. zahájením daňové kontroly, počne znovu běžet takto vypočtená lhůta – v řešeném případě tedy lhůta šestiletá. Daňová kontrola byla zahájena dne 5. 12. 2013, a od tohoto dne tak počala běžet znovu subjektivní lhůta (§ 148 odst. 3 daňového řádu) pro stanovení daně v délce šesti let, která by skončila ke dni 5. 12. 2019.

67. Žalobce dovozuje uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z toho, že na jeho případ nelze uplatnit § 38r zákona o daních z příjmů, neboť ten byl derogován právě ustanovením § 148 daňového řádu. Tento názor vyvrátil již několikrát Nejvyšší správní soud (srov. rozsudky ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 - 74, ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019 - 20, nebo ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019 - 48). Vzhledem k tomu, že tato otázka není v judikatuře správních soudů sporná, postačí v souladu s výše citovanou judikaturou uzavřít, že § 148 daňového řádu a § 38r zákona o daních z příjmů mohou koexistovat a uplatní se vedle sebe.
68. Pokud žalobce uvádí, že do novelizace provedené zákonem č. 170/2017 Sb. byl výklad § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů sporný, a proto je nutné aplikovat výkladovou verzi pro něj mírnější, soud odkazuje na závěr vyslovený v rozsudku č. j. 10 Afs 3/2020-38. Podle něj se obě znění zákona (v rozhodném znění „Lze-li“, od 1. 7. 2017 znění „Bylo-li možné“) od sebe liší jen v tom, z jakého časového bodu pohlížejí na dobu pěti zdaňovacích období, během nichž lze ztrátu uplatnit. Rozdíl je jen ve formulaci, nikoli ve způsobu výkladu daného ustanovení, proto je nutné znění § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů vykládat shodně i před novelizací provedenou zákonem č. 170/2017 Sb. (viz bod 14 rozsudku). Neexistují tak dvě srovnatelné výkladové alternativy, proto nelze postupovat podle zásady *in dubio mitius*, jak žalobce požaduje.
69. Je pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentoval také tzv. řetězením ztrát. K tomu soud poznamenává, že danou otázku komplexně vyřešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, č. 4023/2020 Sb. NSS, jímž byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Plzni č. j. 30 A 167/2018-50 zmiňovaný žalovaným. Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„[p]ři vzniku daňové ztráty je pro běh lhůty pro stanovení daně rozhodné zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, a poslední zdaňovací období, za které ji bylo možné uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně (§ 34 ve spojení § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Vznikne-li daňovému subjektu v průběhu zdaňovacích období, během nichž lze uplatnit daňovou ztrátu jako položku odčitatelnou od základu daně, další daňová ztráta, nedochází k tzv. řetězení ztrát a tato skutečnost nemá za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla daňová ztráta poprvé.“* Jsou proto nesprávné úvahy správce daně a žalovaného, že pokud žalobce vykázal ztrátu v roce 2010 a následně i v roce 2013, prodloužila se tím lhůta pro všechna zdaňovací období a jejich konec se řídí zdaňovacím obdobím roku 2018. Na posouzení věci však tato skutečnost nemá žádný vliv, neboť napadené rozhodnutí bylo vydáno do konce lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2015, neboť žalobce vykázal v roce 2010 ztrátu. Nesprávná argumentace řetězením ztrát tak neměla žádný vliv na správnost závěru o vydání napadeného rozhodnutí ve lhůtě pro stanovení daně.
70. Pokud jde o mezinárodní dožádání a jeho vliv na běh lhůty pro stanovení daně, není tato skutečnost důležitá. Jak soud uvedl výše, žalovaný lhůtu pro stanovení daně bezpečně

dodržel, a to i bez prodloužení této lhůty mezinárodním dožádáním. Proto se soud touto námitkou podrobněji nezabýval.

71. Námitka tak není důvodná.

IV. E) Námitka chybné aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů

72. Žalobce namítal, že správce neunesl důkazní břemeno k prokázání ceny obvyklé za prodej teleskopického manipulátoru a diskového podmítače odběrateli J&K, resp. že při jejím stanovení nezohlednil aktuální stav strojů.

IV. E. 1 Skutkové okolnosti případu

73. Ze správního spisu vyplynulo, že žalobce vykázal v roce 2012 příjem ve výši 245 000 Kč plynoucí z prodeje teleskopického manipulátoru a příjem ve výši 89 000 Kč za prodej diskového podmítače odběrateli J&K. Na základě dožádání bylo potvrzeno, že odběratel J&K nesídlí na adrese uvedené v insolvenčním rejstříku, je dlouhodobě nekontaktní a neplní si své povinnosti vůči správci daně. Jednatel společnosti J&K J. K. zapsaný v obchodním rejstříku insolvenčním správcí sdělil, že v červenci 2011 mělo dojít k převodu obchodního podílu na jinou osobu a k jmenování nového jednatele; toho se však nepodařilo kontaktovat.
74. Z daňového řízení vedeného u společnosti AGRO Žádovice bylo ověřeno, že předmětné stroje byly společností J&K prodány společnosti AGRO-INVEST TRADE s. r. o. (dále též „AGRO-INVEST“) a ta je následně prodala za cenu 1 250 000 Kč (teleskopický manipulátor) a 350 000 Kč (diskový podmítač) odběrateli AGRO Žádovice, v níž je jednatelem syn žalobce. Bylo zjištěno, že společnost J&K nikdy nebyla zapsána jako vlastník ani provozovatel vozidla; tím se po daňovém subjektu stala společnost AGRO-INVEST, která dne 17. 1. 2012 vozidlo odhlásila a tentýž den přehlásila na AGRO Žádovice. Přihlášení vozidla na AGRO-INVEST bylo provedeno na základě faktury z 13. 1. 2012 od J&K, nicméně teleskopický manipulátor byl AGRO Žádovice prodán 2. 12. 2011, přestože byl od J&K pořízen až 13. 1. 2012. Předávací protokoly při prodeji strojů byly podepsány mezi žalobcem a J. K. 21. 11. 2011. Místo J&K je zde uvedena společnost J&K Investment Trading a přebírající osobou byl J. K., přestože ten od července 2011 již měl funkci jednatele předat jiné osobě. Dle informací autorizovaného servisu zemědělské techniky (AGROTECHNIC MORAVIA a. s. – protokol z 3. 4. 2015, č. j. 1601575/15/3013-60561-709946) by jenom oprava včetně náhradních dílů trvala autorizovanému servisu přibližně 6 dnů; v případě neautorizovaného servisu by se ještě více protáhla. Skutečnost, že o způsobu přepravy ke kupujícímu, resp. do servisu nebyly poskytnuty bližší informace, správce daně utvrdila v tom, že došlo k „faktické dodávce bezvadné zemědělské techniky přímo společnosti AGRO Žádovice“ (viz str. 26 zprávy o daňové kontrole).
75. Správce daně proto uzavřel, že přeprodej strojů přes dvě společnosti, které jsou pro správce daně nekontaktní, a následné pořízení strojů společností AGRO Žádovice byl učiněn za účelem snížení daňového základu u žalobce. AGRO Žádovice totiž nakoupila předmětné stroje, které J&K nakoupila od žalobce dne 21. 11. 2011 za cenu 245 000 Kč a 89 000 Kč, dne 2. 12. 2011 od AGRO-INVEST (tj. za 11 dnů) za cenu 1 250 000 Kč, resp. 350 000 Kč. Dané obchodní transakce tak správce daně vyhodnotil jako „účelově vytvořené řetězce předprodejů, které nebyly fakticky realizovány a jejich jediným cílem bylo převedení

předmětných zemědělských strojů z obchodního majetku daňového subjektu na společnost AGRO Žádovice s. r. o. vlastněnou jeho synem Ing. L. K., a to způsobem pro daňový subjekt z daňového hlediska co nejméně finančně nákladným.“ Výše uvedené podle správce daně svědčí o tom, že vztah s prostředníky J&K a AGRO-INVEST byl uskutečněn převážně za účelem snížení základu daně a prostředníci jsou jinak spojenými osobami dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů (viz str. 25 až 28 a 117 až 120 zprávy o daňové kontrole).

76. Při určení ceny obvyklé vycházel správce daně z metody srovnatelné nezávislé ceny a vyhodnocoval prodejní ceny použitých zemědělských strojů stejné značky, typu, stáří, s obdobnými parametry, prodávané ve stejném roce. Vyhledal 13 subjektů zabývajících se prodejem nové i použité zemědělské techniky. Z předmětného vzorku bylo vyloučeno 6 společností, které sdělily, že stroje specifikované správcem daně neprodávaly nebo nebyly schopny sdělit požadované údaje. Využity tak byly údaje od sedmi společností, v případě teleskopického manipulátoru od společností AGROTEC a. s. (cena stanovena v rozmezí 1 100 000 Kč až 1 250 000 Kč) a ARBO, spol. s r. o. (900 000 Kč – 1 000 000 Kč), v případě diskového podmítače od MOREAU AGRI, spol. s r. o. (cena 183 000 Kč) a ARBO, spol. s r. o. (150 000 Kč). Správce daně tak na základě zjištěných odhadů cen stanovil rozpětí cen obvyklých u teleskopického manipulátoru v intervalu 900 000 – 1 250 000 Kč a u diskového podmítače v intervalu 150 000 – 183 000 Kč, přičemž v rámci daného intervalu pak vycházel z ceny pro žalobce nejvýhodnější, tj. z ceny manipulátoru 900 000 Kč a podmítače 150 000 Kč (viz strana 30 – 32 zprávy o daňové kontrole, resp. úřední záznam o stanovení ceny obvyklé z 26. 2. 2016).
77. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 15. 1. 2016, č. j. 84625/16/3013-60561-709946 proto správce daně vyzval žalobce k prokázání a doložení rozdílu mezi prodejními cenami zemědělských strojů a cenami obvyklými.
78. Ten žalobce vysvětloval špatným technickým stavem strojů v době prodeje. Podle žalobce byl u teleskopického manipulátoru poškozen výsuv teleskopického ramene a proporcionální ventil, diskový podmítač měl poškozeno uložení disků (viz popis závad poskytnutý Ing. L. K. při ústním jednání dne 28. 1. 2015, protokol č. j. 476795/15/3013-60561-709946). Z daňového dokladu a předávacího protokolu je zřejmé, že závada byla uvedena pouze u teleskopického manipulátoru. Správce daně od společnosti AGROTEC a. s., která pro žalobce i AGRO Žádovice zajišťuje opravy zemědělských strojů, zjistil, že u teleskopického manipulátoru byl 10 měsíců před prodejem vyměněn nový proporcionální ventil, 8 měsíců před prodejem vyměněna pístnice hydrauliky a 2 měsíce před prodejem vyměněna hadice výsuvu teleskopu. Při místním šetření dne 17. 2. 2014 v provozovně AGRO Žádovice byla potvrzena existence teleskopického manipulátoru a byly poskytnuty doklady ohledně dalšího prodeje podmítače dne 15. 1. 2013 společností MOREAU AGRI, spol. s r. o. (dále též „Moreau Agri“).
79. V odvolacím řízení byly provedeny výslechy Ing. V. U., Ph.D., J. K. a R. , které měly prokázat technický stav strojů v době prodeje J&K.
80. Z výpovědi V. U. dne 24. 11. 2016 vyplynulo, že svědek má na starosti obchodní oddělení a schvaluje výkupy a prodeje všech strojů v rámci České republiky. Společnost se v roce 2011 zaměřovala na prodej a servis zemědělských strojů, provozovala i bazar strojů vykoupených od zákazníků. Po pěti letech si na konkrétní údaje z nabídky nevzpomíná, ale nabídka na odkup strojů proběhla. O úmyslu prodat stroje se dozvěděl v roce 2011 od

žalobce. Diskuse probíhala se žalobcem i jeho synem. Nakonec se nedohodli, neboť nabídka nebyla zajímavá. Stroje viděl na farmě v Žádovicích, přijel sám, u prohlídky byl přítomen žalobce. U diskového podmiťáče byly smeteny disky, technický stav nebyl dobrý. Stav teleskopického manipulátoru nebyl schopen posoudit, detailně jej neprohlížel. O prohlídce nebyla sepsána žádná písemnost, to se standardně neprovádí. Důvodem prodeje byla podle svědka nespokojenost žalobce se stroji. Společnost by po případném odkupu stroje dále prodala. Podmínkou uskutečnění obchodu bylo, že žalobce koupí nový stroj. Tuto nabídku žalobce nevyužil. Žalovaný v bodě 116 napadeného rozhodnutí uzavřel, že svědecká výpověď V. U. nepotvrdila špatný technický stav strojů v době prodeje, neboť je zřejmé, že svědek neprovedl podrobnou technickou prohlídku strojů.

81. Dne 18. 1. 2018 byla provedena svědecká výpověď R. D., který pracoval u žalobce od roku 2007 do roku 2012 (od 1. 6. 2012 je zaměstnancem AGRO Žádovice). Svědek uvedl, že na základě žádosti žalobce zjišťoval stav techniky a prováděl opravy vozového parku, na které stačil; ostatní opravy zajišťoval autorizovaný servis. Nevěděl, jaký byl technický stav v době prodeje a nebyl mu znám ani rozsah poškození. U diskového podmiťáče potvrdil, že byla provedena v roce 2011 náročnější oprava – ložiska. Podle žalovaného ani tato svědecká výpověď nebyla způsobilá prokázat přesný technický stav strojů v době prodeje (viz bod 119 napadeného rozhodnutí).
82. Při svědecké výpovědi J. K. dne 7. 2. 2018 svědek opakovaně odkazoval na svoji svědeckou výpověď učiněnou v rámci daňového řízení u AGRO Žádovice dne 18. 4. 2017 a dne 20. 4. 2017; ty byly jako listinné důkazy zařazeny do spisu. Vyplynulo z nich, že se J&K zabývala dovozem nákladních a osobních aut, ale v případě žalobce obchodovala se zemědělskými komoditami a pracovními stroji. Vypověděl, že žalobce potřeboval opravu asi 4 – 5 strojů. J&K je po odkoupení opravila, aby se po repasi mohly odprodat zpět. Nevěděl přesně, o jaké stroje se jednalo, za jakou cenu byly nakoupeny, ani jaký byl jejich technický stav. Při nákupu jednal se žalobcem, nebyl si jist, jak stroje uhradil. Následně byly stroje prodávány synovi žalobce, který o ně měl zájem již v době nákupu od žalobce. Servis strojů prováděla společnost PKW s. r. o. ve Veselí nad Moravou. Ani svědecká výpověď J. K. podle žalovaného špatný technický stav strojů v době prodeje neprokázala (viz bod 127 rozhodnutí).
83. K tvrzenému servisu strojů správce daně zjistil, že společnost PWK spol. s r. o. sídlí v Brně Líšni a zabývá se mj. opravami elektrických strojů a přístrojů a nikdy neměla hlášení žádnou provozovnu.
84. O nestandardních okolnostech svědčí podle žalovaného rovněž fakt, že tři různé společnosti nezávisle na sobě v letech 2011 a 2012 projevily zájem koupit od daňového subjektu 6 zemědělských strojů s úmyslem prodat je do zahraničí. Ve všech případech z prodeje sešlo a následně je zakoupila AGRO Žádovice vlastněná synem žalobce. Mezi prodejem strojů od žalobce a nákupem společností AGRO Žádovice uplynula krátká doba, stroje byly údajně ve velmi špatném technickém stavu, ale v krátké době byly opraveny a uvedeny do bezvadného stavu. Společnosti, které stroje od žalobce nakoupily, jsou nekontaktní a neplní si své povinnosti. Žalobce i AGRO Žádovice sídlí v témže areálu, přičemž doprava strojů z areálu nebyla nikdy doložena, přestože údajný špatný technický stav strojů odůvodňoval jejich přepravu. Syn žalobce byl přítomen jednání o případném prodeji strojů žalobcem, nicméně nikdy neprojevil vůli stroje zakoupit. Přesto je následně koupil od cizí společnosti za podstatně vyšší ceny (viz bod 102 napadeného rozhodnutí).

IV. E. 2 Právní posouzení

85. Žalobce namítal, že správce daně neunesl důkazní břemeno, proto nemohlo dojít k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
86. Podle věty první citovaného ustanovení (ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2012) platilo, že *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.*
87. Dále § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů uvádí, že *jinak spojenými osobami jsou ty, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*
88. V daňovém řízení obecně platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke své daňové povinnosti. Z tohoto pravidla však existují výjimky, kdy prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese správce daně. Tak je tomu právě při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Hodlá-li správce daně upravit základ daně na základě citovaného ustanovení, postupuje v následujících třech krocích:
- (1) prokáže, že cena sporné transakce (tzv. převodní cena) byla sjednána mezi spojenými osobami;
 - (2) prokáže, že převodní cena se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tzv. referenční cena),
 - (3) zjistí-li rozdíl mezi převodní a referenční cenou, dá daňovému subjektu příležitost, aby zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlil a doložil.
89. V prvních dvou krocích nese důkazní břemeno správce daně. Teprve prokáže-li, že smluvní strany jsou spojené osoby a že si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, přenesse se důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak (pokud chce obhájit výši sjednané ceny) musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, ale přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, č. 2548/2012 Sb. NSS, ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31, nebo ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012 – 52, odst. 14, nebo ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67).
90. Z výše citované judikatury vyplývá, že předpokladem úpravy základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zjištění, že se jedná o vztah mezi spojenými osobami. Až poté, co správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k této podmínce, může přikročit k posuzování, zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Závěr o tom, že účastníci právního vztahu jsou osobami jinak spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, tak nelze dovozovat pouze ze skutečnosti, že v posuzovaném případě existuje rozdíl mezi

cenou sjednanou a cenou obvyklou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67).

91. V nyní posuzovaném případě správce daně (potažmo žalovaný) všechny výše uvedené povinnosti splnil. Prokázal, že žalobce účelově prodával stroje za neodůvodněně nízké ceny přes prostředníky J&K a AGRO-INVEST, aby je následně za vyšší (tržní) cenu zakoupila společnost AGRO Žádovice vlastněná žalobcovým synem. Detaily svědčící o účelovosti vytvoření předmětného řetězce správce daně podrobně popsal ve zprávě o daňové kontrole (s. 25 až 28 a 117 až 120) a žalovaný je převzal v bodech 99 až 101 napadeného rozhodnutí. Správce daně není povinen předložit v daňovém řízení konkrétní důkaz, že se spojené osoby „domluvily“. O spojených osobách lze usuzovat i ze skutkových okolností. Prodejem teleskopického manipulátoru a diskového podmítače se neadekvátně snížily příjmy žalobce, neboť shodné stroje odběratelé žalobce během pár dní prodali AGRO Žádovice za cenu o 1 266 000 Kč vyšší. S ohledem na krátkou dobu, která dělila jednotlivé transakce, je podle soudu nereálné, aby společnosti, které postupně údajně poškozené stroje koupily, měly časový prostor pro testování možností prodeje do zahraničí, opravu těchto strojů, nabízení k prodeji do zahraničí a po vyslovení nezájmu nabídly stroje k prodeji AGRO Žádovice. Vše tak nasvědčuje tomu, že se jednalo o účelové transakce, jejichž prostřednictvím chtěl žalobce snížit své daňové zatížení. Není rovněž bez významu, že pokud by žalobce realizoval prodej strojů přímo AGRO Žádovice, šlo by bez jakýchkoliv pochybností o spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů. Soud tak souhlasí se žalovaným, že na žalobce, J&K, AGRO-INVEST a AGRO Žádovice lze nahlížet jako na jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů.
92. Dále soud hodnotil, zda správce daně prokázal odlišnost cen sjednaných žalobcem od cen referenčních. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS, podle něhož *„referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. (...) [P]okud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (...), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější“*.
93. V nyní posuzovaném případě správce daně oslovil 13 různých společností zabývajících se prodejem zemědělské techniky. Přestože se dotázané subjekty zabývají převážně prodejem zemědělských strojů zemědělcům, je srovnání se žalobcem přiléhavé, neboť nároky na srovnatelnost je nutné klást především na předmět prodeje. Z oslovených subjektů se vždy dvě společnosti vyjádřily k odhadované (tržní) ceně stroje, v níž byl zohledněn výrobce, stáří stroje, rok výroby apod. Z nich správce daně sestavil interval 900 – 1 250 000 Kč pro teleskopický manipulátor a 150 – 183 000 Kč pro diskový podmítač, jehož spodní hranici, která byla z hlediska daňového zatížení cena pro žalobce nejvýhodnější, použil jako cenu obvyklou, tj. 900 000 Kč pro manipulátor a 150 000 Kč pro podmítač. Výše uvedenému

rozpětí ostatně odpovídá i cena, za kterou společnost AGRO Žádovice nakoupila stroje od AGRO-INVEST – teleskopický manipulátor za 1 250 000 Kč a diskový podmítač za 350 000 Kč.

94. Výtky žalobce, že stanovení ceny obvyklé není dostatečně podložené a že měl být ustanoven znalec, nepovažuje soud za oprávněné. Je přesvědčen, že referenční cena byla stanovena dostatečně spolehlivě a přiměřeně situaci. Správce daně výzvou ke spolupráci oslovil 13 subjektů zabývajících se prodejem zemědělské techniky napříč celou Českou republikou. S ohledem na specifika prodáváných zemědělských strojů je pochopitelné, že ne všechny oslovené subjekty měly s prodejem podmítače či manipulátoru od příslušných výrobců a příslušných vlastností zkušenosti. Relevantní odpovědi tak správce daně u obou strojů získal jen od dvou subjektů. I na základě těchto odpovědí však správce daně podle soudu přesvědčivě stanovil interval obvykle realizovaných cen, jehož spodní hranici určil jako cenu referenční. Uvádí-li žalobce, že oslovené subjekty správci daně ke svým odpovědím nepřiložily faktury či smlouvy dokládající prodej zemědělských strojů v dané výši, je nutno s odkazem na specifickou předmětu prodeje konstatovat, že cena byla dotázanými subjekty stanovena v souladu se závěry výše citovaného rozsudku č. j. 8 Afs 80/2007-105 hypotetickým odhadem s přihlédnutím odborným znalostem a zkušenostem dotazovaných subjektů. Přiložení faktur či dokladů o prodeji lze jistě požadovat při určování referenční ceny běžně prodáváného zboží, ovšem stěží lze na stejném požadavku trvat při stanovování ceny specifických zemědělských strojů, k jejichž prodeji na trhu dochází omezeně. Přestože lze připustit, že vzorek dvou odborných odhadů ceny zemědělských strojů vskutku není příliš reprezentativní, je tento vzorek s ohledem na specifika prodáváných zemědělských strojů v posuzované věci dostačující pro přesvědčivé určení referenční ceny (přiměřeně viz závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2020, č. j. 4 Afs 125/2020-61). Nedůvodná je i argumentace o nutnosti obstarání znaleckého posudku. Ten ani podle judikatury Nejvyššího správního soudu není nutný vždy, pouze v případě, že by správce daně nedisponoval dostatečně spolehlivými odhady cen a neměl by tak z čeho vycházet; (srov. např. rozsudek č. j. 1 Afs 109/2021-67). V nyní projednávané věci ustanovení znalce za účelem zjištění referenční ceny nebylo nutné, neboť správce daně disponoval spolehlivými odhady cen zemědělských strojů, na jejichž základě byl schopen spolehlivě stanovit cenu obvyklou. Soud tak uzavírá, že správce daně splnil své důkazní břemeno rovněž ve vztahu ke skutečnosti, že žalobce s J&K sjednal cenu, která se liší od tzv. referenční ceny, která by byla sjednána v běžných obchodních vztazích.
95. Poté, co správce daně prokázal, že šlo o transakci mezi spojenými osobami i že se referenční cena lišila od ceny sjednané mezi spojenými osobami, dal žalobci prostor, aby tento rozdíl uspokojivě vysvětlil (viz výzva ze dne 15. 1. 2016, č. j. 84625/16/3013-60561-709946). Žalobce cenový rozdíl vysvětloval zhoršeným technickým stavem předmětných strojů, který dokládal daňovým dokladem, předávacím protokolem (na němž je závada uvedena u teleskopického manipulátoru), čestnými prohlášeními R. D. a J. K., popisem závad poskytnutým synem žalobce Ing. L. K. při jednání dne 28. 1. 2015 (protokol č. j. 476795/15/3013-60561-709946) a svědeckými výpověďmi V. U., J. K. a R. D.
96. Správce daně oslovil společnost AGROTEC, která pro žalobce a AGRO Žádovice zajišťuje opravy zemědělských strojů, a Městský úřad Kyjov s dotazem ohledně vlastnictví předmětných strojů. AGROTEC v odpovědi na výzvu uvedla, že u manipulátoru došlo před jeho prodejem k opravám proporcionálního ventilu, výsuvu teleskopu, k výměně

proporcionálního ventilu, k výměně pístnice hydrauliky a výměně hadice výsuvu teleskopu. Z odpovědi Městského úřadu Kyjov vyplynuly nesrovnalosti ohledně převodu vlastnictví. Na J&K vlastnictví evidováno nebylo a v následných převodech došlo k nesrovnalostem. Na základě těchto odpovědí žalovaný verzi žalobce o špatném technickém stavu stroje neuvěřil. Technické závady podmiťtače nebyly uvedeny na dokladech, vyplývaly toliko z ústního vyjádření Ing. L. K. a měly je dokládat rovněž svědecké výpovědi. Soud se ztotožnil se žalovaným, že svědecké výpovědi učiněné v daňovém řízení špatný technický stav strojů nebyly způsobitelné prokázat. Věrohodnost svědeckých výpovědí je nutno vnímat ve světle všech skutkových okolností případu. V nyní řešené věci existovaly závažné pochybnosti správce daně, že žalobce úmyslně snížil hodnotu prodávaných zemědělských strojů, podpořené vyjádřeními AGROTEC a Městského úřadu Kyjov. Předložená čestná prohlášení sama o sobě nemohou obstát. Ani v odvolacím řízení provedené výsledky J. K., R. D. či V. U. důkazní situaci žalobce nezlepšily. V. U. uvedl, že po 5 letech si není schopen vzpomenout na údaje z konkrétní nabídky, nicméně následně byl schopen zcela konkrétně popsat jednotlivé znaky obchodovaných strojů. Odmítl však, že by provedl důkladnou prohlídku pro zhodnocení technického stavu strojů. Na základě toho dospěl žalovaný k závěru, že daná výpověď nebyla způsobitelná špatný technický stav strojů prokázat (bod 116 rozhodnutí). Ani z výpovědi R. D. nevyplýval přesný technický stav zemědělských strojů, neboť svědek nebyl přítomen prohlídkám stroje, ani mu nebyl znám rozsah poškození (viz bod 119 rozhodnutí). Verzi J. K. žalovaný neuvěřil. Výsledek ze dne 7. 2. 2018 nepřinesl nové skutečnosti, neboť svědek pouze odkázal na své výpovědi v daňovém řízení u AGRO Žádovice ze dnů 18. 4. 2017 a 20. 4. 2017. Tvrdil, že stroje nakoupil ve špatném technickém stavu, nechal je opravit a následně prodal. Žádné doklady o realizovaných opravách ani o přepravě strojů do servisu však předloženy nebyly, což podle soudu jednoznačně podporuje závěr žalovaného, že ani tato výpověď nepotvrdila tvrzení žalobce o špatném technickém stavu strojů (viz bod 127 rozhodnutí).

97. K výtkám žalobce, že jeho zástupce se nemohl účastnit svědecké výpovědi J. K. dne 7. 2. 2018, soud ve shodě se žalovaným (viz body 128-129 napadeného rozhodnutí) uvádí, že zástupce byl o konání výpovědi vyrozuměn. Dne 29. 1. 2018 se sice z důvodu plánované dovolené z termínu konání svědecké výpovědi omluvil, ovšem s ohledem na datum doručení vyrozumění o konání svědecké výpovědi dne 22. 1. 2018 nepovažoval správce daně omluvu za včasnou, o čemž byl žalobcův zástupce včas vyrozuměn (5. 2. 2018). Navíc se jednalo o opakovanou výpověď svědka, který dříve na několik předvolání nereagoval, proto správce daně oprávněně nepřistoupil ke změně termínu výpovědi. Doplnil rovněž, že předmětná výpověď ani neobsahuje nová skutková zjištění. Soud souhlasí se žalovaným, že s ohledem na předchozí neúspěšné pokusy daňové správy o předvolání J. K. k výslechu nebylo vhodné svědeckou výpověď odkládat. Případný je rovněž závěr, že žalobcův zástupce měl omluvu zaslat správci daně obratem poté, co se dozvěděl o termínu svědecké výpovědi, případně si měl na daný den zajistit zástupce. Zásadní nicméně je, že svědecká výpověď J. K. nepřinesla žádná nová skutková zjištění, která by ovlivnila závěry správce daně či žalovaného obsažené v napadeném rozhodnutí. Svědek v ní pouze odkázal na dřívější výpovědi z roku 2017, které učinil v daňovém řízení u AGRO Žádovice; s nimi byl žalobce seznámen a mohl na ně reagovat. K porušení jeho procesních práv v důsledku nepřítomnosti zástupce při výslechu dne 7. 2. 2018 tak nedošlo.

98. K námitce nepřítomnosti šetření správce daně u společnosti PWK se sídlem v Brně lze poznamenat, že předmětné šetření skutečně nemělo pro nyní projednávanou věc relevanci. Správce daně se měl spíše než na název společnosti, který mu ne zcela přesvědčivě sdělil svědek K. při výpovědi dne 20. 4. 2017, zaměřit na údaj o sídle daného subjektu (ve Veselí na Moravě v areálu benzinové stanice); ostatně obdobná argumentace o opravách strojů se vyskytla ve věci daně z příjmů za rok 2011 u kupujícího UniTos, čehož si správce daně mohl povšimnout. Ani neúčelnost předmětného šetření však nemůže ničeho změnit na skutečnosti, že subjektem, na němž spočívalo důkazní břemeno k prokázání špatného technického stavu strojů, byl žalobce. Ten přesvědčivě v daňovém řízení tvrzené skutečnosti nedoložil.
99. Soud proto ve shodě se žalovaným uzavírá, že žalobce tížilo důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu k prokázání rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou referenční. Jeho vysvětlení, že rozdíl odůvodňuje špatný technický stav strojů v době prodeje, nebylo u teleskopického manipulátoru ani diskového podmiťáče prokázáno (naopak u válce, podrývaku a návěsu žalovaný verzi žalobce uznal – viz body 141 až 156 rozhodnutí). Žalobcovu verzi podporují *de facto* jen výpovědi osob, které byly do sporné transakce zapojeny. Žalobce jako prodejce, J. K. jako jednatel kupující společnosti (prostředníka) a Ing. K. jako společník a jednatel AGRO Žádovice, na kterou byly následně stroje převedeny. Tyto důkazy, jak bylo výše uvedeno, nemohou obstát, navíc s přihlédnutím k tomu, že obdobné schéma (převod majetku z žalobce na AGRO Žádovice přes prostředníka) se opakovalo i u daně z příjmů za rok 2011 (věc vedená pod sp. zn. 30 Af 36/2019). Žalobce tak rozdíl cen uspokojivým způsobem nedoložil, proto správce daně správně upravil základ daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
100. Nepřípadné jsou rovněž výtky žalobce, že příjmy měly spadat do zdaňovacího období roku 2011. Přestože cena byla sjednána 21. 11. 2012, příjmy žalobce obdržel až v roce 2012 a v tomto roce je také zaúčtoval. Není proto pochyb o tom, že spadaly do zdaňovacího období roku 2012. Ani argumentaci, že v daňovém řízení AGRO Žádovice, učinily finanční orgány jiný závěr ohledně technického stavu strojů, neobstojí. Žalobce předmětné tvrzení nijak neprokázal (navíc žalovaný tuto skutečnost popírá). Odkazů žalobce na věc 29 Af 97/2017 nelze využít, neboť citovaná věc skončila uspokojením žalobce podle § 62 s. ř. s. a soud rozhodnutí žalovaného meritorně nepřezkoumával.
101. Námitka tak není důvodná.

IV. F) Výdaje vynaložené na přijatá plnění

102. Závěrem žalobce zpochybňuje závěr žalovaného, že neunesl důkazní břemeno k prokázání daňové účinnosti výdajů od J&K Investment Trading (hnojivo) a Agro Invest (pšenice).
103. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *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.*
104. Judikatura Nejvyššího správního soudu zdůrazňuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz např. rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 81, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9

Afs 30/2007 – 73, a ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82). Existence daňových dokladů, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje faktické uskutečnění výdaje (viz např. rozsudky ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, či ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68).

Nákup hnojiv od J&K Investment Trading

105. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce deklaroval uskutečnění výdajů od J&K Investment Trading na základě faktur č. pf2012113 a pf2012114 v celkové výši 690 000 Kč. Správce daně v rámci daňové kontroly provedl šetření za účelem ověření faktického dodání hnojiv. Z internetových stránek dodavatele zjistil, že se společnost zaměřuje na dovoz lodí, letadel, strojů, textilu, elektroniky a luxusního zboží; prodej hnojiv nenabízel, ani neinzeroval. V odpovědi na dožádání od správce daně místně příslušného dodavatele, bylo sděleno, že J&K Investment Trading je nekontaktní, nespolupracuje se správcem daně, proto nebylo možné provést místní šetření a prověřit realizaci transakcí. Výzvou z 9. 10. 2014 proto správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečné realizace výdajů. V odpovědi na tuto výzvu žalobce předložil objednávky, dodací listy, kupní smlouvy, evidenci hnojení a doklady o hotovostní úhradě. Na jednání dne 10. 11. 2014 doplnil, že přepravu zajišťoval dodavatel, hnojiva byla použita do půdy, což dokládá evidence hnojení, etikety neměl k dispozici. Dále bylo doloženo čestné prohlášení J. K., že obchodní případy byly uskutečněny. V odvolacím řízení byla provedena svědecká výpověď J. K., v níž si svědek na dané obchodní transakce nepamatoval, nebyl schopen rozlišit, které případy se týkaly J&K Investment Trading a které J&K Invest Trade (v obou byl jednatelem). Odkázal na své výpovědi ve věci AGRO Žádovice, ty se však nákupu hnojiv nijak nevěnovaly. Tvrdil rovněž, že předmětem dodávek mělo být i osivo, což však z prověřovaných faktur nevyplývalo.
106. Žalovaný ve shodě se závěry správce daně (viz str. 98 až 103 zprávy o daňové kontrole) uzavřel, že předložené listinné důkazy (objednávky, dodací listy, kupní smlouvy) neprokazují faktické dodání hnojiva s přihlédnutím k tomu, že u dodavatele nebylo možné vystavení dokladů ani faktickou dodávku ověřit. Pochybnosti panovaly rovněž o úhradách za transakce, neboť k úhradě mělo dojít netransparentně v hotovosti v průběhu dvou týdnů, aby nebyl překročen limit pro platby v hotovosti (viz strana 98 zprávy o daňové kontrole). Navíc úhrady probíhaly i v okamžiku, kdy žalobce na pokladně neměl potřebnou hotovost. Doklady o úhradách tak byly vyhodnoceny jako nevěrohodné (viz strana 99 zprávy o daňové kontrole). Tvrzení J. K. v čestném prohlášení nebylo při svědecké výpovědi potvrzeno (k námitkám žalobce, že se dané výpovědi nemohl zúčastnit, viz bod 97 výše). Nebyl předložen žádný důkaz prokazující faktické dodání hnojiv (např. ohledně přepravy) a s ohledem na absenci dalších důkazních prostředků (např. příbalových letáků) nebylo možné ověřit ani původ hnojiva.
107. Soud souhlasí se žalobcem, že mu žádný právní předpis neukládá povinnost uchovávat příbalové letáky hnojiv. Daňový řád mu však stanoví povinnost prokázat faktické uskutečnění výdaje, jsou-li formální doklady správcem daně relevantně zpochybněny. Žalovaný tuto povinnost žalobce nedovožoval, pouze příkladmo stanovil, že předložení příbalových letáků mohlo umožnit ověření původu hnojiv a tím zlepšit důkazní situaci žalobce. Ten však mohl faktické uskutečnění dodání prokázat i jakýmkoli jinými důkazy. Ty důkazy, které však předložil v daňovém řízení, byly k prokázání faktického uskutečnění dodávek nedostatečné. Soud proto souhlasí se správcem daně (zejm. viz strany 101 až 102 zprávy o daňové kontrole), potažmo s žalovaným (viz bod 169 rozhodnutí), že

žalobce pořízení hnojiv od J&K Investment Trading neprokázal. Obdobný závěr ve vztahu k DPH ostatně učinil soud v bodech 151 a 152 rozsudku č. j. 30 Af 7/2018-149, na které lze pro úplnost na tomto místě odkázat).

Nákup pšenice od Agro-Invest

108. Další neuznané výdaje tvořily výdaje vynaložené za nákup pšenice krmné od Agro-Invest na základě faktur č. pf2011275, pf2011276, pf2011278, pf2011279, pf2012034, pf2012036 a pf2012042 v celkové výši 1 218 090 Kč. I v tomto případě správce daně za účelem ověření faktického dodání zboží učinil dotaz na správce daně místně příslušného dodavatele. Z odpovědi na dožádání ze dne 26. 2. 2014 bylo zjištěno, že Agro-Invest je nekontaktní, nepodala přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2011 a k dani z příjmů právnických osob za rok 2011. Za 3. čtvrtletí 2011 sice přiznání k DPH podala, deklarovala však uskutečněná i přijatá plnění v obdobné výši s minimální daňovou povinností. S ohledem na nekontaktnost však nebylo možné obsah daňového přiznání ověřit. Jednatel společnosti byl v rozhodné době Ing. M. M., jehož podpisový vzor v obchodním rejstříku neodpovídal podpisům na fakturách. Z mezinárodního dožádání bylo zjištěno, že jeho pobyt na Slovensku není znám; nepodařilo se jej tak vyslechnout.
109. S ohledem na zjištěné nesrovnalosti správce daně výzvou ze dne 9. 10. 2014 vyzval žalobce k prokázání faktického dodání pšenice krmné v rozsahu uvedeném na fakturách. V návaznosti na tuto výzvu žalobce předložil objednávky, dodací listy, kupní smlouvu, doklady o úhradě a čestné prohlášení Ing. M. M. z 18. 8. 2016. Žalobce doplnil, že pšenice byla nakoupeno k dalšímu zobchodování, k čemuž předložil prodejní faktury. I v tomto případě nepovažoval správce daně předložené listinné důkazy dostatečné k prokázání faktické realizace transakcí z důvodu nemožnosti ověření transakcí u dodavatele a z důvodu absence důkazů o faktické dodávce pšenice. Doklady o úhradě nepovažoval správce daně za věrohodné, neboť k úhradám většinou mělo docházet v okamžiku, kdy žalobce neměl finanční hotovost, resp. byl stav pokladny záporný (viz strana 94 zprávy o daňové kontrole). Faktury prokazující následný prodej pšenice ani k nim přiložené propočty nakoupené, prodané a spotřebované pšenice nebyly podle žalovaného věrohodné, neboť s přihlédnutím k vlastní produkci a nevěrohodnému stavu zásob nemusel být k dosažení zdanitelných příjmů nákup pšenice uskutečněn (blíže viz body 175 až 176 rozhodnutí). Svědeckou výpověď Ing. M. se správce daně pokusil zajistit pomocí mezinárodního dožádání, ovšem bezúspěšně. Jeho čestné prohlášení pak nebylo využito z důvodů vysvětlených v bodě 179 napadeného rozhodnutí. Důkazy potvrzující přepravu zboží doloženy nebyly a ani jinak žalobce podle správce daně (strany 94 až 97 zprávy o daňové kontrole) i žalovaného (bod 182 rozhodnutí) skutečnou realizaci transakcí neprokázal.
110. I v tomto případě soud souhlasí se žalovaným i správcem daně, že důkazy poskytnuté žalobcem v daňovém řízení nebyly způsobilé prokázat faktickou realizaci výdajů. Předložené doklady samy o sobě vynaložení výdajů neprokázaly, neboť správce daně vyjádřil konkrétní pochybnosti, na základě kterých přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce a bylo na něm, aby faktické uskutečnění výdajů prokázal. Se žalovaným lze souhlasit rovněž v tom, že faktury dokládající následný prodej pšenice odběratelům žalobce nejsou způsobilé prokázat předcházející pořízení pšenice žalobcem od dodavatele Agro-Invest. Vlastní záznamy žalobce o spotřebě pšenice také nejsou zcela věrohodné, jak vysvětlil správce daně na stranách 96 až 97 zprávy o daňové kontrole. Byly vytvořeny žalobcem a i pokud by byly pravdivé, nemohly by v daném případě bez spojení s dalšími

důkazy prokázat faktickou realizaci deklarovaných plnění ve značném rozsahu. S ohledem na pochybnosti o možnosti realizace hotovostních úhrad, vlastní produkci žalobce a nevěrohodné skladové evidence tak nebylo možné formálními důkazy realizaci transakcí prokázat, neboť žádné doklady svědčící o realizaci výdajů, tak jak žalobce tvrdil, předloženy nebyly (např. důkazy o dopravě, doložení původu pšenice apod.). Nemohlo se jednat ani o tzv. esenciální výdaje, jak tvrdí žalobce, neboť ty lze zohlednit pouze v případě stanovení daně podle pomůcek (v podrobnostech viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020-45); k tomu v nynějším případě nedošlo. Soud se proto ztotožnil se správcem daně i žalovaným v tom, že žalobcem předložené důkazy neosvědčily faktické uskutečnění tvrzených plnění od Agro-Invest. Obdobný závěr ve vztahu k DPH ostatně učinil soud v bodech 146 a 147 rozsudku č. j. 30 Af 7/2018-149, na které lze pro úplnost na tomto místě odkázat).

111. Námitka tak není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

112. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
113. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 30. září 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu