



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **Z. Z.**
bytem X
zastoupen Ing. Bc. Pavlou Kvapilovou, daňovou poradkyní
sídlem Příkop 838/6, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2020, č. j. 42629/20/5300-21441-708995,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou doručenu Krajskému soudu v Brně dne 23. 12. 2020 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2020, č. j. 42629/20/5300-21441-708995, kterým zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 10. 2019, č. j. 2000238/19/3309-51521-703603, č. j. 2000292/19/3309-51521-703603, č. j. 2000353/19/3309-51521-703603, č. j. 2000367/19/3309-51521-703603, č. j. 2000405/19/3309-51521-703603, č. j. 2000414/19/3309-51521-703603, č. j. 2000441/19/3309-51521-703603, č. j. 2000462/19/3309-51521-703603, č. j. 2000509/19/3309-51521-703603, č. j. 2000587/19/3309-51521-703603, č. j. 2000606/19/3309-51521-703603, č. j. 2000619/19/3309-51521-703603, č. j. 2000643/19/3309-51521-703603, č. j. 2000662/19/3309-51521-703603, č. j. 2000681/19/3309-51521-703603, č. j. 2000699/19/3309-51521-703603, č. j. 2000732/19/3309-51521-703603, č. j. 2000770/19/3309-51521-703603, č. j. 2000799/19/3309-51521-703603, č. j. 2000815/19/3309-51521-703603, č. j. 2000833/19/3309-51521-703603, č. j. 2000942/19/3309-51521-703603, č. j. 2000958/19/3309-51521-703603, a č. j. 2000972/19/3309-51521-703603 (dále jen „dodatečné platební výměry“).
2. Dodatečnými platebními výměry správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013, 1., 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2014, leden 2015, únor 2015, březen 2015, květen 2015, červen 2015, červenec 2015, srpen 2015, září 2015, říjen 2015, listopad 2015, prosinec 2015, leden 2016, únor 2016, březen 2016, duben 2016, květen 2016, červen 2016, červenec 2016 a srpen 2016, a stanovil povinnost uhradit penále.

II. Obsah žaloby

3. Na výzvu soudu usnesením ze dne 22. 1. 2021, č. j. 31 Af 84/2020 – 83, žalobce svou žalobu shrnul do 14 stěžejních bodů. V první žalobní námitce žalobce brojí proti upření práva na řádný a spravedlivý proces spočívajícím v jednání neoprávněné úřední osoby. K tomuto pochybení mělo dojít zkopírováním kontrolních zjištění a vyhodnocení důkazních prostředků z daňového řízení u společnosti Ztronic s.r.o. Ve druhé žalobní námitce žalobce upozorňuje, že nedošlo k řádnému ukončení daňové kontroly a tato vada nebyla odstraněna. Nedošlo k naplnění podmínek pro prodloužení lhůty a prekluzivní lhůta pro stanovení daně tak uplynula 25. 11. 2019. Ve třetí žalobní námitce žalobce nesouhlasí s postupem žalovaného, který před uplynutím lhůty k vyjádření vydal napadené rozhodnutí. V důsledku toho podle jeho názoru uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně nejpozději 25. 11. 2020. Ve čtvrté žalobní námitce žalobce poukazuje na porušení jeho práva podle § 96 odst. 5 daňového řádu. Podle jeho názoru byly nezákonně odmítnuty jeho návrhy na provedení důkazních prostředků. Žalovaný se nevypořádal se závěry znaleckého ústavu STATIKUM s.r.o. Fakticky byl proveden výslech jednatelů nesrovnatelných subjektů. V páté žalobní námitce žalobce namítá, že žalovaný ignoruje vlastní porízenou fotodokumentaci svědčící o existenci nástrojů od dodavatelů FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. V šesté žalobní námitce žalobce předestírá, že důkazními prostředky bylo prokazováno uskutečnění plnění dle daňových dokladů od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. a řetězec doložených a provedených důkazů činí ve svém souhrnu logickou, ničím nenarušenou a uzavřenou soustavu vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, které shodně a spolehlivě dokazují skutečnost, že k přijetí zdanitelných plnění v podobě nákupu kovoobráběcích nástrojů od dodavatelů FERMA s.r.o. a ZORNET s.r.o. skutečně došlo. V sedmé žalobní námitce žalobce poukazuje na to,

že není přípustné, aby správce daně konstatoval, že předložené důkazy neprokázaly realizaci plnění, přestože předložený okruh důkazů potvrzuje skutkovou verzi daňového subjektu. V osmé žalobní námitce žalobce namítá, že pro konstatování, že provedený důkaz svědeckou výpovědí není věrohodný, je třeba doložit konkrétní skutkové okolnosti na základě provedených důkazů prokazující, že výpověď je nepravdivá, což se nestalo. V deváté žalobní námitce žalobce říká, že správce daně neprokázal, že obchodní případy s dodavateli FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. byly provedeny jinak, než deklaroval žalobce. Na neunesení důkazního břemene správcem daně žalobce navazuje v desáté žalobní námitce a vyjmenovává neprokázané skutečnosti. Žalovaný pak podle žalobce na námitky týkající se neunesení důkazního břemene nikterak nereagoval. V jedenácté žalobní námitce uvádí, že byl porušen zákaz libovůle a nerovného zacházení. Správce daně nemůže ignorovat výsledky skutkově úzce souvisejících řízení ve věci daňové povinnosti společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. Ve dvanácté žalobní námitce žalobce upozorňuje, že správce daně došel na základě totožného skutkového stavu k závěru, že v případě DPH je evidence daňového subjektu dostatečná pro stanovení daně dokazováním a v případě daně z příjmů fyzických osob je na tutéž evidenci nahlíženo jako na nedostatečnou pro stanovení daně dokazováním, a proto musí být stanovena daň podle pomůcek. Ve třinácté žalobní námitce žalobce nesouhlasí s tím, aby mu byly utajovány jedny z klíčových důkazních prostředků, to závěry z daňové kontroly a postupů k odstranění pochybností společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. V poslední žalobní námitce žalobce navrhuje, aby si soud vyžádal dokumenty objasňující odměňování úředních osob a provedl jimi důkaz, neboť možná vědomost úředních osob, že pokud „správně“ dodatečně stanoví daň v celkové výši 1.134.126 Kč, bude následovat ocenění v podobě přiznání mimořádných či cílových odměn představuje „povzbuzení“ úředních osob správce daně k horlivějšímu postupu v rámci daňové kontroly či odvolacího řízení resp. finanční „zajímavost“ na výsledku řízení, kdy tak tyto úřední osoby měly být vyloučeny z řízení.

4. Všechny své žalobní námitky žalobce v žalobě podrobně rozvedl.

III. Vyjádření žalovaného

5. Dne 29. 3. 2021 bylo krajskému soudu doručeno vyjádření žalovaného k žalobě. V úvodu předestřel, že žalobce podal košatou žalobu značného rozsahu, a proto žalovaný v podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí, ze kterého je dle jeho názoru zřejmé, z jakého důvodu, na základě jakých skutečností a na základě jakých právních norem bylo v řízeních rozhodováno. Dále se vyjádřil k jednotlivým žalobním námitkám žalobce.
6. Předně nesouhlasil s tvrzením žalobce, že je napadené rozhodnutí nezákonné či nepřezkoumatelné. Žalovaný rozhodoval na základě řádně zjištěného skutkového stavu, přičemž v rámci odvolacího řízení byla správnost závěrů prvostupňového správce daně potvrzena dalším dokazováním. To, že žalobce nesouhlasí s hodnocením provedených důkazních prostředků, neznamená, že tyto byly vyhodnoceny chybně. Nepřezkoumatelnost se pak neprojevuje nenaplněním subjektivní představy žalobce o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která správnému soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí. Žalovaný rozhodoval na základě řádně zjištěného skutkového stavu, přičemž své závěry v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil a vypořádal se se všemi základními námitkami žalobce.

7. K námitce nezákonného průběhu daňové kontroly žalovaný zdůraznil, že s ohledem na vzájemnou provázanost žalobce, Z. Z. ml. a společnosti Ztronic a na skutečnost, že jsou všechny 3 subjekty zastoupeny totožnou osobou, která namítá totožné skutečnosti, je naopak vysoce žádoucí, aby závěry ve všech řízeních byly obdobné. Žalovaný dodal, že úřední osoby jsou oprávněny v rámci výkonu svých povinností vzájemně spolupracovat a případně se i zastupovat, nelze tak namítat porušení práva na spravedlivý proces, jelikož zákonem není nikde stanoveno, že na konkrétním daňovém řízení se smí podílet jen konkrétní osoby bez možnosti spolupráce se svými kolegy. V rámci daňového řízení tak nedocházelo k žádnému „ovládání“ řízení Ing. K.
8. K nezákonnému ukončení daňové kontroly a marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně žalovaný odkázal na body [68] a následující napadeného rozhodnutí. Ve svém vyjádření zdůraznil, že dle jeho názoru oznámením dodatečných platebních výměrů došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Žalovaný postupoval jak v souladu s žalobcem uvedenou judikaturou, tak komentářovou literaturou, kterou žalobce opakovaně cituje ve svých podáních. Přestože se správce daně při svém postupu při projednání zprávy o daňové kontrole dopustil procesního pochybení (které bylo nadto zhojeno v rámci odvolacího řízení), nelze uzavřít, že by dodatečné platební výměry byly vydány v rozporu se zákonem.
9. Dále žalovaný uvedl, že chybné otevírání poskytnutého souboru mu nelze klást k tíži. Kompresní formát 7-zip, je běžně užívaným formátem pro poskytování souborů správcem daně, jelikož tímto způsobem je možné přístup k na CD uloženým písemnostem podmínit heslem. Pro otevírání tohoto typu souboru je nutno použít volně a zdarma dostupný software 7-zip, přičemž toto je veřejně dostupná a obecně známá informace. Stažení běžně dostupného a používaného programu nelze považovat za nepřiměřený „požadavek“ na zmocněnce žalobce. Nadto žalovaný zdůraznil, že podklady, ze kterých vycházela jeho správní úvaha, byly žalobci dle jeho žádosti poskytnuty již dne 9. 10. 2020. Rovněž žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobce, že by mu bylo upřeno právo vyjadřovat se k jednotlivým skutečnostem a důkazům. K důvodům vydání napadeného rozhodnutí před uplynutím lhůty pro podání vyjádření odkázal na bod [129] napadeného rozhodnutí. Žalobci byl poskytnut dostatečný prostor k seznámení se se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení a případnému vyjádření.
10. Závěry žalovaného týkající se skladové evidence nástrojů mají podle jeho vyjádření oporu ve skutkových zjištěních a ve spisovém materiálu. Správci daně byla předložena skladová evidence ve formě souhrnného záznamu příjmů a výdajů nástrojů měsíčně v kg. Z této evidence nelze vyčíst ničeho o tom, jaké nástroje a v jakém množství byly pořízeny. To, že datum a množství v kg přijaté na sklad odpovídá fakturám přijatým od dodavatele FERMA a ZORNET neznamená bez dalšího, že je skladová evidence vedena řádně. Skladová evidence vedená v kilogramech je ve vztahu k evidovanému zboží neprůkazná. Tento závěr je potřeba učinit s ohledem na skutečnost, že žalobce takto evidoval různé druhy obráběcích nástrojů, které je nutno používat po jednotlivých kusech, kdy navíc každý jednotlivý druh obráběcích nástrojů může mít odlišnou hmotnost. Tuto evidenci tak nelze považovat za průkaznou evidenci obchodního majetku ve smyslu § 100 zákona o DPH.
11. Žalobcem navrhované provedení místního šetření, vyhledání dalších dvou srovnatelných subjektů a provedení svědeckých výpovědí podle žalovaného nemohlo prokázat rozhodné skutečnosti, tedy že k předmětným plněním od deklarovaných dodavatelů Ferma a Zornet

fakticky došlo tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Správce daně prostřednictvím místních šetření u třetích subjektů zjišťoval informace o jejich činnosti, která byla obdobná s činností odvolatele, zejména ověřoval postupy vedení evidence nástrojů a jejich vydávání do spotřeby a prověřoval běžnou praxi při nákupu, skladování, evidenci a vyřazování nástrojů. Dle žalovaného také nebyla v tomto případě rozhodná velikost společností, neboť všechny subjekty musí vést průkaznou evidenci skladových zásob.

12. Žalovaný následně ve svém vyjádření shrnul skutečnosti týkající se zdanitelného plnění od dodavatelů FERMA a ZORNET. Předně nesouhlasil s tím, že žalobce uskutečnění plnění prokázal, a dodal, že správce daně nezpochybnil, že žalobce uskutečňuje činnost na výstupu. Žalobce však neodstranil pochybnosti o tom, zda jím používaný materiál a nástroje byly fakticky pořízeny od společnosti FERMA a ZORNET. Ve vztahu k čestnému prohlášení a výslechu P. H. žalovaný uvedl, že nevyhodnocení čestného prohlášení správcem daně bylo zhojeno svědeckou výpovědí, která byla následně řádně vyhodnocena. K provádění plateb v hotovosti žalovaný dodal, že nebylo tvrzeno, že by se jednalo o ilegální způsob úhrady, v případě spolupráce s dlouhodobými obchodními partnery bylo pouze jednou z indicií, které ve spojení s dalšími prokazovala nestandardní a nevěrohodný způsob uskutečňování obchodních transakcí, když navíc bylo zjištěno, že žalovaný neměl v pokladně dostatek finančních prostředků. Také nepotvrzení obchodní spolupráce s dodavatelem FERMA a ZORNET podpořilo existenci vážných a důvodných pochybností správce daně ohledně uplatněného nároku na odpočet daně.
13. Podobně žalovaný nesouhlasí s vyjádřením žalobce, že správce daně neprokázal své pochybnosti žádnými konkrétními důkazy. Pochybnosti správce daně jsou specifikovány ve zprávě o daňové kontrole a následně je shrnul i žalovaný, a to zejména v bodech [27] a násl. a [90] napadeného rozhodnutí. Důkazní břemeno bylo na odvolatele přeneseno v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Naopak žalobce neunesl své důkazní břemeno zakotvené v § 92 odst. 3 daňového řádu ohledně prokázání naplnění zákonem stanovených podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH pro přiznání jím uplatněného nároku na odpočet daně, a proto mu byl nárok na odpočet daně uplatněný z šetřených plnění správcem daně oprávněně odepřen.
14. Žalovaný dále uvedl, že úzce související řízení neignoroval. Naopak závěry vedených daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností žalobci poskytl v rámci odvolacího řízení společně se svým stanoviskem a zjištěné rozpory náležitě vypořádal. Stejně tak odůvodnil, z jakého důvodu je možné v rámci řízení o různých daních zvolit jiný postup pro stanovení daně. Zjištění u subdodavatelů společnosti FERMA a ZORNET žalobci nebyla kladena k tíži. Zároveň žalovaný nemohl vyhovět žádosti žalobce o zpřístupnění předmětných dokumentů, neboť by to ohrozilo zájem jiných daňových subjektů či cíle správy daní, přičemž tyto písemnosti nebyly použity v daňovém řízení vedeném u žalobce jako důkazní prostředky.
15. Na závěr žalovaný odmítl spekulaci žalobce týkající se odměňování úředních osob a konstatoval, že úředním osobám podílejícím se na odvolacím řízení nebyly přislíbeny žádné mimořádné či cílové odměny ve vztahu k projednávané věci a ze zjištěných skutečností nevyplývá, že by byla u prvostupňového správce daně situace jiná. Z tvrzení žalovaného ad absurdum vyplývá, že jakákoliv úřední osoba, která se podílí na stanovení daně, je finančně motivovaná přiznáním mimořádných či cílových odměn, proto by také každá tato osoba měla být automaticky bez dalšího podjatá. Za takovéto situace by

postrádala jakákoliv kontrola daňových povinností správcem daně na významu, jelikož by ji neměl kdo provádět. Nadto dodal, že podjatost úředních osob nelze namítat v rámci soudního přezkumu napadeného rozhodnutí.

IV. Posouzení věci krajským soudem

16. Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z § 51 odst. 1 s. ř. s.
17. Na úvod krajský soud predestiruje, že s ohledem na rozsah žaloby a prolínání argumentačních, rekapitulačních a dalších pasáží nebylo možné jednoznačně identifikovat všechny žalobní body. Jelikož vymezení konkrétních a jasných žalobních bodů je jednou z náležitostí žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., krajský soud postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s. vyzval žalobce, aby jednoznačně a stručně vymezil žalobní body, tj. důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí (viz usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 1. 2021, č. j. 31 Af 84/2020 – 83). Žalobce tak učinil a shrnul žalobní námítky do čtrnácti výše shrnutých důvodů nezákonnosti napadeného rozhodnutí (viz část II. tohoto rozsudku). Krajský soud tak při přezkumu napadeného rozhodnutí posoudil důvodnost vymezených čtrnácti žalobních bodů, avšak zároveň vycházel z obsahu celé žaloby a přihlédl k podrobnější argumentaci rozvedené v žalobě tak, aby bylo zachováno právo žalobce podpořit svá tvrzení podrobnější argumentací a poukázat na konkrétní skutkové okolnosti. Protože některé žalobní body spolu úzce souvisely, krajský soud je spojil do několika skupin. Nejdříve se zabýval (ne)přezkoumatelností napadeného rozhodnutí, dále jednáním neoprávněných úředních osob (první žalobní námitka), dále ukončením kontroly a s ní spojenou prekluzí (druhá žalobní námitka), dále lhůtou k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení a s ní spojenou prekluzí (třetí žalobní námitka), dále důkazním břemenem a evidencí majetku (čtvrtá až desátá žalobní námitka), dále souvisejícími řízeními (jedenáctá a třináctá žalobní námitka), dále rozdílným postupem při správě daně z přidané hodnoty a daně z příjmů (dvanáctá žalobní námitka) a nakonec odměnami úředních osob (čtrnáctá žalobní námitka).
18. Před vlastním posouzením věci krajský soud připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a celkovým smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby správní soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námítky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námítky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak uvedl Ústavní soud, *„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námítek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (viz náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2.

2009, sp. zn. III. ÚS 989/08.; srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43, či ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 - 108).

Nepřezkoumatelnost

19. V první řadě se krajský soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť se jedná o takovou vadu, kterou musí zkoumat i z úřední povinnosti. Žalobce uvádí, že žalovaný sice v bodě [9] napadeného rozhodnutí stručně identifikuje dvanáct odvolacích důvodů, následně na ně však nereaguje. Místo toho uvádí nesouvisející argumentaci vytvořenou bez opory ve skutkovém stavu a právních předpisech, nereaguje na stěžejní odvolací námitky a neodůvodňuje, proč považuje skutečnosti předestírané žalobcem za nerozhodné, nesprávné, nebo vyvrácené. Žalobce v žalobě podrobně rozvedl, proč si myslí, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, a svou argumentaci podložil také citacemi odborné literatury a judikatury. Konkrétní důvody nepřezkoumatelnosti uvedl na několika místech v žalobě.
20. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu o opravném prostředku je přitom dána, pokud se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku nevypořádá se všemi uplatněnými námitkami. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje pouze obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správními, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela reagovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 – 45). Institut nepřezkoumatelnosti přitom nelze rozšiřovat a vztahovat jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, i když výslovně nereaguje na všechny myslitelné aspekty odvolacích námitek a dopustí se dílčích nedostatků odůvodnění.
21. Předně krajský soud k této námitce uvádí, že ověřil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal stěžejní odvolací námitky žalobce. Není přitom povinností správních orgánů reagovat na každou jednotlivou myšlenku vyjádřenou v odvolací námitce, a to tím spíše, pokud se jedná o tak rozsáhlé odvolání, jaké podal žalobce. Jednalo se o odvolání proti celé řadě dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty i daň z příjmů čítající 153 stran. Shrnutím odvolacích námitek se žalovaný zabýval v bodě [9] napadeného rozhodnutí. Vypořádání odvolacích námitek se věnuje v bodě [25] a následujících napadeného rozhodnutí, přičemž k jednotlivým odvolacím námitkám se výslovně vyjadřuje v bodě [65] a následujících napadeného rozhodnutí. Krajský soud se možnou nepřezkoumatelností zabýval jak v obecné rovině, tak ve vztahu ke konkrétním skutečnostem, které žalobce uvedl v žalobě jako podporu své argumentace, a došel k závěru, že napadené rozhodnutí touto vadou netrpí.
22. Žalobce na s. 57 žaloby uvádí, že žalovaný nikterak nereagoval na jeho námitky týkající se srovnatelnosti nesrovnatelných subjektů. Touto námitkou se však žalovaný zabýval

především v bodě [97] a [98] napadeného rozhodnutí. Uvedl důvody vybrání těchto subjektů, tedy stejná nebo obdobná činnost jako činnost žalobce a snaha o eliminaci případných rozdílů, i účel vybrání, tedy učinění představy o standardním postupu a porovnání praxe ohledně nákupu nástrojů. Taktéž se vyjádřil k žalobcem namítané velikosti srovnávaných subjektů. Dle jeho názoru nebyla rozhodná, neboť „*všechny subjekty musí vést průkaznou evidenci skladových zásob*“. Nelze tedy říci, že by se žalovaný nezabýval námitkami žalobce týkající se srovnatelnosti nesrovnatelných subjektů.

23. Na s. 93 žaloby uvádí, že žalovaný nereagoval na podrobné námitky stran neunesení důkazního břemene správcem daně. Rozložením důkazního břemene a jeho (ne)unesením žalobcem i správcem daně, se žalovaný podrobně zabýval především v bodech [108] a [109] napadeného rozhodnutí. Nastínil obecná východiska a uvedl závěry z nich vyplývající a došel k závěru, že „*[s]právce daně své důkazní břemeno v souladu s ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ohledně skutečností, které by vyvrátily či zpochybnily tvrzení daňového subjektu, unesl. Odvolateli byly zaslány výzvy k prokázání skutečností a sdělen výsledek kontrolního zjištění s uvedením pochybností, které vyplývaly z předložených či provedených důkazních prostředků. Bylo tedy opět na daňovém subjektu, aby unesl své důkazní břemeno a prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvést v daňovém přiznání.*“
24. Za nevypořádanou žalobce na s. 97 žaloby identifikuje také námitku týkající se souvislosti nyní projednávaného případu s daňovými kontrolami u společností FERMA s.r.o. (dále jen „FERMA“) a ZORNET, s.r.o. (dále jen „ZORNET“). Sám žalobce však uvádí, že na ni žalovaný reagoval v bodech [107] a [60] napadeného rozhodnutí. Podle názoru krajského soudu je tato reakce dostatečná. Žalovaný vysvětlil, že „*zjištěné údaje ohledně závěrů z daňových kontrol u těchto subjektů však nepoužil ve věci odvolatele, proto je také odvolateli zpřístupnil ve zcela anonymizované podobě a argumentoval povinností zachovávat mlčenlivost*“. V rámci odvolacího řízení pak byly na žádost žalobce „*závěry vedených daňových kontrol, resp. postupu k odstranění pochybností odvolateli poskytnuty a následně byl odvolatel odvolacím orgánem seznámen se stanoviskem k těmto závěrům, kdy se odvolací orgán v souladu s rozsudkem NSS č.j. 3 Afs 308/2017-52 citovaným odvolatelem se závěry daňových kontrol u deklarovaných dodavatelů a zjištěnými rozpory náležitě vypořádal (viz bod [60])*“. V bodě [60] napadeného rozhodnutí žalovaný shrnuje, že „*[z] poskytnutých zpráv o daňové kontrole, resp. postupů k odstranění pochybností (...) vyplývá, že pochybnosti správce daně, zda společnost FERMA a ZORNET fakticky v deklarovaném rozsahu dodaly zboží odvolateli, byly oprávněné, neboť tyto společnosti v rámci u nich vedených řízení neprokázaly, že nárok na odpočet daně z porřízení předmětného zboží, které mělo být následně dodáno odvolateli, uplatnily oprávněně*“. Z vyjádření žalovaného jasně vyplývá, že se námitkou žalobce podrobně zabýval.
25. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalobce spatřuje také v nevypořádání námitky směřující k uplatnění doměření daně dle pomůcek místo dokazování, a s tím souvisejícím vymlčením odkazu na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 13. 2. 2018, č. j. 31 Af 62/2016 – 57 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 – 67 (s. 100 - 101 žaloby). K této námitce krajský soud uvádí, že žalovaný nebyl povinen vypořádat se s každým odkazem na soudní rozhodnutí či odbornou literaturu, pokud proti argumentaci žalobce předložil vlastní ucelenou argumentaci, uvedl důvody svého rozhodnutí a řádně se vypořádal se stěžejními odvolacími námitkami. Námitkou žalobce směřující proti doměření daně z přidané hodnoty dokazováním, přestože daň z příjmů byla stanovena dle pomůcek, se přitom žalovaný zabýval v bodech

[112] – [118] napadeného rozhodnutí a vysvětlil, proč bylo nutno zvolit odlišný postup. Odkázal přitom na několik soudních rozhodnutí. Výslovně sice nezmínil žalobcem citovaná rozhodnutí, to však nelze považovat za vadu rozhodnutí.

26. Taktéž s námitkou žalobce týkající se nezákonnosti neposkytnutí požadovaných písemností žalovaný podle názoru žalobce nevypořádal (s. 110 žaloby). Této námitce se však žalovaný věnoval v bodech [125] a [126] napadeného rozhodnutí. Odkázal na již vydané sdělení ze dne 9. 10. 2020 a zopakoval, že „[v] případě výše uvedených příloh nemohlo být ze strany odvolacího orgánu v souladu s ust. § 66 odst. 3 daňového řádu vyhověno, neboť zpřístupnění těchto písemností by ohrozilo zájem jiných daňových subjektů či cíle správy daní, přičemž tyto písemnosti nebyly použity v daňovém řízení vedeném u odvolatele jako důkazní prostředky“. Ani tato námitka žalobce tak nebyla žalovaným opominuta.
27. Krajský soud opakuje a uzavírá, že ověřil, že žalovaný vypořádal všechny stěžejní odvolací námitky žalobce. Vzhledem k tomu, že nedošel k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadou nepřezkoumatelnosti, přistoupil k jeho přezkumu v rámci výše vymezených žalobních námitek žalobce.

Neoprávněné úřední osoby

28. V první žalobní námitce žalobce brojí proti upření práva na řádný a spravedlivý proces spočívajícím v jednání neoprávněné úřední osoby. K tomuto pochybení mělo dojít zkopírováním kontrolních zjištění a vyhodnocení důkazních prostředků z daňového řízení u společnosti Ztronic s.r.o. (dále jen „Ztronic“). K této námitce žalobce odkazuje na konkrétní dokumenty.
29. Předně krajský soud uvádí, že nedatovaný úřední záznam, č. j. 0166/19/3309-60562-700197, na který odkazuje žalobce, se týká výsledku kontrolního zjištění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob, která však není předmětem tohoto řízení, a proto se jím krajský soud nezabýval.
30. Žalobce dále v této souvislosti odkazuje na nedatovaný úřední záznam, č. j. 1692758/18/3309-60562-700197. Tento záznam se však týká kontrolních zjištění při kontrole daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2013, 2014 a 2015. Jako úřední osoby jsou označeni J. B. a P. Z. Krajský soud má proto za to, že tímto záznamem má žalobce na mysli nedatovaný úřední záznam, č. j. 1692758/18/3309-60562-701222, neboť právě jeho předmětem je výsledek kontrolního zjištění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 až 4. čtvrtletí 2014 a leden 2015 až srpen 2016 včetně, přičemž jako úřední osoba určená k vyřízení je označen P. Z., oddělení kontrolní II.
31. Jak sám žalobce uvádí na s. 8 - 9 žaloby, využil prostředku ochrany, konkrétně stížnosti podle § 261 daňového řádu.
32. Správce daně na stížnost žalobce reagoval vyrozuměním o výsledku šetření stížnosti ze dne 11. 10. 2019, č. j. 1889850/19/3309-60050-708703. Neztotožnil se se závěrem žalobce, že jsou výsledky kontrolních zjištění totožné a vyjasnil, že žalobce i společnost Ztronic nakupovali stejné nástroje od stejných dodavatelů, a proto byli prováděny stejné úkony v případě daňové kontroly společnosti Ztronic i žalobce. Z toho důvodu mohou být některé pasáže zpráv o daných kontrolách totožné. Správce daně tak stížnost žalobce posoudil jako přípustnou, ale nedůvodnou.

33. Se závěrem správce daně se krajský soud plně ztotožňuje a dodává, že např. právě z protokolu o místním šetření ze dne 27. 11. 2017 vyplývá, že bylo provedeno místní šetření v provozovně, kterou sdílel žalobce se společností Ztronic. Při tomto místním šetření došlo k převážení nástrojů, které žalobce zmiňuje na několika místech žaloby. Taktéž výslech P. H. byl prováděn v obou daňových kontrolách.
34. Z protokolu o výsledku svědka ze dne 16. 4. 2018, č. j. 831738/18/3309-60562-700197, vyplývá, že úředními osobami byli J. B., J. T. a V. K.. P. H. správci daně sdělil, že vzhledem k totožnosti jeho otázek také v rámci daňové kontroly Z. Z. ml. odkazuje na své odpovědi tam. Ve spise je proto založen také protokol o výsledku svědka ze dne 16. 4. 2018, č. j. 831715/18/3309-60562-700197, ve kterém jsou zachyceny odpovědi P. H. v rámci výpovědi v průběhu daňové kontroly Z. Z. ml. Taktéž v tomto případě byli úředními osobami J. B., J. T. a V. K. Stejně osoby jsou za úřední osoby označeny také v protokolu o výsledku svědka ze dne 16. 4. 2018, č. j. 834524/18/60563-707238, ve kterém je zachycena výpověď P. H. v rámci daňové kontroly společnosti Ztronic. Také zde P. H. odkázal na své odpovědi zachycené již v protokolu o výsledku svědka ze dne 16. 4. 2018, č. j. 831715/18/3309-60562-700197.
35. Již např. z této propojenosti výpovědí P. H. a nutné spolupráce některých úředních osob v rámci daňových kontrol vyplývá logická podobnost některých pasáží žalobcem namítaných dokumentů.
36. Co se týče protokolů z místního šetření ze dne 19. 1., za úřední osoby jsou označeni V. K., J. T. a J. B.. V. K. byla v tomto případě oprávněnou úřední osobou.
37. Dále žalobce namítal, že vyjádření V. K. byla kopírována také do zpráv o daňové kontrole ze dne 17. 10. 2019, č. j. 1810197/19/3309-60562-700197, a č. j. 1810037/19/3309-60562-701222. V případě zprávy o daňové kontrole ze dne 17. 10. 2019, č. j. 1810197/19/3309-60562-700197, se opět jedná o zprávu o daňové kontrole prováděné na dani z příjmů žalobce, která však není předmětem tohoto řízení. V případě zprávy o daňové kontrole ze dne 17. 10. 2019, č. j. 1810037/19/3309-60562-701222, jsou za oprávněné úřední osoby označeni J. B. a P. Z. Krajský soud porovnal znění zprávy o daňové kontrole společnosti Ztronic, kterou prováděly úřední osoby V. K., J. T. a R. K. (viz zpráva o daňové kontrole, č. j. 816463/19/3309-60563/707238), a zprávy o daňové kontrole žalobce a ztotožnil se se závěrem správce daně vyjádřeným v citovaném vyrozumění.
38. Ke všem žalobcem namítaným listinám lze shrnout, že podobnost některých pasáží je vzhledem k současnému průběhu daňových kontrol u propojených subjektů, a provádění těchto kontrol pracovníky Finančním úřadem pro Zlínský kraj, Územním pracovištěm v Uherském Hradišti, zcela logická. Krajský soud neshledal, že by při řízení týkajícím se žalobce jednala neoprávněná úřední osoba. Má proto za to, že daňová kontrola žalobce nebyla ovládána V. K. a tato námitka je nedůvodná.

Neukončení daňové kontroly, prekluze

39. Ve druhé žalobní námitce žalobce namítal, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena. Nedošlo tak k naplnění podmínek pro prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu a prekluzivní lhůta marně uplynula dnem 25. 11. 2019, aniž by v této lhůtě došlo k pravomocnému stanovení daně.

40. Ze správního spisu vyplynulo, že dne 23. 11. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“) na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 až 4. čtvrtletí 2014, měsíc leden 2015 až měsíc srpen 2016 včetně (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 11. 2016, č. j. 1962816/16/3309-60562-701222).
41. S výsledky kontrolních zjištění byl žalobce seznámen dne 13. 6. 2019 (viz protokol o ústním jednání ze dne 13. 6. 2019, č. j. 1442514/19/3309-60562-701222). Následně správce daně dne 18. 6. 2019, č. j. 1475774/19/3309-60562-700197, rozhodl o stanovení lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a návrhu jeho doplnění, a to v délce 20 dnů od doručení tohoto rozhodnutí. Žalobce dne 27. 6. 2019 požádal o prodloužení lhůty k vyjádření, načež správce daně lhůtu rozhodnutím ze dne 12. 7. 2019, č. j. 1560738/19/3309-60562-700197, prodloužil do 6. 8. 2019. Dne 2. 8. 2019 podal žalobce opětovnou žádost o prodloužení lhůty. Dne 6. 8. 2019 podal předběžné vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a následně dne 12. 8. 2019 podal konečné vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění.
42. Dne 30. 8. 2019 správce daně zaslal žalobci pozvánku na ústní projednání zprávy o daňové kontrole na den 16. 9. 2019 nebo 18. 9. 2019. Dne 12. 9. 2019 mu byla doručena omluva právní zástupkyně žalobce z navržených termínů ústního projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu dočasné pracovní neschopnosti právní zástupkyně a jejího pobytu v lázních. Dne 16. 9. 2019 tedy správce daně zaslal žalobci druhou pozvánku na ústní projednání zprávy o daňové kontrole na den 30. 9. 2019 nebo 2. 10. 2019. Dne 27. 9. 2019 mu byla doručena omluva právní zástupkyně žalobce z navržených termínů ústního projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu trvající pracovní neschopnosti právní zástupkyně. Zároveň bylo správci daně doručeno potvrzení o trvání dočasné pracovní neschopnosti ze dne 18. 9. 2019 s místem pobytu Schrothovy léčebné lázně s.r.o. potvrzení MUDr. I. O. a potvrzení o trvání dočasné pracovní neschopnosti ze dne 30. 9. 2019 s místem pobytu Dolní Němčí potvrzené MUDr. V. S. Dne 2. 10. 2019 proto správce daně zaslal žalobci třetí pozvánku na ústní projednání zprávy o daňové kontrole na den 15. 10. 2019 nebo 17. 10. 2019. Dne 16. 10. 2019 mu byla doručena omluva právní zástupkyně žalobce z navržených termínů ústního projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu trvající pracovní neschopnosti právní zástupkyně na den 17. 10. 2019, a zároveň dodatečná omluva na den 15. 10. 2019. Dne 17. 10. 2019 byla správci daně doručena také omluva žalobce z navrženého termínu ústního projednání zprávy o daňové kontrole dne 17. 10. 2019 ze závažných provozních důvodů a z důvodu hledání a zvolení si jiného zplnomocněného zástupce. Zároveň bylo požádáno o stanovení nového termínu v přiměřené lhůtě. Stejného dne, tedy 17. 10. 2019 správce daně zaslal žalobci zprávu o daňové kontrole. V odůvodnění mimo jiné uvedl, že „[d]aňový subjekt se z jednání neomluvil ani nenavrhl jiného zplnomocněného zástupce a ani v zájmu postupu bez zbytečných průtahů nenavrhl jiný jemu vyhovující termín“. Žalobci byla zpráva o daňové kontrole doručena dne 27. 10. 2019. Dne 1. 11. 2019 byla správci daně doložena plná moc pro novou právní zástupkyni žalobce Ing. Bc. Pavlu Kvapilovou. Dne 5. 11. 2019 bylo správci daně doručeno potvrzení o dočasné pracovní neschopnosti původní právní zástupkyně žalobce Ing. M. D. ze dne 31. 10. 2019 s místem pobytu Dolní Němčí potvrzené MUDr. V. S.

43. Projednání zprávy o daňové kontrole bylo předmětem také odvolacího řízení, neboť žalovaný dne 25. 6. 2020, č. j. 24923/20/5200-10421-711811, uložil správci daně, aby doplnil spisový materiál o zprávu o daňové kontrole s připojenými podpisy osob, které ji budou projednávat.
44. Dne 3. 7. 2020 správce daně zaslal žalobci pozvánku na ústní projednání zprávy o daňové kontrole na den 16. 7. 2020. Součástí pozvánky bylo odůvodnění tohoto postupu, a sice že „projednání a podpis zprávy o daňové kontrole se provádí v rámci doplnění odvolacího řízení dle ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu“. Dne 13. 7. 2020 byla správci daně doručena omluva právní zástupkyně žalobce z navrženého termínu ústního projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně. Dne 22. 7. 2020 tedy správce daně zaslal žalobci druhou pozvánku na ústní projednání zprávy o daňové kontrole na den 5. 8. 2020. Pozvánka byla odůvodněna nedostatečností předchozí omluvy. Správce daně žalobci sdělil, že lhůta pro stanovení daně se prodlužuje oznámením rozhodnutí o stanovení daně a tato podmínka byla správcem daně splněna. Zároveň správce daně žalobce upozornil, že pokud se opětovně omluví ze stejného důvodu, bude takový postup považován za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 30. 7. 2020 byla správci daně doručena omluva právní zástupkyně žalobce z navrženého termínu ústního projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně, přípravy právní zástupkyně žalobce na státní závěrečnou magisterskou zkoušku a aktuální epidemiologické situace. Dne 5. 8. 2020 proto správce daně zaslal žalobci třetí pozvánku na ústní projednání zprávy o daňové kontrole na den 19. 8. 2020, přičemž v pozvánce uvedl, proč předchozí důvody omluv z navržených termínů nepovažuje za dostatečné a opakovaně upozornil, že v případě nedostavení se na další termín jednání, bude toto považováno za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 7. 8. 2020 byla správci daně doručena omluva právní zástupkyně žalobce z navrženého termínu ústního projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně, přípravy právní zástupkyně žalobce na státní závěrečnou magisterskou zkoušku, aktuální epidemiologické situace a čerpání dovolené v termínu 10. 8. 2020 až 25. 9. 2020, k čemuž právní zástupkyně doložila potvrzení o schválené dovolené. Následně dne 30. 8. 2020 správce daně zaslal žalobci zprávu o daňové kontrole, neboť jeho postup shledal účelový s tím, že se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá.
45. Při posouzení druhé námítky žalobce vycházel krajský soud z následující právní úpravy.
46. Právní úprava daňové kontroly je zakotvena v § 85 až § 88 daňového řádu. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu „[z]právu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.“ Pokud se kontrolovaný daňový subjekt odmítne seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí správce daně v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu zprávu o daňové kontrole do vlastních rukou. Den doručení zprávy o daňové kontrole se v tomto případě pokládá za den projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly.
47. Daňový řád neobsahuje úpravu, která by správci daně umožnila uložit daňovému subjektu povinnost dostavit se k projednání zprávy o daňové kontrole. V případě neuposlechnutí předvolání bez dostatečného důvodu však může správce daně doručit zprávu o daňové

kontrole do vlastních rukou (viz LICHNOVSKÝ, O. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 321).

48. Smyslem formalizovaného postupu vyjádřeného v § 85 až § 88 daňového řádu je seznámení daňového subjektu s poznatky z daňové kontroly a umožnit mu navrhnout např. výslech svědka či obstarání listin, které by prokázaly jeho tvrzení a v neposlední řadě též zajištění dostatku relevantních informací k účinné obraně. Smysl uvedené právní úpravy je přitom nutno vnímat v materiálním významu, tedy zda bylo právo daňového subjektu naplněno ve svém skutečném obsahu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 – 39).
49. Pojem „vyhýbání se“ projednání zprávy o daňové kontrole není zákonem definován. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že snaze vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole nasvědčují skutečnosti jako opakované omluvy žalobce i jeho zmocněnce, dále neustálé odkládání dojednání termínu ústního jednání ze strany žalobce apod. Na takové skutečnosti přitom nelze nahlížet izolovaně, ale je třeba je vnímat ve vzájemné souvislosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 - 54).
50. V rozsudku ze dne 9. 3. 2016, č. j. 4 Afs 240/2016 - 71, Nejvyšší správní soud shledal, že *„[i] důvodné omluvy z jednání podložené objektivními skutečnostmi tak mohou vést správce daně k legitimnímu závěru, že daňový subjekt se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Osoby zúčastněné na správě daní (tj. i daňové subjekty) mají podle § 6 odst. 2 daňového řádu povinnost poskytovat správci daně součinnost. To platí i v případě projednání zprávy o daňové kontrole, které není možné dlouhodobě oddalovat pouze z toho důvodu, že daňovému subjektu se datum nařízeného jednání zrovna „nehodí“. Pokud se daňový subjekt nemůže z důležitých důvodů nařízeného jednání zúčastnit, jeho povinností je poskytnout správci daně součinnost např. při dohodnutí jiného termínu a svoji účast zajistit i za cenu využití substitučního zastoupení právního zástupce či při nepřítomnosti statutárního zástupce daňového subjektu.“*
51. V rozsudku ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018 – 60, pak Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„[n]eposkytnutí součinnosti správci daně při projednání zprávy o daňové kontrole přitom nelze omlouvat postupným objevováním se důvodů jako pracovní vytíženost zástupce stěžovatele, nemožnost využití městské hromadné dopravy v případě poruchy vozidla zástupce stěžovatele či nemožností obstarat substituční zastoupení. Každý takovýto důvod je sám o sobě bez pochyb legitimní, a pokud by se objevil jednotlivě, správce daně je zásadně povinen jej jako omluvu z jednání akceptovat. Pokud chování daňového subjektu či jeho zástupce nezavdává důvodu k domněnce o své obstrukční povaze, je správce daně povinen vycházet jim při plánování jednání podle možností vstříc (§ 6 odst. 4 věta první daňového řádu).“*
52. V rozsudku ze dne 27. 8. 2021, č. j. 3 Afs 40/2018 - 68, dospěl k závěru, že zjevnou snahu o vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole je možné spatřovat také v nevybírání si datové schránky, změny v zastupování, omluvě z jednání z důvodu nastalé pracovní neschopnosti a podobně, pokud správce daně postupuje maximálně vstřícně a navrhuje řadu termínů.
53. Soudy se již zabývaly také možnostmi napravení procesních nedostatků při projednání zprávy o daňové kontrole až v rámci odvolacího řízení.

54. Nejvyšší správní soud v již výše citovaném rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 – 39, shrnul, že *„pozbývá důležitosti, zda došlo k formálnímu naplnění jednotlivých kroků uvedených v ustanovení zákona, podstatné však je, zda bylo popsáno právo žalobce naplněno ve svém skutečném obsahu“*, tedy zda bylo daňovému subjektu umožněno seznámit se s výsledky kontrolních zjištění a brojit proti nim.
55. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 – 36, řešil procesní pochybení spočívající v doručení zprávy o daňové kontrole po neúspěšných pokusech o její projednání, aniž k tomu byly splněny zákonné podmínky. Toto pochybení bylo následně napraveno odvolacím správním orgánem tak, že správci daně nařídil zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem projednat, aniž zrušil vydané dodatečné platební výměry. Tento postup následně správní soudy aprobovaly, přičemž podstatným hlediskem bylo, že daňovému subjektu fakticky nebyla upřena možnost přezkumu jeho námitek odvolacím orgánem, a to navíc za situace, kdy i podle správních soudů neprojevoval vážně míněný zájem o formální ukončení daňové kontroly, neboť se ze všech správcem daně navržených termínů ústního projednání zprávy o daňové kontrole omluvil. V bodě [85] citovaného rozsudku Nejvyšší správní soudu shrnul, že *„[j]elikož se stěžovatelka proti skutkovému stavu, na němž byly založeny sporné dodatečné platební výměry, mohla efektivně bránit, procesní pochybení při seznamování stěžovatelky se zprávou o daňové kontrole mohlo být odstraněno v rámci odvolacího řízení a nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.“*
56. Ke stejnému závěru pak došel Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 3. 3. 2022, č. j. 9 Afs 68/2021 – 76. Uzavřel, že správce daně měl, veden principy dobré správy, zareagovat na omluvu jednatelky stěžovatelky, čehož si byl žalovaný vědom. Podstatné však bylo, že v odvolacím řízení pasivita stěžovatelky definici „vyhýbání se“ již naplnila, neboť se opakovaně omlouvala z důvodu počasí, neprokázaných zdravotních důvodů a nakonec s výrazným zpožděním také vyčkáváním na projednání stížnosti na postup správce daně, která však již byla vyřízena.
57. Naopak v žalobcem citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005 – 53, došel k závěru, že správce daně v tamním případě pochybil, když platební výměry vydal dříve, než s daňovým subjektem projednal zprávu o daňové kontrole. Nutno však dodat, že skutkový stav v tamním případě byl odlišný od skutkového stavu v nyní projednávané věci. Tamnímu daňovému subjektu nebyla nabízena možnost dostavit se k projednání zprávy o daňové kontrole dříve, než byly vydány platební výměry. Taktéž právní úprava, ke které se žalobcem citovaný rozsudek váže, již není účinná.
58. Z citované judikatury tak plyne, že napravení procesních nedostatků při projednání zprávy o daňové kontrole až v rámci odvolacího řízení je v souladu s § 88 daňového řádu, pokud je splněna podmínka, že nebylo zasaženo do práva daňového subjektu účinně se bránit proti výsledkům daňové kontroly.
59. V projednávané věci je podstatná také právní úprava zakotvující prekluzivní lhůtu pro stanovení daně.
60. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze stanovit daň *„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.“*

61. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.
62. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola, byla-li zahájena před uplynutím lhůty pro stanovení daně.
63. V projednávané věci není sporu o tom, že se správce daně dopustil dílčího procesního pochybení, když se žalobcem řádně neprojednal zprávu o daňové kontrole. Náprava tohoto dílčího pochybení byla předmětem odvolacího řízení. Předmětem sporu tak je v první řadě otázka, zda toto procesní pochybení bylo možné zhojit v rámci odvolacího řízení či nikoli. Z výše citované judikatury přitom vyplývá, že je tomu tak v případě, že nebylo zasazeno do práva daňového subjektu účinně se bránit proti výsledkům daňové kontroly.
64. Ze správního spisu přitom vyplynulo, že žalobce byl při ústním jednání se správcem daně dne 13. 6. 2019 seznámen s výsledky kontrolního zjištění plynoucími z daňové kontroly. Následně mu byla stanovena lhůta k vyjádření, která byla k jeho žádosti dvakrát prodloužena (jednou rozhodnutím správce daně a jednou za podmínek vyplývajících z § 36 odst. 3 věty první daňového řádu). Žalobce k výsledkům kontrolního zjištění podal předběžné vyjádření dne 5. 8. 2019 a vyjádření dne 13. 8. 2019. Správce daně došel k závěru, že tyto vyjádření nejsou s to jeho závěry zvrátit, a proto zahájil úkony směřující k ukončení daňové kontroly. Průběh sjednání termínu v řízení před správcem daně je podrobně popsán výše (viz bod [41] – [43] tohoto rozsudku). Z průběhu sjednávání termínu ústního projednání zprávy o daňové kontrole v rámci doplnění spisového materiálu uloženého správcem daně žalovaným vyplývá, že podmínka § 88 odst. 5 daňového řádu, tedy „vyhýbání se“ projednání zprávy o daňové kontrole již byla naplněna. Žalobce se z navržených termínů opakovaně omlouval, přičemž důvody omluv nebyly správcem daně a žalovaným považovány za dostatečné. S tím souhlasí i krajský soud.
65. Daňová kontrola byla zahájena 23. 11. 2016. Od tohoto data tedy znovu počala běžet lhůta pro stanovení daně v délce tří let, která by uplynula 25. 11. 2019 (srov. § 33 odst. 1 a 4 daňového řádu). Žalobci však byly dne 7. 11. 2019 doručeny dodatečné platební výměry. Na základě znění § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu tak byla lhůta pro stanovení daně prodloužena o jeden rok, tedy do 25. 11. 2020. Omluva z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně tedy nebyla dostatečným důvodem pro omluvení se z termínu ústního projednání zprávy o daňové kontrole. Na základě uvedeného lze rovněž uzavřít, že námitka žalobce stran uplynutí prekluzivní lhůty je nedůvodná. To přitom není v rozporu se žalobcem citovanou judikaturou. V projednávaném případě totiž dodatečné platební výměry nebyly pouze formálním úkonem, neboť ačkoli správce daně v první fázi projednávání zprávy o daňové kontrole pochybil, z jeho postupu je zřetelná snaha umožnit žalobci uplatnění jeho práv. Důvodnost vydání dodatečných platebních výměrů pak byla potvrzena také žalovaným.
66. Správce daně vydal dodatečné platební výměry v okamžiku, kdy se již žalobce seznámil s výsledkem kontrolních zjištění a k těmto se i vyjádřil. Jako poslední úkon daňové kontroly zbývalo projednat se žalobcem zprávu o daňové kontrole. Správce daně následně došel k závěru, že se žalobce vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole, a proto vydal dodatečné platební výměry. Byť žalovaný shledal právní názor správce daně o vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole jako nesprávný, nejednalo se dle krajského soudu o

zcela iracionální a svévolný názor a na to navazující procesní postup. Nic nenapovídá ani tomu, že by správce daně vydal dodatečné platební výměry pouze za účelem prodloužení lhůty ke stanovení daně. Z toho důvodu vydání dodatečných platebních výměrů nepovažuje za pouhý formální úkon směřující k prodloužení lhůty k doměření daně.

67. Z toho také vyplývá názor krajského soudu stran řádného neukončení daňové kontroly. V rámci odvolacího řízení bylo žalovaným shledané pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole napraveno. Krajský soud proto považuje druhou námitku žalobce za nedůvodnou.

Vydání napadeného rozhodnutí před koncem lhůty k vyjádření, prekluze

68. Ve třetí žalobní námitce žalobce nesouhlasí s postupem žalovaného, který před uplynutím lhůty k vyjádření vydal napadené rozhodnutí. Žalobce hodlal využít své právo dle § 115 odst. 2 daňového řádu, a to podrobně se vyjádřit ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení a podat návrh na provedení důkazních prostředků, což mu však žalovaný nezákonným účelovým postupem neumožnil, když před uplynutím lhůty vydal napadené rozhodnutí. V důsledku toho podle jeho názoru uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně nejpozději 25. 11. 2020.
69. Žalovaný žalobci zaslal dne 25. 9. 2020 seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Seznámení sestává z 12 stran. Popis doplnění odvolacího řízení počíná na straně 4 a zahrnuje projednání zprávy o daňové kontrole, seznámení s pochybnostmi vyplývajícími z provázanosti zúčastněných subjektů, popis provedení svědeckých výpovědí, popis souvislosti s daňovými kontrolami provedenými u společností FERMA a ZORNET a vyjádření k fotodokumentaci doložené žalobcem k odvolání. Seznámení bylo žalobci doručeno dne 5. 10. 2020.
70. Následně dne 9. 10. 2020 byl žalobce informován o zaslání části jím požadovaných dokumentů ze správního spisu na CD nosiči ze strany správce daně. Správce daně předmětné CD zaslal žalobci společně se sdělením dne 20. 10. 2020.
71. Právní úpravu dokazování v rámci odvolacího řízení zakotvuje § 115 daňového řádu. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *„[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“* Třetí odstavec stejného ustanovení stanovuje, že lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů.
72. Prodloužení lhůty upravuje § 36 daňového řádu. Podle druhého odstavce citovaného ustanovení vyhoví správce daně *„první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší.“* Podle třetího odstavce citovaného ustanovení *„[n]evydá-li správce daně rozhodnutí do doby, o niž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevzdá-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno. Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty.“* Výjimku z tohoto pravidla představují případy jeho

zneužití, které nebudou zasluhovat ochrany (srov. také LICHNOVSKÝ, O. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 160).

73. Otázkou posouzení charakteru lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu a jejího prodloužení dle § 36 daňového řádu se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31, který žalobce v žalobě cituje. Nejvyšší správní soud v něm zdůrazňuje, že *„[m]ožnost účastníků řízení vyjadřovat se v jeho průběhu k jednotlivým skutečnostem a důkazům je jejich základním procesním právem. Tomuto právu odpovídá povinnost správního orgánu se těmito vyjádřeními zabývat a své úvahy o nich promítat do rozhodnutí ve věci. Z důvodu, že stěžovatel o odvolání rozhodl, aniž by vyčkal do konce lhůty pro vyjádření, bylo toto základní procesní právo žalobci upřeno. Pochybení žalovaného nelze bagatelizovat ani vzhledem k faktickému obsahu vyjádření, kde žalobce na 27 stranách textu podrobně reaguje na seznámení se zjištěnými skutečnostmi.“* Možnost prodloužení lhůty podle § 115 odst. 3 daňového řádu potvrdil Nejvyšší správní soud také např. v rozsudku ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 – 126.
74. Podle rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 11. 2016, č. j. 62 Af 23/2015-112, který byl předmětem přezkumu v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31, je smyslem právní úpravy obsažené v § 36 odst. 3 daňového řádu *„ochrana žadatele o prodloužení lhůty tak, aby měl zachovánu možnost učinit úkon, k němuž mu byla lhůta stanovena, a to v případech, kdy o jeho žádosti buď nebylo rozhodnuto, anebo kdy prodloužení lhůty vyhověno nebylo vůbec nebo nebylo vyhověno způsobem, jaký daňový subjekt požadoval.“*
75. V projednávaném případě byly žalobci v rámci odvolacího řízení zjištěné skutečnosti a důkazy oznámeny 5. 10. 2020 doručením seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 25. 9. 2020, č. j. 37113/20/5300-21441-708995. Zároveň byla žalobci stanovena lhůta k vyjádření 15 dní od doručení. Tato lhůta tedy uplynula 20. 10. 2020.
76. Žalobce podal dne 5. 10. 2020 podání zahrnující také žádost o prodloužení lhůty k vyjádření se, a to do 13. 11. 2020, avšak ne dříve než 20 dnů od poskytnutí dokumentů ze spisového materiálu. Žalovaný následně vydal rozhodnutí ze dne 9. 10. 2020, č. j. 38644/20/5300-21441-708995, kterým prodloužil lhůtu k vyjádření do 4. 11. 2020.
77. Další žádost o prodloužení lhůty k vyjádření žalobce podal dne 3. 11. 2020 a žádal prodloužení lhůty do 25. 11. 2019, ne však dříve než 15 dnů od poskytnutí všech dokumentů ze spisového materiálu, a současně ne dříve než 15 dnů od vyřízení stížnosti a přijetí opatření k nápravě. Žalovaný o této žádosti rozhodl dne 6. 11. 2020, č. j. 42441/20/5300-21441-708995, tak, že žádost zamítl. Posledně zmíněné rozhodnutí žalovaného bylo žalobci doručeno dne 12. 11. 2020, tedy po uplynutí původně stanovené lhůty.
78. V takovém případě je nutno aplikovat § 36 odst. 3 daňového řádu. Lhůta tak končí po uplynutí tolika dní od oznámení rozhodnutí, kolik zbývalo do konce lhůty v době podání žádosti žalobce. Žalobce svou žádost podal 3. 11. 2020, do konce lhůty k vyjádření tedy zbývaly dva dny. Rozhodnutí o zamítnutí jeho žádosti bylo žalobci oznámeno 12. 11. 2020, lhůta k vyjádření tedy uplynula 14. 11. 2020.
79. Napadené rozhodnutí žalovaný vydal dne 11. 11. 2020 a žalobci bylo doručeno 12. 11. 2020, tedy ve chvíli, kdy měl stále právo se vyjádřit.

80. Mezi stranami není sporu o tom, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí v době, kdy žalobci neuplynula lhůta k vyjádření a dopustil se tak procesního pochybení. Rozhodnou otázkou zde proto je, zda mělo toto pochybení vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť je povinností soudu zabývat se v řízení otázkou, zda a jak mohla namítaná vada řízení konkrétně ovlivnit rozhodnutí žalovaného ve věci samé. O vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se přitom nejedná, lze-li dovodit, že by výrok rozhodnutí byl totožný, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 6 Afs 284/2020 - 40).
81. V době času běhu lhůty k vyjádření je odvolacímu orgánu zapovězeno vydat rozhodnutí o odvolání (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 - 126), neboť právě z takto stanoveného časového úseku daňový subjekt čerpá jistotu o tom, kdy ještě může účinně uplatnit své vyjádření a návrh na provedení dalších důkazů. V případě zjevného obstrukčního jednání daňového subjektu je však možné dojít k závěru, že omezení procesních práv daňového subjektu je s přihlédnutím k blížícímu se konci prekluzivní lhůty ke stanovení daně na místě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 - 126). Pokud je totiž z jednání daňového subjektu čitelná pouze snaha docílit marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nemůže být takovému postupu poskytována ochrana.
82. Po zhodnocení celkového průběhu řízení krajský soud došel k závěru, že právě v nyní projednávaném případě byla naplněna podmínka zjevného obstrukčního jednání žalobce.
83. Žalobce způsobil značné průtahy v řízení tím, že v průběhu celého řízení opakovaně podával podání obsahující současně vyjádření, žádost o poskytnutí informací, stížnost a další, jejichž obsahem byly mimo jiné již dříve uplatněné námitky, čímž řízení značně prodlužoval. Kromě toho opakovaně žádal o prodloužení stanovených lhůt (např. jednotlivé lhůty k dodání požadovaných podkladů, lhůta k vyjádření se k seznámení s výsledky kontrolního zjištění a další) a odložení výslechů svědků, vyhýbal se projednání zprávy o daňové kontrole (viz výše) a písemnosti z datové schránky vyzvedával s pravidelnými prodlevami. Jistá „pochybení“ v tomto smyslu shledal krajský soud také na straně správce daně (časové prodlevy mezi některými úkony, např. mezi obdržením a předáním odvolání žalovanému, dále nutnost doplnění spisu v odvolacím řízení), dle jeho názoru jsou však ospravedlnitelná obsáhlostí spisu a právě zmíněným obstrukčním jednáním žalobce.
84. Je samozřejmě právem žalobce žádat o prodloužení stanovených lhůt či důvodně se omlouvat z navrhovaných jednání. Jednotlivé úkony žalobce by proto samozřejmě nemohly být považovány za obstrukční jednání. Je to naopak souhrn těchto úkonů, který dle názoru krajského soudu značí zřetelnou obstrukční motivaci žalobce.
85. Druhou žádost žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření proto ve světle celkového postupu žalobce krajský soud považuje za účelový úkon s cílem dosáhnout uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Takovému postupu nelze poskytnout ochranu.
86. Jak bylo nastíněno výše, smyslem právní úpravy obsažené v § 36 odst. 3 daňového řádu je ochrana žadatele o prodloužení lhůty tak, aby měl zachovanou možnost učinit úkon, k němuž mu byla lhůta stanovena (viz již citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 11. 2016, č. j. 62 Af 23/2015-112). V projednávaném případě byla prodloužena lhůta k vyjádření se ke skutečnostem a důkazům zjištěným v odvolacím řízení. Mezi počátkem běhu lhůty k vyjádření (od 6. 10. 2020) do doručení napadeného rozhodnutí (12. 11. 2020)

přítom uběhl více než měsíc. Podle krajského soudu tak měl žalobce dostatek času, aby se ke zjištěným skutečnostem a důkazům vyjádřil. K tomu nutno dodat, že se žalobce konečně nevyjádřil v prvně stanovené lhůtě (20. 10. 2020), v následně stanovené lhůtě (4. 11. 2020), ani v poslední jmenované lhůtě, tedy do 14. 11. 2020.

87. Porušení procesního práva žalobce v žalobě spojuje s neposkytnutím vyžádaných dokumentů. S podklady založenými ve správním spise, se však žalobce mohl během lhůty seznámit prostřednictvím nahlížení do spisu. Přesto mu byly požadované dokumenty zaslány, a to sdělením žalovaného ze dne 9. 10. 2020 a sdělením správce daně ze dne 20. 10. 2020. K námitce žalobce týkající se formátu zaslaných dokumentů krajský soud dodává, že formát 7-zip je jedním z newebových formátů používaných orgány finanční správy, který umožňuje otevření souboru pouze s heslem. Není nepřiměřeným požadavkem, aby si žalobce k otevření takto zasláného souboru stáhl volně dostupný bezplatný počítačový program. Naopak takový postup je v souladu s ochranou informací obsažených na CD zasláném prostřednictvím poštovních doručovatelů.
88. Jiný důvod, proč by vydání napadeného rozhodnutí ve lhůtě k vyjádření mělo mít vliv na jeho zákonnost, žalobce v žalobě neuvádí. Jedná se přitom o námitku, kterou soud nemůže přezkoumat tzv. *ex offio*. Je to právě žalobce, kdo musí namítat konkrétní skutečnosti, které by býval tvrdil v řízení před žalovaným, pokud by nedošlo k porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, tedy vydání napadeného rozhodnutí. Musí se nadto jednat o takové skutečnosti, které by mohly mít vliv na celé řízení, resp. zákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud tedy žalobce nevedl, jakým způsobem procesní pochybení žalovaného mohlo ovlivnit vydané rozhodnutí, tj. nevedl, co by se změnilo v případě, kdyby k takové procesní vadě nedošlo, nelze seznat její vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.
89. Třetí námitku žalobce proto považuje krajský soud za nedůvodnou. K tomu však zdůrazňuje, že k uvedenému závěru došel ve vztahu ke specifickým okolnostem projednávaného případu a nelze jej vztahovat na všechny případy vydání odvolacího rozhodnutí ve lhůtě k vyjádření. Vždy je třeba zvážit, zda toto procesní pochybení mohlo či nemohlo mít vliv na zákonnost odvolacího rozhodnutí.

Důkazní břemeno a evidence majetku

90. Ve čtvrté žalobní námitce žalobce poukazuje na porušení jeho práva podle § 96 odst. 5 daňového řádu. Podle jeho názoru byly nezákonně odmítnuty jeho návrhy na provedení důkazních prostředků, zejména svědeckých výpovědí a místních šetření. Žalovaný se nevypořádal se závěry znaleckého ústavu STATIKUM s.r.o. Fakticky byl proveden výslech jednatelů nesrovnatelných subjektů. Odmítnutí provedení navržených důkazů žalobce namítá také v sedmé žalobní námitce.
91. V páté žalobní námitce žalobce namítá, že žalovaný ignoruje vlastní pořízenou fotodokumentaci svědčící o existenci nástrojů od dodavatelů FERMA a ZORNET Podle žalobce sám správce daně konstatuje, že v přiložené fotodokumentaci skladových zásob jsou samostatně vedeny a skladovány jednotlivé druhy nástrojů, např. jsou doloženy fotografie, kde na jednotlivých regálech jsou skladovány SK plátky, měřidla, závitníky, stopkové frézy atd. a jsou na regálech takto označeny. Z fotografií podle žalobce vyplývá, že nástroje stejného druhu mají rozdílné technické parametry a rozdílnou hmotnost. Vedení evidence nástrojů v jednotkách kusů by z tohoto důvodu nebyla vypovídající a

neměla by návaznost na faktury přijaté daňovým subjektem od dodavatelů FERMA a ZORNET. Vedení evidence v jednotkách hmotnosti tak bylo jediné možné, navíc nad rámec zákonných požadavků. Taktéž spekulativní závěry správce daně nemají oporu ve skutkovém stavu. Správce daně i žalovaný ignorují vlastní fotodokumentaci v počtu 230 fotografií a tento důsledně opomíjený důkazní prostředek odmítali řádně vyhodnotit.

92. V šesté žalobní námitce žalobce předestírá, že důkazními prostředky bylo prokazováno uskutečnění plnění dle daňových dokladů od FERMA a ZORNET a řetězec doložených a provedených důkazů činí ve svém souhrnu logickou, ničím nenarušenou a uzavřenou soustavu vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, které shodně a spolehlivě dokazují skutečnost, že k přijetí zdanitelných plnění v podobě nákupu kovoobráběcích nástrojů od dodavatelů FERMA a ZORNET skutečně došlo. Na to žalobce navazuje také v sedmé a osmé žalobní námitce a namítá, že není přípustné, aby správce daně za situace, kdy předložený okruh důkazů potvrzuje skutkovou verzi daňového subjektu, prostě konstatoval, že předložené důkazy neprokázaly realizaci plnění. Závěry správce daně spočívají na vadném hodnocení důkazů a skutková podstata, z níž správce daně vycházel, je v řadě případů v rozporu s obsahem spisového materiálu. Svědecké výpovědi byly podle jeho názoru konkrétní a v souladu s ostatními zjištěnými skutečnostmi evidentně prokazovaly pravdivý skutkový stav.
93. Naopak je to správce daně, kdo podle názoru žalobce vyjádřeného v deváté žalobní námitce neprokázal, že obchodní případy s dodavatelem FERMA a ZORNET byly provedeny jinak, než deklaroval žalobce. Na neunesení důkazního břemene správcem daně žalobce navazuje v desáté žalobní námitce a vyjmenovává neprokázané skutečnosti. Žalovaný pak podle žalobce na námitky týkající se neunesení důkazního břemene nikterak nereagoval.
94. Žalobce na řadě míst v žalobě odkazuje na daň z příjmu, jejíž doměření však není předmětem tohoto řízení. K těmto částem žaloby se krajský soud proto blíže nevyjadřuje.
95. V projednávaném případě je spornou otázkou především to, zda byly naplněny podmínky pro nárok žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty, či nikoli.
96. K tomu je nejdříve nutné zabývat se tím, kdo v projednávané věci nesl důkazní břemeno. Zároveň je nezbytné zabývat se také zákonností provedeného dokazování.
97. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 3. 3. 2017, č. j. 317969/17/3309-60562-700197, vyzval žalobce k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně z přidané hodnoty, neboť kontrolou „bylo zjištěno, že jako daňově účinné výdaje evidujete výdaje, u kterých byly předloženy jen formální doklady o provedeném pořízení materiálu k obrábění kovů. Na základě tohoto zjištění správci daně vznikly pochybnosti o správnosti a oprávněnosti zaevidování těchto výdajů do výdajů snižujících základ daně a zároveň pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet DPH“ a správce daně nabyl pochybnosti o faktickém nákupu tak, jak deklarují doklady, neboť nebyly doloženy např. kupní smlouvy, doklady o přepravě, příjemky na sklad ani doklady prokazující předání zboží dodavatelem. Evidence žalobce pro účely daně z přidané hodnoty neposkytuje podle správce daně dostatečnou míru jistoty o faktickém nákupu předmětného materiálu. Nadto měl žalobce minusový stav pokladny, čímž vzniká pochybnost, z jakých prostředků nákupy hradil.

98. Žalobce na tuto výzvu zaslal správci daně dne 30. 4. 2017 odpověď, ve kterém navrhl provedení místního šetření v jeho provozovně. Při ústním jednání dne 3. 5. 2017 ke své odpovědi doložil čestné prohlášení jednatele společnosti FERMA a ZORNET, fotodokumentaci, dvě faktury, jejichž předmětem byl nákup některých nástrojů společnostmi FERMA a ZORNET, skladové karty za kontrolovaná období.
99. Dne 16. 4. 2017 žalobce doložil správci daně faktury, např. fakturu č. 0016 ze dne 11. 8. 2015, jejímž předmětem byl nákup zboží „vrtáky, závitníky stopkové frézy z tvrdokovu“ v množství 18 kg za cenu 97 200 Kč či fakturu č. 0046 ze dne 15. 12. 2015, jejímž předmětem byl nákup zboží „vrtáky, frézy, stopkové frézy, výstružníky, závitníky vše z tvrdokovu“ v množství 22 kg za cenu 118 800 Kč.
100. Správce daně žalobce opětovně vyzval výzvou k prokázání skutečností ze dne 23. 4. 2018, č. j. 490447/18/3309-60562-701222, k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně z přidané hodnoty, konkrétně k předložení důkazních prostředků, že uvedená zdanitelná plnění fakticky přijal od plátců FERMA a ZORNET a splnil tak podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Žalobce podle správce daně nepředložil žádné důkazní prostředky zajišťujících věrohodnost původu daňových dokladů. To by přitom bylo možné např. prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním. Důvodem vydání výzvy pak byly *„pochybnosti o deklarováném dodavateli zdanitelného plnění, neboť obchodní společnost FERMA s.r.o. vykazuje řadu znaků, např. virtuální sídlo, neplnění povinností vůči svému místně příslušnému správci daně, úbrady faktur, výhradně v hotovosti, ačkoli jde o velké částky a opakované nákupy“* (s. 7 uvedené výzvy). Totéž platí pro společnost ZORNET (viz s. 12 uvedené výzvy).
101. Žalobce na tuto výzvu reagoval sdělením ze dne 1. 6. 2018, ve kterém shrnul dosud doložené podklady, vyjádřil svůj názor o neunesení důkazního břemene správcem daně a přiložil objednávku společnosti Ztronic za srpen 2018, fakturu a dodací list.
102. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je upraveno v § 92 daňového řádu. Všechny skutečnosti, které je daňový subjekt povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení a dalších podáních, prokazuje podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt. Naopak správce daně prokazuje skutečnosti vyjmenované v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písm. c) citovaného ustanovení prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*. Správce daně přitom nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém případě jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí evidence nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Ne každá chyba a nedostatek evidence bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním obchodním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností evidence, i když na první pohled o konkrétním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o skutečných zdanitelných plněních.
103. Pokud správce daně přesvědčivě zpochybní tvrzení daňového subjektu ohledně správnosti nebo věrohodnosti údajů na účetním dokladu (faktuře) a prokáže existenci vážných a důvodných pochyb, že předložené účetní doklady jsou neprůkazné či nesprávné, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a

správnost účetnictví ve vztahu k spornému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.

104. Pokud je to potřebné pro správné stanovení daně a potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence, vyzve správce daně v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu daňový subjekt k prokázání potřebných skutečností.
105. Daňový subjekt má přitom v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jako „zákon o DPH“) je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Znamená to tedy, že daňový subjekt je povinen tvrdit, chce-li uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem daně z přidané hodnoty, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a tato použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 5. 2021, č. j. 31 Af 75/2019 – 60).
106. Pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je tedy plátce daně povinen primárně předložit daňový doklad, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale i stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015- 45).
107. Podle § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH je plátce povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty přehled obchodního majetku. V rámci evidence majetku je pak povinností plátce vést také průběžnou skladovou evidenci, neboť právě s její pomocí je možné ztotožnit přijatá plnění s plněními uskutečněnými v rámci ekonomické činnosti (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 1. 2021, č. j. 30 Af 1/2019 – 78). Součástí majetku jsou přitom také zásoby. Obchodní evidence tak nezbytně musí

obsahovat také údaje o zásobách (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 9. 3. 2022, č. j. 52 Af 35/2021 – 60).

108. V projednávaném případě žalobce unesl své primární důkazní břemeno předložením daňových dokladů, kterými prokazoval skutečnosti uvedené v daňovém přiznání. Správci daně však vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění nákupů tak, jak daňové doklady deklarovaly. Vyzval proto žalobce, aby prokázal a doložil věrohodnými důkazními prostředky, že k dodání nástrojů a materiálu v ceně, sortimentu, objemech a termínech deklarovaných předmětnými doklady skutečně došlo. Správce daně dle názoru krajského soudu své pochybnosti řádně identifikoval a unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo proto na žalobci, aby prokázal pravdivost svých tvrzení, popř. svá tvrzení korigoval.
109. To však žalobce neučinil. Nepředložil správci daně ani přehled svého majetku podle § 100 odst. 3 písm. b) zákona o ZDH v takové podobě, která by vyjasnila, jakými nástroji žalobce disponoval a k čemu byly použity. Je samozřejmě věcí daňového subjektu, jakou formu evidence zásob zvolí, tedy i evidenci v kilogramech, musí však jít o formu průkaznou. Z žalobcem předložené evidence majetku přitom nebylo možné poznat, jaké zboží a v jakém množství přijal, ani jak s ním naložil. Při přezkumu se soud neopomněl zabývat také novou judikaturou navazující na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208, vycházející z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 (Kemwater ProChemie s. r. o.). V projednávaném případě žalobce od počátku tvrdí, že předmětná plnění nemohl dodat nikdo jiný než společnosti FERMA a ZORNET a nevytváří tak prostor pro posuzování, zda se nemohlo jednat o jiné dodavatele s postavením plátce daně z přidané hodnoty. Spornou otázkou zde není přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, nýbrž především samotné dodání plnění a jeho povaha a rozsah. Zmíněná judikatura se proto na nyní projednávanou věc nevztahuje.
110. Závěry daňových orgánů považuje krajský soud za plně odpovídající dostatečně zjištěnému skutkovému stavu. V hodnocení otázky, zda žalobce unesl své důkazní břemeno ohledně poskytnutí sporných plnění, se krajský soud shoduje se správcem daně a žalovaným. Žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť neprokázal, že společnosti FERMA a ZORNET žalobci dodali deklarovaná plnění v deklarovaném rozsahu a deklarovaném čase. Neprokázal-li existenci a rozsah plnění, neprokázal výši případně odvedené daně z přidané hodnoty. Za této situace mu nemůže být uznán nárok na jeho odpočet.
111. Námitky žalobce, že unesl své důkazní břemeno a že je to naopak správce daně, kdo své důkazní břemeno neunesl, nejsou důvodné.
112. Nelze přisvědčit ani tvrzení žalobce, že správce daně ignoroval důkazní prostředky žalobce a tyto účelově přehlížel. Správce daně přihlížel ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, včetně toho, co uvedl žalobce a k jeho návrhům na provedení dalších důkazů se vyjádřil (viz dále), byť nereagoval na každou myšlenku žalobce.
113. Konkrétně k tvrzení žalobce, že se žalovaný nevypořádal se závěry znaleckého ústavu STATIKUM s.r.o. uvádí krajský soud následující.
114. Součástí správního spisu je odborné vyjádření znaleckého ústavu jmenovaného Ministerstvem spravedlnosti ČR STATIKUM s.r.o. ze dne 4. 4. 2019 sepsané za účelem

zjištění nákladů evidence nástrojů pro společnost Ztronic s.r.o. Zpracovatel odborného vyjádření uvedl, že společnost Ztronic s.r.o. nakupovala nástroje fakturované v množstevních jednotkách, tyto třídila a uskladňovala podle druhu a sortimentu, účetně je však evidovala v kilogramech. Jedná se přitom o univerzální nástroje, jejichž spotřebu nelze přiřadit k jedné zakázce/výrobku. Podrobná evidence vydávaných nástrojů zaměstnancům je podle názoru znalce „*ve strojírenských firmách obvykle prováděna v případech, že se jedná o speciální jednoúčelové nástroje, jejichž hodnota je mnohonásobně vyšší, než v případě univerzálních nástrojů (u speciálních nástrojů se cena pohybuje obvykle v řadech tisíců Kč), což byl případ předmětného souboru nástrojů.*“ Za úkol si přitom stanovil posouzení náročnosti změny způsobu vedení evidence skladových zásob z hmotnostních jednotek na jednotlivé položky a počty kusů. Došel k závěru, že taková změna by byla vzhledem k pořizovací ceně značně neekonomická.

115. Žalovaný se odborným vyjádřením zabýval v bodě [32] napadeného rozhodnutí. Dle jeho názoru vyjádření „*není způsobilé odstranit pochybnosti o průkaznosti skladové evidence odvolatelem vytvořené a dodatečně předložené a není ani způsobilé prokázat, zda předmětná plnění byla fakticky přijata tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. S ohledem na rozsah zdaňovacích období (cca 4 roky) a časový odstup od předmětných transakcí je dodatečné vytvoření průkazné evidence obchodního majetku vysoce nepravděpodobné.*“
116. Správce daně nemůže daňovému subjektu určit, jakým způsobem má vést evidenci obchodního majetku. Předložené odborné vyjádření však nijak nepřispělo projednávané věci, neboť závěry znalce o neekonomičnosti změny evidence nesouvisí s rozhodnou otázkou, tedy průkazností skladové evidence žalobce. Žalobce si sám zvolil tento způsob skladové evidence, přičemž neekonomičnost její změny tak, aby odpovídala požadavkům právních předpisů, nemůže být omluvou pro její neprůkazné vedení. Je na daňovém subjektu, aby v souladu s právními předpisy vedl takovou evidenci, která bude naplňovat jejich požadavky. Nadto důkazem může být z logiky věci pouze konkrétní podklad, který umožní zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně (§ 93 odst. 1 daňového řádu), nikoli ničím nepodložené oponentní tvrzení (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2020, č. j. 5 Af 4/2017 – 47). Žalobce předložil odborné vyjádření znalce obsahující polemická a ničím nepodložená tvrzení, přičemž jeho účelem bylo „zjištění nákladů evidence nástrojů pro společnost Ztronic s.r.o.“ Pro projednávanou věc tedy nemělo žádnou vypovídající hodnotu. Žalovaný se jeho obsahem zabýval a v napadeném rozhodnutí uvedl svůj názor. Námitka žalobce, že se žalovaný nijak nevypořádal se závěry odborného vyjádření, je proto nedůvodná.
117. Ze spisu dále vyplynulo, že správce daně dne 27. 11. 2017 provedl místní šetření u společnosti Ztronic, která sídlila ve stejné provozovně jako žalobce. V rámci místního šetření pořídil 230 ks fotografií zachycujících majetek společnosti Ztronic, žalobce a Zdeňka Zimčíka ml., což vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 27. 11. 2017, č. j. 2011300/17/3309-60561-707238, který tvoří přílohu protokolu o ústním jednání ze dne 27. 11. 2017, č. j. 2011667/17/3309-60562-700197.
118. K fotodokumentaci pořízené v rámci tohoto místního šetření stejně jako k fotodokumentaci předložené žalobcem, se žalovaný vyjádřil v bodě [35] napadeného rozhodnutí. Dle jeho názoru „*neprokazují faktické dodání zboží společnostmi FERMA a ZORNET. Byť byla zjištěna existence nástrojů stejného nebo obdobného druhu, nebylo možné ověřit, zda se skutečně jedná o zboží, které pochází z dodávek od společnosti FERMA a ZORNET.*“

119. S tímto závěrem se krajský soud ztotožňuje. Faktické rozdělení jednotlivých nástrojů ničeho nevyovídá o jejich původu, tedy o tom, zda je žalobce nakoupil od společností FERMA a ZORNET. Taktéž fotodokumentace dokládá, že nástroje byly po nákupu fakticky rozděleny podle jejich druhu. Vystává pak otázka, jak žalobce ve své evidenci stanovil hmotnost spotřebovaných nástrojů, když tyto fakticky rozděloval po kusech. Nelze tedy přisvědčit námitce žalobce, že žalovaný ignoruje vlastní pořízenou fotodokumentaci. K s místním šetřením související námitce žalobce, že správce daně provedl nepřipustný výpočet hmotnosti jednotlivých nástrojů, krajský soud dodává, že tento výpočet sloužil toliko jako podpůrný argument vzniklých pochybností správce daně (viz s. 15 a s. 48 zprávy o daňové kontrole).
120. Taktéž námitce žalobce, že v rámci místních šetření byl fakticky proveden výsledek jednání společností, nelze přisvědčit. Z obou protokolů o místním šetření založených v neveřejné části spisu vyplývá, že správce daně pokládal jednáním společností otázky směřující na nákup, evidenci, výdej ze skladů, likvidaci a účtování nástrojů a strojů používaných k opracování materiálů v těchto konkrétních společnostech. Správce daně se jednání obou společností neptal na žádné skutečnosti týkající se činnosti žalobce. Z položených otázek stejně jako požadavku k předložení dokumentů vyplývá, že účelem místního šetření bylo zjištění podmínek, za kterých tyto subjekty provozují svou činnost, a tím výběr srovnatelných subjektů pro účely stanovení daně z příjmů fyzických osob pomocí pomůcek, která však není předmětem tohoto řízení. Ze stejného důvodu nebylo potřebné provádět výsledek jednání těchto subjektů, neboť nemohli nijak přispět ke zjištění skutečností souvisejících s činností žalobce. S tím také souvisí nedůvodnost námitky žalobce, že správce daně a žalovaný neoprávněně odmítli provést místní šetření u dvou srovnatelných subjektů, neboť tak ve skutečnosti učinili. Dále žalobce navrhoval, aby byly vybrány dva srovnatelné subjekty provádějící kusovou výrobu a provedeny svědecké výpovědi statutárních orgánů těchto subjektů a osob odpovědných za vedení skladové evidence. Ani to by však podle názoru krajského soudu nemohlo přispět projednávané věci, jak ostatně vysvětluje již žalovaný v bodě [105] napadeného rozhodnutí, kde mimo jiné uvádí, že „prostřednictvím těchto důkazních návrhů nemohou být prokázány rozhodné skutečnosti ve zde řešených případech, tedy že k předmětným plněním od deklarovaných dodavatelů FERMA a ZORNET fakticky došlo tak, jak je deklarováno na daňových dokladech“. V souvislosti se srovnáním s podle žalobce nesrovnatelnými subjekty krajský soud vyjasňuje, že srovnání se srovnatelnými subjekty bylo využito jako pomůcka při stanovení daně z příjmů fyzických osob. Poznatky získané z místních šetření u srovnávaných subjektů byly v rámci daně z přidané hodnoty využity toliko k učinění představy o vedení evidence u jiných subjektů provádějících stejnou činnost jako žalobce.
121. Co se týče použití úředního záznamu o podání vysvětlení učiněného v rámci přípravného trestního řízení jako důkazu v daňovém řízení, není možné, aby takovýto důkaz, mající svůj původ v trestním řízení, byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35), neboť provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení je omezením zásady bezprostřednosti dokazování v daňovém řízení. V projednávaném případě však podklady z jiných řízení takovýmto „jediným rozhodujícím důkazem“ nebyly.
122. K jednotlivým zjištěním u společností FERMA a ZORNET, ze kterých žalobce zmiňuje konkrétně virtuálnost jejich sídla, absenci ekonomického zázemí a webových stránek a

nekontaktnost a neplnění daňových povinností následující po kontrolovaných zdaňovacích obdobích krajský soud souhrnně uvádí, že se jednalo o jedny z okolností, které ve své vzájemné souvislosti a souhrnu založily pochybnost správce daně o faktickém uskutečnění plnění tak, jak žalobce deklaroval. S tímto hodnocením se ztotožnil také žalovaný a ztotožňuje se s ním také krajský soud. Jak bylo nastíněno již výše, správce daně své pochybnosti ve výzvách k prokázání skutečností vyjádřil dostatečně. Následně bylo na žalobci, aby tyto pochybnosti vyvrátil, což však neučinil. Pochybnosti správce daně přitom byly založeny celým souhrnem vyjmenovaných okolností, nikoli jednotlivými skutečnostmi.

123. Žalobce dále brojí také proti postupu správce daně při hodnocení žalobcem doloženého čestného prohlášení Pavla Havla a jeho svědecké výpovědi, v rámci které mu byly předloženy černobílé fotografie s dotazem, zda se jedná o zboží společností FERMA a ZORNET.
124. Jak bylo uvedeno výše, žalobce doložil správci daně čestné prohlášení P. H., jednatele společností FERMA a ZORNET. Obsahem bylo prohlášení P. H., že zboží II. jakosti nakoupené od svých dodavatelů prodává žalobci se svou marží v kilogramech. Správce daně vyloučil použití čestného prohlášení jako důkazu v daňovém řízení, neboť neprokazuje v něm tvrzené skutečnosti a nelze jej tak použít jako důkaz (viz s. 5 úředního záznamu, č. j. 1692758/18/3309-60562-701222, či s. 5 zprávy o daňové kontrole). Mezi stranami pak není sporu, že se tímto postupem správce daně dopustil dílčího pochybení. To však nemělo vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů, neboť dne 16. 4. 2018 byla provedena svědecká výpověď P. H. ve věci obchodní spolupráce se žalobcem (protokol o výsledku svědka ze dne 16. 4. 2018, č. j. 831738/18/3309-60262-700197). Odpovědi na otázky položené správcem daně jsou zachyceny v protokolu o výsledku svědka ze dne 16. 4. 2018, č. j. 831715/18/3309/60562-700197 (více viz bod [33] tohoto rozsudku).
125. Žalobce k provedené svědecké výpovědi namítá, že správce daně účelově vylčil fakt, že dle protokolu o výsledku svědka ze dne 16. 4. 2018, č. j. 834524/18/3309-60563-707238, žalobce předložil svědkovi 5 černobílých fotografií s dotazem, zda se jedná o zboží dodané společnostmi FERMA a ZORNET, které má ještě skladem a nebylo použito. Žalobcem namítaný protokol o výsledku svědka ze dne 16. 4. 2018, č. j. 834524/18/3309-60563-707238, se týkal výsledku P. H. v rámci daňové kontroly společnosti Ztronic. Přílohou protokolu je 13 ks černobílých fotografií. V rámci této svědecké výpovědi P. H. žalobce předložil fotografie zboží a dotázal se P. H., zda se jedná o zboží dodané společnostmi FERMA a ZORNET. P. H. sdělil, že veškeré zboží na fotografiích dodával, avšak nedokázal určit, za kterou společnost. Dále uvedl, že fotografie byly pořízeny někdy v březnu, dubnu 2017. Odpovědi na další otázky položené správcem daně jsou opět uvedeny v protokolu o výsledku svědka ze dne 16. 4. 2018, č. j. 831715/18/3309/60562-700197. Vzhledem k tomu, že žalobcem namítané odpovědi se týkaly daňové kontroly společnosti Ztronic, nikoli žalobce, nebylo výslovné zmínění tam učiněných odpovědí P. H. správcem daně v nyní projednávané věci pochybením. Nadto se k uvedenému vyjádřil žalovaný v bodě [34] napadeného rozhodnutí. Uvedl, že „[v] rámci svědecké výpovědi byl svědkovi odvolatelem předložen soubor fotografií, které zachycují krabice s nástroji v zavazadlovém prostoru automobilu, pana H. u automobilu a v automobilu při odesílání EET. Svědek uvedl, že byly pořízeny někdy v měsíci březnu, dubnu 2017. Fotografie, i vzhledem k tomu, že zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů nabyl účinnosti

dne 1.9.2016, tedy neprokazují faktické dodání zboží ve zde prověřovaných obdobích roku 2013, 2014, 2015 a 2016.“ Námitka žalobce je proto nedůvodná.

126. Dále žalobce k provedené svědecké výpovědi P. H. namítá, že ji správce daně posoudil jako nedůvěryhodnou, aniž k tomu měl legitimní důvod. Podle názoru krajského soudu nebyla svědecká výpověď dostatečně konkrétní, aby potvrdila žalobcem tvrzené dodání plnění dle jím předložených dokladů. P. H. potvrdil žalobcem předestřený průběh obchodů (telefonické nabídky, platba v hotovosti při předání zboží, prodej na kilogramy, předání někdy na Rohlece či u Makra, jindy ve Slavkově atd.), provedená výpověď však nebyla způsobilá potvrdit uskutečnění plnění v množství, ceně a čase, v jakém jej tvrdil žalobce. Proto nemohla vyvrátit pochybnosti správce daně o jeho faktickém uskutečnění podle předložených podkladů. K obdobným závěrům došel také správce daně (viz s. 13 zprávy o daňové kontrole) a žalovaný (viz bod [34] napadeného rozhodnutí).
127. Podle žalobce pak došlo k porušení § 92 odst. 7 daňového řádu, neboť v kontrolních vyjádření, jak správce daně hodnotil provedené důkazy ve vzájemných souvislostech a jaká zjištění na základě takového hodnocení učinil. Krajský soud má však za to, že správce daně své zákonné povinnosti dostal. Podle § 92 odst. 7 daňového řádu „[s]právce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků“. V projednávaném případě tak správce daně učinil, což je zachyceno mimo jiné v úředním záznamu, č. j. 1692758/18/3309-60562-701222, jehož předmětem je výsledek kontrolního zjištění. Obsahuje jak hodnocení jednotlivých podkladů, tak jejich vzájemných souvislostí. Ostatně své pochybnosti o uskutečnění tvrzených plnění správce daně neodvodil pouze z jedné skutečnosti, nýbrž z celého souhrnu. Je to naopak žalobce, který v žalobě brojí proti jednotlivým zjištěním, aniž by zohlednil jejich vzájemnou souvislost. Příkladem je mimo již uvedené také tvrzení žalobce, kterým brojí proti vyjádření žalovaného uvedeným v bodě 30 napadeného rozhodnutí. Žalovaný v něm uvádí, že „[ú]daje ve skladové evidenci ale nekorespondují s údaji uvedenými v přílohách k daňovému přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015, kde byl vykázan stav zásob ke konci roku ve výši 0 Kč. Doložená skladová evidence tedy byla neprůkazná.“ Jedná se však pouze o úvahu žalovaného, která doplňuje jeho závěry o nesplnění povinnosti žalobce předložit evidenci obchodního majetku podle § 100 odst. 3 zákona o DPH. Ani toto vyjádření proto nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť jak bylo uvedeno výše, žalobce nepředložil evidenci obchodního majetku, čímž neunesl své důkazní břemeno.
128. Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že v projednávaném případě tížilo důkazní břemeno žalobce, přičemž tento jej neunesl, neboť neprokázal, že k jím tvrzeným nákupům kovoobráběcích nástrojů došlo fakticky tak, jak tvrdil, čímž nesplnil podmínky pro uznání nároku na odpočet daně.

Související řízení

129. V jedenácté žalobní námitce uvádí, že byl porušen zákaz libovůle a nerovného zacházení. Správce daně nemůže ignorovat výsledky skutkově úzce souvisejících řízení ve věci daňové povinnosti společností FERMA a ZORNET. Reakce správce daně, že plnění daňových povinností společností FERMA a ZORNET. Žalobce žádal správce daně, aby si jako důkazní prostředek vyžádal zprávu o daňové kontrole společnosti ZORNET a do svých kontrolních závěrů zapracoval skutková zjištění správce daně společnosti ZORNET

ve věci dodávek nástrojů panu Z. Z. staršímu. Žalobce se domníval, že správce daně společností FERMA a ZORNET nemá pochybnosti o uskutečnění dodávek nástrojů společnostmi FERMA a ZORNET žalobci. Výsledky takto úzce skutkově souvisejících řízení ve věci daňové povinnosti společností FERMA a ZORNET přitom nemůže správce daně ignorovat.

130. Na daňové kontroly společností FERMA a ZORNET žalobce navazuje také ve třinácté žalobní námitce. Konkrétně nesouhlasí s tím, aby mu byly utajovány jedny z klíčových důkazních prostředků, to závěry z daňové kontroly a postupů k odstranění pochybností společností FERMA a ZORNET, konkrétně jsou žalobci zejména utajovány veškeré přílohy dokumentu odpověď na žádost o poskytnutí informací ze dne 28. 2. 2017 evidovaná pod č. j. 365112/17/3309-60561-707238 a veškeré poskytnuté dokumenty fyzicky odevzdané Ing. K. dne 17. 1. 2017 k žádosti o poskytnutí informací ze dne 11. 1. 2017, č. j. 26901/17/3309-60561-707238. Má-li daňový subjekt unést své důkazní břemeno, pak musí mít možnost především reagovat na skutkový podklad, který má správce daně k dispozici. Taktéž uvádí, že mu nebyly poskytnuty důkazní prostředky ze spisového materiálu týkající se dodavatelů dodavatele.
131. Zprávy o daňových kontrolách u společností FERMA a ZORNET a sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností u společnosti ZORNET jsou založeny v neveřejné části spisu. Krajský soud se seznámil s jejich obsahem. Součástí neveřejné části správního spisu jsou také další dokumenty související se zjišťováním podmínek panujících u subdodavatelů společností FERMA a ZORNET a jejich vztahů. Z obsahu těchto dokumentů vyplývá, že se jedná o písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně, a proto jsou v souladu s § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu zařazeny do vyhledávací části spisu. Námitka žalobce, že mu měly být poskytnuty, je proto nedůvodná.
132. Dále krajský soud vyjasňuje, že skutečnosti zjištěné u subdodavatelů společností FERMA a ZORNET nebyly žalobci kladeny k tíži, jak se domnívá žalobce. Správce daně konstatoval, že provedené svědecké výpovědi nezměnily výsledná kontrolní zjištění. Účelem jejich zjišťování bylo ostatně vyjasnění původu zboží, ke kterému nedošlo. To však nebylo kladeno k tíži žalobci. Skutečnosti zjištěné u subdodavatelů společností FERMA a ZORNET jsou shrnuty v jednotlivých doplněních spisového materiálu, především pak v doplnění spisového materiálu č. 4 ze dne 24. 9. 2020, č. j. 1830931/20/3309-60562-701222. Zjištěné skutečnosti společně prohloubily pochybnosti správce daně (viz s. 14 úředního záznamu, č. j. 1692758/18/3309-60562-701222), nikoli však samostatně, nýbrž až ve spojení s dalšími skutečnostmi.
133. Z vyjádření žalobce je zjevné, že se touto cestou domáhá poskytnutí důkazních prostředků z řízení vedeného se společností Ztronic. Předmětem nyní projednávané věci je však daň z přidané hodnoty doměřená žalobci, nikoli společnosti Ztronic. Touto námitkou se proto krajský soud nemohl zabývat. Dodává však, že ze správního spisu vyplývá, že žalobce požádal správce daně o poskytnutí zprávy o daňové kontrole společnosti FERMA a zprávy o daňové kontrole společnosti ZORNET, načež mu je správce daně poskytl v anonymizované podobě jako přílohu sdělení ze dne 28. 8. 2020, č. j. 1755634/20/3309-60562-701222.
134. Je pochopitelné, že vzhledem k personální blízkosti žalobce a společnosti Ztronic (žalobce byl jednatelem společnosti) stejně jako sdílení sídla, může z jeho strany dojít ke směšování závěrů řízení. Obě řízení je však nutno oddělit. Na tomto místě je klíčovou otázkou

posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí vydaného ve věci doměření daně z přidané hodnoty žalobce.

135. Výsledky daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností u společností FERMA a ZORNET přitom nebyly žalovaným ignorovány (viz např. bod [60] napadeného rozhodnutí). K tomu musí krajský soud upozornit na to, že správce daně musí vždy s ohledem na okolnosti případu dbát zásady legality (§ 5 odst. 1 a 2 daňového řádu), zásadu, že správa daní je neveřejná (§ 9 odst. 1 daňového řádu), povinnost mlčenlivosti (§ 52 a násl. daňového řádu) a další. Neposkytnutí úplného znění zpráv o daných kontrolách tedy nelze označit za nezákonné. Námitka žalobce je proto nedůvodná.

Rozdílný postup u stanovení daně z přidané hodnoty a daně z příjmů

136. Ve dvanácté žalobní námitce žalobce namítá, že správce daně dospěl na základě totožného skutkového stavu (totožné evidence) k vzájemně neslučitelným závěrům, tedy že v případě daně z přidané hodnoty je evidence daňového subjektu dostatečná pro stanovení daně dokazováním a v případě daně z příjmů fyzických osob je na tutéž evidenci nahlíženo jako na nedostatečnou pro stanovení daně dokazováním, a proto musí být stanovena daň podle pomůcek.
137. Režimy daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty jsou odlišné a nelze je zaměňovat a aplikovat na nyní projednávanou věc princip tzv. esenciálních výdajů. K otázce hmotněprávních podmínek nutných pro uznání odpočtu daně z přidané hodnoty se krajský soud vyjádřil výše. Na tomto místě pouze poukazuje na nutné kumulativní naplnění těchto podmínek, vyplývajících z § 72 a 73 zákona o DPH (tj. nejen předložení formálních dokladů, ale také prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění, osobu dodavatele – plátce daně z přidané hodnoty, užití plnění v rámci ekonomické činnosti a s tím související skutečnosti). Nelze tedy žalobci uznat část uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty pouze z toho důvodu, že „nějaké“ náklady musel žalobce k uskutečnění zdanitelného plnění vynaložit. V případě daně z přidané hodnoty platí, že není-li splněna byť jen jedna podmínka, nárok na odpočet daně z přidané hodnoty žalobci nenáleží (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 5. 2021, č. j. 31 Af 75/2019 – 60).

Odměny úředních osob

138. V poslední žalobní námitce žalobce navrhuje, aby si soud vyžádal dokumenty objasňující odměňování úředních osob a provedl jimi důkaz, neboť možná vědomost úředních osob, že pokud dodatečně stanoví daň v celkové výši 1.134.126 Kč, bude následovat ocenění v podobě přiznání mimořádných či cílových odměn, představuje povzbuzení úředních osob správce daně k horlivějšímu postupu v rámci daňové kontroly či odvolacího řízení resp. finanční zainteresovanost na výsledku řízení, kdy tak tyto úřední osoby měly být vyloučeny z řízení. V návaznosti na tento závěr žalobce namítá také podjatost úředních osob Finančního úřadu pro Zlínský kraj a Odvolacího finančního ředitelství, které se podílely na průběhu daňové kontroly, doměřovacím a odvolacím řízení.
139. Z vyjádření žalobce předestřené v žalobě ani obsahu správního spisu krajský soud neshledal ničeho, co by nasvědčovalo zohledňování výše doměřené daně z přidané hodnoty při odměňování zaměstnanců. Danou námitku tak krajský soud považuje za pouhou spekulaci žalobce. Nadto ani důvodnost této námitky by ve svém důsledku

nezpůsobila nezákonnost napadeného rozhodnutí (srov. obdobně též např. rozsudek Krajského soud v Českých Budějovicích ze dne 26. 9. 2018, č. j. 51 Af 36/2017 - 52), a proto krajský soud nepovažoval za potřebné vyžádat si dokumenty objasňující odměňování úředních osob, jak navrhoval žalobce. Jak bylo uvedeno výše, žalobce neprokázal splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a proto mu byla správce daně doměřena, nikoli proto, že by řízení vedly podjaté osoby motivované finanční odměnou.

V. Shrnutí a náklady řízení

140. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
141. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovaný měl v řízení plný úspěch, ale v souvislosti s tímto řízením mu žádné náklady nad rámec jeho administrativní činnosti nevznikly, a proto krajský soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 26. dubna 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu