



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **ZP Navrátil, s.r.o.**, IČO 29281270
sídlem Jakubské náměstí 580/4, 602 00 Brno
zastoupený daňovou poradkyní Mgr. Ing. Pavlou Kvapilovou
sídlem Příkop 838/6, Zábřovice, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2020, č. j. 35741/20/5200-11431-706481,

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. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 1. 2019, č. j. 200290/19/3001-51522-712595 (dále jen „dodatečný

platební výměr“), žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřil daň z příjmů právnických osob vyšší o 177 270 Kč a penále ve výši 35 454 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 22. 9. 2020, č. j. 35741/20/5200-11431-706481 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce a platební výměr potvrdil.

II. Stanoviska účastníků řízení

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že bylo prokázáno uskutečnění plnění dle faktur (daňových dokladů) od dodavatelů L.U.N. company s.r.o. (dále jen „L.U.N.“) a Autopůjčovna J&K s.r.o. (dále jen „Autopůjčovna“) 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 žalobce pořídil nakladač Bobcat S175, bagr Komatsu PC50, automobil Renault Trafic, vozidlo zn. MAN a provedení oprav nakladače Bobcat S175 a vozidla Tatra 6x6 od deklarovaných dodavatelů za deklarovanou cenu. Správce daně odmítl veškeré provedené důkazní prostředky jako nezpůsobilé prokázat plnění od deklarovaných dodavatelů. 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. Správce daně neuvádí žádné vážné a důvodné pochybnosti zpochybňující tvrzení žalobce. Údajné „skutečnosti, které vzbuzují pochybnosti“ nejsou způsobilé vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost důkazních prostředků a nepředstavují konkrétní pochybnosti způsobilé zpochybnit realizaci obchodních případů. Žalovaný nereagoval na odvolací námítky a argumentaci žalobce, nevypořádal se se všemi odvolacími důvody a jeho závěry jsou nepřezkoumatelné z důvodu absence řádného odůvodnění. Správce daně uvádí nepravdivá tvrzení o nezveřejnění účetních závěrek, údajném virtuálním sídle, webových stránkách, údajně nezveřejněného účtu pro účely DPH u společností L.U.N. a Autopůjčovna, angažmá pana K. v několika dalších firmách a údajnou neobezřetnost žalobce. Svědecké výpovědi pana J. K. byly konkrétní, věrohodné a byly v souladu s ostatními zjištěnými skutečnostmi. Namísto zcela logického rychlého a bezodkladného stanovení daně ve správné výši tam, kde daň údajně chybí tj. u společností L.U.N. a Autopůjčovna (čehož se žalobce opakovaně domáhal), správce daně účelově cíleně dodatečně doměřil daň zcela kontaktnímu a od počátku řádně spolupracujícímu žalobci, a to v rozporu se zjištěným a prověřeným skutkovým stavem. K návrhu žalobce nebyl získán jako důkazní prostředek oznámení orgánům činným v trestním řízení ve věci pana J. K. v souvislosti s obchodními případy žalobce. Žalobce zásadně nesouhlasí se závěrem o neprokázání poskytnutí plnění od deklarovaných dodavatelů, avšak z opatrnosti namítá nerozhodnost toho, zda deklarované plnění bylo skutečně poskytnuto subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech. Právo stanovit daň prekludovalo s ohledem na to, že úkonu tj. mezinárodnímu dožádání ze dne 15. 3. 2018 a odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní ve věci doručení předvolání nelze přiznat účinky dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Nedošlo k řádnému ukončení daňové kontroly a tato vada nebyla odstraněna.

3. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Uvádí, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakého skutkového stavu žalovaný vycházel, jak rozhodné skutkové okolnosti vyhodnotil a jak je právně posoudil. Nelze proto souhlasit s žalobcem, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. Nebyla zpochybněna existence předmětných vozidel, ale zpochybněním daňových dokladů nebyl prokázán způsob pořízení tohoto majetku, a tudíž ani vstupní cena těchto strojů pro výpočet výše odpisu. Správce daně hodnotil předložené důkazní prostředky jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Není povinností správce daně, aby prokázal, že se daný obchodní případ nestal tak, jak uvedl žalobce. Jeho povinností je pouze dokázat existenci důvodných pochybností. Za tyto důvodné pochybnosti lze považovat, nekontaktnost společností L.U.N. a Autopůjčovna, nepřesvědčivé vysvětlení žalobce o „drobné chybné podnikatelské úvaze“, důvody, které žalobce vedly k prodeji vozidel, skutečnost, že původní vlastník je jednatelem výsledného vlastníka, výpověď pana K., časové nesrovnalosti data nákupu a prodeje, absence dokladů o provedených opravách, absence potřebné hotovosti dle pokladní knihy, krátká doba mezi prodejem a nákupem stejných vozidel a provedení plateb v hotovosti bez auditní stopy. Úkolem odvolacího orgánu je vypořádat se s obsahem a smyslem odvolací argumentace, ne podrobně vyvracet každý dílčí argument odvolatele. Z výpovědi pana K. nevyplývuly žádné určité a věrohodné informace. Předmětem řízení je prověřování daňových tvrzení žalobce a to nezávisle na výsledcích daňových řízení u jiných subjektů. Podání trestního oznámení na pana K. by nemělo vliv na výsledek daňového řízení žalobce. Je povinností daňového subjektu prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Žalobce byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění, poté mu bylo umožněno se k těmto výsledkům vyjádřit. Na projednání zprávy o daňové kontrole byl pak seznámen s konečným stanoviskem správce daně. Institut projednání zprávy o daňové kontrole neslouží k tomu, aby správce daně opakoval zjištěný skutkový stav nebo své závěry.

III. Posouzení věci krajským soudem

4. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, 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.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
5. Předně považuje zdejší soud za nutné předeslat, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“* [rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78; všechna zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz]. Jako konkrétní žalobní body, ke kterým by se mohl soud konkrétně vyjádřit, bylo možné považovat

pouze takové námitky, z nichž bylo možné jasně dovodit, z jakých konkrétních skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené (tj. nikoliv například pouze prvostupňové) rozhodnutí za nepřezkoumatelné či nezákonné. Není úkolem soudu, aby blíže nespecifikovaná obecná konstatování žalobce sám rozváděl, a dotvářel tak za žalobce znění žalobních námitek.

6. V této souvislosti je nutno také poznamenat, že značná část žalobního podání obsahuje argumentaci věnující se problematice daně z přidané hodnoty, ačkoliv žalobce žalobou napadá rozhodnutí žalovaného, kterým byl potvrzen dodatečný platební výměr na dani z příjmu právnických osob. Tato argumentace tedy vůbec není schopná ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, a soud se jí proto blíže nezabýval. Uvedený nesoulad je způsoben tím, že žalobce vytvořil značnou část žaloby pouhým zkopírováním svých předchozích podání. Koncipování extrémně rozsáhlé žaloby (129 stran) tím způsobem, že jsou do ní zahrnuty námitky nesouvisející s napadeným rozhodnutím, vzbuzuje u zdejšího soudu zásadní pochybnosti o tom, že je tato žaloba míněna jako upřímná obrana před reálným nezákonným postupem žalovaného. Přesto soud v daném konkrétním případě nevyhodnotil takto koncipovanou žalobu jako výraz zneužití práva, posoudil ji minimálně v části jako vážně míněnou a přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí, ovšem pouze v rozsahu námitek, které se nyní projednávají věci skutečně týkají.
7. Krajský soud současně považuje za vhodné poukázat na to, že z povinnosti řádně odůvodnit rozhodnutí nevyplývá povinnost orgánu veřejné moci vypořádat každý jednotlivý argument účastníků řízení. Soud má stejně jako správní orgán povinnost vypořádat se s hlavními argumenty účastníků, čehož může docílit také tak, že prezentuje vlastní názor, který je odlišný od názoru účastníka. Absence odpovědi na každé tvrzení nezakládá nezákonnost daného rozhodnutí. Lpění na nutnosti vypořádat každé tvrzení by představovalo přílišný formalismus, který by jistě byl v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení. Zejména u obsáhlých podáních by takový požadavek vedl ke zcela absurdním důsledkům. (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014 – 9 nebo rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13).
8. V tomto případě žalobce podal žalobu o rozsahu 129 stran. Jelikož z žaloby nebylo možné zcela jistě určit žalobní body, byl žalobce vyzván, aby žalobní body blíže vymezil. Ten tak učinil svým podáním ze dne 28. 12. 2020. Soud se proto při přezkumu napadeného rozhodnutí zaměřil zejména na takto vymezené žalobní body.

III.a Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

9. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelnost žalobce spatřuje jednat v tom, že žalovaný v rámci hodnocení důkazů části svědecké výpovědi v podstatném rozsahu zcela pomínil, jiné interpretoval účelově nepřesně a v rámci shrnutí výpovědi v napadeném rozhodnutí významově posunul, a jednak v tom, že žalovaný nereagoval na stěžejní odvolací námitky.
10. První důvod nepřezkoumatelnosti rozhodnutí je žalobcem formulován zcela obecně, soud proto v duchu výše citované judikatury přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí také pouze v obecné rovině. Jak napadené tak prvostupňové rozhodnutí stojí na dostatečně zjištěném skutkovém stavu. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabývá důkazy jak jednotlivě tak v celkovém kontextu řízení. Je zřejmé, z jakých důkazních prostředků vychází, jaké jimi dokazuje skutečnosti, jeho úvahy jsou srozumitelné a úplné.

Zejména svědecká výpověď J. K. je v napadeném rozhodnutí rozebrána velmi podrobně a závěr žalovaného o její nevěrohodnosti je zcela přezkoumatelný. Otázka úplnosti a správnosti hodnocení důkazů přitom není otázkou přezkoumatelnosti nýbrž zákonnosti napadeného rozhodnutí.

11. Druhým důvodem namítané nepřezkoumatelnosti rozhodnutí je, že se žalovaný nevypořádal se stěžejními námitkami. Žalobce tvrdí, že žalovaný si je tohoto nedostatku sám vědom, když v rozhodnutí uvedl, že nemá povinnost vypořádat každou jednotlivou odvolací námitku.
12. Krajský soud se plně ztotožňuje s názorem žalovaného, že není povinností správního orgánu, aby se ve svém rozhodnutí vypořádal s každou dílčí námitkou odvolatele. Závěry učiněné v rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014 – 9, lze podle názoru soudu analogicky vztáhnout také na rozhodování správních orgánů. Není proto rozhodné jestli správní orgán vypořádal všechny námitky žalobce, důležité je, jestli se vypořádal s nosnými body jeho argumentace. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i v tomto ohledu a napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným neshledal. Žalovaný správně identifikoval osm odvolacích námitek, které ve svém rozhodnutí vypořádává, jeho argumentace je koherentní a racionální, je vždy jasné, z jakých podkladů ve svých úvahách vychází. Jako hlavní námitky uplatněné v odvolání lze považovat námitku vůči neuznání odpisů na hmotném majetku a neuznání provedených oprav vozidel jako započitatelného nákladu vynaloženého pro dosažení zdanitelných příjmů, stejně tak lze za stěžejní považovat procesní námitky. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí všem těmto námitkám v dostatečné míře věnoval. Otázka, zda žalovaný při vypořádání námitek postupoval v souladu se zákonem, bude řešena až v následujících částech tohoto rozsudku. Zde soud pouze konstatuje, že, rozsah, v jakém se žalovaný odvolacím námitkám věnoval je dostatečný, nezakládá proto nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
13. Soud nesouhlasí s tvrzením žalobce, že si byl žalovaný nedostatků rozhodnutí vědom, když poukázal na skutečnost, že nemusí vypořádat každou z odvolacích námitek. Z kontextu rozhodnutí vyplývá, že se jedná pouze o podpůrný argument, kterým žalovaný reagoval na značný rozsah odvolání. Zcela jistě se nejedná o „přiznání viny“, jak tvrdí žalobce.
14. Žalobce v této části žaloby odkazuje na závěry učiněné v odborné literatuře a judikatuře NSS a Městského soudu v Praze. Krajský soud se se závěry učiněnými v těchto rozhodnutích ztotožňuje, nicméně z žádného z nich neplyne povinnost správního orgánu nebo soudu vypořádat se s každým, byť okrajovým, tvrzením žalobce. Tato judikatura proto nepotvrzuje názor žalobce. Postoj NSS k této problematice byl podrobněji rozebrán v odst. č. 7 tohoto rozhodnutí, soud na něj zde pouze odkazuje.
15. Kromě obecně namítané nepřezkoumatelnosti žalobce vždy na závěr své rozsáhlé argumentace k jednotlivým obchodním případům uvádí, že tyto jeho námitky nebyly žalovaným nijak reflektovány. Neuvádí však konkrétní případy opomenutých námitek. Tyto zcela obecné námitky jsou nedůvodné. Žalovaný se jednotlivým obchodním případům rozsáhle věnuje. S ohledem na obecnost námitek je nelze nijak blíže hodnotit.
16. Žalobce dále vždy u jednotlivých obchodních případů již konkrétněji uvádí, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, jelikož žalovaný nijak nereagoval na námitku žalobce, že správce daně ani žalovaný neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by byly v rozporu se svědeckou výpovědí J. K. Soud s touto námitkou žalobce nesouhlasí.

Žalovaný konkrétní nesoulady svědecké výpovědi s jinými zjištěnými skutečnostmi uvádí v případě každého jednotlivého obchodního případu a to zcela přezkoumatelným způsobem.

17. V jiné části žaloby na straně č. 84 žalobce zcela nesystematicky uvádí, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, jelikož se žalovaný nevypořádal s argumentací žalobce směřující proti konstatování o nezveřejňování účetních uzávěrek dodavateli žalobce, o jejich virtuálních sídlech a účasti J. K. ve více společnostech.
18. Účast J. K. v několika společnostech není žalobci kladena k tíži. Ve zbytku je argumentace žalobce obecná. Žalobce se v ní snaží naznačit, že nezveřejňování účetních uzávěrek a virtuální sídla dodavatelů nelze považovat za okolnost vzbuzující pochybnosti, protože se v České republice jedná o běžnou praxi, avšak tato úvaha není zcela dokončena. I když se žalovaný k této problematice nevyjadřuje napřímo, jeho hodnocení této argumentace je zcela zřejmé z té části rozhodnutí, kde se žalovaný věnuje jednotlivým obchodním případům. Právě zde žalovaný uvádí, že má tyto okolnosti za prokázané a že v něm vzbuzují pochybnosti o věrohodnosti daňových dokladů žalobce, ovšem v souhrnu s dalšími skutečnostmi, nikoliv izolovaně. S ohledem na obecnost žalobcoví argumentace je takové implicitní vypořádání dané námitky v souladu s požadavky výše citované judikatury.
19. V závěru žaloby žalobce opět nesystematicky uvádí, že se žalovaný žádným způsobem nevyjádřil k námitce žalobce, že ve věci přiznání odpisů z hmotného majetku není rozhodné, zda bylo předmětné plnění dodáno osobou deklarovanou na daňovém dokladu. Také tato námitka žalobce není důvodná. Žalovaný se k této argumentaci vyjadřuje v odstavci č. 133 a 134 napadeného rozhodnutí.
20. Soud rozhodnutí přezkoumal a dospěl k závěru, že žádný stěžejní argument žalobce opomenut nebyl. Rozhodnutí je tak přezkoumatelné.

III.b Procesní námitky

21. Žalobce tvrdí, že žalovaný pochybil, když neprovedl dokazování podnětem orgánům činným v trestním řízení ve věci J. K. v souvislosti v předmětnými obchodními případy, který měl podle žalobce učinit správce daně. Dle žalobce je tento důkazní prostředek klíčový a má prokázat, že správce daně nepochybuje o uskutečnění daných obchodních případů, tak jak byly deklarovány na daňových dokladech. Žalobce navrhl provedení tohoto důkazu také v odvolání, přičemž uvádí, že se žalovaný s tímto návrhem nijak nevypořádal.
22. Žalovaný ověřil u správce daně existenci předmětného trestního oznámení, přičemž zjistil, že správce daně žádný podnět orgánům činným v trestním řízení ohledně osoby J. K. nepodal. Žalobce však provedení důkazu dále požadoval, své nároky opíral o protokol z ústního jednání ze dne 14. 1. 2019, kde zástupkyně žalobce uvedla, že jí D. Š. ústně potvrdila, že trestní oznámení bylo podáno. Žalovaný tak existenci trestního oznámení u správce daně opětovně ověřil, avšak se stejným výsledkem. Požadovaný důkaz proto žalovaný neprovedl, neboť neexistuje.
23. Postup žalovaného je zcela v souladu se zákonem. Na návrh žalobce si vyžádal předložení trestního oznámení učiněného správcem daně, přičemž zjistil, že dané podání neexistuje a nebylo nikdy učiněno. Žalovaný tudíž nemohl jednat jinak, než navrhovaný důkazní prostředek neprovést. Existenci trestního oznámení ostatně podporuje pouze tvrzení zástupkyně žalobce, že úřední osoba D. Š. po skončení jedné části svědecké výpovědi J. K.

na jaře 2017 údajně sdělila zástupkyni žalobce, že trestní oznámení bylo podáno. Toto tvrzení samo o sobě je zcela nedostatečné k vyvrácení závěru o neexistenci předmětného trestního oznámení. Z tvrzení žalobce navíc žádným způsobem nevyplývá, že znal obsah trestního oznámení. Není proto jasné, proč se žalobce domnívá, že trestní oznámení představuje klíčový důkazní prostředek nebo že z trestního oznámení vyplývá, že správce daně je přesvědčen, že se předmětné obchodní případy udály tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech.

24. Soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, že se žalovaný s důkazním návrhem náležitě nevypořádal. Žalovaný uvedl důvody neprovedení důkazního prostředku jak v odstavci č. 47 Seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 6. 5. 2020, č. j. 17467/20/5200-11431-706481, tak v odstavcích č. 119 – 121 napadeného rozhodnutí.
25. Žalobce dále uvádí, že došlo k prekluzi práva stanovit daň. Žádost o mezinárodní spolupráci totiž podle něj nemá účinky podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, protože žádost je bezpředmětná a jedná se pouze o účelovou snahu žalovaného prodloužit lhůtu pro stanovení daně. Žalobce nikdy nenavrhoval provedení výslechu svědka M. M. v řízení o dodatečném doměření daně z příjmů. Výpověď navrhoval za účelem prokázání prodeje kompaktního nakladače JCB 3CX a jeho přepravu na Slovensko v řízení o dodatečném doměření daně z přidané hodnoty. Žalovaný tak podle něj neměl žádný důvod, proč žádat o mezinárodní spolupráci.
26. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.
27. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56, aby došlo ke stavění běhu prekluzivní lhůty dle citovaného ustanovení, nestačí odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci. Je třeba, aby žádost souvisela s daným daňovým řízením a byla důvodná.
28. Soud předně souhlasí s žalobcem, že návrh na provedení svědecké výpovědi M. M. byl učiněn pouze v kontextu dodatečného doměření daně z přidané hodnoty. Citace uváděná žalovaným v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě je tak vytržena z kontextu. Lze tak učinit dílčí závěr, že žalobce o provedení svědecké výpovědi v řízení o dodatečném doměření daně z příjmů nežádal. To ovšem nutně neznamená, že by předmětné mezinárodní dožádání nemělo vliv na běh prekluzivní lhůty. Rozhodujícím kritériem při posuzování účinků podání žádosti o mezinárodní spolupráci na běh lhůty pro stanovení daně je účelnost takové žádosti. Není rozhodné, zda podání žádost navrhl daňový subjekt.
29. Svědek J. K. uvedl, že v případě prodeje a opravy pracovního stroje Bobcat měl M. M. zařizovat nákup náhradních dílů, přepravu a kompletní servis. Ohledně prodeje pracovního stroje Komatsu J. K. uvedl, že M. M. zprostředkoval přepravu tohoto stroje. Ohledně opravy pracovního stroje Bobcat J. K. uvedl, že opravy na stroji byly provedeny zprostředkovaně přes M. M. Ohledně prodeje vozidla Renault Trafic J. K. uvedl, že M. M. prováděl opravu tohoto vozidla. Ze svědecké výpovědi J. K. tedy vyplývá, že M. M. měl být aktivně zapojen do předmětných obchodních případů. Správce daně vyhodnotil výpověď J. K. jako nevěrohodnou, mimo jiné pro její značnou obecnost (o tom viz níže). Je proto zcela logické, že správce daně chtěl vyslechnout také tu osobu, která měla být údajně úzce zapojena do předmětných transakcí, a pomocí její svědecké výpovědi ověřit,

zda byly obchodní případy uskutečněny tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Žádost o mezinárodní spolupráci tak byla důvodná a také souvisela s posuzovanou věcí, a tudíž měla za účinek zastavení běhu lhůty pro stanovení daně.

30. Výslech M. M. mohl značně přispět k prokázání, že se předmětné obchodní případy uskutečnily tak, jak tvrdí žalobce. Tím spíš, když žalobce tvrdí, že svědecká výpověď J. K. je věrohodná. Argumentace žalobce o bezpředmětnosti provedení svědecké výpovědi M. M. se tak jeví jako značně účelová.
31. Lhůta pro stanovení daně počala běžet podle § 136 odst. 2 daňového řádu dne 1. 4. 2016. Znovu počala běžet ode dne 2. 8. 2016, kdy byla zahájena daňová kontrola, měla tedy skončit 3. 8. 2019. V posledních 12 měsících před uplynutím lhůty bylo oznámeno rozhodnutí o stanovení daně, lhůta se proto prodloužila o jeden rok a skončila by nově dne 3. 8. 2020. Žádost o mezinárodní spolupráci byla slovenskému správci daně zaslána 15. 3. 2018, správce daně obdržel odpověď dne 24. 8. 2018, lhůta proto neběžela po dobu 162 dní. Měla tudíž doběhnout dne 13. 1. 2021, avšak před tímto datem bylo vydáno napadené rozhodnutí. K prekluzi lhůty pro stanovení daně proto nedošlo.
32. Soud pro úplnost uvádí, že žalobce v žalobě na straně č. 117 odkazuje na směrnici Rady EU 2011/16/EU, zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, a zákon č. 442/2012 Z. z., o mezinárodní pomoci a spolupráci při správě daní, aniž by k odkazům uváděl vlastní argumentaci. Není proto zřejmé, co žalobce z daných odkazů dovozuje. Soud se jimi proto blíže nezabýval.
33. Žalobce dále namítá, že nebyl řádně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a byla mu upřena možnost porozumět konečnému hodnocení jeho daňových povinností. Žalobce také brojí proti průběhu projednání zprávy o daňové kontrole, namítá, že s ním žalovaný nevedl dialog a že mu nebylo vysvětleno, v čem pochybil.
34. Podle § 88 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění účinném ke dni 1. 3. 2011 (dále jen „daňový řád 2011“; jedná se o znění rozhodné v době ukončování daňové kontroly) Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Z odst. 3 daného ustanovení vyplývá, že správce daně na žádost daňového subjektu stanoví přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění.
35. V rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, NSS uvedl, že „[p]rojednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit.“ V jiném rozsudku ze dne 1. 4. 2020, č. j. 1 Afs 490/2019-42, NSS také uvedl, že „...těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2

daňového řádu) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Oproti tomu seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Nedošlo-li na základě vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění k jeho změně, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit.“

36. Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně může daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění seznámit jak písemně tak ústně, přičemž obě formy mají stejný účinek. V tomto případě zvolil správce daně písemnou formu, což soud s ohledem na rozsah výsledku kontrolního zjištění aprobuje. Žalobce se po obdržení výsledku kontrolního zjištění domáhal uskutečnění ústního jednání, na kterém mu měl správce daně výsledek kontrolního zjištění dovysvětlit a zodpovědět jeho dotazy. Správce daně návrhu na konání ústního jednání nevyhověl, dle žalobce tím porušil zásadu dobré správy, zásadu součinnosti, zásadu vstřícnosti a zásadu legality.
37. Předně je třeba upozornit na to, že základní zásady nepředstavují samonosná pravidla chování. Jde o obecné principy a hodnoty, které se různou měrou (podle smyslu a účelu konkrétního právního institutu) promítají do obsahu jednotlivých pravidel chování obsažených v daňovém řádu, potažmo do jejich interpretace. Jestliže tedy správní orgán postupuje v souladu s příslušnými zákonnými ustanoveními (které také interpretuje v souladu se všemi, tj. nikoliv pouze vybranými, základními zásadami), postupuje také v souladu s předmětnými zásadami. Jestliže daňový řád umožňuje správci daně, aby se rozhodl, zda bude daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění seznámen písemně nebo ústně, nemá daňový subjekt právní nárok na změnu volby správce daně. Tento nárok přitom nelze dovozovat ani z obecných právních zásad.
38. Správce daně seznámil přípisem ze dne 20. 12. 2017 žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, tím splnil svoji zákonnou povinnost seznámit žalobce s výsledkem kontrolního zjištění. Z § 88 daňového řádu 2011 nevyplývá povinnost správce daně s žalobcem o výsledku kontrolního zjištění dále ústně jednat. Vzhledem k tomu, že správce daně jednal v souladu se zákonem, jednal také v souladu s namítanými zásadami, které prozařují jednotlivými ustanoveními daňového řádu. Požadavek součinnosti ze strany správce daně nelze vykládat absolutně. Jestliže byl žalobce dostatečně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění v písemné podobě, nejví se nikterak racionálním, aby správce daně žalobce znovu seznámil s obsahem výsledku kontrolního zjištění na ústním jednání.
39. Tímto postupem správce daně nezasáhl do práva žalobce vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění. Samotný daňový řád 2011 v § 88 odst. 3 předpokládá, že se daňový subjekt bude k výsledku kontrolního zjištění písemně vyjadřovat. Při tomto postupu může daňový subjekt plně realizovat své právo vyjádřit se. Žalobce tak také dne 15. 2. 2018 učinil.
40. Seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole má pak sloužit pouze k formálnímu ukončení daňové kontroly, kde správce daně pouze sdělí své stanovisko k reakci daňového subjektu na výsledek kontrolního zjištění. Jedná se o konečnou fázi řízení o daňové kontrole, během které již není prostor na podrobnější ústní seznamování daňového subjektu s tím, jakým způsobem porušil své daňové povinnosti, nebo polemiku nad závěry správce daně. Své pochybnosti má daňový subjekt uvést již ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění.

41. Soud přezkoumal průběh seznámení se zprávou o daňové kontrole na základě protokolu o ústním jednání ze dne 14. 1. 2019, č. j. 58780/19/3013-60561-709481. Z tohoto protokolu vyplývá, že správce daně předložil zprávu o daňové kontrole a že správce daně sdělil zástupkyni žalobce, že vyjádření podané daňovým subjektem nezměnilo závěr učiněný ve výsledku kontrolního zjištění. Správce daně tímto naplnil své povinnosti týkající se seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole. Požadavky zástupkyně žalobce, aby s ní správce daně zprávu o daňové kontrole dále rozebíral, odpovídal na její otázky ohledně učiněných závěrů a tím vyvracel její pochybnosti, nemají oporu v žádném ustanovení daňového řádu. Správce daně jim tak nemusel vyhovět.
42. Žalobce dále uvádí, že správce daně překrucuje skutečnost, když uvádí, že zástupkyně žalobce odmítla podepsat zprávu o daňové kontrole. Zástupkyně podle něj souhlasila s podepsáním zprávy, ale až poté, co s ní bude zpráva řádně projednána. Dle názoru soudu takový podmíněný souhlas představuje faktické odmítnutí podepsání zprávy v případě, že požadavku zástupkyně žalobce nebylo vyhověno. Správce daně tak situaci vyhodnotil správně. Důvody, pro které zástupkyně žalobce odmítla zprávu podepsat, jsou dle názoru soudu nedostatečné, pokud správce daně situaci hodnotil tak, že zástupkyně žalobce odmítla podepsat zprávu bezdůvodně (tj. bez dostatečného důvodu), pak nepochybil. Nadto není vůbec zřejmé, jak konkrétně by případná nesprávnost závěru o bezdůvodném odmítnutí podpisu mohla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.
43. Odmítnutím podepsání zprávy o daňové kontrole tak nastaly účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly podle § 88 odst. 6 daňového řádu 2011. Daňová kontrola byla řádně skončena a na jejím základě byl posléze vydán předmětný dodatečný platební výměr. Ten je jedním z možných výsledků daňové kontroly. S ohledem na nedostatky zjištěné správcem daně nelze dodatečný platební výměr považovat za formální a účelový úkon. Platební výměr tak má účinky předvídané v § 148 odst. 2 daňového řádu a prodlužuje lhůtu pro stanovení daně o 1 rok. Nedošlo proto k prekluzi práva stanovit daň, jak namítá žalobce. Podrobnější rozpis běhu lhůty je uveden výše, soud na něj proto pouze odkazuje.

III.c Věcný přezkum napadeného rozhodnutí

44. Nosným důvodem napadeného rozhodnutí je neuznání odpisů hmotného majetku, a to odpisy z pracovního stroje Bobcat S175, pracovního stroje Komatsu PC50, automobilu Renault Trafic a nákladního vozidla MAN, jelikož žalobce neprokázal vstupní cenu tohoto majetku. Žalovaný dále neuznal výdaje vynaložené na dosažení zdanitelných příjmů v podobě výdajů na opravu pracovního stroje Bobcat S175 a opravu nákladního vozidla Tatra 6x6, jelikož žalobce neprokázal jejich vynaložení.
45. Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Daňový subjekt si může od základu daně odečíst pouze ty náklady, které splňují zákonné podmínky. Musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, musí se jednat o výdaje skutečně vynaložené, musí se jednat o výdaje prokazatelné, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovení ZDP a zvláštními předpisy a nakonec tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně.

46. Rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně ohledně prokazování naplnění zákonných podmínek pro odečtení výdaje od základu daně je upraveno v daňovém řádu. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu tak daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
47. K problematice rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se NSS vyjadřoval již několikrát, například v rozsudcích ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54, nebo ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení zejména pomocí účetnictví nebo jiné evidence. I když ale daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může tyto doklady zpochybnit. Správce daně pak tíží důkazní břemeno ohledně důvodnosti pochyb, které ohledně předložených dokladů má. Neprokazuje tak, že jsou předložené doklady v rozporu se skutečností, prokazuje pouze existenci důvodných pochyb. Pokud bude správce daně v prokázání důvodnosti pochyb úspěšný, přechází důkazní břemeno opět na daňový subjekt. Ten má poté povinnost prokázat, že zdanitelné plnění skutečně bylo realizováno tak, jak bylo deklarováno ve formálních dokladech. Pokud se to daňovému subjektu nepodaří, nenaplní podmínky pro odečtení uplatněného výdaje od základu daně.
48. Žalobce ve svém podání odkazuje na celou řadu starších soudních rozhodnutí, která se vztahují k zákonu č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků. Z této judikatury pak dovozuje, že správce daně musí v daňovém řízení prokázat, že se obchodní případ stal jinak, než je deklarováno na daňovém dokladu. Celou žalobní argumentaci včetně odkazů na judikaturu údajně podporující názor žalobce je však nutno s ohledem na výše citovaná ustanovení daňového řádu a rozhodnutí NSS považovat za nedůvodnou. Pro neuznání daňového dokladu jako důkazního prostředku plně postačí, pokud správce daně prokáže existenci důvodných pochyb o správnosti tohoto dokladu.
49. Je přitom nutno současně zdůraznit, že je na daňovém subjektu, aby nastavil své podnikání tak, aby si o své činnosti obstarával dostatečné důkazy a aby v případě zpochybnění daňových dokladů, byl schopný faktické vynaložení předmětných výdajů prokázat (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 23/2013-51).
50. Žalobce uvádí, že je pro započtení výdaje nerozhodné, zda bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech. Žalovaný v reakci odkazuje na rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31, ve kterém NSS uvedl, že: „[i] v případě daně z příjmů právnických osob je totiž osoba dodavatele plnění relevantní. Daňové orgány v případě neunesení důkazního břemene ve vztahu k této skutečnosti mohou (za splnění dalších zákonných podmínek) dospět k závěru, že náklad, u něhož jednoznačně nebyly identifikovány subjekty podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný.“ Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, současně však dodává, že v tomto případě nebyly daňové náklady uznány z důvodu, že žalobce neprokázal vstupní cenu nehmotného majetku, deklarované opravy pak nebyly jako náklad uznány, jelikož žalobce neprokázal, že byly fakticky uskutečněny. Jelikož neprokázání skutečnosti, zda zboží skutečně dodal deklarováný dodavatel, nebylo

důvodem k neuznání předmětných daňových nákladů, nejví se soudu jako zcela účelné dále se touto problematikou zabývat.

51. Podle § 24 odst. 2 písm. a) daňového řádu představují výdaje podle odstavce 1 také odpisy hmotného majetku. Podstata odpisů z hmotného majetku spočívá v rozložení vstupní ceny tohoto majetku, přičemž dílčí částky z této ceny jsou pak uplatňovány v následujících zdaňovacích obdobích jako nákladové položky. Od výdajů podle odstavce 1 se odpisy liší tím, že nemusí být vynaloženy na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, ale musí mít souvislost s činností daňového subjektu. Pro stanovení výše odpisů hmotného majetku je přitom zcela zásadní zjištění vstupní ceny hmotného majetku. K tomu NSS ve svém rozsudku ze dne 3. 3. 2010, č. j. 2 Afs 3/2009-62 uvádí, že: „[j]e tedy zcela zřejmé, že pro odepisování hmotného majetku, který byl pořízen úplatně [§ 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů] je nezbytné prokázání jeho pořizovací ceny, která je v těchto případech vstupní cenou. Důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu) tíží v tomto směru jednoznačně daňový subjekt, který chce odpisy uplatňovat. Jestliže daňový subjekt není schopen pořizovací (vstupní) cenu hmotného majetku správci daně prokázat, není oprávněn odpisy jako nákladové položky uplatňovat, a to i za situace, kdy je jeho vlastnické právo k tomuto hmotnému majetku nesporné (k tomu obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2005, č. j. 6 Afs 15/2004 – 95).“
52. Než soud přejde k hodnocení jednotlivých obchodních případů, považuje za účelné uvést společné znaky těchto transakcí. Žalobce vznikl dne 3. 11. 2011, předmětem jeho podnikatelské činnosti jsou demolice, zemní a výkopové práce, odvoz materiálu – šterku a zeminy. Obchodní transakce prováděl žalobce se společnostmi L.U.N. a Autopůjčovna, jejichž jednatelem byl v rozhodné době J. K. Tyto společnosti jsou nekontaktní, neplní si své povinnosti vůči státu, jsou bez zaměstnanců, nepodávají daňová priznání. Svá sídla mají na virtuálních adresách, není známo, zda vykonávají podnikatelskou činnost. Z veřejně dostupných zdrojů nebyly zjištěny žádné indicie o podnikatelské činnosti těchto společností ani žádné kontaktní údaje. Předmětné transakce probíhaly vždy v hotovosti tak, že nezanechávaly auditní stopu. Další společností, která v daných transakcích vystupovala jako dodavatel je TRIOFRUKT SK s.r.o. (dále jen „TRIOFRUKT“), jejímž jednatelem byl v rozhodné době taktéž J. K.
53. Žalobce považuje výpověď J. K. za zcela zásadní důkazní prostředek, který má jednoznačně prokázat, že se dané obchodní případy odehrály tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Výpověď J. K. je dle žalobce věrohodná, konkrétní a v souladu s ostatními zjištěnými skutečnostmi, správce daně ji však označil za nevěrohodnou. Vzhledem k tomu, že nesprávné posouzení svědecké výpovědi tvoří samostatnou žalobní námitku, považuje soud za účelné vyjádřit se k věrohodnosti svědecké výpovědi ještě před posouzením jednotlivých obchodních transakcí.
54. J. K. byl ke svědecké výpovědi opakovaně předvoláván, 4x se omluvil. Svědecká výpověď proběhla dne 9. 2. 2017, dále proběhly opakované svědecké výpovědi dne 20. 2. 2017 a 11. 4. 2017. Svědek se v úvodu své výpovědi ke spolupráci s žalobcem nevyjádřil z důvodu delšího časového odstupu a požádal o kladení otázek. Po předložení dokladů a faktur svědek potvrdil, že spolupracoval s žalobcem, vystavení faktur formálně potvrdil, ale konkrétně si na uvedenou spolupráci nepamatoval. Svědek si dále nepamatoval, zda společnosti L.U.N. a Autopůjčovna běžně obchodovaly s vozidly a pracovními stroji. Jako jediného odběratele uvedl společnost TRIOFRUKT, protože byl jejím jednatelem. Svědek nevedl žádné společnosti, se kterými obchodoval (vyjma žalobce). Ani jedna z jeho

společností se opravami vozidel nezabývala, ty byly vždy zprostředkovány. Opravy, servis a přepravu zajišťoval M. M. Na konkrétní otázky ohledně předmětných strojů, vozidel nebo jejich oprav nebyl svědek schopen odpovědět. Svědek neuvedl žádné konkrétní okolnosti, které by mohly jednoznačně potvrdit, že předmětné transakce proběhly tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech.

55. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného o nevěrohodnosti svědecké výpovědi J. K. Výpověď byla zcela obecná, svědek neuvádí žádné konkrétní skutečnosti, které by nasvědčovaly, že se dané obchodní případy odehrály tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Svědek si nepamatuje zcela zásadní skutečnosti ze svého podnikání. Soud si je vědom toho, že se lidská paměť plynutím času oslabuje, ale první z výslechů proběhl necelé dva roky od předmětných obchodních transakcí. Je proto s podivem, že si svědek bez předložení odpovídajících dokladů nebyl schopen vybavit žádné relevantní skutečnosti. Po předložení dokladů svědek jejich vystavení formálně potvrdil. Jednalo se o potvrzení formální, jelikož ani poté svědek neuvedl žádné konkrétní skutečnosti. Zde je potřeba zdůraznit, že celkový objem předmětných transakcí je v řádu milionů Kč, nejedná se proto o žádné zanedbatelné obchody. Svědek nebyl schopen uvést žádné obchodní partnery kromě žalobce. Při svých svědeckých výpovědích svědek nerozlišoval mezi jednotlivými společnostmi L.U.N., Autopůjčovna a TRIOFRUKT, což opět snižuje důkazní hodnotu jeho výpovědi. V reakci na konkrétní skutečnosti svědek odkazuje na třetí osoby, zejména na M. M., který měl údajně provádět jak opravy, tak převoz předmětných vozidel. V neposlední řadě je pak výpověď svědka v rozporu s jinými zjištěnými skutečnostmi, konkrétní případy soud uvede při přezkumu jednotlivých obchodních případů.
56. Na základě žádosti o mezinárodní spolupráci byl slovenským správcem daně vyslechnut také M. M. Ten uvedl, že v roce 2015 nepodnikal jako fyzická osoba, s žalobcem nikdy neobchodoval, J. K. osobně zná a obchodoval s ním, avšak ne jako fyzická osoba, žádné bližší informace pak neuvedl.
57. Soud proto uzavírá, že výpověď svědka J. K. je nevěrohodná, v daňovém řízení ji proto nelze považovat za dostatečný důkaz toho, že se obchodní případy odehrály tak, jak bylo deklarováno v písemných dokladech (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85).
58. Před tím, než soud přistoupí k posouzení dílčích obchodních případů, považuje za vhodné taktéž souhrnně poznamenat, že vysvětlení průběhu obchodních transakcí ze strany žalobce se jeví jako obecně nevěrohodné a účelové. Žalobce k předmětným obchodům uvedl, že jednatel žalobce Z. N. plánoval obměnit vozový park společnosti, jelikož nebyl spokojen se stávajícím technickým stavem některých strojů a vozidel. Ty však byly v jeho osobním vlastnictví, žalobce je přímo nevlastnil, ale pouze je užíval při své podnikatelské činnosti. Z. N. oslovil J. K. s tím, že by nepotřebnou techniku odkoupil. Provedení transakce v hotovosti požadoval J. K. Z. N. si po prodeji techniky uvědomil, že společnost nemá dostatek finančních prostředků, aby nové stroje nebo stroje v lepším technickém stavu pořídila. Z. N. proto kontaktoval J. K., jestli nemá k dispozici nějaké stroje, které by si žalobce mohl pořídít. Domluvili se, že žalobce od J. K. odkoupí ty stejné stroje, které dříve prodal Z. N., jednatel žalobce. J. K. stroje v mezidobí převedl ze své slovenské společnosti na své jiné společnosti v České republice. Zvýšená cena strojů pak byla odůvodněna opravami, které byly na strojích provedeny, což údajně značně zlepšilo jejich technický stav. Žalobce celou situaci vysvětluje tak, že ze strany Z. N. došlo „k drobné

chybné podnikatelské úvaze“. Podle názoru soudu však takovýto průběh transakcí nelze přičítat pouhé chybě v podnikatelské úvaze. Žalobcem vyličený průběh a pohnutky považuje soud za zcela nereálné. Jelikož žalobcovu legendu nepotvrzuje ani provedené dokazování, považuje ji soud za smyšlenou, toliko s cílem vyhnout se negativním daňovým dopadů poté, co se o transakce začal zajímat správce daně.

III.c.1 Obchodní případ nákupu nakladače Bobcat S175 (dále jen „Bobcat“)

59. Původním vlastníkem nakladače Bobcat byl Z. N., jednatel žalobce. Ten nakladač na základě kupní smlouvy ze dne 22. 1. 2015 prodal slovenské společnosti TRIOFRUKT, ve které byl jednatelem J. K., za částku 330 000 Kč. Podle příjmového pokladního dokladu proběhla platba dne 31. 1. 2015. TRIOFRUKT prodal nakladač společnosti L.U.N., ve které byl jednatelem J. K. Ta jej poté dne 2. 2. 2015 prodala žalobci za částku 450 000 Kč (bez DPH). Za žalobce v tomto případě jednal Z. N.
60. Žalobce nákup nakladače Bobcat doložil fakturami, smlouvou, fotografiemi a technickým průkazem. Správce daně však s ohledem na okolnosti daného obchodního případu zpochybnil věrohodnost předložených důkazních prostředků, protože mu vznikly pochybnosti o tom, že obchodní případ proběhl tak, jak bylo deklarováno v účetnictví žalobce. Tyto pochybnosti odůvodnil následujícími skutečnostmi. Celá transakce měla proběhnout během pouhých 11 dní. Podle kupní smlouvy mělo navíc dojít k předání nakladače až po zaplacení kupní ceny tedy dne 31. 1. 2015. To by zkrátilo dobu, po kterou mělo dojít k přepravě, opravě a přeprodeji nakladače na dobu 2 dní. Daná transakce je tak v podstatě neuskutečnitelná. Od počátku transakce došlo k navýšení ceny nakladače o 120 000 Kč. Důvody prodeje a důvody zpětné koupě nakladače, které Z. N. uvedl, jsou nepřesvědčivé. Pokud Z. N. uváděl, že nakladač Bobcat byl značně poruchový a přistoupil k jeho prodeji z důvodu špatného technického stavu, jeví se nepravděpodobným, že by s odstupem 11 dní pořídil ten stejný nakladač za vyšší cenu, aniž by se zajímal, jaké opravy byly na stroji provedeny, nebo si ověřil jeho technický stav. Oprava stroje totiž nebyla ničím doložena. Z. N. působil na trhu již několik let, měl s podnikatelskou činností zkušenosti, avšak v daném případě by v případě pravdivosti jeho tvrzení jednal zcela neobezřetně a mimo ekonomickou realitu. Další pochybnosti vzbudila společnost L.U.N., která je nekontaktní, v jejím účetnictví nebylo možné danou transakci ověřit, sídlí na virtuální adrese, neplní si své daňové povinnosti, od svého založení nezveřejňuje účetní závěrky. Společnost nemá internetové stránky. Transakce navíc proběhla v hotovosti, a nezanechala proto auditní stopu. Dle názoru soudu jsou takto vyjádřené pochybnosti zcela dostatečné k tomu, aby zpochybnily věrohodnost daňových dokladů a předložené smlouvy. Indicie uvedené správcem daně je totiž nutno hodnotit komplexně. Jednotlivé okolnosti mohou být zcela v souladu s právem, ale v celkovém souhrnu zakládají dostatečně důvodné pochybnosti.
61. Žalobce navrhl provedení svědecké výpovědi J. K., aby rozptýlil pochybnosti správce daně. Výpověď J. K. je však obecná o nevěrohodná (viz výše). Nepotvrdil, že by transakce proběhla v hotovosti, žalobce přitom od počátku tvrdil, že to byl právě J. K., kdo požadoval, aby transakce proběhla v hotovosti. Svědek obchodní transakci potvrdil pouze formálně po předložení předmětných dokladů, sám nebyl schopný transakci popsat nebo uvést jiné konkrétní skutečnosti. Dle názoru soudu je svědecká výpověď J. K. zcela nezpůsobitelná prokázat konkrétní okolnosti nákupu nakladače Bobcat.

62. Po provedení dokazování správce daně sice nezpochybnil existenci nakladače Bobcat, ale zpochybnil způsob pořízení tohoto stroje a obecně údaje deklarované žalobcem v souvisejících dokladech. Nebyla tudíž jednoznačně prokázána ani pořizovací cena nutná pro výpočet výše odpisů podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP. Soud k námitce žalobce dokazování provedené správcem daně přezkoumal a dospěl k závěru, že v daném řízení nepochybil. Správce daně vyjádřil a prokázal dostatečnou míru pochybností tak, že došlo ke zpochybnění doložených daňových dokladů. Žalobce pak nebyl schopný faktické uskutečnění předmětného obchodního případu tak, jak by deklarován na daňovém dokladu, prokázat. Soud opakuje, že správce daně nezpochybnil existenci nakladače Bobcat, ale prokázání jeho vstupní ceny. Příložený technický průkaz a fotografie stroje nejsou schopné pochybnosti správce daně vyvrátit. Neprokázal-li žalobce vstupní cenu nakladače Bobcat, nemůže nárokovat započtení odpisů z tohoto hmotného majetku vůči základu daně.

III.c.2 Obchodní případ nákupu stroje Komatsu PC50 (dále jen „Komatsu“)

63. Pracovní stroj Komatsu nemá registrační značku a není uveden v evidenci vozidel. Žalobce jej pořídil od společnosti L.U.N. na základě kupní smlouvy ze dne 6. 2. 2015 za 860 000 Kč (bez DPH).
64. Žalobce nákup stroje Komatsu doložil fakturami, smlouvou, fotografiemi a technickým průkazem. Správce daně však s ohledem na okolnosti daného obchodního případu zpochybnil věrohodnost předložených důkazních prostředků, protože mu vznikly pochybnosti o tom, že obchodní případ proběhl tak, jak bylo deklarováno v účetnictví žalobce. Tyto pochybnosti odůvodnil následujícími skutečnostmi. Pochybnosti vzbudila společnost L.U.N., která je nekontaktní, v jejím účetnictví nebylo možné danou transakci ověřit, sídlí na virtuální adrese, neplní si své daňové povinnosti, od svého založení nezveřejňuje účetní závěrky. Společnost nemá internetové stránky. Jedná se o indicie, které svědčí o nevěrohodnosti obchodního partnera, které měl žalobce rozpoznat a obstarat si dostatek důkazních prostředků nad rámec svých běžných obchodních potřeb. Transakce proběhla v hotovosti, a nezanechala proto auditní stopu. Zjevně pouze ve snaze vyhnout se povinnosti nahlásit platbu v hotovosti nad limitem stanoveným v zákoně č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, byla platba za pracovní stroj rozdělena na několik částí. Pro takový postup neexistuje jiné věrohodné vysvětlení. Účastníci transakce se tedy vědomě snažili vyhnout kontrolní pravomoci finanční správy. Dle pokladní knihy navíc neměl žalobce dostatek finančních prostředků v hotovosti k provedení deklarovaných úhrad. Dle názoru soudu jsou takto vyjádřené pochybnosti zcela dostatečné k tomu, aby zpochybnily věrohodnost daňových dokladů a předložené smlouvy. Indicie uvedené správcem daně je totiž nutno hodnotit komplexně. Jednotlivé okolnosti mohou být zcela v souladu s právem, ale v celkovém souhrnu zakládají dostatečně důvodné pochybnosti.
65. Žalobce navrhl provedené svědecké výpovědi J. K., aby rozptýlil pochybnosti správce daně. Výpověď J. K. je však obecná o nevěrohodná (viz výše). Nepotvrdil, že by transakce proběhla v hotovosti, žalobce přitom od počátku tvrdil, že to byl právě J. K., kdo požadoval, aby transakce proběhla v hotovosti. Svědek obchodní transakci potvrdil pouze formálně po předložení předmětných dokladů, sám nebyl schopný transakci popsat nebo uvést jiné konkrétní skutečnosti. Svědek nevěděl, která z jeho tří společností stroj nakoupila a prodala. Nebyl schopný předmětný stroj popsat. Svědek tvrdí, že byl v případě prodeje osloven Z. N., ten však v rámci ústního jednání sdělil, že byl osloven J.

K. Dle názoru soudu je svědecká výpověď J. K. zcela nezpůsobilá prokázat konkrétní okolnosti nákupu pracovního stroje Komatsu.

66. Po provedeném dokazování správce daně sice nezpochybnil existenci pracovního stroje Komatsu, ale zpochybnil způsob jeho pořízení tohoto stroje a obecně údaje deklarované žalobcem v souvisejících dokladech. Nebyla tudíž jednoznačně prokázána ani pořizovací cena nutná pro výpočet výše odpisů podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP. Soud k námitce žalobce dokazování provedené správce daně přezkoumal a dospěl k závěru, že v daném řízení nepochybil. Správce daně vyjádřil a prokázal dostatečnou míru pochybností tak, že došlo ke zpochybnění doložených daňových dokladů. Žalobce pak nebyl schopný faktické uskutečnění předmětného obchodního případu tak, jak by deklarován na daňovém dokladu, prokázat. Soud opakuje, že správce daně nezpochybnil existenci pracovního stroje Komatsu, ale prokázání jeho vstupní ceny. Příložený technický průkaz a fotografie stroje nejsou schopné pochybnosti správce daně vyvrátit. Neprokázal-li žalobce vstupní cenu pracovního stroje Komatsu, nemůže nárokovat započtení odpisů z tohoto hmotného majetku vůči základu daně.
67. Žalobce dále v souvislosti s uvedeným obchodním případem namítá, že ve Výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 9. 2016, č. j. 3700775/16/3013-60562-705006 (dále jen „výzva“), správce daně neuvádí žádné konkrétní pochybnosti o obchodním případě pořízení pracovního stroje Komatsu, vyjma skutečností týkajících se společnosti L.U.N.
68. Soud danou výzvu přezkoumal a dospěl k závěru, že pochybnosti v ní vyjádřené jsou dostatečné k vydání výzvy k prokázání skutečností. Na daný případ je nutné nahlížet komplexně. Správce daně zpochybnil okolnosti obchodních případů nákupu nakladače Bobcat, provedení opravy tohoto nakladače a provedení opravy vozidla Tatra 6x6. Všechna tato plnění měla poskytnout společnost L.U.N. Je proto zcela logické, že správce daně bude chtít prověřit i jiné obchodní případy, které proběhly mezi žalobcem a společností L.U.N. Výzva je dále odůvodněna tím, že společnost L.U.N. sídlí na virtuální adrese, je nekontaktní osobou, se správcem daně nespolupracuje, své daňové povinnosti nehradí, vykazuje nedoplatky a od května 2015 nepodává přiznání k DPH, nemá webové stránky, ze kterých by bylo zřejmé, že vyvíjí podnikatelskou činnost. I když se tyto skutečnosti primárně pojí se společností L.U.N., mohou založit pochybnosti o řádném plnění daňových povinností ze strany žalobce ve vztahu k transakcím mezi žalobcem a tímto dodavatelem. Navíc je důležité upozornit na to, že správce daně výzvou nepředjímá výsledek daňového řízení, pouze usiluje o správné objasnění předmětných skutečností. Žalobce měl příležitost pochybnosti správce daně vyvrátit. Z odpovědi na žádost o poskytnutí informací ze dne 23. 5. 2016 zaevidované pod č. j. 2501653/16/3013-60562-705006, je zcela zřejmé, že pochybnosti tvrzené správcem daně jsou založeny na fakticky zjištěných skutečnostech.

III.c.3 Obchodní případ nákupu vozidla Renault Trafic (dále jen „Renault“)

69. Původním vlastníkem vozidla Renault byl Z. N., jednatel žalobce. Ten vozidlo na základě kupní smlouvy ze dne 21. 1. 2015 prodal slovenské společnosti TRIOFRUKT, ve které byl jednatelem J. K., za částku 269 000 Kč. TRIOFRUKT prodal nakladač společnosti Autopůjčovna, ve které byl jednatelem J. K. Ta jej poté dne 13. 2. 2015 prodala žalobci, dle daňového dokladu kupní cena činila 310 000 Kč (bez DPH). Za žalobce v tomto případě jednal Z. N..

70. Žalobce nákup vozidla Renault doložil fakturami, smlouvou, fotografiemi a technickým průkazem. Správce daně však s ohledem na okolnosti daného obchodního případu zpochybnil věrohodnost předložených důkazních prostředků, protože mu vznikly pochybnosti o tom, že obchodní případ proběhl tak, jak bylo deklarováno v účetnictví žalobce. Tyto pochybnosti odůvodnil následujícími skutečnostmi. Celá transakce měla proběhnout během pouhých 23 dní. Od počátku transakce došlo k navýšení ceny vozidla o 41 000 Kč. Důvody prodeje a důvody zpětné koupě vozidla, které Z. N. uvedl, jsou nepřesvědčivé. Nárůst ceny nebyl nijak odůvodněn. Z. N. působil na trhu již několik let, měl s podnikatelskou činností zkušenosti, avšak v daném případě by v případě pravdivosti jeho tvrzení jednal zcela neobezřetně a mimo ekonomickou realitu. Jako vlastníci vozidla byli zapsáni: Z. N., TRIOFRUKT a poté žalobce, společnost Autopůjčovna nebyla jako vlastníci vozidla zapsána. Všechny činnosti s přepisem vozidla (a to včetně přepisu ze společnosti TRIOFRUKT na žalobce) zajišťoval Z. N. Měsíc po transakci požádal žalobce o výměnu technického průkazu z důvodu ztráty, v novém technickém průkazu byl jako vlastníci zapsán pouze žalobce, došlo tím k výmazu jakékoliv stopy po společnosti TRIOFRUKT z technického průkazu. V době, kdy vozidlo měla vlastnit společnost TRIOFRUKT požádal žalobce o technickou prohlídku vozidla. Společnost Autopůjčovna je nekontaktní. V období, kdy mělo dojít k poskytnutí plnění, měla společnost zapsáno sídlo na adrese, kde fakticky nikdy nesídlila, neboť se zde nachází A-AUSTERLITZ HOTEL, nejsou zde odpovídající nebytové prostory, společnost zde měla pouze doručovací adresu. Transakce navíc proběhla v hotovosti, nezanechala proto auditní stopu. Dle názoru soudu jsou takto vyjádřené pochybnosti zcela dostatečné k tomu, aby zpochybnily věrohodnost daňových dokladů a předložené smlouvy. Indicie uvedené správcem daně je totiž nutno hodnotit komplexně. Jednotlivé okolnosti mohou být zcela v souladu s právem, ale v celkové souvislosti zakládají dostatečně důvodné pochybnosti.
71. Žalobce navrhl provedení svědecké výpovědi J. K., aby rozptýlil pochybnosti správce daně. Výpověď J. K. je však obecná a nevěrohodná (viz výše). O prodeji vozidla hovořil pouze v obecné rovině, nebyl schopen určit, které z jeho společností se na transakci podílely. Nevěděl, jaká byla cena vozidla při nákupu ani prodeji. Při otázkách na konkrétní okolnosti vždy odkazoval na M. M. Svědek obchodní transakci potvrdil pouze formálně po předložení předmětných dokladů, sám nebyl schopen transakci popsat nebo uvést jiné konkrétní skutečnosti. Dle názoru soudu je svědecká výpověď J. K. zcela nezpůsobitelná prokázat konkrétní okolnosti nákupu vozidla Renault.
72. Po provedení dokazování správce daně sice nezpochybnil existenci vozidla, ale zpochybnil způsob jeho pořízení a obecně údaje deklarované žalobcem v souvisejících dokladech. Nebyla tudíž jednoznačně prokázána ani pořizovací cena nutná pro výpočet výše odpisů podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP. Soud k námitce žalobce dokazování provedené správce daně přezkoumal a dospěl k závěru, že v daném řízení nepochybil. Správce daně vyjádřil a prokázal dostatečnou míru pochybností tak, že došlo ke zpochybnění doložených daňových dokladů. Žalobce pak nebyl schopen faktické uskutečnění předmětného obchodního případu tak, jak by deklarován na daňovém dokladu, prokázat. Soud opakuje, že správce daně nezpochybnil existenci vozidla Renault, ale prokázání jeho vstupní ceny. Příložený technický průkaz a fotografie stroje nejsou schopné pochybnosti správce daně vyvrátit. Neprokázal-li žalobce vstupní cenu vozidla Renault, nemůže nárokovat započtení odpisů z tohoto hmotného majetku vůči základu daně.

III.c.4 Obchodní případ nákupu vozidla MAN

73. Žalobce pořídil vozidlo MAN od společnosti Autopůjčovna na základě kupní smlouvy ze dne 16. 2. 2015 za částku 1 400 000 Kč (bez DPH). K prokázání této transakce žalobce doložil daňový doklad, smlouvu, pokladní doklady, fotografie a technickým průkazem.
74. V rámci vyhledávací činnosti správce daně zjistil, že původním vlastníkem vozidla byl S. D., ten vozidlo podle přihlášky k registraci prodal dne 16. 2. 2015 společnosti TRIOFRUKT za částku 340 000 Kč. Ve výpovědi uvedl, že vozidlo bylo v dobrém technickém stavu. Po společnosti TRIOFRUKT vlastnila vozidlo společnost All Trade Prague, s.r.o., jejímž jednatelem byl občan Republiky Uzbekistán. Od společnosti All Trade Prague, s.r.o. pak vozidlo nabyl žalobce. Společnost Autopůjčovna nebyla nikdy zapsána jako vlastník vozidla. Uvedené informace vyplývají z podkladů poskytnutých Magistrátem města Brna.
75. Správce daně zpochybnil věrohodnost daňových dokladů a kupní smlouvy ze dne 16. 2. 2015 na základě následujících pochybností. Podle kupní smlouvy ze dne 16. 2. 2015 měl žalobce vozidlo pořídit od společnosti Autopůjčovna, ta však vozidlo ve svých daňových povinnostech nepřiznala. Ani společnost TRIOFRUKT nákup a prodej vozidla nepřiznala. Vozidlo mělo být podle kupní smlouvy dne 16. 2. 2015 převedeno ze společnosti Autopůjčovna na žalobce, z technického průkazu však vyplývá, že dne 16. 2. 2015 (tedy ve stejný den) vozidlo prodal S. D. společnosti TRIOFRUKT. Od počátku transakce došlo k navýšení ceny vozidla o 1 060 000 Kč, aniž by bylo jakkoliv vysvětleno, proč k tomuto navýšení došlo. S. D. navíc uvedl, že vozidlo bylo v dobrém technickém stavu, je proto nepravděpodobné, že by jeho případnou opravou došlo k znásobení jeho hodnoty. Dne 15. 4. 2015 kdy byl jako vlastník vozidla zapsán žalobce, byla jako vlastník zapsána také společnost All Trade Prague, s.r.o. na základě kupní smlouvy ze dne 15. 4. 2015. Žalobce dne 30. 3. 2015 žádal o technickou kontrolu vozidla, jako provozovatele uvedl společnost TRIOFRUKT, i když žalobce vozidlo již údajně 16. 2. 2015 koupil. Z. N. se osobně účastnil přepsání vozidla na žalobce ze společnosti All Trade Prague, s.r.o., na kterou však bylo vozidlo přepsáno ten stejný den. Není zřejmé, proč žalobce usiloval o přepsání vozidla až 15. 4. 2015, když jej koupil na základě kupní smlouvy již ze dne 16. 2. 2015. Tvrzení žalobce, že nezná a nespolečně pracoval se společností All Trade Prague, s.r.o. je v rozporu se zjištěnými skutečnostmi, jelikož společně s jednatelem žalobce Z. N. se účastnil dne 15. 4. 2015 přepisu vozidla také jednatel společnosti All Trade Prague, s.r.o. R. N. Společnost Autopůjčovna je nekontaktní. V období, kdy mělo dojít k poskytnutí plnění, měla společnost zapsáno sídlo na adrese, kde fakticky nikdy nesídlila, neboť se zde nachází A-AUSTERLITZ HOTEL, nejsou zde odpovídající nebytové prostory, společnost zde měla pouze doručovací adresu. Transakce navíc proběhla v hotovosti, nezanechala proto auditní stopu. Dle názoru soudu jsou takto vyjádřené pochybnosti zcela dostatečné k tomu, aby zpochybnily věrohodnost daňových dokladů a předložené smlouvy. Indicie uvedené správcem daně je totiž nutno hodnotit komplexně.
76. Žalobce navrhl provedení svědecké výpovědi J. K., aby rozptýlil pochybnosti správce daně. Výpověď J. K. je však obecná o nevěrohodná (viz výše). O prodeji vozidla hovořil pouze v obecné rovině, nebyl schopný určit, které z jeho společností se na transakci podílely. Nevěděl, zda jeho společnosti pořídily předmětné vozidlo, nepamatoval si, od koho toto vozidlo měly pořídit, ani za jakou cenu. Po předložení daňového dokladu jeho vystavení formálně potvrdil. Na společnost All Trade Prague, s.r.o. si nepamatoval, po předložení karty vozidla svědek uvedl, že se jednalo o společnost, která měla zajistit přihlášení vozidla

ze Slovenska do České republiky. Z karty vozidla však jasně vyplývá, že společnost byla vlastníkem vozidla. Dle názoru soudu je svědecká výpověď J. K. zcela nezpůsobilá prokázat konkrétní okolnosti nákupu vozidla MAN.

77. Žalobce uvádí, že správce daně pochybil, když J. K. nepředložil kupní smlouvu uzavřenou mezi společnostmi TRIOFRUKT a All Trade Prague, s.r.o. Dle žalobce by totiž svědek mohl po předložení smlouvy vyjasnit všechny pochybnosti správce daně. Žalobce jednání správce daně nazval označením „*chucpe*“. Soud k tomu uvádí, že se svědek k zapojení společnosti All Trade Prague, s.r.o. do předmětné transakce vyjádřil již po předložení karty vozidla. Nelze jakkoliv předpokládat, že by po předložení kupní smlouvy svědek vypovídal jinak než po předložení karty vozidla. Pokud svědek prohlašoval, že si o dané transakci více nepamatuje, nelze vyčítat správci daně, že nepokračoval v předkládání dalších listin, které se předmětné transakce týkaly. Správce daně nemá povinnost předložit svědkovy všechny listinné poklady nashromážděné ve správním spise, pouze takové, které uzná za vhodné pro účely konfrontace výpovědi se zjištěnými skutečnostmi. Tento postup rozhodně nemá sloužit k postupnému konstruování umělých vzpomínek svědka, které nemají se skutečným svědectvím nic společného. Pokud navíc měla zmocněnkyně žalobce pocit, že správce daně se snaží objasnit časový nesoulad dané transakce nedostatečně, měla prostor k tomu, aby svědka požádala o vysvětlení. Tím soud netvrdí, že mu měla předložit danou kupní smlouvu sama zmocněnkyně, jelikož ta ji v této době neměla k dispozici, nic jí však nebránilo v tom, aby svědka požádala o vysvětlení časových nesouladů, když měla za to, že správce daně tak dostatečně nečiní.
78. Po provedeném dokazování správce daně sice nepochybnil existenci vozidla, zpochybnil ale způsob jeho pořízení a obecně údaje deklarované žalobcem v souvisejících dokladech. Nebyla tudíž jednoznačně prokázána ani pořizovací cena nutná pro výpočet výše odpisů podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP. Soud k námitce žalobce dokazování provedené správce daně přezkoumal a dospěl k závěru, že v daném řízení nepochybil. Správce daně vyjádřil a prokázal dostatečnou míru pochybností tak, že došlo ke zpochybnění doložených daňových dokladů. Žalobce pak nebyl schopný faktické uskutečnění předmětného obchodního případu tak, jak by deklarován na daňovém dokladu, prokázat. Soud opakuje, že správce daně nepochybnil existenci vozidla MAN, ale prokázání jeho vstupní ceny. Příložený technický průkaz a fotografie stroje nejsou schopné pochybnosti správce daně vyvrátit. Neprokázal-li žalobce vstupní cenu vozidla MAN, nemůže proto nárokovat započtení odpisů z tohoto hmotného majetku vůči základu daně.
79. Žalobce dále v souvislosti s tímto obchodním případem namítá, že ve výzvě k prokázání skutečností správce daně neuvádí žádné konkrétní pochybnosti o obchodním případě pořízení vozidla MAN.
80. Soud výzvu přezkoumal a s tvrzením žalobce nesouhlasí. Z výzvy je zcela jasně zřetelné, jaké pochybnosti správce daně měl, jedná se zejména o tyto skutečnosti. Společnost Autopůjčovna je nekontaktní, neplní si své daňové povinnosti, poslední přiznání na dani z příjmu bylo podáno za rok 2013 a na DPH za leden 2015, na svém sídle se společnost fakticky nenachází. Společnosti TRIOFRUKT a Autopůjčovna nevykázaly nákup nebo prodej vozidla MAN. V neposlední řadě pak správce daně odkazoval na nesrovnalosti s datem převodu vozidla, kdy dne 16. 2. 2015 mělo dojít k převodu vozidla ze S. D. na společnost TRIOFRUKT a současně mělo dojít téhož dne k převodu vozidla ze společnosti Autopůjčovna na žalobce. Správce daně ve výzvě uvádí, aby žalobce prokázal, že k nákupu vozidla fakticky došlo tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, a že

pořízení vozidla představuje náklad na dosažení, zajištění, či udržení zdanitelných příjmů. Takto koncipovaná výzva je dostatečně odůvodněná a plně v souladu se zákonem.

III.c.5 Obchodní případ opravy stroje Bobcat

81. V rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce zaúčtoval do daňových nákladů opravu stroje Bobcat provedenou společností L.U.N. za částku 99 000 Kč.
82. Tento obchodní případ žalobce doložil zakázkovým listem, rozpisy oprav a fotografiemi. Výdajový pokladní doklad na částku 99 000 Kč byl vystaven dne 1. 10. 2015. Z. N. ve své výpovědi uvedl, že opravu prováděl J. K. a ještě jedna osoba v dílně v Kostelci, která patří Z. N. jako fyzické osobě. Oprava měla trvat po dobu dvou dní. Správce daně zjistil, že v téže době, kdy mělo podle listinných podkladů předložených žalobcem docházet k opravě nakladače, byl tento nakladač používán na zakázce fakturované fakturou č. 171/2015 ze dne 30. 10. 2015 pro odběratele Inženýrské stavby Hodonín, s.r.o. za práce nakladačem v Břeclavi ve dnech 1. – 16. 10. 2015. Ve dnech 1. a 2. 10. 2015 měl nakladač pracovat 9,5 hodiny. Společnost L.U.N. je nekontaktní, v jejím účetnictví nebylo možné danou transakci ověřit, sídlí na virtuální adrese, neplní si své daňové povinnosti, od svého založení nezveřejňuje účetní závěrky. Společnost nemá internetové stránky. Transakce navíc proběhla v hotovosti, nezanechala proto auditní stopu. Dle názoru soudu jsou takto vyjádřené pochybnosti zcela dostatečné k tomu, aby zpochybnily věrohodnost daňového dokladu a zakázkového listu. Indicie uvedené správcem daně je totiž nutno hodnotit komplexně.
83. Žalobce navrhl provedení svědecké výpovědi J. K., aby rozptýlil pochybnosti správce daně. Výpověď J. K. je však obecná a nevěrohodná (viz výše). Svědek uvedl, že nějaké opravy asi proběhly, a to zprostředkovaně přes M. M. Stroje byly ve špatném technickém stavu, bylo třeba je opravit, předmět nebo rozsah oprav však svědek neznal. Svědek nebyl schopný sdělit, kdy oprava proběhla. Svědek nesdělil ani to, jaká z jeho společností opravu provedla a fakturovala. Dle názoru soudu je svědecká výpověď J. K. zcela nezpůsobitelná prokázat konkrétní okolnosti opravy stroje Bobcat.
84. Po provedeném dokazování správce daně zcela správně nevzal za prokázané, že by k předmětnému plnění vůbec došlo. Nejedná se proto o náklad prokazatelně vydaný za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelného příjmu ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Soud k námitce žalobce dokazování provedené správcem daně přezkoumal a dospěl k závěru, že v daném řízení nepochybil. Správce daně vyjádřil a prokázal dostatečnou míru pochybností tak, že došlo ke zpochybnění doložených daňových dokladů. Žalobce pak nebyl schopný faktické uskutečnění předmětného obchodního případu tak, jak by deklarován na daňovém dokladu, prokázat. Žalobce tedy neprokázal vynaložení výdaje za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zisku v podobě opravy pracovního stroje Bobcat. Nebyl proto oprávněn o částku 99 000 Kč понížít základ daně.

III.c.6 Obchodní případ opravy vozidla Tatra 6x6

85. V rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce zaúčtoval do daňových nákladů opravu vozidla Tatra 6x6 provedenou společností L.U.N. za částku 230 000 Kč.
86. Tento obchodní případ žalobce doložil zakázkovým listem, rozpisy oprav a fotografiemi. Ze zakázkového listu vyplývá, že vozidlo bylo převzato k opravě dne 1. 11. 2015, žalobci bylo poté předáno dne 20. 11. 2015. Z. N. ve své výpovědi uvedl, že opravu prováděl J. K. asi ve Svatobořicích. Správce daně zjistil, že ve dne 13. 11. 2015 (tedy v době provádění

oprav) bylo vozidlo používané na zakázce fakturované fakturou č. 201/2015 ze dne 13. 11. 2015 pro odběratele GRMOLEC servis, s.r.o., za kontejnerovou přepravu. V rámci místního šetření u odběratele GRMOLEC servis, s.r.o. byl správci daně doložen výkaz k práci, ze kterého je zřejmé, že bylo vozidlo Tatra 6x6 dne 13. 11. 2015 využito ke kontejnerové dopravě. Společnost L.U.N. je nekontaktní, v jejím účetnictví nebylo možné danou transakci ověřit, sídlí na virtuální adrese, neplní si své daňové povinnosti, od svého založení nezveřejňuje účetní závěrky. Společnost nemá internetové stránky. Transakce navíc proběhla v hotovosti, nezanechala proto auditní stopu. Dle názoru soudu jsou výše vyjádřené pochybnosti zcela dostatečné k tomu, aby zpochybnily věrohodnost daňového dokladu a zakázkového listu. Indicie uvedené správcem daně je totiž nutno hodnotit komplexně.

87. Žalobce navrhl provedení svědecké výpovědi J. K., aby rozptýlil pochybnosti správce daně. Výpověď J. K. je však obecná a nevěrohodná (viz výše). Svědek uvedl, že vozidlo bylo opravováno jednou z jeho společností, kterou ale neuvedl. Dále neuvedl žádné konkrétní informace o dané opravě, nepamatoval si, zda bylo vozidlo pojízdné, či nikoli. Ve většině výpovědi pouze odkázal na své předchozí svědecké výpovědi. Dle názoru soudu je svědecká výpověď J. K. zcela nezpůsobilá prokázat konkrétní okolnosti opravy vozidla Tatra 6x6.
88. Po provedeném dokazování správce daně zcela správně nevzal za prokazané, že by společnost L.U.N. provedla opravu vozidla Tatra 6x6. Dle správce daně k předmětnému plnění vůbec nedošlo, nejedná se proto o náklad vydaný za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelného příjmu ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Soud k námitce žalobce dokazování provedené správcem daně přezkoumal a dospěl k závěru, že v daném řízení nepochybil. Správce daně vyjádřil a prokázal dostatečnou míru pochybností tak, že došlo ke zpochybnění doložených daňových dokladů. Žalobce pak nebyl schopný faktické uskutečnění předmětného obchodního případu tak, jak by deklarován na daňovém dokladu, prokázat. Žalobce tedy neprokázal vynaložení výdaje za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zisku v podobě opravy vozidla Tatra 6x6. Nebyl proto oprávněn o částku 230 000 Kč ponížít základ daně.

III.d Souhrnně k některým indiciím vedoucím k pochybnostem správce daně

89. Žalobce dále rozporuje tvrzení správce daně o nezveřejnění účetních závěrek, virtuálním sídle, webových stránkách nebo nezveřejněném účtu pro účely DPH u dodavatelů žalobce. Zpochybňuje také zjištění ohledně angažmá J. K. v dalších společnostech a tvrzenou neobezřetnost žalobce. Kromě toho rozporuje také relevanci těchto zjištění.
90. Soud k tomu v první řadě zdůrazňuje, že pochybnosti správce daně zpravidla nevyvolává jednotlivá indicie izolovaně. Tyto pochybnosti většinou plynou z komplexního vyhodnocení zjištěných skutečností. Taktéž soud proto hodnotil správcem daně zjištěné a uváděné skutečnosti ve svém souhrnu a ve světle konkrétních okolností daného případu, na základě čehož dospěl k výše uvedeným závěrům. K námitkám zpochybňujícím relevanci dílčích indicií se sice soud dále taktéž vyjádří, nicméně spíše ve stručnosti, neboť izolované hodnocení jednotlivostí nutně vede k irelevantním závěrům, které ve skutečnosti vůbec nejsou v protikladu se závěry učiněnými žalovaným na základě komplexního hodnocení.

91. K žalobcem uvedené analýze společnosti Bisnode Česká republika, a.s., ze které vyplývá, že až 68 % společností nezveřejňuje účetní závěrky, soud poznamenává, že tato analýza nemá vliv na skutečnost, že nezveřejnění účetní závěrky může v kombinaci s dalšími podezřelými skutečnostmi vytvořit dostatečně důvodné pochybnosti správce daně.
92. Závěr o virtuálním sídle společnosti L.U.N., její nekontaktnosti, nehrazení daňových povinností a nepřiznání daně na výstupu z předmětných plnění vyplývá z odpovědi Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 23. 5. 2016, č. j. 2501653/16/3013-60562-705006. Závěr o virtuálním sídle společnosti Autopůjčovna byl učiněn po místním šetření na dané adrese, kde se nacházel hotel a nebyly zde odpovídající nebytové prostory pro podnikání dodavatele. I když je využívání virtuálního sídla legální může tato skutečnost v kontextu s dalšími podezřelými okolnostmi vytvořit dostatečně důvodné pochybnosti správce daně, aby mohl přistoupit k odmítnutí daňových dokladů. Nezveřejnění účtu pro účely DPH u společnosti L.U.N. není žalobci kladeno k tíži, pouze přispívá k pochybnostem správce daně, které ovšem žalobce mohl věrohodnými důkazy rozptýlit.
93. Závěr o nezveřejňování účetních závěrek a o absenci prezentace obou společností na webových stránkách byl učiněn po kontrole internetu. Žalobce uvádí, že správce daně účelově opomíjí provozovnu na adrese Durďákova 804/2, 613 00 Brno, která je dohledatelná na webové stránce www.auto-pujcovna-brno.cz. Žalobce však nenavrhol provedení důkazu obsahem těchto stránek, přičemž v době rozhodování soudu ani neexistují. Žalobce dále odkazuje na internetovou stránku www.detail.cz, kde má být uvedeno, že u společnosti Autopůjčovna je „vše v pořádku“, je bez dluhu na VZP, není v likvidačním řízení, jedná se o subjekt bez omezení činnosti, není a nebyl v insolvenčním řízení, nebyla na něj uvalena nucená správa. Dle názoru soudu nepředstavují tyto informace „prezentaci“ společnosti na webových stránkách. Takovou prezentací může být například reklama nebo vlastní internetové stránky společnosti, na kterých například nabízí své služby nebo výrobky. Prezentace společnosti má totiž podpořit závěr, že společnost vyvíjí vlastní podnikatelskou činnost. To však z žalobcem uvedené internetové adresy nemůže vyplývat. Už podle žalobních tvrzení se jedná pouze o katalogový údaj o společnosti zaznamenaný ve veřejně přístupné databázi společností.
94. Ani účast J. K. v několika společnostech není žalobci přičítána k tíži a izolovaně není z této skutečnosti ani nic dovozováno. I zde soud opakuje, že pro věc bylo podstatné komplexní hodnocení všech zjištěných skutečností.
95. Podnikatelské aktivity J. S. a A. B. jsou pro tuto věc zcela irrelevantní. Soud se proto „argumentací“ spojené s těmito podnikatelskými aktivitami podrobněji nevěnoval. Chtěl-li žalobce touto argumentací opět doložit, že určitá dílčí skutečnost není sama o sobě „podezřelá“, pak soud opakuje, že takový závěr je ve své podstatě správný. To však rozhodně nevyklučuje, že by taková skutečnost nikoliv izolovaně, nýbrž v kombinaci s dalšími mohla v konkrétním případě zakládat důvodné pochybnosti o pravdivosti, úplnosti a správnosti údajů uváděných na daňových dokladech.
96. Žalobce také tvrdí, že jednání správce daně je zcela účelové, když se nesnaží doměřit dlužnou daň tam, kde nebyla odvedena (u společností L.U.N. a Autopůjčovna) a místo toho se daň snaží doměřit kontaktnímu a zcela spolupracujícímu žalobci. K této námitce soud upozorňuje, že správní žaloba směřuje proti rozhodnutí, kterým byl potvrzen dodatečný platební výměr na dani z příjmu právnických osob. Základem daně z příjmů je pak zdanitelný příjem právnické osoby ponížený o náklady, které musela právnická osoba

k dosažení příjmů vynaložit. Žalobce vůči svému vlastnímu zdanitelnému příjmu započítal také náklady, jejichž existenci nebo vstupní cenu neprokázal. Ve skutečnosti tak odvedl daň v menší výši, než podle zákona měl. Tato chybějící daň mu poté byla dodatečným platebním výměrem dopočtena. Z uvedeného je zcela zřejmé, že skutečnost, zda dodavatelé žalobce řádně splní své daňové povinnosti, nemá v případě daně z příjmu žádný vliv. Poplatníkem i plátcem daně z příjmu právnických osob je žalobce. To on měl odvést daň ve správné výši, správce daně tak dlužnou daň doměřil správnému subjektu. Tvrzení žalobce, že mu byla správcem daně účelově doměřena daň, kterou měl odvést jiný subjekt, je nepravdivé a nelogické. Jakákoliv argumentace směřující k neodvedení daně společnostmi L.U.N a Autopůjčovna nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, soud se jí proto podrobněji nezabýval.

IV. Shrnutí a náklady řízení

97. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
98. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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