



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 18. 2. 2021, č. j. 6027/21/5300-21444-711275,

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. 186692/19/3001-51522-712595 žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 ve výši 390 600 Kč a penále ve výši 78 120 Kč a dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 1. 2019, č. j. 199817/19/3001-51522-712595 žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací

období 2. čtvrtletí 2015 ve výši 294 000 Kč a penále ve výši 58 800 Kč (dále jen „dodatečné platební výměry“). Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 18. 2. 2021, č. j. 6027/21/5300-21444-711275 (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 výměry 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 od deklarovaných dodavatelů. Dále bylo spolehlivě prokázáno, že žalobce prodal kompaktní nakladač JCB 3CX (dále jen „nakladač JCB“) společnosti TRIOFRUKT SK, s.r.o. (dále jen „TRIOFRUKT“) 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 od deklarovaných dodavatelů. 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 námitky 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 J. K. v několika dalších firmách a údajnou neobezřetnost žalobce. Svědecké výpovědi 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. Žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného že, nemohl být v dobré víře, že mu skutečně dodává zboží osoba uvedená na daňovém dokladu, či že údajně nebyl v dobré víře ohledně naplnění podmínek osvobození v rámci intrakomunitárního plnění. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zmiňuje judikaturu týkající se podvodů na dani z přidané hodnoty, žalobce namítá, že údajně „neprokázal, od koho pořídil“, kdy tyto dva závěry se však vzájemně nevylučují. 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 řádně vypořádal s odvolacími důvody, napadené rozhodnutí je proto zcela přezkoumatelné. Žalobce unesl primární důkazní břemeno, správce daně však na základě důvodných pochybností přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce, a to v otázce prokázání dodání zboží tak, jak bylo deklarováno na účetních dokladech, a dodání nakladače JCB na Slovensko. Za tyto důvodné pochybnosti lze považovat, nekontaktnost společností L.U.N. a Autopůjčovna, absence jejich reálné podnikatelské činnosti, skutečnost, že mají virtuální sídla a neplní si své povinnosti vůči státu, 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 potřebné hotovosti dle pokladní knihy, krátká doba mezi prodejem a nákupem stejných vozidel a provedení plateb v hotovosti bez auditní stopy. Žalobce při těchto obchodních případech nejednal s dostatečnou ostražitostí, čímž zapříčinil vlastní důkazní nouzi. Nebyla zpochybněna existence daných strojů a vozidel, ale jejich dodání deklaroványi dodavateli, jejich pořizovací cena a vůbec celý deklarováný průběh předmětné transakce. Žalobci se nepodařilo unést důkazní břemeno stran splnění podmínek osvobození od daně a nebyla ani osvědčena jeho dobrá víra právě ve vztahu k opatření si dostatku důkazních prostředků o splnění hmotněprávních podmínek osvobození dodání zboží do jiného členského státu. Z výpovědi J. K. nevyplývaly žádné určité a věrohodné informace. Předmětem daňového řízení je prověřování žalobcových daňových tvrzení, a to nezávisle na výsledcích daňových řízení u jiných subjektů. Žalobce nemohl být v dobré víře, že mu skutečně dodává zboží osoba uvedená na daňovém dokladu. 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](http://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. 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 efektivit a hospodárnosti řízení. Zejména u obsáhlých podání 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).
7. V tomto případě žalobce podal žalobu o rozsahu 104 stran. S ohledem na rozsah podání není možné, aby se soud vypořádal s každým jednotlivým tvrzením žalobce. Žaloba ve svém úvodu obsahuje výčet 14 „*hlavních důvodů nezákonnosti*“ napadeného rozhodnutí. Soud se proto při přezkumu napadeného rozhodnutí zaměřil zejména tyto žalobní body.

### *III.a Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí*

8. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Nepřezkoumatelnost žalobce spatřuje v tom, že žalovaný nereagoval na odvolací námitky a argumentaci žalobce a nevypořádal se se všemi odvolacími důvody. Rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné z důvodu absence řádného odůvodnění.
9. 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 všechny odvolací důvody, 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 prokázání uskutečnění předmětných transakcí tak, jak bylo deklarováno na účetních dokladech, a navazujícího vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), námitku prokázání dodání nakladače JCB do jiného členského státu, 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.

10. Kromě obecně namítané nepřezkoumatelnosti žalobce vždy na závěr své rozsáhlé argumentace k jednotlivým obchodním případům a procesním námitkám 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.
11. 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.
12. V jiné části žaloby na straně č. 49 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.
13. 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 žalobcovy argumentace je takové implicitní vypořádání dané námitky v souladu s požadavky výše citované judikatury.
14. Na straně č. 74 a 75 žalobce uvádí, že se žalovaný nevypořádal s argumentací žalobce a odkazy na judikaturu Soudního dvora EU, ve věci odepření nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání dodání deklarovaným dodavatelem. Soud se ani s touto námitkou neztotožnil, žalovaný se problematice nutnosti prokázání dodání zboží deklarovaným dodavatelem věnuje v odstavcích č. 20 – 22 napadeného rozhodnutí.
15. Soud rozhodnutí přezkoumal a dospěl k závěru, že žádný stěžejní argument žalobce opomenut nebyl. Rozhodnutí je tak přezkoumatelné.

### *III.b Procesní námitky*

16. Žalobce tvrdí, že žalovaný pochybil, když neprovedl dokazování podnětem orgánům činným v trestním řízení ve věci J. K. v souvislosti s 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.
17. 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.

18. 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.
19. Soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, že se žalovaný s důkazním návrhem náležitě nevypořádal. Žalovaný uvedl důvody neprovedení důkazního prostředku jak v odstavci č. 27 Seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 22. 5. 2020, č. j. 19615/20/5300-21444-711275, tak v odstavcích č. 70 – 71 napadeného rozhodnutí.
20. Žalobce dále uvádí, že došlo k prekluzi práva stanovit daň. Žádosti o mezinárodní spolupráci totiž podle něj neměly účinky podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, protože žádosti byly bezpředmětné a jednalo se pouze o účelovou snahu správce daně a žalovaného prodloužit lhůtu pro stanovení daně.
21. Správce daně s ohledem na ostatní zjištěné skutečnosti považoval za důvodné provést výslech svědka M. M. Za tímto účelem zaslal žádost o mezinárodní spolupráci na Slovensko. Slovenský správce daně výslech svědka provedl. Postup slovenského správce daně však obsahoval několik nedostatků, žalovaný proto v odvolacím řízení rozhodl o opakování svědecké výpovědi a pověřil správce daně, aby zaslal novou žádost o mezinárodní vyžádání. Z tohoto důvodu byly ve věci podány dvě žádosti o mezinárodní spolupráci.
22. Žalobce tvrdí, že nikdy nenavrhoval provedení výslechu svědka M. M. v souvislosti s daňovou kontrolou za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2015. Žalobce výslech navrhoval pouze v kontextu prokázání dodání nakladače JCB na Slovensko. Tato transakce proběhla v 1. čtvrtletí roku 2015. Žalobce proto namítá, že ke stavění běhu lhůty pro stanovení daně mělo dojít pouze ve vztahu k zdaňovacímu období 1. čtvrtletí roku 2015. Správce daně a žalovaný podle něj účelově vytrhávají vyjádření žalobce z kontextu tak, aby vytvořili dojem, že žalobce žádal o provedení výslechu také ve vztahu k zdaňovacímu období 2. čtvrtletí 2015. Žalobce současně namítá, že nebyl dán důvod k opakování svědecké výpovědi M. M. v odvolacím řízení. Nemělo proto dojít ke stavění běhu lhůty pro stanovení daně v případě žádného z předmětných zdaňovacích období.
23. 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.

24. 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.
25. Soud předně souhlasí s žalobcem, že návrh na provedení svědecké výpovědi M. M. byl učiněn pouze v kontextu prokázání dodání nakladače JCB na Slovensko. 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 ve vztahu k zdaňovacímu období 2. čtvrtletí 2015 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.
26. 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 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 také do obchodních případů, které se odehrály v zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2015. 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, učiněná ve vztahu k zdaňovacímu období 2. čtvrtletí 2015, tak byla důvodná a také souvisela s posuzovanou věcí, a tudíž měla za účinek zastavení běhu lhůty pro stanovení daně.
27. Výslech M. M. mohl značně přispět k prokázání, že se předmětné obchodní případy uskutečnily tak, jak tvrdí žalobce. Tím spíše, 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.
28. Jestliže bylo účelné provést výslech M. M. v prvostupňovém řízení, stejně tak bylo účelné provést opakovanou výpověď v řízení odvolacím, pokud žalovaný dospěl k závěru, že dříve provedená výpověď trpí vadami. Žalobce přitom tyto vady nijak relevantně nezpochybnil. Mezinárodní dožádání provedené v odvolacím řízení má proto také účinky stavění běhu lhůty pro stanovení daně.
29. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 počala znovu běžet zahájením daňové kontroly dne 14. 4. 2016. V důsledku zaslání mezinárodního dožádání na Slovensko v průběhu prvostupňového řízení došlo ke stavění lhůty o 255 dnů. Platební výměr byl doručen dne 1. 2. 2019, lhůta tak byla prodloužena o jeden rok. V odvolacím řízení opět došlo vlivem zaslání mezinárodního dožádání na Slovensko ke stavění běhu lhůty o 101 dnů. Poslední den lhůty tak připadá na 8. 4. 2021. Před koncem lhůty došlo k vydání napadeného rozhodnutí, k prekluzi lhůty pro stanovení daně proto nedošlo.

30. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2015 počala znovu běžet zahájením daňové kontroly dne 5. 5. 2016. V důsledku zaslání mezinárodního dožádání na Slovensko v průběhu prvostupňového řízení došlo ke stavění lhůty o 208 dnů. Platební výměr byl doručen dne 1. 2. 2019, lhůta tak byla prodloužena o jeden rok. V odvolacím řízení opět došlo vlivem zaslání mezinárodního dožádání na Slovensko ke stavění běhu lhůty o 101 dnů. Poslední den lhůty tak připadá na 13. 3. 2021. Před koncem lhůty došlo k vydání napadeného rozhodnutí, k prekluzi lhůty pro stanovení daně proto nedošlo.
31. 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.
32. 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.
33. 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.“
34. 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.

35. 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.
36. 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, nejeví se nikterak racionálním, aby správce daně žalobce znovu seznámil s obsahem výsledku kontrolního zjištění na ústním jednání.
37. 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.
38. 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.
39. 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.
40. 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.

41. 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 byly posléze vydány předmětné dodatečné platební výměry. Ty jsou jedním z možných výsledků daňové kontroly. S ohledem na nedostatky zjištěné správcem daně nelze dodatečné platební výměry považovat za formální a účelové úkony. Platební výměry tak mají účinky předvídané v § 148 odst. 2 daňového řádu a prodlužují 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*

42. Nosným důvodem napadeného rozhodnutí je neprokázání vzniku nároku na odpočet DPH z nákupu pracovního stroje Bobcat S175, pracovního stroje Komatsu PC50, automobilu Renault Trafic a nákladního vozidla MAN, jelikož žalobce neprokázal, že dané transakce proběhly tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu. Žalobce dále neprokázal, že nakladač JCB byl dodán do jiného členského státu, a tudíž neprokázal, že by tato transakce měla být osvobozena od DPH.
43. Pro účely posouzení důvodnosti žalobních námitek považuje soud za potřebné nejprve obecně shrnout pravidla určující rozsah důkazního břemene daňového subjektu v daňovém řízení obecně a dále při uplatňování nároku na odpočet DPH.
44. Zákonná úprava rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je obsažena v § 92 daňového řádu, podle něhož „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
45. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je

povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).

46. 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.
47. 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).
48. Daňový subjekt má 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 pozdějších předpisů (dále jen „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 DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, 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 to v deklarovaném rozsahu, a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti (a to v plném rozsahu), ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně. Aby bylo zároveň možné hovořit o využití plnění k uskutečnění ekonomické činnosti v plném (deklarovaném) rozsahu, musí být také prokázána cena plnění, neboť je-li deklarovaná cena vyšší než skutečná, nelze v celém rozsahu (tj. v rozsahu deklarované ceny, od níž se odvíjí daň) považovat plnění za využitě k uskutečnění ekonomické činnosti daňového subjektu.

49. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je tedy plátcem daně povinen primárně předložit daňový doklad, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu se shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice 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 ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale 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 to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění v rozsahu, v jakém je deklaroval, za cenu, jaká byla deklarována (neboť od ní se odvíjí výše daně) a od osoby plátcem daně.
50. Žalobce odkazuje na skutečnost, že Rozšířený senát NSS položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU, zda je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla.
51. Soudní dvůr EU tuto otázku zodpověděl ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* (ECLI:EU:C:2021:989), kdy připustil, že skutečnost, že poskytovatel je plátcem DPH lze v konkrétním případě dovozovat také nepřímou. Soud však zdůrazňuje, že v projednávané věci nebyl nárok na odpočet DPH odepřen pouze z důvodu neprokázání dodavatele předmětných strojů. Ze Zprávy o daňové kontrole ze dne 14. 1. 2019, č. j. 57740/19/3013-60562-703727, mimo jiné vyplývá, že žalobce neprokázal, že mu předmětná vozidla byla dodána za podmínek předložených na daňových dokladech. Správce daně tedy popřel jak dodání plnění deklarovaným dodavatelem, tak deklarovanou cenu předmětného plnění a vůbec celý deklarovaný průběh obchodní transakce. Výše uvedené rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie* proto není na projednávanou věc zcela přílehavé. Stejně tak není relevantní ani judikatura, na kterou žalobce odkazuje na stranách č. 67 až 69 žaloby, jelikož se také týká případů, kde správce daně popřel „pouze“ dodání zboží deklarovaným dodavatelem. I kdyby bylo prokázáno, že plnění ve skutečnosti poskytla jiná než deklarovaná osoba (byť žalobce konstantně tvrdí, že dodavatelem byl právě deklarovaný dodavatel), která byla plátcem DPH, nejednalo by se o postačující důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť správcem daně byl zpochybněn celý průběh deklarovaného plnění, včetně deklarované ceny, od níž se odvíjí výše daně.
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. Posuzované 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 přiznání. 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

31 Af 28/2021

probíhaly vždy v hotovosti tak, že nezanechávaly auditní stopu. Další společností, která v daných transakcích vystupovala jako dodavatel je 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 neuvedl 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 taktěz 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 poříditi. Domluvili se, že žalobce od J. K. odkoupí ty stejné stroje, které mu 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 dopadům 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 a 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 nezpůsobila prokázat konkrétní okolnosti nákupu nakladače Bobcat.
62. Po provedeném dokazování správce daně zpochybnil, že předmětná transakce proběhla tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu. Žalovaný tak nenaplnil podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH. 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 byl deklarován na daňovém dokladu, prokázat. Soud opakuje, že správce daně nezpochybnil existenci nakladače Bobcat, ale deklarováný průběh transakce, včetně ceny plnění a osoby dodavatele. Přiložený technický průkaz a fotografie stroje nejsou schopné pochybnosti správce daně vyvrátit. Neprokázal-li žalobce, že obchodní transakce proběhla tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, nemůže nárokovat odpočet na DPH.

### *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 zpochybnilly 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 zpochybnil, že předmětná transakce proběhla tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu. Žalovaný tak nenaplnil podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH. 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 pracovního stroje Komatsu, ale deklarovaný průběh transakce, včetně ceny plnění a osoby dodavatele. Přiložený technický průkaz a fotografie stroje nejsou schopné pochybnosti správce daně vyvrátit. Neprokázal-li žalobce, že obchodní transakce proběhla tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, nemůže nárokovat odpočet na DPH.
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 zažádal 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 zažádal 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 o nevěrohodná (viz výše). O prodeji vozidla hovořil pouze v obecné rovině, nebyl schopný 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 schopný transakci popsat nebo uvést jiné

31 Af 28/2021

konkrétní skutečnosti. Dle názoru soudu je svědecká výpověď J. K. zcela nezpůsobitelná prokázat konkrétní okolnosti nákupu vozidla Renault.

72. Po provedeném dokazování správce daně zpochybnil, že předmětná transakce proběhla tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu. Žalovaný tak nenaplnil podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH. 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 vozidla Renault, ale deklarováný průběh transakce, včetně ceny plnění a osoby dodavatele. Přiložený technický průkaz a fotografie stroje nejsou schopné pochybnosti správce daně vyvrátit. Neprokázal-li žalobce, že obchodní transakce proběhla tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, nemůže nárokovat odpočet na DPH.

#### *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 technický průkaz.
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 schopen 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 nezpůsobitelná 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. 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 svědečtím 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 jí 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 zpochybnil, že předmětná transakce proběhla tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu. Žalovaný tak nenaplnil podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH. 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 schopen faktické uskutečnění předmětného obchodního případu tak, jak by deklarován na daňovém dokladu, prokázat. Soud opakuje, že správce daně nepochybnil existenci vozidla MAN, ale deklarováný průběh transakce, včetně ceny plnění a osoby dodavatele. Přiložený technický průkaz a fotografie stroje nejsou schopné pochybnosti správce daně vyvrátit.

31 Af 28/2021

Neprokázal-li žalobce, že obchodní transakce proběhla tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, nemůže nárokovat odpočet na DPH.

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 priznání 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 prodeje nakladače JCB na Slovensko*

81. Žalobce prodal nakladač JCB dne 9. 2. 2015 společnosti TRIOFRUKT za částku 240 000 Kč bez DPH. Jelikož prodejem nakladače mělo podle žalobce dojít k jeho dodání na Slovensko, měl být prodej nakladače osvobozen od daně s nárokem na odpočet, který žalobce uplatnil. K prokázání transakce žalobce doložil daňový doklad.
82. Podle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., zákon o DPH, ve znění účinném ke dni 1. 1. 2014 (jedná se o znění rozhodné pro předmětné zdaňovací období, dále jen „zákon o DPH 2014“), je dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.
83. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle odst. 2 tohoto ustanovení se dodáním zboží do členského státu rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, musí tedy dojít k faktickému překročení hranice. Z těchto ustanovení vyplývají tři podmínky vzniku nároku na osvobození od DPH: 1. právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, 2. zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území České republiky, 3. zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Naplnění těchto podmínek je poté povinná prokazovat osoba povinná k dani (viz rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30).
84. Správce zpochybnil věrohodnost daňového dokladu na základě následujících pochybností. Společnost TRIOFRUKT nepřiznala pořízení zboží, podala nulové priznání na dani. Společnost TRIOFRUKT podává nulová priznání na dani dlouhodobě, delší dobu proto nevykazuje znaky reálné ekonomické činnosti, nemá žádné internetové stránky, žádným způsobem se neprezentuje na internetu. Prodej nakladače JCB měl proběhnout dne 9. 2.

2015. V den prodeje nakladače byla v Kyjově (v blízkosti místa ekonomické činnosti žalobce) provedena technická prohlídka nakladače společností GOLEM Financial, s.r.o. Ta hned následující den 10. 2. 2015 koupila předmětný nakladač od společnosti Autopůjčovna. Je tedy zcela nepravděpodobné, až nemožné a také zcela nelogické, aby byl nakladač tentýž den převezen na Slovensko, poté převezen zpět do České republiky, kde mu byla provedena technická kontrola a ihned následující den prodán společností TRIOFRUKT společnosti Autopůjčovna, aby ho tato společnost mohla prodat společnosti GOLEM Financial, s.r.o. Žalobce nedoložil nic, co by faktický převoz nakladače na Slovensko prokázalo. 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.

85. Žalobce navrhl provedení svědecké výpovědi M. M., aby rozptýlil pochybnosti správce daně. Svědek se do značné míry vinou nesprávně stanoveného předmětu výsledku v rámci dožádání k prodeji nakladače JCB nevyjádřil, ovšem zjevně také pod vlivem námitek zástupkyně žalobce, a to poněkud povšechně s tím, že se ani jedna z otázek netýká obchodních kontaktů svědka jako fyzické osoby a žalobce. Řada otázek však byla formulována obecně bez ohledu na formu účasti svědka na transakcích, přičemž některé otázky směřovaly právě k vyjasnění formy účasti svědka na těchto transakcích. Jednání zástupkyně žalobce i svědka zjevně nebylo motivováno snahou docílit toho, aby svědek na položené otázky odpověděl. Jakkoliv je nutno souhlasit s tím, že předmět výsledku nebyl stanoven zcela přesně, zástupkyně žalobce měla jistě možnost svým přístupem naopak směřovat k tomu, aby jí navržený svědek na položené otázky odpověděl, aby mohl žalobce důkazní břemeno ke svým daňovým tvrzením unést. Ostatně za tímto účelem žalobce tento výsledek navrhnul. Skutečnost, že svědek na položené dotazy neodpověděl, je tudíž sice primárně důsledkem pochybení daňových orgánů, nicméně jednalo se o pochybení odstraněné následnou snahou správce daně a žalovaného o opakované provedení svědecké výpovědi. Ani přes veškerou snahu správce daně a žalovaného se přitom M. M. nepodařilo doručit předvolání k výsledku, a to ani opakovaně. Nelze zde hovořit o tom, že by správce daně provedení výsledku zcela zmařil a v důsledku toho se žalobce dostal do důkazní nouze. Na průběh výsledku svědka mělo jednak vliv jednání zmocněnkyně žalobce, jednak nemožnost opakování výsledku nebyla zapříčiněna samotnými daňovými orgány.
86. Dodání nakladače na Slovensko neprokázala ani svědecká výpověď J. K. O koupi nakladače hovořil pouze v obecné rovině, nebyl schopný určit, které z jeho společností se na transakci podílely. Nebyl si vědom, zda má nakladač registrační značku, nepamatuje si stáří, ani cenu. Přepřavu zajišťoval M. M., ale svědek nevěděl, zda byl nakladač přepraven jiným vozidlem nebo zda jel „po vlastní ose“. Po předložení daňového dokladu jeho vystavení formálně potvrdil. Dle názoru soudu je svědecká výpověď J. K. zcela nezpůsobitelná prokázat konkrétní okolnosti prodeje nakladače JCB a jeho dodání na Slovensko.
87. Po provedeném dokazování správce daně zpochybnil, že nakladač JCB byl fakticky dodán do jiného členského státu. Žalovaný tak nenaplnil podmínky pro osvobození od DPH podle § 64 odst. 1 zákona o DPH 2014. 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

31 Af 28/2021

doložených daňových dokladů. Žalobce pak nebyl schopný faktické dodání nakladače na Slovensko prokázat. Neprokázal-li žalobce, že došlo k naplnění podmínek pro osvobození od DPH, nemůže nárokovat odpočet na DPH z předmětné transakce.

88. Žalobce dále v souvislosti s tímto obchodním případem namítá, že ve výzvě k prokázání skutečností správce daně neuvádí žádné konkrétní pochybnosti o obchodním případě prodeje nakladače JCB.
89. 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 TRIOFRUKT je stejně jako jiné společnosti J. K. nekontaktní a nespolupracuje se správcem daně. Přes společnost TRIOFRUKT jsou deklarovány i prodeje vozidel, které žalobce pořídil od společnosti Autopůjčovna, přitom společnost TRIOFRUKT nevykázala dodání vozidel zpět do České republiky. Správci daně proto vznikly důvodné pochybnosti o reálné ekonomické činnosti společnosti TRIOFRUKT a tím také pochybnosti ohledně faktického dodání nakladače JCB na území Slovenska. Všechny transakce včetně prodeje nakladače JCB byly navíc učiněny v hotovosti, tak aby nevytvořily auditní stopu. 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. Takto koncipovaná výzva je dostatečně odůvodněná a plně v souladu se zákonem.

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

90. 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.
91. 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.
92. 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.
93. 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.

94. 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 Durdákova 804/2, 613 00 Brno, která je dohledatelná na webové stránce [www.auto-pujcovna-brno.cz](http://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](http://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.
95. 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.
96. 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.
97. 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 žalobci byla doměřena dlužná daň z toho důvodu, že neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet podle § 72 a § 73 zákona o DPH a § 64 zákona o DPH 2014. K doměření tedy došlo proto, že žalobce nebyl schopný splnit svoji vlastní povinnost. Předmětem daňového řízení bylo prověření vlastních daňových tvrzení žalobce a jeho daňových povinností, a to nezávisle na výsledcích daňového řízení u jiných subjektů, byť se jedná o žalobcovy dodavatele. Z toho důvodu správce daně ani žalovaný nepochybili, když na návrh žalobce nezjišťovali, zda byla společností L.U.N. a Autopůjčovna doměřena chybějící daň a neprováděli dokazování případnými dodatečnými platebními výměry. Tyto důkazní prostředky totiž nejsou z povahy věci schopné vyvrátit závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem.
98. Žalobce uvádí, že postupoval obezřetně a své dodavatele si prověřil standardním způsobem. Soud k tomu v první řadě poznamenává, že prověření dodavatele není samo o sobě důvodem pro uznání nároku na odpočet DPH či pro přiznání osvobození od DPH. Má sloužit pouze k tomu, aby daňový subjekt eliminoval možné pochybnosti správce

31 Af 28/2021

daně plynoucí z toho, že již osoba dodavatele (resp. jeho dosavadní podnikatelská činnost) vykazuje nestandardní prvky. Tvrzení žalobce proto není samo o sobě vůbec způsobilé zvrátit závěry žalovaného. Kromě toho podle názoru soudu nepředstavuje kontrola výpisu v obchodním rejstříku a ověření v registru plátce DPH, že dodavatel je spolehlivým plátcem, dostatečnou kontrolu ze strany žalobce. Taková kontrola je pouze formální, sama o sobě není schopná jakkoliv ověřit, že kontrolovaný subjekt skutečně vykonává reálnou ekonomickou činnost. Do registru plátců DPH se navíc nespolehliví plátcí zapisují až se značným odstupem, informace tam uváděné mají proto spíše podpůrnou hodnotu.

#### IV. Shrnutí a náklady řízení

99. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
100. 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