



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobce: V. D.  
proti  
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2019, č. j. 22705/19/5200-10424-711138,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2019, č. j. 22705/19/5200-10424-711138, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) vydal
  - dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze dne 26. 7. 2017, č. j. 1342199/17/2912-50523-706947, kterými žalobci doměřil daň za zdaňovací období roku 2013 ve výši 30 147 Kč a daňový bonus ve výši - 26 808 Kč a současně uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 11 391 Kč

- dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze dne 26. 7. 2017, č. j. 1342260/17/2912-50523-706947, kterým žalobci doměřil daň za zdaňovací období roku 2014 ve výši 46 977 Kč a daňový bonus ve výši - 26 808 Kč a současně uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 14 737 Kč
  - dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze dne 26. 7. 2017, č. j. 1342290/17/2912-50523-706947, kterým žalobci doměřil daň za zdaňovací období roku 2015 ve výši 128 142 Kč a daňový bonus ve výši - 29 208 Kč a současně uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 31 470 Kč.
2. Proti shora specifikovaným dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 5. 2019, č. j. 22705/19/5200-10424-711138, které je nyní napadeno žalobou, a to tak, že odvolání zamítl a předmětné dodatečné platební výměry potvrdil. Dle žalovaného totiž žalobce zejména neunesl důkazní břemeno týkající se deklarovaných obdržených plnění od konkrétních dodavatelů.
  3. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, v níž namítl zejména to, že to byl právě žalovaný (resp. správce daně), kdo neunesl své důkazní břemeno, že správce daně neuvedl relevantní pochybnosti o uskutečněných plněních, že správce daně vydal nezákonné výzvy k prokázání příslušných plnění, a že ve věci byly nesprávně hodnoceny důkazy.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Po skutkové stránce žalobce vymezil, že správce daně měl pochybnosti, zda fakturovaná plnění přijatá od společnosti Tales Market, a.s. (dále jen „Tales Market“) a VERTIGO CZECH s.r.o (dále jen „Vertigo Czech“) byla skutečně provedena, a proto vydal výzvu ze dne 22. 9. 2016, č. j. 1527902/16/2912-60562-707513 (dále jen „Výzva“), k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), kterou vyzval žalobce k prokázání a doložení jiným způsobem než jen daňovými doklady, že příslušné výdaje jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
5. Žalobce dne 23. 1. 2017 správci daně sdělil, že nemá možnost doplnění důkazních prostředků o další listiny, které by bylo možno bez dalšího použít jako důkazní prostředky, a proto navrhl doplnění dokazování prostřednictvím svědeckých výpovědí pana J. M. (bývalého předsedu představenstva společnosti Tales Market), paní Z. S. a pana D. S. (obchodního ředitele společnosti Vertigo Czech). Správce daně provedl výslech pana M. a pana S.
6. Na základě Zprávy o daňové kontrole č. j. 1210368/17/1912-60562-707513 (dále jen „Zpráva“) poté správce daně vydal shora specifikované dodatečné platební výměry ze dne 26. 7. 2017:
7. Správce daně měl za neprokázané, že výdaje, jež žalobce zahrnul do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v daňové evidenci za rok 2013, spočívající v úhradě faktur přijatých od společnosti Tales Market, faktury č. F/13 (2013/015), č. 2013/016, č. F/65 (2013/0033) a č. F/18 (2013/0049), v souvislosti s výrobou kontejneru a opravami stavebních strojů, byly do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v daňové evidenci za rok 2013 zahrnuty oprávněně, když správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda byly tyto služby společností Tales Market skutečně provedeny. Správce daně měl dále za neprokázané, že výdaje, které

žalobce zahrnul do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v daňové evidenci za rok 2014, spočívající v úhradě faktury přijaté od společnosti Tales Market, faktury č. F/191 (2013/058), v souvislosti s opravou silničního válce STA VY 1400, a v úhradě faktury přijaté od společnosti Vertigo Czech, faktury č. F/267 (2014455), v souvislosti s dodávkou 2 ks pneumatik zn. Michelin XM 28 na traktor Fendt, byly do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v daňové evidenci za rok 2014 zahrnuty oprávněně, když správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda byly tyto služby společností Tales Market a dodávka zboží společností Vertigo Czech skutečně provedeny. Dále považoval správce daně za neprokázané, že výdaje, které žalobce zahrnul do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v daňové evidenci za rok 2015, spočívající v úhradě faktur přijatých od společnosti Vertigo Czech, faktur č. F/35 (2015067), č. F/203 (2015386) a č. F/231 (2015422) v souvislosti s dodávkou 4 ks pneumatik zn. Michelin 23,5 R 66D, asfaltové směsi ACO 16 a nájmem buldozerů za období červenec 2015 až září 2015, byly do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v daňové evidenci za rok 2015 zahrnuty oprávněně, když správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda byly tyto dodávky a služby společností Vertigo Czech skutečně provedeny a poskytnuty. Správce daně tedy dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že výše uvedené výdaje jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

8. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání. V rámci odvolacího řízení provedl správce daně v návaznosti na podání pana S. svědecké výpovědi zaměstnanců společnosti Tales Market, a to pana M. R., V. M., P. V., M. Š. a J. N.
9. Dne 11. 1. 2019 vydal žalovaný výzvu č. j. 977/19/5300-21445-709739 k poskytnutí údajů a vydání listin dle § 93 odst. 4 daňového řádu, v níž společnost Vertigo Czech vyzval k předložení dokladů, listin a dokumentů souvisejících s obchodní spoluprací s žalobcem (odpověď doručena dne 25. 1. 2019).
10. Konečně dne 10. 6. 2019 bylo žalobci doručeno napadené rozhodnutí, kterým žalovaný jeho odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.
11. Na půdorysu popsanych skutkových okolností žalobce uvedl, že správce daně neunesl své důkazní břemeno, kterým by ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce. Pochybnosti vyjádřené ve Výzvě, které měly vyvracet věrohodnost, průkaznost či správnost žalobce předložených tvrzení a dokladů nebyly dostatečné, konkrétní a relevantní. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, a rozsudek ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publikovaný pod č. 666/2005 Sb. NSS (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Pokud správce daně ve Výzvě nějaké pochybnosti uvedl, tak ty byly irelevantní, opírají se o nic nevyovídající skutečnosti, popř. o skutečnosti, které nastaly až po rozhodné době. Příklad není možné hodnotit, jak to činil správce daně, až z *ex post* pohledu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21).
12. Rovněž rozsah Výzvy byl dle žalobce nezákonný. Požadavky vznesené Výzvou na žalobce byly nesplnitelné. Jak přitom vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, publikované pod č. 1729/2008 Sb. NSS), správce daně může vydat pouze takovou výzvu, ve které vyjádří pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu nejasnosti

vysvětlit. Taková výzva musí být jasná, určitá, srozumitelná, splnitelná a přezkoumatelná, což v daném případě Výzva nebyla. Důkazní povinnost daňových subjektů také nemůže být bezbřehá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS).

13. Žalobce daňovým orgánům vytýká rovněž nesprávné hodnocení důkazů. I pokud by žalobce hypoteticky připustil, že správce daně na základě Výzvy přenesl důkazní břemeno na žalobce, žalobce toto důkazní břemeno unesl, když bylo prokázáno, že předmětná plnění poskytnutá žalobci společnostmi Tales Market a Vertigo Czech byla těmito společnostmi pro žalobce fakticky uskutečněna. V případě plnění od Tales Market jeho reálné uskutečnění doložila výpověď pana M., bývalého předsedy představenstva této společnosti, přičemž tuto výpověď v daném smyslu správce daně vyhodnotil chybně. Nebyly dány ani rozpory mezi výpověďmi pana M. a zaměstnanců společnosti Tales Market, jak o nich hovoří správce daně, resp. žalovaný, nadto výsledky těchto zaměstnanců nebyly provedeny zákonným způsobem. Podobné se týká hodnocení důkazů v souvislosti s plněním od společnosti Vertigo Czech, konkrétně výpovědi pana Davida S., obchodního ředitele Vertigo Czech, a jednotlivých (zejména) faktur, které měly daňové orgány k dispozici.
14. Na základě všech shora vylíčených pochybení žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě a doplnění žaloby

15. Žalovaný zaslal k žalobě vyjádření, v němž navrhl její zamítnutí.
16. Žalovaný k námitce neunesení důkazního břemene a nezákonnosti Výzvy uvedl, že skutečnosti podrobně popsané v napadeném rozhodnutí vzbudily ve správci daně a v žalovaném důvodné pochybnosti o souladu skutkového stavu deklarovaného na předložených daňových dokladech se skutečným stavem. Tím, v souladu s judikaturou správních soudů, přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce. I po vydání Výzvy vyšly najevo další okolnosti, které pochyby správce daně prohloubily. Mimo jiné šlo o výpovědi svědků J. M., zaměstnanců společnosti Tales Market a pana S., které zůstaly v obecné rovině. Pochybnosti dokreslovaly i nesrovnalosti v číselné řadě faktur, nepřiměřenost fakturované ceny a další dílčí pochybnosti týkající se jednotlivých obchodních případů. Své pochybnosti správce daně ve Výzvě jasně specifikoval.
17. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou nesprávného hodnocení důkazů. S tou se vypořádal již v napadeném rozhodnutí. Žalovaný také dodal, že samotnou skutečnost, že společnost Tales Market je nekontaktní a je nespolehlivým plátcem daně, žalobci nepřičítal k tíži. Šlo toliko o to, že v důsledku daných skutečností nebylo možno ověřit pravdivost údajů deklarovaných žalobcem. Tím vznikly i pochybnosti o uskutečnění příslušných plnění. Proto správce daně požadoval předložení relevantních důkazních prostředků, aniž by po žalobci vyžadoval předložení těch, které jsou mimo sféru jeho vlivu. V této souvislosti žalovaný řádně hodnotil např. výpověď pana M., kterou sice nepovažoval za nevěrohodnou, ale za nedostatečně vypovídající s ohledem na její obecnost. Žalovaný rovněž neignoroval – jak tvrdí žalobce – prohlášení od společnosti PORR a.s. (dále jen „Porr“), která měla pokládat žalobcem uváděnou asfaltovou směs; předmětem sporu tu ovšem nebylo, kdo směs položil, ale prokázání jejího nákupu, a to včetně dopravy. Podobné se týká i plnění od společnosti Vertigo Czech a nepřiměřenosti marže, která byla jednou ze skutečností, která u správce daně vzbudila legitimní pochybnosti o faktickém

uskutečnění nákupu zboží. Nadto měl žalobce (resp. jeho zástupce) možnost být přítomen výslechu svědků a vyjádřit se k protokolům o průběhu výslechu. Pokud v tomto směru neuplatnil námitky, popř. nebyl výslechu přítomen, nelze to klást k tíži žalovanému či správci daně.

#### IV. Ústní jednání a další procesní vývoj věci

18. Při ústním jednání dne 30. 11. 2021 žalobce zmínil dlouhodobý charakter svého podnikání. Pochází ze zemědělské rodiny a hned po revoluci začal podnikat společně s rodiči v zemědělství. Posléze, s ohledem na změny na trhu, se začal věnovat stavební činnosti; po roce 2006 tak musel nakoupit stroje a zařízení. Dotýká se jej, že po deseti letech takového podnikání daňové orgány zpochybňují nákup zboží a služeb, ačkoli příslušné věci existují, jsou fyzicky dohledatelné a žalobce je řádně vede v soupisu majetku; úkorně žalobce vnímá, že v této věci dokonce musel vypovídat na Policii ČR. Žalobce neví, jak jinak a více by měl svá tvrzení prokázat. Zároveň i svědci potvrdili dodání jednotlivých plnění. K těmto výpovědím žalobce ovšem uvádí, že dle jeho názoru byly výsledky vedeny účelově tak, aby to vedlo k výsledku, který vyhovuje správci daně.
19. Žalovaný při ústním jednání odkázal na své písemné vyjádření k žalobě a domnívá se, že všechny rozhodné skutečnosti jsou v něm obsaženy.
20. V průběhu jednání soud účastníkům řízení sdělil, že se mu ve správním spise nepodařilo dohledat některé písemnosti, na které strany odkazují, a se kterými operují – odkazují na ně – jak napadené rozhodnutí (popř. jemu předcházející písemnosti správce daně), tak např. žaloba a vyjádření k žalobě. Zároveň soud uvedl, že přímé seznámení se s takovými podklady předběžně považuje za potřebné pro to, aby mohl o věci rozhodnout. Soud při jednání zjistil, že ani účastníci řízení nemají předmětné materiály u sebe. Jednalo se o:
  - fakturu ze dne 8. 6. 2015, č. 20150167, jíž společnost Carrozo group s.r.o. (dále jen „Carrozo group“) měla fakturovat společnosti Vertigo Czech zboží v podobě 2 ks pneumatik Michelin 710/65R42 XM 28 (viz např. bod [57] napadeného rozhodnutí)
  - fakturu ze dne 2. 6. 2015, č. 20150155 jíž společnost Carrozo group měla fakturovat společnosti Vertigo Czech zboží v podobě 231 t asfaltové směsi ACO 16 (viz např. bod [66] napadeného rozhodnutí)
  - fakturu ze dne 31. 5. 2018, č. 20181035, jíž společnost HB Golf s.r.o. (dále jen „HB Golf“) měla fakturovat společnosti Vertigo Czech pronájem strojů za období 5. 1. 2015 až 30. 11. 2015 (viz např. bod [72] napadeného rozhodnutí)
  - prohlášení společnosti Porr o položení asfaltové směsi, a to včetně fotodokumentace (viz např. s. 10 žaloby)
  - předávací protokol mezi společnostmi HB Golf a Vertigo Czech, jehož součástí mělo být i uvedení místa nasazení pronajímaného stroje (viz např. s. 11 žaloby).
21. S ohledem na výše uvedené soud účastníky řízení vyzval k tomu, aby předmětné písemnosti soudu předložili, pokud je mají ve své dispozici, popř. aby sdělili důvody, proč tomu tak učinit nemohou, či kde se dané podklady mohou nacházet (dle sdělení žalobce např. na Policii ČR). K tomu jim soud poskytl lhůtu, kterou, společně s dalšími podrobnosti, specifikoval ve výzvě, kterou následně žalobcům zaslal. Zároveň soud jednání odročil, neboť považoval, jak již bylo řečeno, za nutné doplnit shora specifikované materiály.

22. Dne 13. 12. 2021 soud obdržel od žalovaného první tři materiály, které jsou uvedeny v bodě 20. tohoto rozsudku (faktury od společností Carrozo Group a HB Golf); zbývající materiály nemá žalovaný k dispozici a neví, kde by se mohly nacházet, nicméně disponovat by jimi mohl žalobce, který je ovšem v předmětném daňovém řízení nepředložil.
23. Zbývající materiály v podobě prohlášení společnosti Porr (bez fotodokumentace) a předávacího protokolu mezi společnostmi HB Golf a Vertigo Czech zaslal žalobce soudu dne 14. 12. 2021 (společně s fakturou společnosti HB Golf ze dne 31. 5. 2018, č. 20181035).
24. Při ústním jednání dne 15. 2. 2022 soud k důkazu provedl písemnosti uvedené v bodě 20. tohoto rozsudku. Nad jejich rámec žalobce předložil i některé fotografie, a to fotografie označené jako snímek nových pneumatik u nakladače (pneumatiky měla dodat společnost Vertigo Czech a „obuty“ měly být v pneuservis Brabec v Havlíčkově Brodě), snímek opravné lžice od společnosti Tales Market, snímek kontejneru vyrobený společností Tales Market, snímek opraveného válce od téhož subjektu, tři snímky přípravy a pokládky asfaltové směsi (pokládku měla provést společnost Porr), dva snímky s porovnáním nových a starých pneumatik na stroji (pneumatiky měla dodat společnost Vertigo Czech a „obout“ je měl pneuservis Bednář v Třebíči) a dva snímky mající zachycovat opravu demoličních nůžek společností Tales Market.
25. Obě strany při jednání setrvaly na svých dosavadních stanoviscích. Žalovaný pak dodal, že dle svého názoru na žalobce přenesl v daňovém řízení důkazní břemeno, přičemž jádro dokazování leželo právě v řízení před správcem daně (resp. žalovaným), protože důkazy nyní předkládané žalobcem, pakliže je mohl předložit již v daňovém řízení, by již neměly být relevantní či přípustné.

#### V. Posouzení věci soudem

26. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba je částečně důvodná.**

##### *V. a) Obecné otázky daňového řízení*

27. Zde soud uvádí, že souhlasí s obecnými principy týkajícími se břemene tvrzení a důkazního břemene, včetně jejich rozvržení a přechodu mezi daňovým subjektem a správcem daně, jak je podává žalovaný v bodech [24] až [32] svého rozhodnutí. Tam se zabývá i tím, jaké náklady spadají pod § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a problematikou hodnocení důkazů. K těmto principům, mnohokrát traktovaným v rozhodovací činnosti žalovaného i v judikatuře správních soudů, soud v zásadě nemá, co by dodal a nepovažuje za nutné je podrobně opakovat. Ani účastníci řízení je nemají za sporné, liší se „jen“ v otázce toho, jak (ne)byly naplněny v kontextu konkrétního případu. Jinými slovy jde o to, zda na žalobce (popř. žalovaného a správce daně) přešlo po vydání Výzvy důkazní břemeno a zda žalobce toto důkazní břemeno unesl.

##### *V. a) Plnění od společnosti Tales Market*

28. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný zpochybnil reálné uskutečnění pěti obchodních případů. Šlo o: i) výrobu kontejneru dle faktury ze dne 4. 2. 2013, č. 2013/015; ii) opravu lžice LIEBHERR 550 dle faktury ze dne 28. 2. 2013, č. 2013/016; iii) opravu traktorového vleku BSS 17,13 dle faktury ze dne 3. 4. 2013, č. 2013/0033; iv) opravu demoličních nůžek Atlas Copco DH 2800 dle faktury ze dne 20. 5. 2013, č. 2013/0049; v) opravu silničního válce STA VV 1400 dle faktury ze dne 25. 10. 2013, č. 2013/058.

29. Žalobce ve vztahu k předmětným plněním od společnosti Tales Market, jak plyne např. z Výzvy, svá tvrzení opíral původně „toliko“ o specifikované faktury – účetní doklady. Ve Výzvě správce daně uvedl, že v průběhu daňové kontroly nebyly k těmto plněním kromě přijatých faktur předloženy žádné jiné důkazní prostředky prokazující tvrzené skutečnosti. Ve Výzvě správce daně své pochybnosti opřel právě o skutečnost, že žalobce předložil jen faktury. Dále správce daně své pochybnosti podpořil tím, že zplnomocněný zástupce společnosti Tales Market, pan J. M., na rozdíl od dané společnosti nesídlí v Praze, pan M. správci daně dne 25. 1. 2016 doručil výpověď plné moci a jinak na výzvy správce daně nereagoval. Dále správce daně ve Výzvě uvedl, že v souvislosti s řízením u jiného daňového subjektu zjistil, že společnost Tales Market je „v současné době“ zastupována pouze členem představenstva uvedeným ve výpisu z obchodního rejstříku, panem M. K., bydlištěm na Ukrajině, který je pro správce daně nezastižitelný a nelze jej předvolat. Dále má být společnost Tales Market s platností ode dne 1. 3. 2016 evidována v centrálním registru ARES jako nespolehlivý plátc DPH.
30. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu *„[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“* Dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *„[s]právc daně prokazuje [...] skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“* Své prvotní důkazní břemeno tedy daňový subjekt „nese“ prostřednictvím bezvadných účetních dokladů, přičemž správce daně poté, aby přešlo důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, musí označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložený doklad jako nevěrohodný.
31. V daném případě hodnotí soud Výzvu, jakožto akt, který má obsahovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě je možné doklady předložené žalobcem považovat za nevěrohodné, který vede k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce, jako do jisté míry hraniční. Sama o sobě totiž nepostačuje skutečnost, že deklarované plnění je podepřeno jen účetními doklady, k založení relevantních pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. K tomu lze odkázat na bod [35] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32: *„S ohledem na výše uvedené nelze se stěžovatelem souhlasit v tom, že absence dalších dokladů prokazujících faktické uskutečnění plnění v situaci, kdy správce daně disponuje daňovým dokladem vztahujícím se ke spornému plnění, aniž by tento doklad jakkoli zpochybnil a svou pochybnost náležitě vyjádřil, sama o sobě bez dalšího zakládá pochybnost o předloženém dokladu. Takový výklad důkazního břemene v daňovém řízení je mylný.“* V nyní posuzované věci se pak pochybnosti správce daně, vyjádřené ve Výzvě, opíraly také o pozdější nekontaktnost společnosti Tales Market a její nespolehlivost z hlediska plátcovství DPH. K tomu lze přiměřeně odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, podle kterého *„[n]elze přičítat k tíži stěžovatele ani to, že společnost RAVS s.r.o., s níž měl stěžovatel obchodovat v roce 2008, nebyla v době provádění kontroly v roce 2011 dle sdělení dožádaného správce daně kontaktní. Nelze pominout, že se jedná o existující právnickou osobu, sídlící na konkrétním místě, která rovněž přísluší konkrétnímu správci daně, který vykonává (má vykonávat) správu daní a je (resp. do okamžiku dožádání v roce 2011 byla) plátcem DPH. Skutečnost, že uvedená společnost není kontaktní v době provádění kontroly, nelze hodnotit ex post a přičítat ji k tíži stěžovatele.“*
32. Z citované judikatury tedy plyne, že nelze přenos důkazního břemene opírat pouze o to, že daňový subjekt k deklarovanému plnění předložil původně jen faktury, a je zároveň

problematické, pokud jsou pochybnosti opřeny o skutečnosti, ke kterým u deklarovaného dodavatele došlo až v době po tvrzeném plnění a tuto skutečnost „*hodnotit ex post*“.

33. Jak již Krajský soud v Brně naznačil, z hlediska přenosu důkazního břemene by Výzvu samu o sobě (v podobě, jaká byla uvedena shora a opírající se o zmíněné argumenty), resp. přechod důkazního břemene zpět na žalobce, hodnotil jako problematickou. Na druhou stranu i např. z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, plyne, že příslušné pochybnosti správce daně nemusí být vyjádřeny jen v písemné výzvě k prokázání tvrzených skutečností (dle § 92 odst. 4 daňového řádu), ani že by chybná výzva představovala nezhojitelnou vadu daňového řízení. Relevantní pochybnosti mohou být vyjádřeny i v následných úkonech správce daně, resp. „*[p]odstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených daňových dokladů však není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě (byť lze jistě tento postup označit za vhodný), ale ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem*“ (viz body [41] a [42] citovaného rozsudku). Pro posuzovaný případ pak zdejší soud dovozuje, že své pochybnosti správce daně v dalším průběhu řízení dále konkretizoval, uvedl důvody pro tyto pochybnosti a žalobci sdělil, jak je může rozptýlit. V tomto směru soud odkazuje zejména na Zprávu. V ní správce daně poukázal v případě plnění od společnosti Tales Market také (mimo důvody uvedené ve Výzvě) např. na nesouvislé číselné řady předložených faktur, vyšší fakturovanou cenu za opravu demoličních nůžek, než je cena kalkulovaná servisním střediskem, „*neexistující označení stroje*“ ve faktuře č. 2013/0049, existenci dvou vydaných faktur se stejným číselným označením pro odlišná plnění; nelze pustit ze zřetele ani to, že v kontextu uvedených dalších pochybností ani pozdější nekontaktnost smluvního partnera, která vede ke ztížené možnosti ověření reálného poskytnutí plnění, potencuje případnou nejistotu o uskutečnění daného plnění. K tomu přistupuje i svědecká výpověď pana M., kterou správce daně vyhodnotil tak, že svědčí o ne zcela standardním způsobu kontraktace mezi žalobcem a společností Tales Market.
34. Ačkoli tedy soud k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce vyjádřil jisté výhrady či pochybnosti, nelze dle jeho názoru jen z toho důvodu spatřovat nezákonnost napadeného rozhodnutí (zde však soud pro úplnost doplňuje, že za poněkud vratkou považuje argumentaci správce daně, který své pochybnosti opíral o to, že zplnomocněný zástupce žalobcova smluvního partnera měl jiné sídlo, resp. bydliště, než tento zmocnitel). Soud se tu rovněž neztotožňuje s žalobní argumentací, dle které by Výzva na žalobce kladla nesplnitelné požadavky – žalobce měl prokázat např. to, kdo a kde prováděl opravy, jaké náhradní díly byly použity apod. To soud nepovažuje za ukládání nereálných požadavků (snad s výjimkou požadavků správce daně na sdělení, „*jaké množství materiálu bylo k výrobě [...] použito*“ – srov. s. 3 až 5 Výzvy; to je dle názoru soudu spíše otázkou na zhotovitele než na „zákazníka“).
35. Skutečnost, že soud akceptoval výhrady správce daně vedoucí k jeho pochybnostem, však ještě nevede automaticky k tomu, že by bylo možné uzavřít, že žalobce neprokázal přijetí deklarovaných plnění, a že nelze nic vytknout tomu, že mu byla doměřena daň v souvislosti s plněními od společnosti Tales Market. Je třeba vyhodnotit, zda po provedeném dokazování věcně obstojí závěr správce daně – či žalovaného –, že žalobce neprokázal provedení prací, v souvislosti s nimiž uplatnil náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V tomto aspektu se již soud nemůže s žalovaným ztotožnit.

36. V průběhu daňové kontroly správce daně vyslechl dne 20. 3. 2017 pana J. M., mistra výroby a předsedu představenstva společnosti Tales Market v době, kdy měla být danou společností poskytnuta plnění uvedená shora pod body i) až v). Pan M. uskutečnění těchto plnění pro žalobce v zásadě potvrzoval, byť tak dle správce daně a žalovaného se jeho výpovědi měly pohybovat toliko v obecné rovině a nebyly osvědčeny jako důkaz pro uskutečnění plnění (srov. např. body [82] a [84] napadeného rozhodnutí). Je však třeba vzít v potaz, že sám žalovaný písemností ze dne 6. 4. 2018, č. j. 16175/18/5200-10422-711138, v rámci odvolacího řízení uložil správci daně provést „další dokazování dle ust. § 92 daňového řádu, a to za účelem zjištění skutkového stavu“. Dle žalovaného totiž za stavu, kdy pan M. „do určité míry, uskutečnění fakturovaných plnění pro daňový subjekt potvrdil, pak dle odvolacího orgánu nelze bez dalšího akceptovat závěr správce daně, že daňový subjekt neprokázal faktické uskutečnění deklarovaných obchodních transakcí mezi ním a společností Tales Market“. Dle žalovaného v danou chvíli „správce daně jednoznačně nevyvrátil ‚věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost‘ daňovým subjektem uplatněných důkazních prostředků. Jinými slovy, správce daně dostatečně neodůvodnil, proč neakceptoval svědeckou výpověď pana J. M. jako důkaz prokazující výdaje za“ specifikovaná plnění.
37. Za důležité zde soud považuje, že již v tuto chvíli správce daně, jak uváděl i žalovaný, argumentoval nekontaktností dodavatele, nesouvislou číselnou řadou předložených faktur, vyšší fakturovanou cenou, v textu faktury neexistujícím označením stroje a existencí dvou vydaných faktur se stejným číselným označením pro odlišná plnění – jednalo se tedy o tytéž důvody, o které se nakonec opíralo i napadené rozhodnutí žalovaného (a které ani soud nehodnotí za zvlášť přesvědčivé argumenty pro zpochybnění žalobcových tvrzení, a to přinejmenším v jejich izolované podobě). Přitom dle žalovaného se správce daně v rámci dalšího dokazování měl zaměřit na výslech zaměstnanců společnosti Tales Market, kteří se dle pana M. měli podílet na realizaci předmětných zakázek pro žalobce. Z toho lze dle názoru soudu dovozovat, že v dané fázi daňového řízení i sám žalovaný považoval závěry správce daně za nedostatečně podložené a miskou vah na tu či onu stranu měl převážít obsah výpovědí dotčených zaměstnanců společnosti Tales Market. Je tedy třeba se zabývat tím, co tyto výsledky pro věc přinesly nového.
38. V případě výroby kontejneru – plnění i) – pan M., což považuje soud za významné, při svém výslechu dne 20. 3. 2017 výslovně toto plnění pro žalobce potvrdil, přičemž uvedl, že se jednalo o atypický kontejner vyrobený přímo pro žalobce. To potvrdil i při předložení fotografie kontejneru a uvedl „[n]aši výrobu poznám“. Zároveň sdělil, že na výrobě kontejneru se měli podílet zaměstnanci J. N., L. M., M. R., P. V. a M. Š. Dle žalovaného (bod [36] napadeného rozhodnutí) měli tito svědci shodně vypovědět, že se ve společnosti Tales Market kontejnery vyráběly, ale nikdo z nich neměl jednoznačně potvrdit, že se podílel na výrobě kontejneru přímo pro žalobce. Zároveň byl dle žalovaného pan M. u dané společnosti zaměstnán až od 1. 4. 2013, pan V. od 2. 12. 2013 a pan Š. až od 12. 5. 2014, takže danou skutečnost nemohli potvrdit.
39. K tomu soud uvádí, že dle jeho názoru tyto výpovědi nijak zásadně ke zpochybnění předmětného plnění nepřispěly. Je třeba vzít v potaz, že jak pan M., tak další svědci, vypovídali ke skutečnostem, které se měly odehrát již před několika lety. Není reálná představa, že by si byli schopni bezmezerovitě vybavít, na jaké konkrétní zakázce se pro kterého konkrétního zákazníka podíleli – to platí zejména pro řadové zaměstnance; v případě pana M. pak jde o ten aspekt věci, spočívající ve vybavení si, který jednotlivý zaměstnanec se před několika lety podílel na té které zakázce.

40. Výše uvedené je pak třeba zasadit do kontextu projednávaného případu. Z výpovědi svědků – (bývalých) zaměstnanců společnosti Tales Market – totiž plyne, že poměry u této společnosti byly vše jiné než přehledné, stabilizované a uspořádané. Jak vypověděl např. pan R., tak se u jmenované společnosti nevedly docházkové nebo pracovní listy s uvedením konkrétní zakázky. Pokud se vedla nějaká takováto evidence, jednalo se o „sešit nebo nějaký kus papíru“, kam si hodiny zapisoval sám zaměstnanec (výpověď pana M.). Organizace práce byla problematická, stejně jako vyplácení mzdy či komunikace se společností Tales Market jakožto zaměstnavatelem (výpověď pana Š.). Danou skutečnost potvrdil i pan N., kde kterého u dané společnosti „vládl chaos“ a on sám se proto z vlastní iniciativy snažil vést výkazy použitého materiálu a odpracovaných hodin, protože chtěl „do firmy vnést nějaký řád, aby byly věci zdokumentované, protože tam se domlouvalo vše ústně a lidé potom zapomněli, co se domluvílo“.
41. Zároveň je ze sdělení České správy sociálního zabezpečení ze dne 10. 5. 2018 [vyžádaného správcem daně dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu dne 13. 4. 2018] zřejmé, že v rozhodnou dobu pracovali pro společnost Tales Market i další zaměstnanci, kteří se teoreticky mohli na předmětném plnění pro žalobce podílet. To soud uvádí v kontextu shora uvedeného závěru, že je představitelné, že pan M. s odstupem několika let si nebyl schopen vybavit konkrétního podílejícího se zaměstnance, a to také při zohlednění určité zaměstnanecké fluktuace u společnosti Tales Market (blíže zmíněné sdělení České správy sociálního zabezpečení ze dne 10. 5. 2018) a neurovnaných poměrů u daného subjektu.
42. Podle názoru soudu tak předmětné svědecké výpovědi zaměstnanců společnosti Tales Market nijak zvlášť nezesílily pochybnosti správce daně (které do té doby i žalovaný hodnotil jako nedostatečné – viz písemnost ze dne 6. 4. 2018, č. j. 16175/18/5200-10422-711138) v tom smyslu, že by byly schopné vyvrátit žalobcova daňová tvrzení. Tyto výpovědi dle soudu spíše než o neuskutečnění předmětného plnění svědčily o chaotických poměrech u společnosti Tales Market (jakési „operativní“ domlouvání zakázek, včetně cenových dohod – zpravidla ústně – potvrzoval jak pan M., tak případně i další svědci), což mohlo vést i k vadám spíše formálního charakteru, jako je nepřesné označování zakázky (např. opravovaného stroje) ve faktuře, popř. nejasné číslování faktur. Pokud jde o indicii k zakázce iv) spočívající v tom, že cena fakturovaná společností Tales Market je výrazně vyšší, než by byla u autorizovaného servisního střediska, domnívá se soud, že žalobce poskytl v kontextu věci věrohodné vysvětlení (v odvolání) o tom, že pro něho nebyla rozhodující toliko cena, ale i rychlost opravy.
43. Jak již soud naznačil, přiměřeně jako v případě zakázky i) hodnotí věc rovněž u plnění shora označených pod body ii) až v). I těch se týkala výhrada žalovaného vůči přesvědčivosti pochybností správce daně. Je sice pravdou, že vyslechnutí zaměstnanci společnosti Tales Market u těchto zakázek explicitně nepotvrzovali jejich provedení přímo pro žalobce, ovšem v principu potvrzovali, že se zakázky daného typu v dotčenou dobu u společnosti Tales Market prováděly. V situaci, kdy žalobcem předložené daňové doklady svědčily o uskutečnění předmětných plnění, pan M. je v zásadě potvrzoval a další svědci je nevyvraceli (to vše při zohlednění časového odstupu a „pochybnostech o pochybnostech“ správce daně vyjádřených žalovaným dne 6. 4. 2018), při zjištěních o neuspořádaných poměrech u společnosti Tales Market (které mohou vysvětlovat i „formální“ pochybení v označování příslušných faktur) a kdy žalobce nabízel plauzibilní vysvětlení cen, se soud domnívá, že žalobce své důkazní břemeno ve vztahu k plněním poskytnutým společností Tales Market unesl a prokázal uskutečnění těchto plnění. Soud sice uznává, že skutečnosti

vztahující se ke společnosti Tales Market (nekontaktnost, osoba za ni vystupující, otázka plátcovství daně z přidané hodnoty) sice mohly minimálně z *ex post* pohledu ve správci daně vzbudit jisté pochybnosti, na celkovém hodnocení věci to však nic nemění.

*V. c) Plnění od společnosti Vertigo Czech*

44. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný zpochybnil reálné uskutečnění čtyř obchodních případů. Šlo o: i) nákup 2 ks pneumatik 710/65R42 Michelin XM28 na traktor Fendt dle faktury ze dne 24. 11. 2014, č. 2014455; ii) nákup 4 ks Michelin 23,5 R 25 66 D dle faktury ze dne 16. 2. 2015, č. 2015067; iii) nákup 1 990 t asfaltové směsi ACO 16 dle faktury ze dne 23. 8. 2015, č. 2015386; iv) nájem za buldozer za období červenec, srpen a září 2015 dle faktury ze dne 10. 9. 2015, č. 2015422.
45. Z obecného hlediska i v tomto aspektu věci soud odkazuje na shora uvedené úvahy o důkazním břemeni a jeho přenosu v rámci daňového řízení. Zároveň poznamenává, že přenesení důkazního břemene zpět na žalobce nepovažuje z hlediska Výzvy za zcela bezvadné. V případě plnění i) správce daně své pochybnosti ve Výzvy původně opřel toliko o to, že žalobce k tomuto plnění předložil pouze přijatou fakturu (srov. již shora citovaný bod [35] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32). V případě plnění ii) až iv) – a lze snad usuzovat, že i k plnění i) – správce daně v dalším textu Výzvy své pochybnosti rozšířil o fakt, že společnost Vertigo Czech nebyla u místně příslušného správce daně registrována k silniční dani a ve vyúčtování k dani z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2015 vykázala pouze jednoho zaměstnance. Pokud jde o registraci k silniční dani, lze snad uvažovat o tom, že v takovém případě dodavatel nemohl asfalt či buldozer k žalobci sám dopravit, ačkoli cena byla sjednána včetně dopravy, což snad může vrhat stín pochybností na to, jakým způsobem transakce probíhala. Nicméně i zde je důvod pochybností poměrně slabý, jelikož dodavatel mohl dopravu zajistit smluvně, tedy jiným způsobem, než jen vlastními prostředky. Taktéž z počtu zaměstnanců (pakliže zaměstnanec skutečně má) nelze dle názoru soudu jednoduchým způsobem dovozovat zásadní pochybnosti. Za přemrštěný pak soud považuje požadavek ve Výzvě, aby žalobce uvedl přesné registrační značky vozidel, jimiž byla zajištěna doprava asfaltové směsi či buldozeru.
46. Předmětné výhrady soudu však znovu neznamenají, že by správce daně (či žalovaný) nemohl důvody svých pochybností v dalším průběhu řízení více rozvést, konkretizovat, odůvodnit nebo věcně a argumentačně podložit (srov. body [41] a [42] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32). Ve Zprávě již správce daně doplnil, že společnost Vertigo Czech nedoložila doklady souvztažné k fakturám jí vydaným ani dodavatelské faktury na zboží fakturované společnosti Vertigo Czech, přičemž jejím dodavatelem byla nekontaktní společnost (Carrozo Group) a popis fakturované dodávky byl nekonkrétní. K tomu správce daně dospěl po výslechu pana D. S., který byl v rozhodnou dobu „obchodním ředitelem“ společnosti Vertigo Czech (a který ve své výpovědi potvrdil, že daná společnost žalobci deklarovaná plnění poskytl).
47. Nejpozději v době, kdy se žalobce seznámil se Zprávou, mu dle názoru soudu již byly sděleny relevantní pochybnosti správce daně, na které mohl žalobce reagovat předložením či navržením relevantních důkazů. Za této situace podle soudu ob stojí argumentace správce daně uvedená např. na s. 12 Zprávy, dle které je v zájmu daňového subjektu, „*aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby, popř. dodání zboží skutečně došlo, neboť důkazní břemeno*

*ohledně faktické realizace služeb a obchodních transakcí, na něž použité výdaje chce daňově uplatnit, je na jeho straně*“, přičemž způsob svého podnikání a způsob, jakým dokumentuje své obchody, má uzpůsobit tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání; daňový doklad v tomto směru nemusí dostačovat (viz např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, popř. z novější doby bod [20] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2021, č. j. 7 Afs 43/2021-29).

48. Soud dále uvádí, že z odpovědi na dožádání ze dne 11. 5. 2017, č. j. 1332413/17/2201-61563-305806, kterou správci daně zaslal Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Českých Budějovicích plyne, že společnost Carrozo Group, která měla společností Vertigo Czech dodat zboží v případech i) a iii), je nekontaktní, její sídlo je na virtuální adrese, daňová přiznání podává jen s minimální daňovou povinností, faktury jí společnost Vertigo Czech hradila bezhotovostně na účet, přičemž veškeré platby byly následně vybírány v hotovosti (v případě společnosti Vertigo Czech vedl dožádaný správce daňovou kontrolu za roky 2014 a 2015, přičemž v rámci této daňové kontroly společnost Vertigo Czech nepředložila relevantní souvztažné faktury týkající se plnění od společnosti Carrozo Group).
49. V těchto souvislostech nemohla faktura ze dne 8. 6. 2015 (datum vystavení i plnění), č. 20150167, již společnost Carrozo group měla fakturovat společnosti Vertigo Czech zboží v podobě 2 ks pneumatik Michelin 710/65R42 XM 28 [plnění i)] sloužit jako souvztažná faktura vyvracející pochybnosti správce daně k plnění, k němuž mělo dojít již v roce 2014.
50. Obdobné se týká rovněž faktury ze dne 2. 6. 2015, č. 20150155, kterou společnost Carrozo Group fakturovala společnosti Vertigo Czech dodávku 231 t asfaltové směsi ACO 16 s cenou 1 990 Kč bez DPH za tunu (zde soud poznamenává, že ve věci došlo zřejmě k překlepu spočívajícím v tom, že žalobce následně ve faktuře č. 2015386 zaměnil hodnotu jednotkové ceny za tunu asfaltové směsi za hodnotu množství údajně dodané asfaltové směsi). Je tomu tak proto, že žalobce měl od společnosti Vertigo Group nakoupit 255,4 t dané asfaltové směsi, tedy více, než tato společnost nakoupila dle dostupných daňových dokladů, nadto datum uskutečnění zdanitelného plnění (Vertigo Czech → žalobce) dne 23. 8. 2015 tu mělo vykazovat více než dvouměsíční prodlevu od data, kdy měla naopak společnost Vertigo Czech nakoupit asfaltovou směs od společnosti Carrozo Group. Z ničeho neplyne, že by společnost Vertigo Czech „zbytek“ asfaltové směsi nakoupila i jinde, a že by měla vhodné prostory ke skladování. V tomto směru se žalobcova argumentace jeví spíše jako spekulativní.
51. Soud si je vědom, že žalobce v řízení před soudem předložil prohlášení společnosti Porr ze dne 23. 11. 2017 o položení asfaltové směsi pro žalobce (resp. v tomto smyslu posléze předložil i fotodokumentaci). Zde je však třeba říci, že toto prohlášení může působit spíše podpurným způsobem (bez dalšího nesvědčí o tom, kdo a za jakou cenu žalobci asfaltovou směs dodal); zejména se však jedná o „opožděný“ důkaz. Žalobce, jak soud ověřil, jej nepředložil již v daňovém řízení. V tomto směru platí závěry doktríny a judikatury správních soudů: *„Přezkoumává-li soud zákonnost rozhodnutí vydaného v daňovém řízení podle daňového řádu, nelze při úvahách o rozsahu povinnosti soudu provést dokazování odhlížet od specifík daňového procesu. Daňový řád totiž zakládá břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňovým subjektům. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních [...]. Předmětem sporu je tedy na prvním místě přezkum otázky, zda daňový*

*subjekt břemeno tvrzení a břemeno důkazní unesl v daňovém řízení. Zásada plné jurisdikce však neznamená, že by snad daňový subjekt mohl důkazy předkládat a své břemeno tvrzení a břemeno důkazní „dohnat“ teprve v soudním řízení. Takovéto důkazy by soud v řízení o žalobě proti daňovému rozhodnutí vůbec provádět neměl (srov. již rozsudek NSS 5 Afs 147/2004-89, podle něhož k „tíži žalovaného proto nemůže jít, nesplnil-li stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem“). [...] Správní soudy proto zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy (rozsudek NSS 1 Afs 103/2009-232, bod 44). Soud totiž přezkoumává otázku, zda daňový subjekt (žalobce) unesl v daňovém řízení své důkazní břemeno, resp. otázku rozložení důkazního břemene v konkrétní situaci. Možnost, že by toto důkazní břemeno unesl teprve nově předloženými důkazy před správním soudem, je vyloučena.“ (§ 77 [Dokazování], body 13 a 14 in: Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019; dostupné v systému ASPI pod ASPI ID: KO150\_2002CZ) Z projednávané věci přitom nijak neplyne, že by žalobce neměl možnost předmětný důkaz navrhnout a předložit již v daňovém řízení. To se týká i těch fotografií, které žalobce předložil při ústním jednání, a které dosud nebyly obsahem správního spisu.*

52. Kritérium „souvztažnosti“ pak nesplňují ani faktury týkající se transakce ii). Dle faktury ze dne 16. 2. 2015, č. 2015067, měl žalobce koupit od společnosti Vertigo Czech 4 ks určených pneumatik, a to s cenou 79 900 Kč za kus bez DPH. Avšak dle faktury z 13. 2. 2015, č. 15010005, společnost Šimkovič - Protektor Czech republic, s.r.o., účtovala společnosti Vertigo Czech dodání pneumatik stejného typu za jednotkovou cenu 24 760 Kč. Již cenový rozdíl mezi (z pohledu společnosti Vertigo Czech) kupní a prodejní cenou vzbuzuje určité pochybnosti. Zejména ale na faktuře z 13. 2. 2015, č. 15010005, je jako konečný příjemce uveden „p. Brabec DL/5/2015“. I zde je tedy možné závěry žalovaného akceptovat.
53. Konečně v případě plnění iv) jsou dány rovněž skutečnosti, které doložení realizace plnění problematizují. K této transakci žalobce, poté co správce daně vyjádřil své prvotní pochybnosti, doložil pouze fakturu (kromě faktury ze dne 10. 9. 2015, č. 2015422) z 31. 5. 2018, č. 20181035, kterou společnost HB Golf účtovala společnosti Vertigo Czech pronájem specifikovaných strojů za období od 5. 1. 2015 do 30. 11. 2015. Žalovaný zde uvádí, že nelze ověřit, zda se jedná o tentýž stroj (stroje), který byl posléze pronajat žalobci. Pochybnosti ale vzbuzuje zejména to, že k pronájmu mělo dojít v roce 2015, faktura je ze dne 31. 5. 2015 (datum vystavení), její splatnost je k 15. 7. 2018 a datum uskutečnění plnění 30. 11. 2015. Pakliže žalobce v řízení před soudem předložil předávací protokol k pásovému buldozeru mezi společnostmi HB Golf a Vertigo Czech, opět se jedná o důkaz, který mohl předložit v rámci daňového řízení, avšak neučinil tak. V souladu s výše uvedeným proto soud k tomuto důkazu nyní nepřihlíží.
54. Soud tak k plněním od společnosti Vertigo Czech uzavírá, že v tomto ohledu nepovažuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné a žalobu za důvodnou.

## VI. Závěr a náklady řízení

55. Krajský soud v Brně tak z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost ruší. Dle jeho názoru totiž žalobce unesl své důkazní břemeno ve vztahu ke shora specifikovaným plněním od společnosti Tales Market. Proto soud věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.); v dalším řízení je žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

56. Naopak soud nyní nepovažoval žalobu za důvodnou v části týkající se plnění od společnosti Vertigo Czech. V tomto rozsahu napadené rozhodnutí obstálo. Nicméně soud připomíná závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 9 Afs 87/2018-38, publikovaného pod č. 3966/2020 Sb. NSS, dle kterých zruší-li soud odvolací rozhodnutí, pokračuje odvolací řízení původní a žalovaný odvolací orgán je proto povinen v novém rozhodnutí o odvolání v souladu s § 111 odst. 2 daňového řádu vypořádat veškeré námitky odvolatele, které mu byly doručeny do doby, než vydá nové rozhodnutí o odvolání. V tomto směru, aniž by nyní soud hodnotil důvodnost takových námitek a relevanci příslušných důkazů, bude moci žalobce v dalším řízení uplatňovat jak důkazy, které („opožděně“) navrhl v řízení před soudem, tak argumentaci, která dosud nezazněla v daňovém řízení. Může se tak jednat např. o údajné opomenutí společnosti HB Golf při výše specifikované fakturaci, které tato společnost dle žalobce napravila a podala v tomto smyslu opravné daňové přiznání. Zejména v situaci, kdy by byl žalobce schopen uvést něco konkrétnějšího k tomu, jaký přesně stroj byl pronajímán v linii HB Golf → Vertigo Czech → žalobce, by daná skutečnost mohla být významná při posouzení daného plnění z pohledu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podobné lze do jisté míry zřejmě uvést také v případě plnění ii) od společnosti Vertigo Czech, pakliže by žalobce byl schopen nějaké konkrétnější údaje a např. také se vyjádřit k otázce přiměřenosti marže v řetězci Šimkovič - Protektor Czech republic, s.r.o. → Vertigo Czech → žalobce; podobně jako ve zbývajících plněních od společnosti Vertigo Czech [i) a iii)] se však soud domnívá, že „míč“ je především na straně žalobce, který by měl uvádět potřebné argumenty (opírající se např. o zjištění o svých dodavatelích a subdodavatelích z jiných daňových řízení a případně u jiných správců daně) a k nim eventuálně předkládat důkazy.
57. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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.
58. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Žalobci v tomto smyslu přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč; nad tento rámec žalobce náhradu nákladů řízení požadoval.

#### **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 15. února 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu