ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Pavly Klusáčkové ve věci

žalobce: [redacted]
bytem [redacted]
zastoupený advokátem JUDr. Tomášem Sokolem
se sídlem Sokolská 1788/60, Praha 2

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne ze dne 11. 5. 2020, č. j. 15188/20/5300-21441-708995,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Obsah žaloby

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a byla potvrzena rozhodnutí

– dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) – Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 26. 3. 2019:

- č. j. 2306914/19/2001-51522-109333, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období leden 2014 ve výši 838 356 Kč, současně bylo vyměřeno penále ve výši 167 671 Kč;
- č. j. 2307148/19/2001-51522-109333, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období únor 2014 ve výši 459 936 Kč, současně bylo vyměřeno penále ve výši 91 987 Kč;
- č. j. 2307308/19/2001-51522-109333, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období březen 2014 ve výši 126 000 Kč, současně bylo vyměřeno penále ve výši 25 200 Kč;
- č. j. 2307470/19/2001-51522-109333, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období duben 2014 ve výši 234 425 Kč, současně bylo vyměřeno penále ve výši 46 885 Kč;
- č. j. 2307691/19/2001-51522-109333, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období květen 2014 ve výši 441 866 Kč, současně bylo vyměřeno penále ve výši 88 373 Kč;
- č. j. 2307808/19/2001-51522-109333, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období červen 2014 ve výši 97 625 Kč, současně bylo vyměřeno penále ve výši 19 525 Kč;
- č. j. 2308088/19/2001-51522-109333, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 337 000 Kč, současně bylo vyměřeno penále ve výši 67 400 Kč;
- č. j. 2308242/19/2001-51522-109333, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 183 707 Kč, současně bylo vyměřeno penále ve výši 36 741 Kč;
- č. j. 2308369/19/2001-51522-109333, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období září 2014 ve výši 309 719 Kč, současně bylo vyměřeno penále ve výši 61 943 Kč;
- č. j. 2308494/19/2001-51522-109333, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 150 241 Kč, současně bylo vyměřeno penále ve výši 30 048 Kč;
- č. j. 2308561/19/2001-51522-109333, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 381 774 Kč, současně bylo vyměřeno penále ve výši 76 354 Kč;
- č. j. 2308658/19/2001-51522-109333, kterým bylo doměřeno DPH za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 261 496 Kč, současně bylo vyměřeno penále ve výši 52 299 Kč.

2. K doměření DPH došlo na základě toho, že prvostupňový orgán neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společností AntiRadary.NET s.r.o. (pochybnosti o použití plnění k ekonomické činnosti žalobce), PARAXYM s.r.o., Raves LMT s.r.o., RAVES TRADE s.r.o. a Raves OIL s.r.o. (pochybnosti o faktickém přijetí

plnění). Soud úvodem podotýká, že tato plnění byla rovněž předmětem další žaloby žalobce týkající se daně z příjmů fyzických osob, kterou soud zamítl rozsudkem ze dne 14. 2. 2022, č. j. 17 Af 27/2020-54.

3. Žalobce v žalobě uvedl následující žalobní body.

4. První bod – nákup radarových hlav a GPS knih jízd od společnosti AntiRadary.NET (zdaňovací období duben až červen 2014).

5. Prvostupňový orgán měl dle žalovaného oprávněné pochybnosti ohledně důvodu pořízení GPS knih jízd a radarových hlav a jejich použití pro ekonomickou činnost žalobce. Nákup zařízení od společnosti AntiRadary.NET přitom nebyl rozporován, rozporováno bylo využití těchto zařízení pro ekonomickou činnost žalobce, kdy GPS knihy jízd nebyly předloženy, nebylo tedy možné ověřit jejich využití k ekonomické činnosti. Žalobce uvedl, že požadavek na předložení GPS knih jízd byl nezákonný a nemohl mu vyhovět, když uchovávání záznamů z lokátorů představuje zpracování osobních údajů bez právního důvodu a je tedy v rozporu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 (GDPR). Tato skutečnost vyplývá též z materiálu Ministerstva průmyslu a obchodu „Příručka pro přípravu malých a středních firem na GDPR“, podle kterého „*výpis z GPS lokátorů není nutné archivovat z důvodu plnění zákonné povinnosti, smlouvy a neobstojí ani hledisko oprávněného zájmu*“. V této příručce uváděný příklad, kdy správce daně požadoval po nejmenované společnosti, aby byly záznamy z GPS lokátorů zařazovány jako trvalá součást evidence služebních cest – knihy jízd, je vyhodnocen jako rozporný s GDPR a překračující pravomoci správce daně.

6. K žalovaným odkazovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2015, č. j. 4 Afs 42/2015-22, žalobce podotkl, že v tam posuzovaném případě byla předmětem činnosti žalobkyně výroba textilních výrobků se zaměřením na kojenecké a dětské oblečení a jejich prodej, přičemž žalobkyně neměla žádné zaměstnance. Jednalo se tak o zcela odlišnou situaci.

7. K povaze radarových hlav žalobce uvedl, že se jedná o detektor rádiových vln v určitých pásmech a tyto vlny nepodléhají a z podstaty ani nemohou podléhat žádnému omezení nebo utajení. Daňový subjekt má právo pořídit si jakýkoliv prostředek, který slouží k ochraně jeho majetku. I případná pokuta je snížením majetku daňového subjektu, na čemž nic nemění ani fakt, že všichni zaměstnanci žalobce se snaží chovat v souladu s pravidly silničního provozu. Žalobce byl ze strany společnosti AntiRadary.NET ujištěn, že její výrobky jsou běžným daňovým výdajem jejích zákazníků. Žalobce předkládal jako důkazní prostředek odpověď společnosti AntiRadary.NET (č. j. 839955/18/2609-60563-603988) a poskytl též odkaz na její internetové stránky, prvostupňový orgán však toto nijak nezohlednil.

8. Druhý bod – nákup zinkové slitiny od společnosti PARAXYM s.r.o. (zdaňovací období leden a únor 2014).

9. K závěru žalovaného, že „*okolnosti dopravy, předání a převzetí materiálu v celkovém množství 10 000 kg nebyly z předložených dokladů ani objednávky zřejmé*“, žalobce podotkl, že k prokázání těchto okolností byli vyslechnuti svědci [redacted], [redacted] a [redacted]. Všichni projevili ochotu poskytnout potřebnou součinnost. Vzhledem k časovému odstupu tří let a k tomu, že s obsahem jednotlivých otázek nebyli svědci seznámeni předem, je pochopitelné, že na některé otázky

nemohli během výslechu odpovědět dostatečně konkrétně (zejména uvádět konkrétní číselné údaje). Konkrétní údaje byly po výsleších svědků doloženy. Navíc, další svědek [redacted] během svého výslechu potvrdil, že paní [redacted] vozila materiál za společnost PARAXYM s.r.o.

10. Pokud žalovaný kladl důraz na to, že společnost PARAXYM s.r.o. měla sídlo na virtuální adrese, v obchodním rejstříku nezveřejňovala účetní závěrky, nebyla registrována k dani silniční ani k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, nemá webové stránky atd., pak žalovaný opáčil, že nemůže vytýkané nedostatky na straně svého dodavatele nijak ovlivnit. Co se virtuálního sídla týče, toto je zcela legální, a povinnost mít webové stránky se vztahuje toliko na akciové společnosti.

11. Ohledně odůvodnění pochybností žalovaného spočívajícího v tom, že společnost PARAXYM s.r.o. neměla dostatek vozidel ani zaměstnanců, žalobce poznamenal, že k prokázání těchto skutečností navrhoval výslech již výše jmenovaných svědků. Navíc i při absenci vozidel či zaměstnanců lze provozovat obchodní činnost, kdy daný subjekt má možnost zajistit pracovníky či vozidla smluvním způsobem. Co se týče pohybu způsobu evidence a materiálu, tento byl prvostupňovému orgánu popsán při místním šetření dne 13. 5. 2016. Prvostupňový orgán tak měl možnost se se způsobem evidence a materiálem seznámit přímo na místě. Žalobce vedl evidenci zásob způsobem B (tj. nákupy materiálu byly účtovány přímo do spotřeby), nicméně skladová evidence byla vedena v papírové podobě. Z této lze vysledovat pohyb materiálu i následnou výrobu. Toto žalobce doložil dne 30. 9. 2016, přesto prvostupňový orgán uzavřel, že skladové karty a zakázkové listy neměly dostatečnou vypovídací schopnost prokázat, od koho byl konkrétní materiál nakoupen, na jakou zakázku byl použit a pro jakého odběratele. Prvostupňový orgán přitom v průběhu místního šetření předloženou skladovou evidenci nerozporoval ani k ní neměl žádné doplňující dotazy. Na předmětných skladových kartách je uvedeno číslo faktury, na kterou byl materiál zakoupen. Následně je materiál převeden ke stroji, z příslušného materiálu jsou vyrobeny výrobky a ty jsou pak prodány zákazníkovi. Dále žalobce odkázal na fotodokumentaci pořízenou v průběhu místního šetření, ze které je zjevný materiál, přičemž ke každému materiálu existuje skladová karta. Žalobcem též bylo doloženo potvrzení od společnosti provádějící u poplatníka ISO, že bylo prověřováno vedení skladové evidence a proces nákupů.

12. Dle žalobce prvostupňový orgán pouze nesprávně pochopil způsob vedení skladové evidence a proces nákupů žalobcem. Tomu nasvědčuje i obsah protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 27. 5. 2016, kdy prvostupňový orgán požadoval doložit rozdíl přijatých zdanitelných plnění na uplatněné náklady v účetnictví. Žalobce na toto reagoval ve svém vyjádření ze dne 16. 6. 2016, a to přehlednou tabulkou, ve které veškeré relevantní informace shrnul. Žalobce měl rovněž za to, že žalovaný nemá znalost obchodního prostředí, v němž se žalobce pohybuje.

13. Třetí bod – opravy strojů (zdaňovací období leden a únor 2014) a úklidové služby (zdaňovací období srpen a říjen 2014) od společnosti Raves LMT s.r.o.

14. Dle žalobce není pravdivé tvrzení žalovaného, že by na daňových dokladech byla jako předmět plnění uvedená také oprava soustruhu 600 Lathes. Jednalo se pouze o upřesnění opravovaného stroje, resp. výrobce stroje. Při opravě strojů se nedokládá cena vyměňovaných dílů. Práce je stanovená v normohodinách a lze ji jednoduše přepočítat na minuty – nelze tedy tvrdit, že se jedná o časově neidentifikovatelný údaj. Dále není pravda,

že v předložené objednávce a servisním listu k daňovému dokladu č. 704 bylo uvedeno jiné výrobní číslo opravovaného stroje, které nesouhlasilo s výrobním číslem opravovaného stroje uvedeného na daňovém dokladu. K daňovému dokladu č. 704 nebyla předložena objednávka. Číslo stroje a jeho umístění souhlasí s evidencí žalobce. Co se týče neidentifikování osoby, která podepsala servisní listy k opravám obou strojů, k opravě došlo již v roce 2013 a je tedy prakticky nemožné s takovým časovým odstupem doložit jméno servisního technika, navíc nasmlouvaného dodavatelem dodavatele.

15. Žalobce podotkl, že smlouva o úklidu nebyla definována zcela konkrétně. Za jednotlivé měsíce, kdy byly daňovému subjektu poskytovány úklidové služby, byl dodavateli účtován dohodnutý paušál, který nebyl odvislý od počtu zaměstnanců ani od počtů hodin. Informace k proškolení zaměstnanců společnosti Raves LMT s.r.o. a jejich identifikační údaje má k dispozici dodavatel. Z výslechu svědka [redacted] vyplývá, že předávací protokoly k úklidovým pracím se nedělaly.

16. Žalovaným zmiňované virtuální sídlo společnosti Raves LMT s.r.o. neznamená totéž, co sídlo fiktivní. Co se týče úklidových činností a oprav, tyto lze provádět dodavatelsky (agenturně) nebo na dohodu. Dle žalobce je proto irelevantní, že společnost Raves LMT s.r.o. nebyla v období roku 2013 a 2014 evidována v registru zaměstnavatelů.

17. Žalobce nerozuměl tomu, proč žalovaný zdůrazňoval, že úhrady předmětných plnění od společnosti Raves LMT s.r.o. byly provedeny prostřednictvím bankovního účtu. Rovněž je k tíži žalobce kladeno to, že jednatelka společnosti Raves LMT s.r.o. vybírala hotovost z účtu této společnosti, byť toto nemohl žalobce nijak ovlivnit.

18. Žalobce akcentoval, že v rámci provedených výslechů svědkyně [redacted] a [redacted] se správce daně dožadoval informací o záležitostech starších tří let, a je tedy pochopitelné, že svědci v mnoha ohledech nemohli detailně vypovídat.

19. Nadto, v rámci výslechu svědka [redacted] dne 30. 11. 2016 bylo zástupkyní žalobce nabízeno, aby společně navštívili provozovnu žalobce, kde by svědek osvědčil svou znalost provozovny žalobce a seznámil prvostupňový orgán s tam vykonávanými činnostmi. Toto bylo prvostupňovým orgánem zamítnuto s poukazem na nemožnost uskutečnit služební cestu cizím dopravním prostředkem bez cestovního příkazu.

20. Žalovaný prezentoval své pochybnosti ve vztahu k opravám strojů společností CNC Service, s.r.o., KOVOTRON s.r.o., Consorta Praha s.r.o., s nimiž žalobce dlouhodobě spolupracoval. Jak vyplývá z přípisu společnosti KOVOTRON s.r.o., tato společnost provádí běžné opravy, výměny dílů a generální opravy strojů vyrobených pouze v KOVOSVITu Písek. Pouhé vyčištění, promazání a seřízení stroje může dle odhadu znamenat 100 hodin při práci 2 techniků. Z přípisu CNC Service, s.r.o. pak vyplývá, že jednoduchá oprava vřetene může trvat 5 dní za cenu 39 800 Kč za práci, kdy k této částce je nutno připočíst cenu za dopravu a ubytování. I tato kritéria vztahující se k opravě strojů je dle žalobce nutné vzít v úvahu, a nikoliv pouze samotnou skutečnost, že dodavatel je z pohledu správce daně nevěrohodný apod.

21. Zástupkyně žalobce na jaře 2016 v rámci jednání navrhovala, aby byla úřední osoba prvostupňového orgánu přítomna tehdy probíhající opravě stroje, ta však tuto možnost odmítla.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

22. Čtvrtý bod – nákupy materiálu (zdaňovací období leden až listopad 2014) a opravy strojů (zdaňovací období srpen, září, listopad a prosinec 2014) od společnosti RAVES TRADE s.r.o.

23. Žalobce podotkl, že sídlo jakékoliv společnosti může být umístěno v bytovém domě. To, že společnost RAVES TRADE s.r.o. nedisponovala schránkou ani zvonkem v daném bytovém domě, byla prvostupňovým orgánem ověřována až s časovým odstupem od roku 2014. Skutečnosti, že například společnost „*nevytvářela žádné zásoby a nevlastnila ani žádný majetek*“ či „*nebylo nalezeno žádné vozidlo*“ nebo že dne 3. 1. 2017 bylo vydáno rozhodnutí o nespolehlivém plátci, jsou nejen zcela irelevantní ve vztahu k žalobci, ale tento na ně nemá ani žádný vliv.

24. Žalobce zmínil, že je v přímém rozporu s jeho tvrzením, že spolupráce se společností PARAXYM s.r.o. (která byla dodavatelem společnosti RAVES TRADE s.r.o.) byla ukončena z důvodu nepokrytí objednávky. Komu po ukončení spolupráce dodávala společnost PARAXYM s.r.o. své zboží, není záležitostí žalobce a není to v projednávané věci nijak relevantní. Pokud žalovaný u společnosti RAVES TRADE s.r.o. (podobně jako v případě společnosti PARAXYM s.r.o.) znovu zdůrazňoval, že není reálné, aby společnost provozovala obchodní činnost v takovém rozsahu, a to vzhledem k absenci zaměstnanců, žalobce opět uvedl, že i při absenci vozidel či zaměstnanců lze provozovat obchodní činnost, kdy daný subjekt má možnost zajistit pracovníky či vozidla smluvním způsobem. Jak navíc vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 31. 8. 2017, jednotlivými dodavateli (PARAXYM s.r.o., RAVES TRADE s.r.o. a Raves OIL s.r.o.) byl předložen šanon obsahující veškeré potřebné doklady k doložení veškerých relevantních skutečností. Zejména se jednalo o doklady k prokázání skutečností, na něž si svědci nemohli vzpomenout přímo v rámci svého výslechu.

25. Žalobce uvedl, že provedení oprav a nákup materiálu byly dodatečně doloženy svědkem [redacted] v prohlášení ze dne 31. 8. 2017. Pokud se jedná o rozpor ve svědecké výpovědi, svědek [redacted] nebyl schopen si s časovým odstupem a bez jakékoliv přípravy některé skutečnosti přesně vybavit. Žalobci nebylo zřejmé, z jakého důvodu předmětné prohlášení nevedlo k odstranění pochybností správce daně.

26. Žalobce prvostupňovému orgánu dokládal informace o dodavateli, který prováděl opravy strojů včetně informací o odpovědném zaměstnanci. Žalobcem nebylo nikdy tvrzeno, že opravy prováděla přímo společnost RAVES TRADE s.r.o. Ta opravy pouze zajišťovala, za což si účtovala odměnu. Za případné chyby při přefakturaci přitom neodpovídá žalobce, nýbrž dodavatel.

27. Pokud jde o důvody pochybností prvostupňového orgánu o faktickém provedení oprav uvedené v bodu 49 napadeného rozhodnutí, žalobce je komentoval tak, že opravy jím užívaných přesných strojů představují finančně nákladnou záležitost, kdy neopatrné zacházení se stroji ze strany zaměstnanců může vést k tomu, že stroj bude neopravitelný. Po několika náročných opravách došel daňový subjekt k závěru, že z ekonomického hlediska bude výhodnější namísto opakovaných oprav zakoupit stroj nový. Co se týče generální opravy stroje Citizen M32V, výrobní číslo P 16256, generální oprava tohoto stroje se netýkala nástrojové hlavy.

28. Žalovaným popsaný tok zboží (bod 45 napadeného rozhodnutí) dle žalobce dokládá, že dodavatel předmětné zboží nakoupil a následně prodal žalobci se ziskem. Daňový subjekt za žádných okolností nemůže odpovídat za dodavatele svého dodavatele.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

29. Žalovaný uvedl, že pochybnosti ohledně faktického nákupu materiálu (o-kroužků) od společnosti RAVES TRADE s.r.o. vyvolává skutečnost, že žalobce měl nakupovat tento materiál za cenu vyšší minimálně o 50 %, než je cena běžná. Není však zřejmé, jakým způsobem byla stanovena běžná cena. Není pravda, že by společnost ARGO-HYTOS s.r.o. byla stálým dodavatelem o-kroužků pro žalobce. To vyplývá též z protokolu o místním šetření ve společnosti ARGO-HYTOS s.r.o. ze dne 12. 4. 2017, kdy tato společnost uvedla, že o-kroužky nenakupovala za účelem dalšího prodeje. Pokud žalobci přenechávala své o-kroužky, pak se jednalo o výjimečnou situaci.

30. Z protokolu z místního šetření u společnosti Agro Sychrov a.s. ze dne 14. 3. 2017 vyplývá, že se prvostupňový orgán dostavil do maloobchodní prodejny. Společnost Agro Sychrov a.s. dodává o-kroužky pouze na opravu strojů. Tyto o-kroužky nejsou vhodné na montáž do výrobků žalobce. Ze skladové sestavy od ARGO-HYTOS s.r.o. jsou zřejmé jednotkové počty o-kroužků (maximálně 43 ks). Tvrzení o ceně je zavádějící. Prvostupňový orgán v rámci místního šetření u společnosti Agro Sychrov a.s. vůbec nezjišťoval, k jakému účelu jsou její o-kroužky určeny.

31. Pátý bod – opravy strojů od společnosti Raves OIL s.r.o. (zdaňovací období leden a únor 2014).

32. Žalobce opět podotkl, při opravě stroje se nedokládá cena vyměňovaných dílů. Práce je stanovená v normohodinách a lze ji jednoduše přepočítat na minuty – nelze tedy tvrdit, že jde o časově neidentifikovatelnou formu údajů o provedené práci. V bodu 51 napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvádí skutečnosti, které žalobce nemohl ovlivnit. Žalobce opět zdůraznil, že opravy strojů byly provedeny dodavatelsky, a tedy není relevantní skutečnost, že společnost Raves OIL s.r.o. neměla dostatek zaměstnanců, a opět odkázal na prohlášení svědka [redacted] ze dne 31. 8. 2017. Žalobce dodal, že nelze srovnávat opravy různých strojů, kdy každý z nich vykazuje určitá specifika, každý je obsluhován odlišně, a tedy každý z nich vykazuje různou závadovost.

33. Obecně pak žalobce k předcházejícím žalobním bodům poznamenal, že pokud se jedná o personální propojení dodavatelských společností, šlo o rodinné společnosti, což však nemůže být kladeno k tíži žalobce. Co se týče změn jednatelů na osoby s bydlištěm v zahraničí, ani toto nemůže být kladeno k tíži žalobce, když tento nemohl žádné změny v personálních strukturách svých dodavatelů nijak ovlivnit.

34. Dále k těmto bodům žalobce upozornil na rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-277/14, PPUH Stehcemp, dle něhož je připuštěn vznik nároku na odpočet i v případě, kdy dodavatel plnění není registrován k DPH, nepodává daňová přiznání, není držitelem příslušného oprávnění k dodávání předmětného zboží a v době vedení daňového řízení je nekontaktní. Na tyto závěry navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, když konstatoval, že i v případě, že není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.

35. Šestý bod – prvostupňový orgán bez jakékoliv znalosti výrobního procesu a jeho specifik upřednostňoval určité společnosti jako potenciální dodavatele žalobce, přestože mu nejsou schopny dodávat zboží v odpovídající kvalitě a množství. Jmenovitě např. společnost Agro Sychrov a.s., kdy z protokolu o místním šetření ze dne 14. 3. 2017, č. j. 329123/17/2609-

60563-603988, resp. č. j. 329193/17/2609-60563-603988, vyplývá množství zboží na skladě a skladové ceny firmy Agro Sychrov a.s., prvostupňový orgán však ve svých písemnostech uvádí nižší částky za jednotlivé kusy zboží, než které má Agro Sychrov na skladě, a tímto žalobce znevýhodňuje.

36. Žalobce nesouhlasil se skutečnostmi uvedenými v bodech 83 a 84 napadeného rozhodnutí. Není pravdou, že by se prvostupňový orgán seznámil s výrobním procesem žalobce, když celou řadu skutečností vykládal nesprávně (např. účel, k jakému jsou užívány o-kroužky či způsob vedení skladové evidence). Prvostupňový orgán upřednostnil dodavatele o-kroužků, společnost BRAMMER Czech, a.s., potažmo jeho odběratele Agro Sychrov a.s., a fakticky žalobci určuje, od koho by měl tyto výrobky odkupovat, přestože sám následně konstatuje, že se jedná o distributora průmyslových produktů a služeb potřebných pro údržbu a opravy, což však nijak nesouvisí s předmětem činnosti žalobce.

37. Sedmý bod – prvostupňový orgán zamítl návrh na dodatečný výslech žalobce, opakovaný výslech [redacted] (bývalé manželky žalobce), a to ke skutečnostem týkajícím se užívání motorových vozidel určených k provozování ekonomické činnosti žalobce, tj. antiradarů, výslech svědka pana [redacted] ze společnosti ARGO-HYTOS s.r.o., svědkyně [redacted], zástupce společnosti Zetor, zástupce společnosti PALOR, s.r.o. a zástupce společnosti AntiRadary.NET s.r.o. Dle žalobce nebyl průběh svědeckých výpovědí zcela korektní a opakovaně probíhaly v přítomnosti třetích osob (konkrétně výslechy svědků [redacted], [redacted], [redacted] a [redacted]).

38. Prvostupňový orgán též po žalobci požadoval důkazy, které tento nemohl obstarat legální cestou (osobní údaje zaměstnanců dodavatele, kontaktnost dodavatele vůči jeho správci daně, prověřování ekonomické situace dodavatele apod.).

39. Osmý bod – prvostupňový orgán zahájil daňovou kontrolu, aniž by pro její zahájení byly splněny zákonné podmínky.

40. Žalobce nesouhlasil s tvrzením prvostupňového orgánu, že k okamžiku zahájení kontroly prvostupňový orgán nedisponoval dostatečnými údaji, na základě kterých by kvalifikovaným způsobem mohl vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Prvostupňový orgán konstatoval, že žalobce v kontrolovaných obdobích vedl účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a prvostupňový orgán prověřoval skutečnosti rozhodné za využití nástrojů dle daňového řádu, přičemž z odůvodnění blíže nevyplývá, proč nebyl žalobce vyzván k podání dodatečného daňového přiznání, a věc byla řešena daňovou kontrolou. Žalobce poukazoval na to, že prvostupňovému orgánu byly známy okolnosti místního šetření, podstata prověřování i účel samotného prověřování skutečností vztahujících se ke vzniku daňové povinnosti, ale namísto výzvy k podání dodatečného daňového přiznání byl prvostupňový orgán téměř dva roky nečinný a až poté zahájil daňovou kontrolu.

41. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, který došel k závěru, že nevydal-li správce daně před zahájením daňové kontroly výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ačkoliv ji vydat měl, je zahájení a pokračování v daňové kontrole bez dalšího nezákonným zásahem. V rozsudku ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, pak Nejvyšší správní soud zdůraznil, že smyslem a účelem § 145 odst. 2 daňového řádu je umožnit správci daně stanovit rychle a efektivně daň, a to v případě souhlasu daňového subjektu na základě dodatečného daňového přiznání.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

42. Prvostupňový orgán disponoval konkrétními pochybnostmi ohledně deklarovaných obchodních transakcí ve vazbě na uváděné dodavatele žalobce, nejen co se týče jejich obsahu, ale i rozsahu, tudíž zde existoval důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Žalobce byl toho názoru, že prvostupňový orgán měl v souladu se shora citovanými závěry Nejvyššího správního soudu postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Pokud se tak nestalo, byl žalobce poškozen minimálně v tom ohledu, že byl nedůvodně zatížen sankcí v podobě penále.

43. Devátý bod – prvostupňový orgán nevyhověl žádosti žalobce o stanovení lhůty na seznámení se se zprávou o daňové kontrole (dále jen „ZODK“), která sice není daňovým řádem stanovena, leč takový postup není ani vyloučen. ZODK tak nebyla řádně projednána a podepsána, což má vliv na její použitelnost coby důkazního prostředku. Prvostupňový orgán vycházel z kontrolních zjištění obsažených v ZODK, jež se neshodují s výsledkem kontrolního zjištění, kdy s těmito odlišnými kontrolními zjištěními nebyl žalobce seznámen v souladu s § 88 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu. Prvostupňový orgán na jednání dne 15. 11. 2018 (viz protokol č. j. 1456241/18/2609-60563-603988) odmítl předat žalobci ZODK, která byla při tomto jednání hlasitě čtena a která nebyla projednána zejména z důvodu žalobcem namítané manipulace s důkazy ze strany prvostupňového orgánu. Jelikož bylo čtení ZODK součástí tohoto jednání, mělo být i součástí protokolu. S ohledem na celou řadu nedostatků daňové kontroly se žalobce domníval, že ZODK nebyla k protokolu z jednání dne 15. 11. 2018 přiložena úmyslně.

44. Konečná změna výsledku kontrolního zjištění byla dle žalobce provedena až úředním záznamem ze dne 7. 2. 2019, č. j. 161277/19/2609-60563-603988, ke kterému nebylo žalobci umožněno se vyjádřit. Ke změně výsledku kontrolního zjištění pak došlo z důvodu žalobcem opakovaně namítané manipulace s důkazními prostředky ze strany prvostupňového orgánu. Žalobce upozornil, že žalovaný se o tomto úředním záznamu zmiňuje v napadeném rozhodnutí toliko okrajově, přičemž ani neuvádí, že došlo ke změně kontrolního zjištění.

45. Není pravdou, že by se žalobce odmítal seznámit se ZODK. Při jednání dne 26. 2. 2019 zástupce žalobce požádal o stanovení lhůty k seznámení se se ZODK, včetně relevantních důvodů. Zejména se žalobce obával další manipulace s důkazními prostředky a měl proto důvodné pochybnosti o úplnosti ZODK. Navíc k uvedenému datu nebylo rozhodnuto o podjatosti prvostupňového orgánu, kterou žalobce namítal ve svém vyjádření ze dne 18. 12. 2018.

46. Seznámení se se ZODK nebylo žalobci umožněno, viz rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 4. 3. 2019, č. j. 289162/19/2609-60563-603988. Proti uvedenému rozhodnutí se žalobce odvolal, nicméně ke dni podání žaloby nebylo o odvolání rozhodnuto. Žalobce proto namítá, že ZODK nebyla řádně projednána ani podepsána, a tedy ani daňová kontrola nebyla řádně ukončena. Z tohoto důvodu nemůže být ZODK považována za použitelný důkazní prostředek. Žalobce dodal, že v této souvislosti podal žalobu na ochranu před nezákonným zásahem ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, který ji však usnesením ze dne 11. 6. 2019, č. j. 59 A 29/2019-35, odmítl.

47. Žalobce opakovaně upozorňoval na manipulaci s důkazními prostředky ze strany prvostupňového orgánu. S obsahem úředního záznamu ze dne 13. 11. 2018 se žalobce seznámil při nahlížení do spisu 14. 11. 2018 a již dne 15. 11. 2018 se prvostupňový orgán pokusil projednat ZODK. S ohledem na nestandardní průběh řízení vyjádřil žalobce

přesvědčení, že prvostupňový orgán neměl v úmyslu úřední záznam ze dne 13. 11. 2018 žalobci předložit. Prvostupňový orgán přitom doplnil do úředního záznamu ze dne 13. 11. 2018 nové důkazy, k nimž žalobci neumožnil vyjádřit se. Dle žalobce rovněž není pravdou, že prvostupňový orgán seznámil žalobce se svým stanoviskem, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření žalobce při jednání dne 15. 11. 2018, když jej následně ve skutečnosti změnil.

48. Žalobce namítl, že se odvolával proti rozhodnutí o zastavení daňového řízení dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, kdy teprve žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že k zastavení řízení v dané věci došlo oprávněným způsobem. Dle žalobce šlo o procesně nepřípustný způsob rozhodování.

49. Desátý bod – k bodu 67 napadeného rozhodnutí, v němž byla vypořádána odvolací námitka žalobce, dle níž prvostupňový orgán protiprávně neumožnil posunutí jednání ze dne 27. 11. 2018 z důvodu nemoci žalobce, žalobce uvedl, že není pravdou, že by se zmocněný zástupce žalobce opakovaně zúčastňoval jednání sám. Naopak, žalobce chtěl být z důvodu manipulace s důkazy osobně přítomen jednání, což mu však nebylo umožněno. Žalobce odkázal na § 28 odst. 6 daňového řádu, podle něhož „*pokud v téže věci jedná zmocnitel i zmocněnec, je rozhodující jednání zmocnitele*.“ Z toho lze dovodit, že je předpokládána participace obou těchto osob.

50. Jedenáctý bod – prvostupňový orgán vyvodil nepodložené a nesprávné subjektivní závěry z protokolu o místním šetření ze dne 5. 5. 2016, č. j. 807697/16/2609-60563-603988, přestože dodavatel žalobce [redacted] jej odmítl coby svědek podepsat.

51. Dvanáctý bod – prvostupňový orgán zasahoval do práv žalobce tím, že po něm opakovaně požadoval předložení totožných dokladů, tyto mu pak vracel ve lhůtě převyšující 30 dnů, přičemž některé doklady vrátil žalobci až po urgenci. Prvostupňový orgán opakovaně prověřoval záležitosti, které již v minulosti prověřoval, což ve svém důsledku vedlo k neúměrnému prodlužování daňové kontroly. V případě, že došlo ke změně správní úvahy, poskytoval prvostupňový orgán žalobci opakovaně lhůtu k vyjádření v minimální zákonné délce 8 dnů. Takový postup považoval žalobce za šikanózní a tedy nezákonný.

52. Třináctý bod – prvostupňový orgán na počátku daňové kontroly nepřípustně vyzval žalobce k tomu, aby nepodnikal jako fyzická osoba a založil si za tímto účelem obchodní společnost, kdy daňový subjekt tomuto požadavku vyhověl, aby mu následně správce daně přičetl k tíži, že došlo k převodu činnosti a vozidel na právnické osoby.

53. Čtrnáctý bod – prvostupňový orgán nepředal žalobci vyžádaný soupis spisu bez členění na jednotlivé části od 1. 1. 2014 do dne podání odvolání, ačkoliv o něj žalobce při nahlédnutí do spisu dne 2. 4. 2019 požádal (viz protokol č. j. 544987/19/2609-60563-603988).

54. Patnáctý bod – prvostupňový orgán nevydal žalobci úřední záznam z „neformálního jednání“ s [redacted]. Ten je v současné době trestně stíhán v souvislosti s vydíráním daňového subjektu i dalších osob – podnikatelů. Nestandardní úřední postup správce daně, resp. úředních osob zřejmý z protokolu o ústním jednání ze dne 24. 7. 2018, č. j. 1127575/18/2609-60563-603988, kdy úřední osoby nelegitimovaly třetí osobu ([redacted]) a spokojily se s identifikací osoby z evidence obyvatel, z loga daňové kobry na monitoru počítače a na tričku třetí osoby. Lze se proto domnívat, že se úřední osoby s třetí osobou znaly.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

55. Šestnáctý bod – žalobce nesouhlasil s tím, že žalovaný posoudil podání žalobce ze dne 6. 9. 2019 označené jako „Vyjádření k Seznámení se zjištěnými skutečnostmi“ jako doplnění odvolání žalobce.

Vyjádření žalovaného

56. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Dle žalovaného žalobce vytrhává jednotlivé teze napadeného rozhodnutí z kontextu a dezinterpretuje je. S ohledem na to, že žalobce polemizuje téměř s každým bodem rozhodnutí, žalovaný pro stručnost odkázal na napadené rozhodnutí, na jehož závěrech setrval.

57. Ohledně osmého žalobního bodu (nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání) žalovaný předně odkázal na bod 64-65 napadeného rozhodnutí, v nichž se s touto námitkou vypořádal. Žalovaný podotkl, že je třeba posuzovat každý případ samostatně a přihlédnout ke všem okolnostem, přičemž v posuzovaném případě nebyly naplněny předpoklady pro vydání výzev k podání dodatečných daňových přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný k tomu odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, dle něhož výzvu k podání daňového přiznání správce daně vydá pouze tehdy, „*pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně*“, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23. Žalovaný zdůraznil, že posledně zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu nebyly překonány citovaným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, neboť byly Nejvyšším správním soudem společně aplikovány v rozsudku ze dne 9. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33.

58. V nyní projednávané věci neměly poznatky prvostupňového orgánu potřebnou kvalitu ve smyslu citované judikatury. Ze správního spisu není patrno, že by prvostupňový orgán na základě provedeného místního šetření dne 5. 8. 2014 (viz protokol č. j. 1078988/14/2609-05401-603988), či jiným způsobem získal před zahájením předmětné daňové kontroly takové informace, z nichž by doměření DPH za předmětná zdaňovací období mohl důvodně předpokládat. Ostatně ani žalobce v žalobě nikterak nespecifikoval, o jaká konkrétní zjištění by se mělo jednat. Otázka doměření DPH za předmětná zdaňovací období byla v průběhu předmětné daňové kontroly předmětem obsáhlého dokazování, jehož výsledek mohl prvostupňový orgán jen stěží předpovídat. Žalovaný podpůrně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, sp. zn. 6 Afs 386/2017-56, dle něhož „[...] *nelze učinit závěr, že v rámci vyhledávací činnosti nabyté vědomosti vedou vždy k důvodnému předpokladu doměření daně, a tedy k výzvě správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení. Takový závěr by byl očividně absurdní.*“.

59. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, je dle žalovaného zcela nepřiléhavý již jen z toho důvodu, že se v případě tohoto rozsudku jednalo o daňovou kontrolu s omezeným rozsahem (konkrétně v rozsahu veškerých nákupů a prodejů tvrdokovového materiálu) a rovněž také o v pořadí již druhou daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za jiná zdaňovací období. Naopak ve zde řešeném sporu byl rozsah daňové kontroly vymezen následovně: „*všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezené daně za vymezená zdaňovací období*“.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

60. Žalovaný dodal, že lze důvodně předpokládat, že i kdyby byla daná výzva učiněna a žalobce by na ni reagoval, prvostupňový orgán by pochopitelně dál prověřoval dodatečná daňová přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období. Meritorně by tak prvostupňový orgán dospěl ke stejným zjištěním a závěrům, které učinil v rámci předmětné daňové kontroly, a žalobce by se tak ocitl ve zcela srovnatelné procesní situaci. Žalobce si tedy protiřečí, když na jedné straně pochybnosti prvostupňového orgánu popírá, a na druhé straně se dovolává jejich existence.

61. Žalovaný též doplnil, že i kdyby měla být skutečně učiněna daná výzva, nemohla by její absence způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Případné procesní pochybení prvostupňového orgánu v podobě nevydání této výzvy totiž nemůže způsobit nezákonnost samotného doměření daně, nýbrž by mělo vliv pouze na stanovení penále (viz rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 6. 2017, č. j. 57 Af 4/2016-42). Také Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že pouhé procesní pochybení nepředstavuje nezhojitelnou překážku v pokračování řízení, která by zpochybňovala hmotněprávní podstatu případu (srov. např. rozsudky ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016-28, a ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37).

62. K otázce rozložení důkazního břemena v daňovém řízení žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019-29. Ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení žalobce tíží správce daně důkazní břemeno. Prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost účetnictví však dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu neznamená prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Jestliže správce daně unese toto své důkazní břemeno, dochází k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt.

63. Žalovaný měl za to, že prvostupňový orgán své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl, když ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 29. 7. 2016, č. j. 1093102/16/2609-60563-603988, a ze dne 10. 5. 2018, č. j. 850034/18/2609-60563-603988, označil a prokázal existenci konkrétních skutečností, které vedly ke vzniku jeho pochybností o věrohodnosti žalobcových tvrzení. Důvodné pochybnosti spočívaly zejména v obecnosti (nekonkrétnosti) předmětu plnění uvedených na předmětných daňových dokladech – např. nespecifikování konkrétně provedených úklidových prací, neuvedení identifikace osob provádějící úklidové práce, v případě oprav strojů obecný popis pracovních operací na servisních listech bez bližších technických a odborných parametrů apod. Důvodné pochybnosti vznikly i s ohledem na skutečnosti zjištěné ve vztahu k předmětným dodavatelům, kteří neměli personální ani majetkové zázemí k provádění činností v takovém rozsahu, někteří sídlili na tzv. virtuálních adresách, ve veřejných rejstřících měli zapsané odlišné předměty činností, nezveřejňovali účetní závěrky ve sbírce listin apod. V průběhu daňové kontroly následně vyplynuly na povrch další pochybnosti ohledně faktické realizace předmětných obchodních transakcí, kdy předmětní dodavatelé plnění pouze přefakturovali a v případě uvedených subdodavatelů byly prvostupňovým orgánem zjištěny další pochybnosti ohledně faktické realizace předmětných obchodních transakcí (opětovné nedostatečné personální a majetkové zázemí

apod.). Další pochybnosti ohledně faktického uskutečnění předmětných obchodních transakcí vzbuzuje rovněž personální propojenost mezi předmětnými dodavateli, následná změna v osobách jednatelů na zahraniční osoby (vyjma obchodní společnosti Raves LMT s.r.o.) a v neposlední řadě rovněž hotovostní úhrady, resp. v případě bezhotovostních plateb byly tyto následně ihned vybírány.

64. Žalobce se sice k výzvám k prokázání skutečností vyjádřil a navrhoval mj. výslechy svědků, a sice jednatelů dodavatelů a dalších osob, které se měly podílet na realizaci předmětných obchodních transakcí, nicméně ani tyto svědecké výpovědi nebyly s to prokázat konkrétní okolnosti předmětných obchodních transakcí – viz body 25-56 napadeného rozhodnutí, ve kterých jsou svědecké výpovědi hodnoceny. Pochybnosti nebyly odstraněny ani následnými prohlášeními svědků, ani dalšími daňovými doklady od dalších subdodavatelů.

65. Co se týče následných prohlášení, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, č. j. 9 Afs 71/2019-32, dle něhož „[p]*ředně je třeba uvést, že proti obsahu protokolu o výslechu před správcem daně P. K. bezprostředně nevznesl žádné výhrady, protokol byl schválen a P. K. jej takto podepsal. Pouhé následné tvrzení P. K., ač je učiněno ve formě prohlášení před notářem, nemůže bez dalšího zpochybnit průběh svědecké výpovědi, o níž byl pořízen protokol, vůči němuž nebyly vzneseny žádné námitky. Pokud měl svědek P. K. výhrady proti způsobu jednání úředních osob v průběhu výslechu a obsahu protokolu o výslechu, mohl a měl je uplatnit již do protokolu, případně mohl podpis protokolu odepřít a na nesprávný postup upozornit.*“.

66. Ani vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění, resp. ke změně kontrolního zjištění, nebylo způsobilé odstranit pochybnosti prvostupňového orgánu, neboť žalobce vyslovil pouze nesouhlas se závěry prvostupňového orgánu a neuvedl žádné nové skutečnosti. Žalovaný podotkl, že důvod změny výsledku kontrolního zjištění a následné kroky vedoucí k ukončení předmětné daňové kontroly jsou podrobně popsány v bodech 59-61 napadeného rozhodnutí.

67. Žalovaný konstatoval, že žalobce sice předložil formálně správné daňové doklady, avšak nárok na odpočet DPH má základ ve faktické existenci zdanitelných plnění, nikoliv ve formálně deklarovaném stavu. Vzhledem ke zjištěním prvostupňového orgánu bylo na žalobci, aby svá tvrzení prokázal jinými než formálními doklady vycházejícími z jeho účetnictví, a aby předestřené pochybnosti vyvrátil a prokázal, že se deklarovaná plnění uskutečnil tak, jak je uvedeno na předmětných daňových dokladech (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, a ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).

68. Žalovaný nerozporoval, že tzv. virtuální sídla nejsou nelegální, nicméně tato okolnost nebyla nikdy dávána k žalobcově tíži (což platí např. i pro nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin), jednalo se pouze o vnitřní impulsy prvostupňového orgánu k tomu, aby se předmětnými obchodními transakcemi více zabýval (srov. podpůrně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2014, č. j. 1 Afs 120/2014-34, a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37). Tzv. virtuální sídla předmětných dodavatelů však mohou hrát tu roli, že se stanou podkladem pochybností, které vedly prvostupňový orgán k vydání výzvy k prokázání skutečností, jak tomu bylo i v nynější věci. Ani následná nekontaktnost dodavatelů nebyla přičítána žalobci k tíži, v daném ohledu pozici žalobce nezhoršovala, ale ani nijak nevylepšovala. Pokud dodavatelé zůstali nekontaktní, nebylo možno využít

důkazní prostředky, které by se případně nacházely ve sféře těchto společností (např. jejich účetnictví).

69. Je to tedy žalobce, kdo neunesl důkazní břemeno, neboť nedoložil a průkaznými důkazními prostředky neprokázal, že se předmětná plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na předmětných daňových dokladech, resp. ve vztahu k plnění od obchodní společnosti AntiRadary.NET nebyly odstraněny pochybnosti o použití předmětných plnění pro ekonomickou činnost žalobce. Žádný z důkazních prostředků předložený žalobcem, resp. obstaraný správními orgány, tedy nelze na základě zjištěných skutečností označit jako důkaz prokazující oprávněnost uplatnění nároků na odpočet DPH.

70. Žalovaný připomněl, že odpovědnost správce daně za správné zjištění skutkového stavu nelze ztotožňovat s mnohem širší zásadou vyšetřovací, která se však v daňovém řízení neuplatní, přičemž žalobce tuto skutečnost v žalobě zcela opomíjí a naopak zcela nesprávně dovozuje z § 92 odst. 2 daňového řádu vyšetřovací zásadu. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2019, č. j. 4 Afs 282/2019-42, uvedl: „[...] *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Daňové řízení je specifické v tom, že skutkovým základem v něm je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt tak má povinnost daň přiznat a doložit svá tvrzení týkající se tvrzené daňové povinnosti.*“.

71. Žalovaný popřel, že by nepostupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Pouhý nesouhlas s hodnocením důkazních prostředků provedených prvostupňovým orgánem či žalovaným nelze považovat za vadu řízení, pokud je hodnocení v mezích zákona, jak uvedl např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75. Žalovaný měl za to, že požadavkům zákona i judikatury dostál, když jsou jeho závěry, stejně jako závěry prvostupňového orgánu, podloženy logickými myšlenkovými pochody a argumenty vyplývajícími z obsahu spisu.

72. Ohledně žalobcem zmíněného rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-277/14, PPUH Stehcemp, a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, žalovaný uvedl, že kontinuální a dlouhodobá rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu vychází z premisy, že dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem je jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Důvodem neuznání nároku na odpočet DPH tak může být výhradně skutečnost, že daňový subjekt neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Lze přitom poukázat např. i na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid, ze kterého vyplývá, že i Soudní dvůr Evropské unie považuje deklarovaného dodavatele za hmotněprávní podmínku.

73. Čl. 226 Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, přitom stanoví, že na fakturách pro účely DPH se povinně uvádějí mimo jiné plné jméno a adresa osoby povinné k dani, která uskutečňuje plnění, a identifikační číslo pro DPH, pod nímž osoba povinná k dani dodala zboží nebo poskytla službu. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, vybočuje z ustálené judikatury správních soudů a názorově se tak jedná o rozsudek zcela ojedinělý, jímž se správní soudy neřídí a při posuzování skutkově a právně obdobných kauz aplikují dosavadní ustálenou judikaturu. Nadto je daný rozsudek Nejvyššího správního soudu založen na nepřesné interpretaci rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-277/14 PPUH Stehcemp. V

rozsudku Soudního dvora Evropské unie je totiž klíčová skutečnost, že v daném případě se nejednalo o fakticky neexistující daňový subjekt, ale o daňový subjekt, který byl podle práva příslušného členského státu za neexistující pouze považován. Otázka, zda bylo plnění dodáno právě touto obchodní společností, přitom nebyla vůbec předmětem sporu.

74. Žalovaný konečně setrval na svém přesvědčení, že žalobcovo podání ze dne 25. 9. 2019 (nikoliv ze dne 6. 9. 2019, jak nesprávně žalobce uvádí v žalobě) bylo posouzeno rovněž jako doplnění odvolání, neboť kromě námitek vztahujících se k rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 4. 3. 2019, č. j. 289162/19/2609-60563-603988, obsahovalo též námitky proti prvostupňovým rozhodnutím. Žalovaný dodal, že o odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení bylo rozhodnuto již dne 7. 10. 2019, č. j. 41542/19/5100-41457-711535.

Jednání před soudem

75. Při jednání dne 9. 5. 2022 žalobce i žalovaný setrvali na svých procesních stanoviscích a odkázali na svá písemná podání.

76. Soud zamítl žalobcovy návrhy na provedení důkazů – výslech zástupkyně žalobce [redacted], výslechy zástupců dodavatelů žalobce a výslech [redacted], a to pro nadbytečnost. V podrobnostech soud odkazuje níže na vypořádání žalobních námitek, které mají relevanci k jednotlivým navrženým svědkům.

Posouzení žaloby soudem

77. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházeje přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.")]. Po posouzení věci dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

78. Soud zdůrazňuje, že žalobce v žalobě v zásadě jen opakuje, co již namítal v odvolání, byť v některých případech svou argumentaci poněkud rozvíjí. Za situace, kdy žalobce vůči vypořádání odvolacích námitek neuplatňuje konkrétní a usouvztažněné pochyby, argumentaci správních orgánů konkrétně nevyvrací, s jednotlivými úvahami správních orgánů přímo nepolemizuje, ale jen opakuje to, na co už bylo reagováno, se soudu neotvírá možnost, aby působil jako arbitr mezi konkurujícími argumenty. Role soudu proto zůstává v tom, aby přezkoumal, zda úvahy správních orgánů jsou racionální a logicky soudržné, přičemž v tomto ohledu v napadeném rozhodnutí soud žádné deficity, které by měly vliv na zákonnost rozhodnutí, neshledal. Soud proto níže k jednotlivým námitkám stručně uvádí argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí, s níž se ztotožňuje, případně se vyjadřuje k některým novým okolnostem.

79. Dále soud k některým, obecně či stručně formulovaným žalobním bodům uvádí, že rozsah a kvalita soudního přezkumu se odvíjí od formulace žalobních bodů. Je to žalobce, kdo se domáhá přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí. Soud pak podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Je tak výlučně na žalobci, aby v podané žalobě konkrétně specifikoval skutkové a právní důvody, pro které se domáhá soudního přezkumu napadeného rozhodnutí. Neučiní-li tak, respektive uplatní-li žalobce námitku toliko v obecné rovině, soudu nezbude než žalobou napadené rozhodnutí přezkoumat taktéž toliko v obecné rovině. Soud totiž není oprávněn a rovněž ani povinen na žalobní body jakkoliv usuzovat nebo je dovozovat. K obdobnému závěru dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, ve kterém konstatoval, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i*

Shodu s prvopisem potvrzuje:

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 na místě, 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.".

80. První žalobní bod (vyloučení nákladů na pořízení GPS knih jízd a radarových hlav) soud shledal nedůvodným, přičemž odkazuje na body 25 a 103 napadeného rozhodnutí. Žalovaný nevešel na argumentaci žalobce, že nemohl předložit GPS knihy jízd z důvodu ochrany osobních údajů. Osobní údaje zaměstnanců jsou totiž zřejmé z jiných dokumentů, nejedná se tedy o novou formu zpracování osobních údajů. Žalobce pak namísto GPS knih jízd dokládal knihy jízd evidované v počítači.

81. Soud přisvědčuje názoru žalovaného, že obrana žalobce spočívající v ochraně osobních údajů dle GDPR nemůže být úspěšná a dodává, že správce daně je vázán při výkonu správy daní mlčenlivostí. Žalobce ostatně předložil knihy jízd zpracované na počítači, aniž by argumentoval ochranou osobních údajů. Lze dodat, že služební cesta zaměstnance by musela být učiněna na základě cestovního příkazu, který by žalobce musel uchovávat, opět včetně osobních údajů, data uskutečnění a trasy.

82. Ohledně radarových hlav žalovaný upozornil na obecnou povinnost dodržovat pravidla silničního provozu, pročež pořízení radarových hlav nemá souvislost s ekonomickou činností žalobce. Radarové hlavy slouží k upozornění na měřený silniční úsek, a tím k zabránění platbě pokuty za rychlou jízdu; nejedná se o bezpečnostní prvek vozu hlídající dodržování maximálních povolených rychlostí na všech komunikacích.

83. Rovněž soud pokládá za absurdní, aby byly radarové hlavy používány pro ekonomickou činnost žalobce. Ačkoli nebyl nákup a montáž tohoto typu antiradaru nelegální (a je tomu tak možná dosud), jedná se zcela zjevně o zařízení, které přinejmenším napomáhá obcházení kontroly dodržování nejvyšší povolené rychlosti. Případná sankce za nedodržení nejvyšší povolené rychlosti přitom nemá žádnou přímou souvislost s podnikáním žalobce, byť by se jednalo o služební cestu. Dodržování pravidel silničního provozu je po účastnících silničního provozu vyžadováno univerzálně. Ujištění dodavatele radarových hlav, že jiné daňové subjekty uplatňují radarové hlavy jako běžný daňový výdaj, pak soud nepovažuje za relevantní, poněvadž nijak nedokládá, že se tak děje v souladu se zákonem.

84. Obdobné závěry byly konstatovány též v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 2011, čj. 30 Af 44/2010-51, a v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2015, č. j. 4 Afs 42/2015-22. Na rozdíl od žalobce pokládá soud posledně zmíněný judikát za přiléhavý a rozdíly spočívající v tom, že tamější žalobkyně vyráběla jiné zboží než žalobce a neměla zaměstnance, soud nepovažuje za rozhodné.

85. Ohledně výslechu [redacted] soud podotýká, že žalobce nejprve v žalobě hovoří o „*skutečnostech týkajících se užívání motorových vozidel k provozování ekonomické činnosti*" žalobce, kdy není zcela jasné, co tím míní. Soud uvádí, že samotné užívání motorových vozidel k provozování ekonomické činnosti žalobce (jednalo se patrně o problematiku propagačních jízd při rallye závodech, což je soudu známo z řízení sp. zn. 17 Af 27/2020) není relevantní pro projednávanou věc. Na zcela jiném místě žaloby pak žalobce poznamenal, že šlo o problematiku antiradarů. Žalovaný se s návrhem na výslech svědkyně vypořádal v bodu 90 napadeného rozhodnutí, v němž se k problematice výslechu

Shodu s prvopisem potvrzuje:

svědkyně ve vztahu k radarovým hlavám nevyjádřil. Soud se ovšem domnívá, že s ohledem na přesvědčivou argumentaci žalovaného a prvostupňového orgánu, proč nelze radarové hlavy použít pro ekonomickou činnost žalobce, se nejedná o vadu, jež by vedla k nezákonnosti správního rozhodnutí, poněvadž výslech svědkyně by tuto argumentaci nemohl vyvrátit. Z téhož důvodu neprovedl výslech svědkyně ani soud.

86. Co se týče druhého až pátého žalobního bodu, žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, byl překonán rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 (dále jen „rozsudek RS“). Závěry prvně zmíněného rozsudku, že musí být prokázán daňový podvod, aby byl správce daně oprávněn daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH za zdanitelné plnění poskytnuté subjektem, který nelze určit, jsou přitom zcela mylné. Na druhou stranu došlo k doplnění a modifikaci dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu, jež docházela k závěru, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-154/20, který reagoval na předběžnou otázku rozšířeného senátu, totiž připustil i možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel byl, resp. musel být v postavení plátce DPH, tedy aniž by byl dodavatel ztotožněn. Rozsudek RS proto uzavřel, že správce daně musí dát daňovému subjektu příležitost prokázat, že ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že zdanitelné plnění bylo přijato od osoby, která nutně měla postavení plátce DPH, byť tato osoba nebyla identifikována.

87. Soud akcentuje, že pro aplikaci rozsudku RS věc je podstatné, zda správce daně zcela popíral přijetí zdanitelného plnění daňovým subjektem, nebo zda správce daně faktické přijetí zdanitelného plnění nezpochybňoval, leč zpochybnil konkrétního dodavatele. V prvém případě by se rozsudek RS neuplatnil – jestliže vůbec nedošlo k přijetí zdanitelného plnění, je otázka osoby dodavatele bezpředmětná. Je samozřejmě možné, že správce daně popírá jak přijetí zdanitelného plnění, tak osobu dodavatele, přičemž pokud sama o sobě obstojí první ze skutečností, opět se neuplatní rozsudek RS.

88. Z napadeného rozhodnutí a z prvostupňových rozhodnutí vyplývá, že správní orgány měly pochybnosti o samotných přijetích plnění, nikoli jen o osobách dodavatelů, pročež rozsudek RS na věc vůbec nedopadá. To ostatně plyne také z faktu, že totožná plnění správní orgány neakceptovaly jakožto náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v rámci kontroly daně z příjmů fyzických osob, viz již odkazovaný rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 2. 2022, č. j. 17 Af 27/2020-54. Na právě uvedeném závěru nic nemění skutečnost, že jsou ve správních rozhodnutích užity obraty typu „žalobce nepřijal zdanitelné plnění od určité společnosti“, neboť z celkového kontextu je evidentní, že správní orgány měly pochybnosti o samotném přijetí plnění, resp. správní orgány nikde neuvádějí, že to, či ono přijetí plnění nerozporují a mají pochybnosti výhradně o tom, kdo byl dodavatelem daného plnění.

89. Není podstatné, že pochybnosti správních orgánů vyplývají i z okolností, které se váží k osobám dodavatelů. Pochybnosti správních orgánů nemají svůj původ toliko v osobách dodavatelů a okolnostech, které se k nim váží (virtuální sídla, nezakládání účetních závěrek atd.), neboť správní orgány uvedly ke každému zpochybněnému plnění i jiné skutečnosti (nejasnosti ohledně vedení skladových zásob a pohybu materiálu, nejasnosti ohledně dopravy, cena zboží a nevyužití zavedených dodavatelů, rozpory a neurčitosti ve výpovědích svědků, četnost a povaha oprav strojů, nevyužití prověřených opravárenských

Shodu s prvopisem potvrzuje:

firem atd.). Pochybnosti o osobách dodavatelů tak byly součástí řady dalších indicií, které ve svém souhrnu představovaly pochybnosti správních orgánů o přijetí plnění.

90. Ohledně konkrétních námitek ke skutečnostem uváděným žalovaným v napadeném rozhodnutí ke společnostem PARAXYM s.r.o., Raves LMT s.r.o., RAVES TRADE s.r.o. a Raves OIL s.r.o., soud konstatuje, že žalobcova argumentace je zaměřena jen na některé, izolované aspekty a indicie, přičemž zcela pomíjí jiná fakta, jejich souvislosti a celkový obraz věci. Soud má tudíž za to, že i kdyby vešel na některý z argumentů žalobce, nemůže to vést k závěru o vadných zjištěních a závěrech správních orgánů.

91. Soud tak pro stručnost odkazuje na vypořádání žalobcových námitek, a to body 26-30 (PARAXYM s.r.o.), body 31-37 (Raves LMT s.r.o.), body 38-49 (RAVES TRADE s.r.o.), body 50-56 (Raves OIL s.r.o.) a bod 57 (závěrečné shrnutí) napadeného rozhodnutí, když počet shromážděných pochybností výrazně přesahuje počet těch, ke kterým žalobce uvedl námitky. Současně soud odkazuje na níže uvedené vypořádání žalobního bodu týkajícího se svědeckých výpovědí, resp. jeho část zabývající se šanonem navazujícím na výpovědi.

92. Soud připouští, že některé z žalobcem předestřených námitek mohou být důvodné. Soud se např. neztotožňuje s tezí, že pokud je u opravy stroje uveden údaj „21.80 hodin“ jedná se o „časově neidentifikovatelný údaj“ (bod 31 napadeného rozhodnutí), v přepočtu z normohodin na běžný zápis by šlo o 21 hodin a 48 minut. Takováto marginální pochybení však dle soudu nemohou vyvrátit jinak správné závěry správních orgánů. Soud nadto dodává, že se žalobce snaží rozporovat některé, spíše obecné indicie správních orgánů (např. virtuální sídlo dodavatele) také jen obecnými argumenty (např., že různé stroje mají různou závadovost), popř. sice uvádí konkrétní argumenty, leč ničím je nedokládá (např. nevhodnost o-kroužků od společnosti Agro Sychrov a.s. podepřená pouze tvrzením, že jde o o-kroužky k opravám strojů), což nemůže změnit celkový obraz věci.

93. Ohledně skladové evidence žalobce soud odkazuje na bod 28 napadeného rozhodnutí, dle něhož žalobce vedl evidenci zásob způsobem B, tj. nákupy materiálu byly účtovány přímo do spotřeby, nebylo tedy možné sledovat pohyb materiálu a výrobků. Žalobcem předložené skladové karty neměly dostatečnou vypovídací schopnost ve věci prokázání rozhodných skutečností, neboť ze skladových karet nebylo zřejmé, od koho byl konkrétní materiál nakoupen, na jakou zakázku byl použit a pro jakého odběratele. Soud má za to, že toto hodnocení žalovaného není zcela přesné, neboť na většině skladových karet jsou skutečně uvedeny faktury, přičemž dle tohoto údaje by (patrně) bylo možné zjistit, od koho byl materiál nakoupen. Soud však současně zdůrazňuje, že údaje o fakturách nejsou uvedeny na skladových listech pro „Zn slitina“ (4 skladové listy), pro „o-kroužky“ (3 skladové listy, pouze v záhlaví je uvedeno RAVES TRADE s.r.o.) a u jednoho skladového listu pro mosaz, průměr 16. Zakázkové listy pak ve dvou případech obsahují označení mosaz, průměr 20, v jednom případě mosaz, průměr 8, dále že šlo o soustružení, počet dobrých/špatných kusů, název výrobku a číslo objednávky. Jakkoli by tedy alespoň některé skladové listy mohly umožnit sledovat příjem materiálu, zakázkové listy jsou již z pohledu soudu nedostatečné, nezbývá tedy než přitakat správním orgánům v jejich názoru.

94. Též žalobcova teze, že personální propojení dodavatelských společností je dáno tím, že jde o rodinné firmy, nijak nevyvrací závěr správních orgánů o personální propojenosti dodavatelů, naopak ho potvrzuje. Personální (rodinné) propojení společností přitom samo

o sobě není podezřelou skutečností, ovšem v kontextu dalších pochybností je dle soudu posiluje.

95. Soud konečně uvádí, že zamítl návrh na provedení výslechu zástupkyně žalobce, [redacted], poněvadž její výpověď k tomu, že na jaře 2016 navrhovala, aby byla úřední osoba prvostupňového orgánu přítomna tehdy probíhající opravě stroje, je zcela bezpředmětná, jelikož se toto období míjí s kontrolovaným obdobím.

96. Šestý žalobní bod (výrobní proces žalobce) soud shledal nedůvodným. Předně soud ohledně dodavatelů žalobce odkazuje na vypořádání předchozích žalobních bodů. Námitka žalobce, že se prvostupňový orgán neseznámil s výrobním procesem žalobce, je dle soudu zcela obecná, pročež soud odkazuje na její vypořádání v bodu 83 napadeného rozhodnutí.

97. Soud se dále nedomnívá, že by správní orgány žalobci určovaly, od koho má nakupovat zboží. V bodu 86 napadeného rozhodnutí žalovaný zopakoval, že daň byla doměřena proto, že žalobce neprokázal, že plnění fakticky přijal, a skutečnosti zjištěné prvostupňovým orgánem týkající se cen o-kroužků pouze umocnily pochybnosti prvostupňového orgánu. Žalovaný podotkl, že prvostupňový orgán vycházel z cen (ručně psaných na písemnosti „stav skladu“), které coby prodejní ceny výslovně potvrdil zaměstnanec společnosti Agro Sychrov a.s., což dle soudu vyvrací námitku žalobce o uvádění nižších cen ze strany prvostupňového orgánu. Z hlediska soudu je přitom podstatné i to, že se nejednalo o jediné, či nejvýznamnější zjištění prvostupňového orgánu, na kterém by postavil své pochybnosti. I kdyby tedy soud přisvědčil názoru žalobce, že srovnání cen o-kroužků od jeho dodavatelů a od jiných subjektů není zcela adekvátní, nic by to neměnilo na důvodnosti pochybností prvostupňového orgánu.

98. Sedmý žalobní bod (svědecké výpovědi) soud shledal nedůvodným. Pokud jde o výslech [redacted], soud odkazuje na vypořádání prvního žalobního bodu. U dalších svědků žalobce v žalobě ani náznakem nezmínil, čeho se měly výpovědi týkat, soud tedy nemůže přezkoumat, zda byly návrhy důvodné. Ostatně, některé návrhy svědků jsou v kontextu žaloby pro soud zcela nesrozumitelné – např. zástupce společnosti Palor, s.r.o., nebo zástupce společnosti Zetor, když jinak žalobce tyto společnosti v žalobě vůbec nezmiňuje. Pokud jde o přítomnost třetích osob u výslechů, i zde je žalobní námitka zcela vágní. Soud tedy odkazuje na vypořádání totožné námitky v bodu 94 napadeného rozhodnutí.

99. Soud konstatuje, že svědeckou výpověď nelze doplnit, nebo nahradit dodatečným písemným vyjádřením, na druhou stranu svědkovi nic nebrání v tom, aby správci daně zaslal své vyjádření či jiné listiny. Šanon předložený žalobcem prvostupňovému orgánu při jednání dne 31. 8. 2017 obsahuje prohlášení dříve vyslýchaných svědků a další dokumenty týkající se spolupráce žalobce se společnostmi PARAXYM s.r.o., RAVES TRADE s.r.o. a Raves OIL s.r.o. Ze správního spisu se podává, že daný šanon byl prvostupňovým orgánem podrobně hodnocen v rámci protokolu o ústním jednání ze dne 26. 10. 2017, č. j. 1363417/17/2609-60563-603988 (PARAXYM s.r.o. str. 11-17, Raves OIL s.r.o. str. 17-20, RAVES TRADE s.r.o. str. 20-24), přičemž prvostupňový orgán dle náhledu soudu řádně a dostatečně přesvědčivě argumentoval, proč prohlášení a další dokumenty nemohly jakkoli rozptýlit jeho pochybnosti. V konečné ZODK jsou pak tato zjištění uvedena ve stručné podobě a odkazují na dotčený protokol o ústním jednání. Vzhledem k tomu, že se žalobce v žalobě omezil na pouhý odkaz na daný šanon, aniž by jakkoli vyvracel hodnocení jeho

obsahu prvostupňovým orgánem v dotčeném protokolu o ústním jednání, soud zde pro stručnost neuvádí podrobnosti z dotčeného protokolu o ústním jednání, současně na něj plně odkazuje a s tamějším posouzením se ztotožňuje.

100. S ohledem na vše výše uvedené soud nepřistoupil k výslechu svědků – zástupců dodavatelů žalobce, neboť pochybnosti prvostupňového orgánu byly odůvodněné a soudu není zřejmé, jak by je mohly vyvrátit, když jej nevyvrátilo ani výše zmíněné písemné vyjádření, resp. šanon. Ostatně svědci by vypovídali dokonce s ještě větším časovým odstupem od kontrolovaného období, než tomu bylo ve správním řízení, jejich výpovědi by tedy jen stěží mohly být přesnější či úplnější.

101. Prvostupňový orgán také dle soudu po žalobci nepožadoval důkazy, které si nemohl obstarat legální cestou, nýbrž po něm s ohledem na přenesení důkazního břemene požadoval takové důkazy, který by pochybnosti prvostupňového orgánu rozptýlily, což se nestalo.

102. Osmý žalobní bod (zahájení daňové kontroly) soud shledal nedůvodným. Soud akcentuje, že námitka žalobce je obecná, když žalobce konstatuje, že prvostupňový orgán disponoval konkrétními pochybnostmi ohledně deklarovaných obchodních transakcí ve vazbě na uváděné dodavatele žalobce, nejen co se týče jejich obsahu, ale i rozsahu, tudíž zde existoval důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Tyto konkrétní pochybnosti a jejich obsah a rozsah však již v žalobě blíže nespecifikuje. Soud poukazuje na bod 65 napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný s touto námitkou, s přihlédnutím k její obecnosti, dostatečně vypořádává. Prvostupňový orgán dle žalovaného nedisponoval v roce 2014 po místním šetření a ani před zahájením daňové kontroly takovými důkazy a zjištěními, na základě nichž by bylo možné předpokládat doměření daně, k čemuž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 98/2013-31.

103. Soud tomuto odůvodnění přitakává, přičemž se plně ztotožňuje také s doplňující argumentací žalovaného obsaženou ve vyjádření k žalobě. Žalobcem zmíněnou judikaturu Nejvyššího správního soudu proto na věc nelze aplikovat, za přiléhavý soud pokládá rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, jenž klade důraz na „sílu“ poznatků vedoucích k povinnosti vydat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

104. Devátý žalobní bod (projednání ZODK) soud shledal nedůvodným. Co se týče lhůty pro seznámení se s ZODK, soud odkazuje na bod 69 napadeného rozhodnutí, dle něhož byla žalobci poskytnuta možnost uplatňovat svá práva v rámci vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. Prvostupňový orgán tak postupoval v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, dle něhož nedojde-li na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání ZODK navrhovat jeho další doplnění. Žalobce se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřil, přičemž prvostupňový orgán ho následně informoval, že nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Daňový řád přitom nestanovuje žádnou lhůtu k seznámení se s ZODK. Ukončení daňové kontroly může být případně vadou řízení, kterou lze namítnout v odvolání, leč žalovaný v postupu prvostupňového orgánu vadu řízení neshledal. Žalobce pak tuto úvahu žalovaného ničím konkrétním nevyvrací.

105. K nepodepsání poučení v protokolu o ústním jednání ze dne 26. 2. 2019 žalovaný v témž bodu napadeného rozhodnutí uvedl, že se žalobce a jeho zástupkyně účastnili mnoha předchozích jednání, na nichž byli vždy řádně poučeni, přičemž poučení vždy podepsali.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

Zástupkyně žalobce přitom jakožto daňová poradkyně zná procesní práva a povinnosti dané daňovým řádem. Jediným rozdíl v poučení při projednání ZODK oproti jiným protokolům o ústním jednání spočívá v uvedení § 88 daňového řádu, o čemž byl žalobce poučen v průběhu jednání. Soud dodává, že ve spodní části str. 3 předmětného protokolu (kdy polovinou této strany je právě i poučení) a na všech dalších stranách jsou podpisy všech zúčastněných osob. Soud tak souhlasí s hodnocením žalovaného, že chybějící podpis u poučení nemohl zkrátit práva žalobce.

106. Stran nepředání ZODK při jednání dne 15. 11. 2018 soud odkazuje na body 59-61, 66 a 70 napadeného rozhodnutí. V rámci jednání prvostupňový orgán shledal své pochybení v hodnocení výsledku kontrolního zjištění k bodu 1 – vozidla (s výjimkou GPS knih jízd a radarových hlav), na základě kterého následně došlo ke změně výsledku daňové kontroly, a to ve prospěch žalobce, s čímž prvostupňový orgán žalobce seznámil a umožnil mu se k tomu vyjádřit. Finální ZODK ze dne 27. 2. 2019, č. j. 234359/19/2609-60563-603988, byla žalobci doručena dne 9. 3. 2019 a tato byla také odůvodněním prvostupňových rozhodnutí. Soud podotýká, že žalobce tuto úvahu žalovaného nijak konkrétně nerozporuje, pouze nepodloženě spekuluje, že důvodem nepředání byly (žalobcem blíže neoznačené) nedostatky ZODK. Nutno dodat, že soud nepovažuje za potřebné, aby byla nepředaná ZODK součástí protokolu o jednání, byť byla hlasitě čtena, a to již jen proto, že je ve správním spisu.

107. Ohledně úředního záznamu ze dne 7. 2. 2019, č. j. 161277/19/2609-60563-603988, soud konstatuje, že obsahuje seznámení se stanoviskem prvostupňového orgánu k vyjádření zástupkyně žalobce ze dne 18. 12. 2018. Prvostupňový orgán zde rekapituluje situaci, přičemž zejm. uvádí, že s ohledem na neuskutečnění jednání dne 27. 11. 2018 ve věci seznámení se změnou výsledku kontrolního zjištění ohledně vozidel zaslal toto své sdělení zástupkyni žalobce, která na to reagovala právě vyjádřením ze dne 18. 12. 2018. K tomuto vyjádření prvostupňový orgán podotkl, že žalobce převážně opakuje již dříve jím řečené, přičemž stanovisko prvostupňového orgánu se nemění. Dotčený úřední záznam byl zástupkyni žalobce doručen dne 17. 2. 2019. Dle soudu tedy žalobce byl s dotčeným úředním záznamem seznámen, měl časový prostor k reakci (ZODK byla vyhotovena až dne 27. 2. 2019, doručena byla dne 9. 3. 2019), zejména však dotčený úřední záznam neobsahoval žádné nové, významné skutečnosti či novou argumentaci, přičemž rozhodně nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění.

108. Stran údajné manipulace s důkazy (knihami jízd), soud konstatuje, že šlo o prvostupňovým orgánem přiznané pochybení, které vedlo ke změně výsledků kontrolních zjištění ve prospěch žalobce. Teze žalobce, že se jednalo o manipulaci, je dle soudu ryze spekulativní, žalobce neuvedl nic, co by indikovalo, že se nejednalo o neúmyslnou chybu, nýbrž o účelový postup. Mimoto byla chyba nakonec napravena a pro žalobce neměla žádné nepříznivé důsledky.

109. Co se týče námitky, že se žalobce nemohl vyjádřit k úřednímu záznam ze dne 13. 11. 2018, č. j. 1376380/18, tu žalovaný řádně a dostatečně vypořádal v bodu 82 napadeného rozhodnutí, na nějž soud plně odkazuje. Soud dodává, že sám žalobce v žalobě uvedl, že se s tímto úředním záznamem seznámil dne 14. 11. 2018. Jelikož ovšem žalobce neuvedl, jaké konkrétní nové důkazy byly do předmětného úředního záznamu doplněny, popř. jaká nová fakta zde byla uvedena, nelze dle soudu usuzovat, že by žalobce byl dotčen na svých právech tím, že předmětný úřední záznam vznikl nedlouho předtím, než měla být projednána ZODK. Navíc tato ZODK nebyla dne 15. 11. 2018 schválena, takže žalobce

měl fakticky dostatek času se k předmětnému úřednímu záznamu *sua sponte* vyjádřit. Prvostupňový orgán dne 15. 11. 2018 seznámil žalobce se svým stanoviskem, že v části (část nákladů na vozidla) změnil kontrolní zjištění, zároveň jej však seznámil se stanoviskem, že ve zbytku (ostatní náklady) kontrolní zjištění nezměnil (což bylo obsahem předmětného úředního záznamu). Prvostupňový orgán si tak neprotiřečil, jak sugeruje žalobce.

110. Desátý žalobní bod (neumožnění přeložení jednání) soud shledal nedůvodným. Soud odmítá výklad § 28 odst. 6 daňového řádu zaujatý žalobcem, tedy že je předpokládána současná participace jak zmocnitele, tak zmocněnce. Toto ustanovení toliko řeší situace, kdy by jednání těchto osob bylo ve vzájemném rozporu, přičemž přednost by mělo jednání zmocnitele. Naopak nelze dovodit, že zmocněnec nemůže činit úkony sám bez zmocnitele, to by naprosto popřelo institut zmocnění a zastupování. Soud nezpochybňuje, že se žalobce nemohl pro nemoc zúčastnit dotčeného jednání, leč jím uváděný důvod, pro který trval na své osobní účasti, potažmo na přeložení jednání, tj. z důvodu manipulace s důkazy, soud nepokládá za opodstatněný. Jednak je žalobcem uváděný důvod obecný (žalobce nevysvětlil, jak by jeho osobní přítomnost na jednání zabránila údajné manipulaci s důkazy), jednak k manipulaci s důkazy nedošlo (viz výše). Soud tudíž aprobuje postup prvostupňového orgánu a odkazuje na bod 67 napadeného rozhodnutí.

111. Jedenáctý žalobní bod (místní šetření u [redacted]) soud shledal nedůvodným. Napadené rozhodnutí tuto námitku vypořádává v bodu 88 tak, že se jednalo o jedno ze zjištění, na základě něhož měl prvostupňový orgán pochybnosti o využívání vozidel Mitsubishi k ekonomické žalobce, kdy hodnotil uskutečnění jízd žalobce k [redacted] v roce 2013. Tato skutečnost se tedy netýká doměření daně za zdaňovací období roku 2014. Žalobce toto vypořádání nijak nerozporoval, soud tudíž pokládá žalobní námitku za bezpředmětnou.

112. Dvanáctý žalobní bod (vyžadování a vracení dokladů) soud shledal nedůvodným. Námitka je zcela obecná, žalobce neuvedl, které dokumenty po něm byly opakovaně vyžadovány, jaká byla prodleva s jejich vracením, jak často musel vrácení urgovat apod., nelze tak učinit závěr o šikanózním postupu prvostupňového orgánu. Soud rovněž odkazuje na bod 98 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný ozřejmil, že k opakovanému předkládání mohlo dojít v případě, že v průběhu daňové kontroly vycházely najevo nové skutečnosti, které bylo nutné ověřit. Žalovaný zde též připustil, že doklady byly výjimečně vráceny po lhůtě, nicméně se tak dělo při nejbližším ústním jednání tak, aby nebyl žalobce zatěžován. Žalobce ostatně v průběhu daňového řízení nic nenamítal.

113. Třináctý žalobní bod (výzva k založení právnické osoby) soud shledal nedůvodným. Tato námitka je dle soudu naprosto nepodstatná, přičemž není významné ani to, zda byla tato údajná výzva zaznamenána písemně. Žalobce v žalobě uvedl, že zástupkyně prvostupňového orgánu „vyjádřila podiv“ nad obratem žalobce coby fyzické osoby, což nelze pokládat za výzvu správního orgánu k založení právnické osoby. Mimoto se tato skutečnost nijak neprojevila v postupu správních orgánů či v jejich rozhodnutích, nemohla tak nijak zasáhnout do právní sféry žalobce. Žalovaný přitom tuto námitku řádně vypořádal v bodu 100 napadeného rozhodnutí.

114. Soud podotýká, že žalobce tuto námitku v žalobě na jiném místě formuloval poněkud odlišně, když uvedl, že si obchodní společnost založil, načež mu prvostupňový orgán přičetl k tíži, že došlo k převodu vozidel na právnické osoby. Soud v tomto případě plně odkazuje na bod 100 napadeného rozhodnutí, dle něhož je na str. 15 ZODK pouze

uvedeno zjištění prvostupňového orgánu o převodu majetku na právnickou osobu v březnu 2017. Zjištěné skutečnosti nebyly žalobci kladeny k tíži, daňová kontrola se týkala předchozích zdaňovacích roků 2013 a 2014. Soud má tedy i tuto námitku za bezpředmětnou.

115. Čtrnáctý žalobní bod (nepředání vyžádaného soupisu spisu bez členění na jednotlivé části) soud shledal nedůvodným. Co se týče nepředání sestavy ADIS EPI 016 žalobci, soud odkazuje na bod 107 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný ozřejmil, že požadovaná sestava ADIS EPI 016 je určena pro vnitřní potřeby správce daně (jedná se o soupis všech písemností bez rozlišení na veřejnou a neveřejnou část spisu), proto nebylo možné žádosti žalobce plně vyhovět – žalobci byl do datové schránky zaslán pouze výpis běžných písemností ADIS EPI 016 (přípis ze dne 12. 6. 2019). Na opakovanou žádost žalobce, dle něhož soupis nebyl v požadovaném rozsahu, mu byla do datové schránky následně zaslána (přípis ze dne 25. 6. 2019) sestava ADIS EPI 0205 za období od 1. 1. 2014 do 25. 6. 2019. V průvodním dopise byla doplněna informace, že po změně místní příslušnosti (žalobce v průběhu daňové kontroly změnil trvalé bydliště) je součástí sestavy ADIS EPI 016 pouze soupis písemností, které byly žalobci poskytnuty. Soud dodává, že ani v tomto případě žalobce neuvedl, jak postup správních orgánu mohl zasáhnout do jeho práv, resp. v čem byl nezákonný.

116. Patnáctý žalobní bod (jednání s [redacted]) soud shledal nedůvodným. Soud odkazuje na bod 108 napadeného rozhodnutí, dle něhož se touto osobou sdělené informace netýkaly žalobce a neměly žádný vliv na kontrolní zjištění u žalobce. Zápis z jednání s touto osobou byl proto založen do neveřejné části spisu jiného daňového subjektu. Žalobce tento závěr žalovaného nerozporoval, pročež soud pokládá námitku za irelevantní.

117. Šestnáctý žalobní bod (posouzení podání žalobce ze dne 25. 9. 2019) soud shledal nedůvodným. Žalobce neuvedl, jak mělo být tím, že žalovaný pokládal dotčené podání mj. za doplnění odvolání žalobce, zasaženo do jeho práv. Žalovaný pak ve svém vyjádření k žalobě správně poukázal na zásadu, dle níž se podání posuzuje dle svého obsahu, a nikoli označení.

Závěr

118. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

119. Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den

Shodu s prvopisem potvrzuje:

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 9. května 2022

Mgr. Milan Tauber v. r.

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: