



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové 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, čj. 11776/19/5200-10422-708855

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. Na základě daňové kontroly zahájené dne 5. 12. 2013 doměřil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) žalobci za zdaňovací období roku 2011 daň z příjmu fyzických osob ve výši 423 825 Kč a penále z doměřené daně ve výši 84 765 Kč, a to dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 9. 2016, čj. 3880451/16/3013-50521-703858 (dále jen „dodatečný platební výměr“).

2. Odvolání žalobce proti citovanému dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 17. 5. 2019.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit. Ve velmi obsáhlé žalobě vymezil čtyři stěžejní okruhy žalobních námitek. Za prvé namítal, že došlo k procesním pochybením správce daně před projednáním zprávy o daňové kontrole, tj. v doměřovacím řízení. Za druhé uvádí, že k procesním pochybením došlo i v odvolacím řízení. Za třetí konstatuje, že uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Za čtvrté namítá, že v daňovém řízení řádně prokázal uskutečnění všech zdanitelných plnění tak, jak tvrdí.

Procesní pochybení správce daně

4. V prvé námitce konstatuje, že správce daně postupoval v průběhu daňové kontroly nezákonně. Dne 30. 6. 2016 totiž doručil žalobci seznámení s výsledkem kontrolních zjištění, která byla naprosto překvapivá. Ve sdělení ze dne 15. 8. 2016 pak správce daně sdělil žalobci, že přistupuje k ukončení daňové kontroly a vyzval jej, aby se 5. 9. 2016 dostavil k projednání, podpisu a převzetí zprávy o daňové kontrole. K ukončení daňové kontroly dne 15. 8. 2016 správce daně přistoupil i přesto, že nerozhodl o opakované žádosti žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolních zjištění a aniž by obdržel jakékoliv vyjádření žalobce (který svá vyjádření zaslal až 17. 8. 2016, 2. 9. 2016 a 8. 9. 2016). Ve zprávě o daňové kontrole (předložené žalobci 12. 9. 2016) pak správce daně veškerou argumentaci a veškeré důkazní návrhy žalobce odmítl. Z uvedené zprávy není vůbec zřejmé, jaké skutečnosti byly či nebyly prokázány. Doložená čestná prohlášení hodnotil správce daně jako obstrukční jednání žalobce a navržené svědecké výpovědi jako nadbytečné. Dne 12. 9. 2016 byla zpráva o daňové kontrole se žalobcem projednána, veškeré důkazní návrhy svědčící ve prospěch žalobce správce daně nedůvodně odmítl s cílem žalobce poškodit – z důvodu mnoha vad odmítl žalobce (resp. jeho zástupce) podpis této zprávy. Žalobce k tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, čj. 8 Afs 118/2005 - 53, podle kterého jsou vady při projednání zprávy o daňové kontrole překážkou vydání rozhodnutí.
5. V odvolání žalobce opětovně navrhoval výslech svědků 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. jedenáctý den po podání odvolání; výslech svědků M. a Š. pak dvanáctý den po podání odvolání. Z toho žalobce usuzuje, že před vydáním dodatečného platebního výměru byl nedostatečně zjištěn skutkový stav a ukončení daňové kontroly tak lze považovat za účelové. Zpráva o daňové kontrole tak byla vydána předčasně (aniž byl řádně zjištěn skutkový stav věci), lhůta pro stanovení daně uplynula 5. 12. 2016. Oznamováním dodatečného platebního výměru totiž nemohlo dojít k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok dle § 148 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť šlo o formální úkon. K tomu odkazuje žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, čj. 4 Afs 54/2015 - 21 a ze dne 7. 2. 2018, čj. 2 Afs 239/2017 - 29.

Procesní pochybení žalovaného

6. Dále žalobce upozornil na vady odvolacího řízení. Výsledky prováděné po podání odvolání nesměřovaly k vydání autoremedurního rozhodnutí, ale měly za cíl doplnit nedostatečně zjištěný skutkový stav. Tím došlo k porušení § 113 odst. 2 daňového řádu. Dokazování mělo být doplněno žalovaným, jako odvolacím orgánem, nikoliv úředními osobami, které se podílely na vydání dodatečného platebního výměru. Jen takový postup by byl v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu. Případně měl žalovaný doplnění dokazování uložit prvostupňovému správci daně. Namítá rovněž, že úřední osoby žalovaného Mgr. Š. Z. a Ing. T. J. v odvolacím řízení pouze nekriticky okopírovaly a podpořily spekulativní závěry správce daně. To může svědčit o tom, že se tyto osoby fakticky podílely na doplnění odvolacího řízení, byť formálně je pod tím podepsána úřední osoba správce daně.
7. Žalobce poukazuje na § 115 odst. 2 daňového řádu, podle kterého musí seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy před vydáním rozhodnutí obsahovat vypořádání námitek, které odvolatel k dokazovaným skutečnostem uplatnil (odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 2. 2015, čj. 15 Af 267/2012 - 56). Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy ze dne 27. 8. 2018, však neobsahuje žádné vypořádání námitek, které daňový subjekt ve vztahu k dokazovaným skutečnostem uplatnil (a to nejen odvoláním ze dne 30. 9. 2016, ale také v podáních ze dne 25. 8. 2017, 1. 11. 2017 a 10. 8. 2018). Žalobce několikrát ve svých podáních ze dne 19. 11. 2018, 3. 3. 2019 a 30. 9. 2019 namítal, že uvedené seznámení se zjištěnými skutečnostmi není srozumitelné a není zřejmé, jaké skutečnosti považoval žalovaný za prokázané a jaké naopak za neprokázané. Žalobce neměl dostatek informací, aby se mohl kvalifikovaně vyjádřit a uvážit případné důkazní návrhy. Posledně uvedené motivovalo žalobce k tomu, aby ve svých podáních ze dnů 30. 9. 2018 a 19. 11. 2018 vyzval žalovaného k součinnosti při správném zjištění daňové povinnosti a stanovení termínu ústního projednání dosavadních kontrolních závěrů. Daňový řád neumožňuje správci daně svévolně odmítnout součinnost z jeho strany. Žalobce má za to, že osoby zúčastněné na správě daní mají právo po správci daně požadovat spolupráci. K posledně uvedenému odkazuje žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, čj. 5 Afs 14/2004 - 60 a ze dne 5. 12. 2017, čj. 9 Afs 275/2016 - 34. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí na odvolací námitky žalobce nereagoval a některé z výše uvedených považoval za argumentační balast. Žalovaný tak porušil žalobcovo právo na řádný a spravedlivý proces, zásadu dvojinstančnosti řízení a dopustil se dalších procesních pochybení.

Uplynutí prekluzivní lhůty

8. Žalobce zdůraznil, že odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci po 1. 1. 2014 (byť v rámci kontroly započaté dne 5. 12. 2013) nelze považovat za skutečnost odůvodňující stavění prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. K tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017 - 39. I z tohoto důvodu se žalobce domnívá, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 marně uplynula nejpozději 5. 12. 2017.
9. Dále nesouhlasí s tvrzením správce daně, že lhůta pro stanovení daně měla s odkazem na § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, uplynout až dnem 1. 4. 2022. Výklad žalovaného k posledně uvedenému ustanovení předpokládá, že vznikla daňová ztráta. Ve zdaňovacím období roku 2010 náklady nepřevyšovaly příjmy a ztráta sice byla

vyměřena, ale nakonec nevznikla (byla dodatečně zrušena). V daňovém přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 tak nebylo možné „nevzniklou“ ztrátu za zdaňovací období roku 2010 uplatnit.

10. V související námitce žalobce zdůrazňuje, že z výkladu žalovaného není zřejmé, zda považuje úpravu v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů za speciální k celému § 148 daňového řádu, nebo jen k některým jeho ustanovením. Dle žalobce nelze přijmout jiný závěr, než že pro určení konce běhu lhůty pro stanovení daně nelze vůbec § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů v případě daňové kontroly použít. Působnost § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2011 zanikla jako důsledek nepřímé novelizace provedené § 148 daňového řádu. Žalovaný de facto přichází s tzv. řetězením daňových ztrát, kdy je reálné, že lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o desítky let. Tyto závěry jsou však v rozporu s názorem Ústavního soudu vyjádřeném v nálezu sp. zn. II. ÚS 493/05, ze dne 11. 1. 2007 (N 5/44 SbNU 53). Prekluzivní lhůta směřuje k ochraně daňového subjektu a není-li upravena dostatečně transparentním způsobem, který navíc umožňuje více výkladů, je nutno upřednostnit ten, který je ve prospěch daňového subjektu. Lhůta pro vyměření daně je odrazem právní jistoty a jediným možným výkladem je, že ode dne zahájení daňové kontroly běží obecná tříletá lhůta podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, čj. 4 Afs 251/2015 - 74 považuje za nepřipadný a se závěry Nejvyššího správního soudu tam vyjádřenými nesouhlasí.

Prodej traktoru odběrateli UniTOS spol. s r. o.

11. Žalobce převedl na společnost UniTOS spol. s r. o. (dále jen „UniTOS“) traktor New Holland TS 100 A, a to na základě faktury č. 110100005 ze dne 8. 3. 2011 za částku ve výši 125 000 Kč. Správce daně však uvedl, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění prodeje předmětného traktoru. Přestože žalobce neprokázal faktické uskutečnění prodeje, vytýkal mu správce daně také to, že neprokázal velký rozdíl mezi cenou prodejní a tržně přiměřenou, přičemž navíc je společnost UniTOS osobou se žalobcem spojenou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Žalobce však jednoznačně prokázal (mj. svědeckými výpověďmi), že předmětný traktor měl v době prodeje špatnou převodovku a současně správci daně prokázal, že případná oprava nebyla rentabilní. Společnost UniTOS měla v úmyslu traktor opravit a následně prodat do zahraničí, jak potvrdil v čestném prohlášení její jednatel Ing. Š. Ten rovněž potvrdil realizaci tvrzeného prodeje a špatný stav převáděného traktoru. Společnost UniTOS následně opravila zakoupený traktor a převedla jej dále na společnost AGRO Žádovice s r. o. (dále jen „AGRO“). O nabytí traktoru společností AGRO nemohou být pochybnosti, prokazuje to nejen úvěr, kterým tato financovala zakoupený traktor, ale také účetnictví této společnosti.
12. K technickému stavu a převodu traktoru na společnost UniTOS vypovídal bývalý jednatel této společnosti, Ing. Š., který jej potvrdil. Správce daně však z nepochopitelných důvodů označil tuto výpověď i svědka samotného jako nevěrohodné. Naopak tato byla zcela věrohodná a prokazovala skutečnosti tvrzené žalobcem. Kromě toho poukazuje na svědeckou výpověď R. D., který vypověděl o značném poškození předmětného traktoru. I tuto však správce daně nepochopitelně hodnotil tak, že neprokazuje prodej traktoru či jeho vady. To doplňuje zmatečné tvrzení správce daně, který zprvu tvrdí, že předložené důkazní prostředky neprokazují faktický prodej. Dále však uvádí, že žalobce prodal

předmětný traktor za cenu, která neodpovídá tržní. Tato protichůdná a nepodložená tvrzení přitom žalovaný potvrdil a zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

13. Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami, upraví se základ daně o zjištěný rozdíl. K prokázání takového spojení osob tíží správce daně břemeno tvrzení a důkazní břemeno ke všem skutečnostem tam uvedeným. K tomu odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 01. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 - 81 a ze dne 25. 4. 2018, čj. 3 Afs 105/2017 - 22. Žalobce upozorňuje, že v případě použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů musí být prokázáno, že jde o spojené osoby. Důrazně odmítá, že by byl ve vztahu ke společnosti UniTOS osobou spojenou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Správce daně neprokázal jakoukoliv ekonomickou, personální či jinou spojitost mezi žalobcem a společností UniTOS. Pouze ji dovodil z toho, že prodejem traktoru se neadekvátně snížily příjmy žalobce, s čímž žalobce nesouhlasí, neboť technický stav traktoru nebyl jednoznačně prokázán a jde o spekulaci. Cena dohodnutá mezi žalobcem a společností UniTOS je cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami. Zároveň správce daně a žalovaný nijak nezjistili technický stav traktoru, který je významným cenotvorným faktorem. Žalobce tvrdil a prokázal, že traktor nebyl v době převodu provozuschopný. Pokud měl správce daně jiný názor, měl v řízení prokázat, jaký tedy dle něj byl technický stav traktoru – nese důkazní břemeno. Není-li schopen vyvrátit tvrzení žalobce o neprovozuschopnosti, je povinen z něj vycházet a akceptovat cenu, za kterou byl traktor prodán. Společnost UniTOS dopředu věděla o koupi traktoru, domluvila si jeho servis u společnosti LKW Euroservis s. r. o. (dále jen „LKW“) a zjistila cenu oprav. Obvyklou cenu traktoru, ke které dospěl správce daně, nelze akceptovat – jednak nereflektuje technický stav traktoru, jednak vychází z údajů od jediné společnosti, která však prodávala jiný model traktoru, navíc provozuschopný. Obvyklou cenu proto nebylo možné určit porovnáním již realizovaných prodejů, bylo na místě ustanovit znalce. Závěrem k této námitce uvádí, že navrhoval provedení svědecké výpovědi pana J. P. a také ustanovení znalce za účelem vypracování znaleckého posudku k prokázání obvyklé ceny převáděného traktoru. Tyto důkazní návrhy správce daně a žalovaný nedůvodně odmítli, čímž znemožnili žalobci unést důkazní břemeno. Skutkový stav spolehlivě zjištěn nebyl. Žalovaný také nevypořádal jednotlivé odvolací námitky žalobce.

Nákup hnojiv od společnosti DATAPARK s. r. o.

14. Žalobce zahrnul do daňově uznatelných výdajů částku ve výši 1 361 000 Kč z přijatých plnění od dodavatele DATAPARK s. r. o. (dále jen „Datapark“), (i) na základě faktury č. 110100003 ze dne 11. 4. 2011, tekuté hnojivo DAN 390, celkové množství 20,6154 tun, základ daně 134 000,10 Kč + 21% DPH, uhrazena v hotovosti, (ii) na základě faktury č. 1101000016 ze dne 22. 8. 2011, hnojivo AMOFOS, celkové množství 49 tun, základ daně 627 200 Kč + 21% DPH, uhrazena převodem, (iii) na základě faktury č. 110100020 ze dne 29. 8. 2011, hnojivo PF fosfor, draslík, celkové množství 48 tun, základ daně 600 000 Kč + 21% DPH uhrazena převodem.
15. Žalobce podle správce daně neprokázal, že výše uvedená částka je výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přitom z evidence o používání hnojiv za rok 2011 je zřejmé, že veškeré výše uvedené hnojivo žalobce spotřeboval na svých pozemcích v roce 2011. Jednatel Dataparku, R. S., v čestném prohlášení ze dne 20. 8. 2016 potvrdil, že jeho společnost obchodní případy se žalobcem uskutečnila. Pro případ, že by správce nepovažoval dodání hnojiv od dodavatele

Datapark za prokázané, navrhoval žalobce výslech R. S. Zmínil, že v tomto ohledu je důležitá evidence o hnojivech. Právní předpisy neukládají žalobci povinnost uchovávat o hnojivech jiné doklady. Rodné listy hnojiva jsou dohledatelné v registru hnojiv. Žalobce tak měl jednoznačně za to, že prokázal pořízení výše uvedeného hnojiva od do dodavatele Datapark. Závěry správce daně pro něj byly zcela překvapivé. Po podání odvolání se správce daně pokusil provést výslech R. S., ovšem neúspěšně. Kontaktní adresu svědkova pobytu v Anglii upřesnil žalobce v doplnění odvolání ze dne 25. 8. 2017. Následně žalovaný uložil provedení tohoto výslechu správci daně, přičemž svědek v e-mailové odpovědi britské daňové správě potvrdil tvrzený rozsah spolupráce se žalobcem. Pokud jde o původ zakoupeného hnojiva a vztahy mezi dodavatelem Datapark a jeho subdodavatelem, žalobce k tomu netíží důkazní břemeno. Není důležité, zda hnojivo poskytl Datapark jako dodavatel. Důležité je, že náklad na jejich zakoupení žalobce vynaložil – to bylo prokázáno. Závěrem zpochybňuje hodnocení důkazů správcem daně a žalovaným, kteří bez zřejmých důvodů odmítali důkazní návrhy žalobce a provedené důkazy posuzovali v rozporu se zásadou volného hodnocení.

Nákup hnojiva a secího stroje Mascar od AGRO – INVEST TRADE s. r. o.

16. Žalobce zahrnul do daňově uznatelných výdajů pro stanovení základu daně z příjmu fyzických osob za rok 2011 částku ve výši 759 100 Kč z přijatých plnění od dodavatele AGRO – INVEST TRADE s. r. o. (dále jen „Agro Invest“), a to na základě (i) faktury č. 110100007 ze dne 28. 9. 2011, hnojivo síran draselný, celkové množství 50 tun, základ daně 725 000 Kč + 21% DPH, uhrazena převodem na účet, (ii) faktury č. 110100019 ze dne 13. 2. 2011, secí stroj Mascar model M6, r. v. 2006, základ daně 310 000 Kč + 21% DPH, uhrazena v hotovosti.
17. Správce daně k výše uvedenému plnění konstatoval, že žalobce neprokázal, že uplatněná částka je výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přitom z evidence o hnojivech vyplývá, že výše uvedené hnojivo žalobce v roce 2011 spotřeboval na jím obhospodařovaných pozemcích. Žalobce rovněž předložil čestné prohlášení Ing. M. M., bývalého jednatele Agro Invest, který dodání hnojiva potvrdil. V případě dalších pochybností navrhoval žalobce výslech výslechem posledně uvedeného a poskytl správci daně jeho adresu v Bratislavě. Žádný právní předpis neukládá žalobci povinnost uchovávat etikety či příbalové letáky k hnojivu.
18. Pokud jde o secí stroj Mascar, doložil k tomu žalobce objednávku, dodací list, kupní smlouvu a vysvětlení, že stroj byl využit k setí kukuřice a slunečnice. Dodání stroje potvrdil v čestném prohlášení M. M., jehož svědeckou výpověď žalobce navrhoval. Stejně tak předložil čestné prohlášení R. D., který jako opravář zemědělských strojů zajišťoval v letech 2011 a násl. údržbu strojového parku u žalobce. Ten stvrdil, že tento stroj kontroloval a opravoval. Jeho výslech však správce daně odmítnul jako nadbytečný s odůvodněním, že skutečnosti, které se žalobce snažil předmětnou výpovědí prokázat, postrádají relevanci.
19. Žalobce k této námitce uzavírá, že správce daně a žalovaný nezákonně odmítali provést navrhované svědecké výpovědi, čímž znemožnili žalobci unést jeho důkazní břemeno. I když správce daně provedl výslech R. D., na secí stroj Mascar se jej vůbec nedotazoval. Žalobce prokázal, že výše uvedené hnojivo a secí stroj Mascar pořídil od dodavatele Agro Invest. Je to správce daně, kdo neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, ohledně skutečností, které by vyvrátily či zpochybnilly tvrzení žalobce.

Upozorňuje, že rozhodující je, zda vynaložil deklarovaný náklad v tvrzené výši a za specifikované plnění, což v řízení žalobce prokázal.

III. Argumentace žalovaného

20. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout. Námitkou nezákonného průběhu a nezákonného ukončení daňové kontroly se žalovaný zabýval v bodech 54 až 80 napadeného rozhodnutí. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu, dnem 12. 9. 2016, nastaly účinky projednání a oznámení zprávy o daňové kontrole. Současně s tím nastaly účinky ukončení kontroly. O následcích bezdůvodného odepření podpisu byl zmocněnec žalobce poučen. Nesouhlasí ani s námitkou žalobce, že kontrola byla ukončena bez rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty. Odkazuje na tři rozhodnutí, kterými o žádostech správce daně rozhodl.
21. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně neuplynula. Žalobce vykázal za rok 2010 v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob ztrátu, a proto se řídí konec lhůty pro stanovení daně § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Podle posledně uvedeného by lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2010 až 2015 končila současně se lhůtou pro stanovení daně za rok 2015. Žalobce však vykázal ztrátu i za rok 2013, proto se řídí lhůta pro stanovení daně pro zdaňovací období roků 2013 až 2018 podle roku 2018. Takto určenou lhůtu je nutno uplatnit i pro rok 2010 a roky následující (s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 11. 2018, čj. 30 A 167/2018 - 50). Prekluzivní lhůta pro stanovení daně by tak uplynula dne 1. 4. 2022.
22. K prodeji traktoru společnosti UniTOS dodává, že správce daně unesl své důkazní břemeno a prokázal, že žalobce a UniTOS jsou osoby spojené ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů – tedy osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Prodejem předmětného traktoru se neadekvátně snížily příjmy žalobce, neboť shodný traktor společnost UniTOS prodala společnosti AGRO, ve které je jediným společníkem a jednatelem syn žalobce, za cenu o 625 000 Kč vyšší. Doba mezi nákupem a prodejem se jeví jako příliš krátká na to, aby UniTOS měl čas traktor testovat, uvést do provozuschopného stavu, nabídnout k prodeji do zahraničí a po vyslovení nezájmu se dohodnout a uskutečnit prodej se společností AGRO. Nebyl ani prokázán technický stav traktoru, svědecká výpověď J. Š. byla shledána nevěrohodnou. Proto také žalobce neprokázal předmětný rozdíl ceny obvyklé a ceny sjednané se společností UniTOS.
23. Žalovaný upozorňuje na to, že tři různé obchodní společnosti měly v letech 2011 a 2012 projevít zájem koupit od žalobce celkem šest zemědělských strojů s úmyslem prodat je do zahraničí. Ve všech šesti případech z prodeje do zahraničí sešlo a stroje nakonec zakoupila firma vlastněná a ovládaná synem žalobce - AGRO. Všechny případy spojuje také velmi krátká doba mezi prodejem strojů žalobcem a jejich zakoupením společností AGRO. Stejně tak všechny stroje byly údajně ve špatném technickém stavu, rychle opraveny do bezvadného stavu a prodány za mnohem vyšší cenu, než za kterou je prodal žalobce. Obchodní společnosti, které měly dané stroje opravovat, byly pro správce daně nekontaktní. Žalovaný rovněž připomíná, že žalobce i společnost jeho syna provozují svou činnost ve stejném areálu, kde také byly zemědělské stroje umístěny. Poruchy předmětných strojů byly takového rázu, že pro jejich opravu byla nutná jejich přeprava. Tu však žalobce nikdy neprokázal. Sled událostí je podle žalovaného nelogický a nevěrohodný.

24. Pokud jde o plnění od společnosti Datapark, správce daně přenesl důkazní břemeno na žalobce výzvou ze dne 9. 10. 2014, neboť vznikly důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění dodávek hnojiv – Datapark nesídlí na uváděné adrese, nemá provozovnu, na základě oznámení se nikdo nedostavil a nemohlo být provedeno místní šetření. Za zdaňovací období roku 2011 nepodala společnost Datapark daňové přiznání k dani z přidané hodnoty nebo dani z příjmu právnických osob. Neprezentuje se na internetu, správce daně nezjistil reálný kontakt na tuto společnost a poslední zveřejněná uzávěrka byla za rok 2010 s tím, že předmětem podnikání byla stavební činnost. Ve své výpovědi uvedla paní S., vdova po panu S., který měl být poddodavatelem Dataparku, že její manžel hnojivo neprodával a používal jej pouze pro svou potřebu. To vyvrací tvrzení R. S. Objednávky, dodací listy a kupní smlouvy jsou pouze listinné důkazy, které neprokazují faktické dodání hnojiva.
25. I k plnění od společnosti Agro Invest vznikly správci daně pochybnosti, neboť Agro Invest není kontaktní, nepodala přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 a přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011. V době předmětných transakcí byl jediným jednatelem a společníkem Ing. M. M., jehož podpisový vzor uložený v obchodním rejstříku neodpovídá popisu uvedenému na doložených fakturách. Pobyt Ing. M. není slovenskému správci daně znám. Žalobcem předložené doklady jsou pouze listinné důkazy, které neprokazují faktické dodání hnojiva. Čestné prohlášení Ing. M. M. se nepodařilo ověřit, neboť se nepodařilo zajistit jeho svědeckou výpověď a to i přes vyčerpání všech procesních kroků nezbytných pro jeho provedení. Žalobce nepředložil žádné důkazy o přepravě, která však s ohledem na množství dodaného hnojiva musela být realizována nákladní dopravou. Pokud jde o secí stroj Mascar, který se v době místního šetření nenacházel v žalobcově provozovně, žalobce tvrdil, že jej prodal na Slovensko. Nedoložil k tomu však žádné doklady, dodatečně doložil pouze fakturu odběratele MPP Partners, s. r. o., který je však pro slovenského správce daně nekontaktní, jednatel této společnosti se opakovaně nedostavil na ústní jednání, požadované doklady nepředložil a na telefonáty nereaguje. V přiznání k DPH za 1. čtvrtletí roku 2014 nevykázala společnost MPP Partners žádné pořízení zboží z jiného členského státu.

IV. Posouzení věci krajským soudem

26. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žádná ze stran jednání nepožadovala
27. Žaloba **není důvodná**.
28. Pro nyní řešenou věc je důležité, že se zdejší soud již zabýval žalobcovou daní z přidané hodnoty za roky 2011 a 2012. Dne 26. 3. 2020 rozsudkem čj. 30 Af 7/2018 - 149 žalobu zamítl (řízení o kasační stížnosti vede Nejvyšší správní soud pod sp. zn. 2 Afs 136/2020), přičemž velkou část nyní uplatněné žalobcovy argumentace v tomto rozsudku vypořádal. Zejména námitky k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, procesním pochybením správce daně a žalovaného, stejně jako námitky k plnění od dodavatelů Datapark a Agro Invest. Žalobce svou argumentaci u těchto námitek opakuje.

IV. A) Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

29. Nejprve se soud musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Její příčinou může být buď nesrozumitelnost, nebo nedostatek důvodů. V obou případech

však platí, že je potřeba s tímto institutem zacházet obezřetně a vyhradit jeho užití pouze těm případům, kdy vady odůvodnění reálně brání soudu v tom, aby napadené rozhodnutí přezkoumal (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013 - 25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body [29] - [30]). Zejména je nutno zdůraznit, že správní orgán, stejně jako soud, není povinen vyvracet jednotlivě každou dílčí námitku, pokud své rozhodnutí jako celek logicky a přesvědčivě odůvodní (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). To platí zejména v případě, kdy jsou podání účastníků velmi obsáhlá, argumenty se opakují a obsah neodpovídá relevantním námitkám, ale spíše snaze cokoliv zpochybnit. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Za nepřezkoumatelné nelze považovat takové rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze (být 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. nebyly vyvráceny všechny dílčí argumenty.

30. V daném případě soud i s ohledem na rozsáhlost a četnost žalobcových podání naznal, že v napadeném rozhodnutí byly vypořádány všechny klíčové odvolací námitky. To, že žalovaný nereaguje na všechny jednotlivé argumenty uplatněné v odvolání a dalších doplňujících podáních, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Hlavní směřování úvah a odpovědí na námitky žalobce je z napadeného rozhodnutí seznatelné. 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. Proto soud námitce nepřezkoumatelnosti nepřisvědčil.
31. Žalobce dále tvrdí, že správce daně a žalovaný zpochybnili samotný převod traktoru, ovšem následně mu vyčítají, že neprokázal technický stav převáděného traktoru – z toho také vyplývá nepřezkoumatelnost obou rozhodnutí. Je pravdou, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvádí, že žalobce listinnými důkazy neprokázal (mimo jiné) faktické uskutečnění prodeje traktoru odběrateli UniTOS. Tato okolnost však vyplývala z toho, že ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 8. 2015 vyzval správce daně žalobce, aby prokázal faktické uskutečnění tvrzeného prodeje traktoru včetně úhrady tohoto prodeje společností UniTOS. Na to žalobce vůbec nereagoval. Nicméně správce daně zjistil, že předmětný traktor převedla společnost UniTOS na společnost AGRO a v návaznosti na to vydal další výzvu k prokázání skutečností. Primárně pak správce daně žalobci vyčítal, že neprokázal (i) technický stav převáděného traktoru, a z toho vyplývající (ii) cenový rozdíl mezi prodejní cenou a cenou tržně obvyklou. Tomu odpovídá i náhled žalovaného, který v bodě 116 napadeného rozhodnutí jasně konstatuje: „Vzhledem ke skutečnosti, že v průběhu daňové kontroly ani odvolacího řízení nebyl prokázán technický stav předmětného traktoru, neprokázal daňový subjekt uspokojivě předmětný rozdíl ceny obvyklé a ceny sjednané daňovým subjektem a společností UniTOS spol. s r. o.“ V bodě 89 napadeného rozhodnutí

pak žalovaný uvádí: „Prodejem předmětného traktoru se neadekvátně snížily příjmy daňového subjektu, neboť shodný traktor odběratel daňového subjektu následně za 9 dní prodal společnosti AGRO Žádovice s. r. o.,...“ To, že měl správce daně zpočátku během daňového řízení pochybnosti o samotném převodu traktoru, nečiní rozhodně napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.

IV. B) Procesní vady před správcem daně

32. Žalobce namítal, že mu byla stanovena nepřiměřeně krátká lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, nebyl zohledněn termín dovolené jeho zástupce a správce daně přistoupil k ukončení daňové kontroly bez jakéhokoli vyjádření žalobce.
33. Obdobnou skupinu námitek uplatnil žalobce v již zmíněné věci sp. zn. 30 Af 7/2018 a soud se jí zabýval v bodech 62 až 76 rozsudku čj. 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 a soud proto shrne pouze základ své dřívější argumentace.
34. Rozhodnutím ze dne 30. 6. 2016, čj. 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 odůvodňují 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.
35. 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.
36. 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 šlo o bezdůvodné odepření podpisu dle § 88 odst. 6 daňového řádu.

37. 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 [cit. 2021-7-24]). K ukončení daňové kontroly 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.
38. Proto je také nedůvodná námitka žalobce o tom, 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, je to jen jeho vina. 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 po uplynutí lhůty k vyjádření.
39. Vzhledem k výše uvedenému posouzení je nepřipadná 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 zřejmě 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 k vyjádření. Finanční úřad provedl důkazy až 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 nesvědčí ani o tom, 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 soud osvětlí níže v rámci výkladu k otázce prekluze). Ani 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].

40. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, čj. 8 Afs 118/2005 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 39 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 není v rozporu s výše uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu. Stejně tak jsou nedůvodné odkazy žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, čj. 4 Afs 54/2015 - 21 a ze dne 7. 2. 2018, čj. 2 Afs 239/2017 - 29, neboť postup správce daně nebyl jen formálním úkonem za účelem zachování lhůty, jak již krajský soud výše zdůvodnil.

IV. C) Procesní vady v odvolacím řízení

41. Námitku ve stejném rozsahu žalobce uplatnil v předchozím řízení, proto soud v podrobnostech odkazuje na body 80 až 102 již citovaného rozsudku čj. 30 Af 7/2018 - 149.
42. 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.
43. Žalobce má pravdu v tom, že správce daně po podání odvolání poměrně obsáhle dokazování doplnil o výsledky svědků K., S., D., U., B., M. a Š. Tato situace však pramení z již uvedeného postupu žalobce, který své důkazní návrhy zaslal správci daně 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 není v daňovém řádu absolutní, ale

slouží evidentně pouze k tomu, aby zabránila obstrukcím bránícím ukončení daňové kontroly. V odvolacím řízení však 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.

44. V související námitce žalobce nesouhlasí, že po podání odvolání činila úkony k doplnění dokazování stejná úřední osoba, která prováděla daňovou kontrolu (Bc. R. H.), a odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, čj. 15 Af 8/2014 - 62. Z něj 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. Zdejší soud již tuto jeho námitku odmítl s tím, že se závěry Krajského soudu v Ústí nad Labem se neztotožňuje (blíže viz body 87 a 88 rozsudku čj. 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. Současně žalobce nekonkretizoval, jakým způsobem taková skutečnost mohla zasáhnout do jeho práv. Námitka proto není důvodná.
45. Pokud jde o žalovaným údajně opomenuté návrhy výsledku svědků (Z. V., S. K., J. N., L. M., Ing. L. K. a M. J.), neuvádí žalobce, co by měl jejich výslech 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 pro subjekt P.A.P.V. Trading s. r. o. na plnění ve vztahu svědků N., M. a J., které navrhoval ve spojitosti s plněním od společnosti AutoAgro Tech s. r. o. Konečně Ing. K. se ke skutečností prodeje traktoru společnosti UniTOS vyjadřoval při ústním jednání (protokol čj. 1842274/14/3013-05401-709946 ze dne 16. 4. 2014). I tato námitka je tudíž nedůvodná.
46. 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 námitky. 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 seznámí žalobce se svým pohledem na doplnění dokazování v odvolacím řízení. Cílem tohoto úkonu není vypořádat odvolací námitky žalobce – k tomu slouží rozhodnutí ve věci samé.
47. Na obecná tvrzení žalobce o tom, že konkrétní úřední osoby u něj iniciovaly šetření, účelově spekulují a odmítají veškeré důkazní návrhy, nebude krajský soud reagovat. Stejně jsou nepřipadné námitky 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) Uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně

48. 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.*
49. Z § 34 odst. 1, věta první, zákona o daních z příjmů plyne, že *lze od základu daně 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.*
50. 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.*
51. 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 i tato skutečnost měla vliv na běh lhůty pro stanovení daně za rok 2011, 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.
52. Lhůta v případě zdaňovacího období roku 2011 počala běžet 1. 4. 2012 (§ 148 odst. 1 a § 136 odst. 1 daňového řádu). Konec subjektivní lhůty pro stanovení daně se však neřídí ustanovením § 148 daňového řádu, jelikož žalobce prokazatelně v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2010 vykázal daňovou ztrátu ve výši 27 118 Kč a Finanční úřad v Kyjově mu daňovou ztrátu v této výši vyměřil platebním výměrem ze dne 29. 4. 2011. Dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 5. 2015 sice tentýž finanční úřad daňovou ztrátu zrušil, resp. snížil o 27 118 Kč, to je nicméně irelevantní. Důležité je, 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, čj. 9 Afs 81/2020 - 40: „Protože stěžovatelka v uvedeném zdaňovacím období vykázala daňovou ztrátu, bude se konec této lhůty řídit § 38r zákona o daních z příjmů.“ 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. 2018 s tím, že lhůta byla o rok prodloužena oznámením rozhodnutí o stanovení daně a pokud by nenastaly skutečnosti podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, skončila by ke dni 1. 4.

2019. V této lhůtě žalovaný vydal jak dodatečný platební výměr, tak napadené rozhodnutí.

53. Zároveň je nutno upozornit, že ve výše citovaném rozsudku čj. 9 Afs 81/2020-40 Nejvyšší správní soud vyslovil (body 34-41), že subjektivní lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu není vždy tříletá. Její délka se totiž při použití § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů odvíjí od posledního zdaňovacího období, za které bylo možné daňovou ztrátu uplatnit. V nyní řešené věci započala subjektivní lhůta pro stanovení daně svůj běh dne 1. 4. 2012 a její konec se řídí zdaňovacím obdobím roku 2015, tedy 1. 4. 2019. Subjektivní lhůta je proto sedmiletá, 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 případě žalobce tedy lhůta sedmiletá. 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 sedmi let. Skončila by tak ke dni 5. 12. 2020.
54. Žalobce dovozuje uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu 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, čj. 4 Afs 251/2015 - 74, ze dne 9. 9. 2019, čj. 7 Afs 134/2019 - 20 a ze dne 13. 5. 2020, čj. 8 Afs 58/2019 - 48, č. 4023/2020 Sb. NSS). 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.
55. Pokud žalobce uvádí, že do novelizace provedené zákonem č. 170/2017 Sb. byl výklad § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů sporný a že proto je nutné aplikovat výkladovou verzi pro něj mírnější, soud odkazuje na závěr vyslovený ve výše citovaném rozsudku čj. 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 pohlíží 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.
56. Je pravdou, že správce daně k uplynutí prekluzivní lhůty argumentoval také tzv. řetězením ztrát. To je mylná argumentace. Danou otázku komplexně vyřešil Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku čj. 8 Afs 58/2019-48, č. 4023/2020 Sb. NSS, jímž byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Plzni čj. 30 A 167/2018-50 zmiňovaný žalovaným. Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„při 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 vykázal-li žalobce 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. Jak soud uvedl výše, řídila se lhůta pro stanovení daně zdaňovacím obdobím roku 2015, neboť žalobce vykázal v roce 2010 ztrátu. Správce daně a žalovaný vydali dodatečný platební výměr a napadené rozhodnutí v této lhůtě – nesprávná argumentace řetězením ztrát tak žalobcovu situaci nijak neovlivnila.

57. 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 hlouběji nezabýval.

IV. E) Prodej traktoru New Holland

58. Žalobce nesouhlasí s tím, že neprokázal technický stav prodávaného traktoru a nevysvětlil rozdíl mezi cenou dohodnutou a cenou obvyklou.

IV. E. 1 Skutkové okolnosti případu

59. Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně zahájil dne 5. 12. 2013 u žalobce daňovou kontrolu. Zjistil, že žalobce vykázal příjem ve výši 125 000 Kč plynoucí z prodeje traktoru New Holland TS 100 A společnosti UniTOS. Správce daně zjistil, že společnost UniTOS nesídlí na adrese uvedené v obchodním rejstříku, je nekontaktní a neplní své povinnosti vůči svému správci daně.
60. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 14. 8. 2015, čj. 3336681/15/3013-60561-709946 proto správce daně vyzval žalobce k prokázání faktického uskutečnění prodeje předmětného traktoru (předání, technický stav, apod.), na kterou žalobce nereagoval. Dále výzvou k prokázání skutečností ze dne 15. 1. 2016, čj. 84625/16/3013-60561-709946 vyzval správce daně žalobce k prokázání a doložení důvodů tak značného cenového rozdílu mezi prodejní cenou a tržně přiměřenou cenou traktoru. To učinil v návaznosti na své zjištění, že předmětný traktor společnost UniTOS prodala dne 17. 3. 2011 (9 dní po nákupu od žalobce) společnosti AGRO za cenu 750 000 Kč (bez DPH). Správce daně dále uzavřel, že žalobce, společnost UniTOS a AGRO jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, tedy osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Prodejem předmětného traktoru se neadekvátně snížily příjmy žalobce – shodný traktor prodala společnost UniTOS za 9 dní společnosti AGRO, vlastněné synem žalobce, za cenu o 625 000 Kč vyšší. Žalobce tak snížil svou daňovou povinnost ujednáním nepřiměřeně nízké ceny za prodaný majetek.
61. Správce daně provedl výslech Ing. J. Š., ze kterého vyplynuly následující skutečnosti. Tento svědek byl jednatelem společnosti UniTOS od 29. 3. 2010 do 29. 9. 2011 a k technickému stavu předmětného traktoru vypověděl velmi podrobně, věděl jeho rok výroby, počet motohodin a barvu. Okolnosti prodeje traktoru přesně popsal. Jeho výpověď však vzbuzovala pochybnosti z následujících důvodů. Svědek tvrdil, že předmětný traktor inzeroval na internetu (bazoš a sbazar) a v časopise Zemědělec. Správce daně však žádnou inzerci nenašel, platby za internetovou inzerci rovněž správce daně nezjistil. Dále svědek vypověděl, že opravu traktoru realizovala společnost LKW. K ní správce daně zjistil, že podle účetní závěrky za rok 2011 vykázala tato společnost tržby za prodej zboží v hodnotě 9,2 mil. Kč a výkony ve výši 17 000 Kč. Z výpovědi svědka Š. je však zřejmé, že cena za opravu traktoru, která se účtuje jako výkon, musela částku 17 000 Kč značně převyšovat, neboť šlo o opravu za statisíce korun. Svědek pak vypovídal

k činnosti společnosti UniTOS velmi obecně, mnohdy si nedokázal vzpomenout na společnosti, se kterými realizoval své obchodní vztahy. K řešenému prodeji traktoru si však vzpomněl na sebemenší detaily, a to jak k technickému stavu traktoru, tak třeba k systému, jakým traktor nakládal k odvozu.

62. Správce daně a žalovaný pak shodně uvádí, že ze spisového materiálu je zřejmé, že podobný sled událostí doprovázel dalších šest zemědělských strojů. Ve všech případech žalobce prodává stroj v údajně velmi špatném technickém stavu a za nízkou cenu třetí osobě, která má v úmyslu jej opravit a prodat do zahraničí. Z takového prodeje však vždy sejde, firma stroj v krátkém čase (1 až 2 týdny) opraví a prodá za mnohonásobně (1,5 násobek – 6 násobek) větší částku společnosti AGRO, což je společnost ovládaná synem žalobce. To vše za situace, kdy žalobce a společnost AGRO sídlí ve stejném areálu.
63. Správce daně dále provedl výslech R. D., který pracoval u žalobce od roku 2007 do roku 2012, kdy od 1. 6. 2012 je zaměstnancem společnosti AGRO. Svědek však nevěděl, jaký byl stav traktoru v době jeho prodeje. Dle něj byl důvodem prodeje konec s polními pracemi. K okolnostem prodeje traktoru informace neměl.
64. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně blíže uvedl, že fakturu č. 111007 ze dne 17. 3. 2011, dodací list k faktuře a kupní smlouvu ze dne 17. 3. 2011 jako důkazy neosvědčil (str. 42 zprávy o daňové kontrole, čj. 3641997/16/3013-60561-709946). Na to navázal správce daně na str. 80 a násl. zprávy o daňové kontrole, kde podrobně rozebral další pochybné okolnosti prodeje předmětného traktoru. Například uvedl, že podle vyjádření autorizovaného servisu zemědělské techniky AGROTECHNIC MORAVIA a. s. by deklarovaná oprava zabrala 10 pracovních dnů. U neautorizovaného servisu by se doba pravděpodobně ještě protáhla, neboť takový servis zpravidla nemá přímou návaznost na autorizovaného dodavatele náhradních dílů. Z původního technického průkazu, který byl vyměněn za nový kvůli poškození, dále správce daně zjistil, že v registru vozidel byl traktor New Holland přepsán přímo ze žalobce na společnost AGRO, společnost UniTOS nebyla nikdy vedena jako jeho vlastník ani provozovatel. Podle správce daně tak zapojením společnosti UniTOS vznikl prostředník, tedy došlo k umělému rozšíření obchodního řetězce s účelem, aby se žalobce vyhnul povinnosti stanovit cenu prodáváného traktoru na úrovni ceny obvyklé podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
65. Žalovaný navázal na závěry správce daně v bodech 86 - 122 napadeného rozhodnutí a s jeho posouzením se ztotožnil.

IV. E. 2 Právní posouzení

66. Nejprve se soud vyjádří k námitce o spojených osobách. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 jsou spojenými osobami ty, které vytvořily právních vztah převážně za účelem snížení základu daně. To také správce daně prokázal. Žalobce se evidentně domnívá, že správce daně musí předložit konkrétní důkaz, že se spojené osoby „domluvily“. Není tomu tak. O spojených osobách lze usuzovat i ze skutkových okolností. Žalobce a společnost UniTOS spolu neměly žádné předchozí obchodní vazby. Jediným případem je obchod, ve kterém žalobce převádí na společnost UniTOS traktor za částku 125 000 Kč, a ta jej následně prodává společnosti vlastněné synem žalobce (AGRO) za částku 750 000 Kč. Obě transakce dělí pouhých 9 dní. S ohledem na tuto krátkou dobu vyvstává pochopitelně otázka, čím je tak markantní rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou traktoru dán. Žalobce se jej snažil vysvětlit tím, že traktor nebyl provozuschopný a byla vadná převodovka,

příčemž společnost UniTOS jej opravila a nabízela k prodeji, s ohledem na provedené důkazy ale o této verzi událostí přetrvávají vážné pochybnosti (viz níže). Vše nasvědčuje tomu, že jde o účelovou transakci, jejímž prostřednictvím chtěl žalobce snížit své daňové zatížení. Nadto nelze zapomínat, že pokud by žalobce realizoval prodej traktoru přímo firmě AGRO, šlo by bez jakýchkoliv pochybností o spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 4 zákona o daních z příjmů, totiž o osoby blízké. I s ohledem na tento vztah mezi žalobcem a jednatelem společnosti AGRO je zřejmé, že společnost UniTOS posloužila v celém obchodě pouze jako účelový mezičlánek bez jakéhokoliv ekonomického opodstatnění.

67. Soud aprobuje i postup správce daně, kterým zjišťoval rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou tržní. Správce daně oslovil různé společnosti zabývající se prodejem zemědělské techniky, ze kterých mu tři společnosti odpověděly k odhadované (tržní) ceně traktoru. Rozpětí cen bylo se zohledněním stáří traktoru, jeho technického stavu a jiných okolností mezi 600 000 – 850 000 Kč. Správce daně uzavřel, že tržně obvyklá cena prodáváného traktoru byla 600 000 Kč, tedy spodní hranice uvedeného rozpětí - z hlediska daňového zatížení cena pro žalobce nejvýhodnější. Výše uvedenému rozpětí ostatně odpovídá i cena, za kterou společnost UniTOS prodala traktor společnosti AGRO – 750 000 Kč bez DPH. Postup finanční správy považuje soud za správný. S ohledem na specifika prodáváných zemědělských strojů je pochopitelné, že ne všechny oslovené subjekty měly s prodejem podmiťáče či manipulátoru od příslušných výrobců a příslušných vlastností zkušenosti. I na základě získaných tří 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 specifičnost předmětu prodeje konstatovat, že cena byla dotázanými subjekty stanovena hypotetickým odhadem s přihlédnutím odborným znalostem a zkušenostem dotazovaných subjektů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS). Přiložení faktur či dokladů o prodeji lze jistě požadovat při určování referenční ceny běžně prodáváného zboží, ovšem stěží na stejném požadavku lze trvat při stanovování ceny specifických zemědělských strojů, k jejichž prodeji na trhu dochází v mnohem menším měřítku. Přestože lze připustit, že vzorek odborných odhadů ceny zemědělských strojů vskutku není příliš obsáhlý či 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, čj. 4 Afs 125/2020-61). Ustanovení znalce za účelem zjištění ceny nebylo nutné, neboť takový postup by byl namísto pouze v případě, pokud by správce daně neměl výše uvedené informace o cenách a neměl by tak z čeho vycházet, rozhodně není nezbytný vždy (srov. např. nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, čj. 1 Afs 109/2021 - 67).
68. Správce daně tedy unesl důkazní břemeno jak k tomu, že šlo o transakci mezi spojenými osobami, tak ke stanovení obvyklé ceny – prokázal tedy, že se cena obvyklá značně lišila od ceny sjednané mezi spojenými osobami. Byl to žalobce, kdo měl věrohodně tento rozdíl vysvětlit.
69. Žalobce se při plnění svého důkazního břemene opírá zejména o svědecké výpovědi a čestná prohlášení – své, svého syna (Ing. K.), R. D. (zaměstnance žalobce a později

zaměstnanec Ing. K) a Ing. J. Š. (jednatel UniTOS). Krajský soud samozřejmě nezpochybňuje, že svědecké výpovědi jsou validními důkazními prostředky. Jejich věrohodnost je však nutno vnímat ve světle všech skutkových okolností daného případu. V nyní řešené věci existovaly závažné pochybnosti správce daně, že žalobce úmyslně snížil hodnotu prodávaného traktoru. Z argumentace žalobce lze dovodit, že i on vnímá, že cena prodávaného traktoru ob stojí pouze v případě, že na něm byla nějaká závažná porucha. To také bylo jádrem prokazování.

70. Žalobcem předložená čestná prohlášení sama o sobě nemohou obstát. Ing. K. a Ing. Š. sice potvrzují verzi žalobce, stále však jde jen o tvrzení samotného žalobce v kombinaci s písemnými prohlášeními osob, jež nebyly vystaveny výslechu ze strany správního orgánu, nikoliv o průkazné důkazní prostředky. Žalobce z těchto důkazů přitom činí závěr, že bylo nepochybně prokázáno, resp. žádným důkazním prostředkem nebylo vyvráceno, že traktor byl poškozen. S tím nelze souhlasit – správce daně nemůže a ani nemá prokazovat, jak se obchodní případ odehrál. Postačuje, pokud správce daně důvodně zpochybní důkazní prostředky předložené žalobcem.
71. Ani v odvolacím řízení provedené výslechy Ing. Š. a R. D. důkazní situaci žalobce nezlepšily. Byť první jmenovaný vypověděl všechny myslitelné detaily k nákupu a prodeji traktoru, jsou to ostatní skutečnosti, které jeho výpověď značně znevěrohodňují. Například ing. Š. tvrdil, že o prodej zemědělské techniky usiloval prostřednictvím inzerátů na internetových bazarech a v časopisu Zemědělec. Přitom ale z výpisu bankovního účtu společnosti UniTOS nevyplývá, že by nějakou inzerci tato společnost hradila, a ani archivní číslo časopisu Zemědělec za rok 2011 takovou inzerci neobsahovalo. Dále tento svědek uvedl, že opravu realizovala společnost LKW, která však za rok 2011 vykázala zcela marginální tržby za výkony, jež by rozhodně opravu traktoru nepokryly. Současně není prokázáno, že společnost UniTOS za tuto opravu zaplatila – z výpisu bankovního účtu této společnosti taková platba nevyplynula. Stejně nevěrohodným bylo i tvrzení o údajné snaze prodat traktor na Ukrajinu, z něhož mělo následně sejít (UniTOS žádné vývozy v letech 2010 a 2011 neuskutečnil). Svědek ani nevěděl, od jakého subjektu koupil novou převodovku nutnou pro provedení tvrzené opravy. Jednalo se však o stejný časový horizont, ke kterému vypovídal velmi podrobně. Pokud jde o výpověď svědka D., ten neznal stav traktoru k okamžiku prodeje. Konstatoval, že traktor měl vadnou převodovku – šlo však podle něj o opravu uskutečněnou ještě před prodejem.
72. Žalobce tížilo důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu k technickému stavu prodávaného traktoru. To je totiž skutečnost, která měla mít podstatný vliv na nízkou prodejní cenu. Tvrzený špatný technický stav traktoru však žalobce v žádném případě neprokázal. Jeho verzi podporují *de facto* jen výpovědi osob, které však byly do sporné transakce zapojeny. Žalobce jako prodejce, Ing. Š. jako jednatel kupující společnosti a Ing. K. jako společník a jednatel AGRO, na kterou traktor převedla společnost UniTOS. Tyto důkazy však nemohou obstát, a to zvláště za situace, kdy správce daně prokázal důvodné pochybnosti a dále to, že obdobné schéma (převod majetku z žalobce na AGRO přes prostředníka) se opakovalo celkem šestkrát, mj. i u daně z příjmů za rok 2012 (věc vedená u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30 Af 37/2019). Ve všech případech žalobce prodává stroj ve velmi špatném stavu a tudíž za nízkou cenu, třetí osoba jej opraví a chce prodat do zahraničí – z toho prodeje vždy sejde a stroj kupuje společnost vlastněná synem žalobce, AGRO. Krajský soud proto neuvěřil verzi žalobce a zcela jednoznačně uzavírá, že o jím

vyličeném sledu událostí má velké pochybnosti. Žalobce neunesl své důkazní břemeno, proto mu správce daně správně doměřil daň.

IV. F) Výdaje vynaložené na přijatá plnění

73. K přijatému plnění od společností Datapark (hnojivo) a Agro Invest (hnojivo a secí stroj Mascar) žalobce taktéž tvrdí, že jejich uskutečnění prokázal bez jakýchkoliv pochybností a je to správce daně, kdo neunesl důkazní břemeno. Krajský soud tato plnění a důkazy, které k nim žalobce předložil, již posoudil v mnohokrát zmíněném rozsudku čj. 30 Af 7/2018 – 149 k dani z přidané hodnoty, konkrétně v bodech 143 - 145 (Datapark) a 145 - 150 (Agro Invest). Přitom žalobci nepřisvědčil a potvrdil závěry správce daně. Ačkoliv nyní jde o daň z příjmů, není žádný důvod, proč rozhodnout jinak – žalobce uplatnil totožné námitky k totožnému plnění. Proto soud na zmíněné body svého dřívějšího rozsudku odkazuje, žalobci jsou bezpochyby známy.
74. Ve stručnosti – žalobce předložil formálně správné doklady, které měly přijaté plnění prokazovat. Dodavatel Datapark však nebyl pro správce daně kontaktní, nesídlí na adrese uvedené v obchodním rejstříku, nemá registrovanou provozovnu, na výzvu správce daně se nikdo nedostavil, daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za srpen 2011 (ke kterému se váží dvě ze tří předmětných faktur za projednávané plnění žalobci) nepodal, a nepodal ani daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011. U faktury č. 11010003 pak navíc vznikla pochybnost o její úhradě, neboť sice měla být zaplacená v hotovosti, ovšem k datu úhrady vykazoval žalobce na pokladně záporný stav a neměl tak dostatek hotovostních prostředků k provedení této úhrady. Zbylé dvě faktury za hnojivo byly uhrazeny převodem na účet společnosti Datapark – k němu však měl dispoziční oprávnění (kromě jednatele společnosti Datapark) také P. A., který nebyl společníkem či jednatelem Dataparku a měl ve stejné době dispoziční oprávnění ke dvěma účtům syna žalobce, Ing. K.
75. Nepotvrdilo se ani tvrzení R. S. (jednatel Dataparku) britské daňové správě, že Datapark nakupoval hnojivo od J. S. Vzhledem k jeho úmrtí provedl správce daně šetření u vdovy, P. S.. V rámci tohoto šetření přezkoumal správce daně všechny faktury vydané panem Smolkou v roce 2010, 2011 a přehled účtu 311 – Odběratelé za rok 2011. Společnost Datapark na nich nefiguruje. Žalobce má samozřejmě pravdu v tom, že není jeho problémem vztah Dataparku a jeho subdodavatelů. Je to však žalobce, kdo navrhl R. S. jako svědka, aby tím prokázal dodání předmětného hnojiva. Tvrzení tohoto svědka se přitom ukázalo jako nepravdivé.
76. K plnění od společnosti Agro Invest taktéž předložil žalobce řádné formální doklady (bod 16 rozsudku), ty však správce daně zpochybnil. I tento dodavatel byl totiž pro správce daně nekontaktní, písemnosti byly doručovány do datové schránky uplynutím lhůty, přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2011 a 2012 tento dodavatel nepodal. Navíc bezhotovostně převedené prostředky byly obratem z účtu vybírány v hotovosti. Správce daně tak zcela důvodně pojal pochybnosti o uskutečnění plnění a požadoval další důkazy. Žalobce předloženými doklady neprokázal, že by hnojivo od výše uvedených dodavatelů vůbec přijal. Především nebyl schopen doložit žádné doklady o dopravě, kterou vzhledem k množství hnojiva musel nějakým způsobem realizovat. Žalobcem tvrzená evidence hnojení nemohla bez pochybností prokázat dodání hnojiv od předmětných dodavatelů, neboť jde o jím vytvořený dokument. Žalobce má pravdu v tom, že žádný zákon mu neukládá povinnost uchovávat příbalové letáky či etikety

k hnojivu. Správce daně ovšem k jejich předložení vyzval žalobce právě z důvodu přetrvávajících pochybností o uskutečnění plnění – již předložené důkazy to neprokazovaly. Žalobce je povinen zajistit si takové důkazy, které jednoznačně prokáží uskutečnění zdanitelného plnění.

77. K secímu stroji Mascar pak žalobce neprokázal jeho pořízení, neboť při místním šetření dne 17. 2. 2014 v sídle žalobce nebyl tento stroj k nalezení. Ing. K. k tomu sdělil, že stroj prodali na Slovensko, ovšem žádný doklad k tomu nepředložil. Teprve dodatečně doložil žalobce fakturu č. 1410006 ze dne 14. 2. 2014 (3 dny před místním šetřením) na odběratele MPP Partners. Tento odběratel byl však pro slovenského správce daně nekontaktní, jednatel se opakovaně nedostavil na sjednané termíny ústního jednání, doklady k předmětné transakci nepředložil, na telefonáty nereaguje. V přiznání k DPH za 1. čtvrtletí roku 2014 společnost MPP Partnes nevykázala pořízení zboží z jiného členského státu. Existenci secího stroje Mascar tak prokazovala pouze čestná prohlášení, která správce daně vyhodnotil jako nevěrohodná. S tímto posouzením se krajský soud taktéž ztotožnil.
78. Žalobcem předložené důkazy neosvědčily faktické uskutečnění tvrzených plnění od společností Datapark a Agro Invest.

V. Náklady řízení

79. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud 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 těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. 9. 2021

Mgr. Milan Procházka.
předseda senátu