



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **AGRO Žádovice s. r. o.**, IČO 29201098
sídlem Žádovice 37, PSČ 696 49

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2017, č. j. 47132/17/5200-11431-706871

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 11. 2017, č. j. 47132/17/5200-11431-706871, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen zaplatit** žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Shora označeným rozhodnutím žalovaný změnil dodatečné platební výměry ze dne 8. 4. 2016, č. j. 1634105/16/3013-50521-705772, a č. j. 1634963/16/3013-50521-705772, kterými Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) doměřil žalobci na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 5. 4. 2016 daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 a 2012 v souhrnné výši 1 074 640 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále v souhrnné výši 214 982 Kč.

2. Správce daně žalobci neuznal výdaje vynaložené jím na dosažení, zajištění a udržení příjmů v podobě zboží (hnojivo, pšenice a sójové boby) od dodavatelů AGRO-INVEST TRADE s. r. o., AutoAgro Tech s. r. o. a J & K Investment Trading s. r. o., služeb (reklamní a propagační činnost, zprostředkování prodeje nemovitých věcí – zemědělských pozemků) od dodavatele P.A.P.V. Trading s. r. o. a odpisy hmotného majetku (zemědělských strojů a osobního automobilu Škoda Yeti) od dodavatelů AGRO-INVEST TRADE s. r. o., UniTOS spol. s r. o. a J & K Investment Trading s. r. o. za účinné ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pro použití k úpravě základu daně žalobce za rozhodná zdaňovací období. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal vynaložení uplatněných výdajů tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, a proto odmítl uznat nárok žalobce na úpravu základu daně o tyto výdaje.
3. Změna rozhodnutí správce daně provedená žalovaným spočívala v tom, že žalovaný uznal žalobcem uplatněné odpisy hmotného majetku, konkrétně strojů manipulátor New Holland, diskový podmiatač GB a osobní automobil Škoda Yeti, neboť správcem daně nebylo zpochybněno vlastnictví tohoto majetku žalobcem, užívání k ekonomické činnosti ani povinná evidence, a cena byla zjištěna náhradním způsobem – financováním prostřednictvím úvěru. Odpisy dalšího hmotného majetku – strojů traktor New Holland a postřikovač Hardi, pak žalovaný uznal pouze částečně, neboť se úvěrovaná částka lišila od ceny, zahrnuté do účetnictví žalobcem, přičemž žalobce tento rozdíl spolehlivě nevysvětlil. Žalovaný tak změnil výši doměřené daně za zdaňovací období 2011 a 2012 na souhrnnou částku 869 630 Kč a výši penále na souhrnnou částku 173 926 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Žalobce ve své extrémně rozsáhlé žalobě velice podrobně rozepsal žalobní body, které se dají shrnout do dvou kategorií, a sice a) procesní vady v postupu žalovaného a správce daně v daňovém řízení a b) neunesení důkazního břemene žalovaným.
5. Ad a) žalobce uvedl, že v první řadě pro stanovení daně pro zdaňovací období 2011 již uplynula prekluzivní lhůta, protože daň neměla být vůbec stanovena.
6. Dále žalobce namítl, že žalovaný se dopustil pochybení, jestliže neprovedl žalobcem navrhované svědecké výpovědi. Žalobce navrhoval v odvolání provést svědecké výpovědi osob, uvedených ve finálním seznamu vlastníků pozemků, které byly na žalobce převedeny zprostředkovaně díky službám společnosti P.A.P.V. Trading s. r. o. Žalovaný nevyhověl této žádosti, ačkoliv by bývalí vlastníci těchto pozemků mohli jednoznačně potvrdit, že převod vlastnického práva k jejich pozemkům zprostředkovala P.A.P.V. Trading s. r. o.
7. Žalobce taktéž uvedl, že přestože o to požádal, nebylo v řízení o odvolání vyhověno jeho žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění. Taktéž nebylo vyhověno jeho žádosti o ústní projednání výsledku změněného kontrolního zjištění před správcem daně, ačkoliv odvolal svůj souhlas s korespondenčním projednáním věci. Daňové řízení bylo stíženo procesní vadou, neboť daňová kontrola u žalobce nebyla nikdy ukončena. Žalobce totiž požádal správce daně o odložení termínu projednání zprávy o daňové kontrole, na kterou má mít nárok, což správce daně vyhodnotil jako omluvu

z ústního jednání k projednání zprávy o daňové kontrole, která nadto není dostatečná, a zprávu o daňové kontrole tak žalobci bez projednání zaslal. V takovém případě však daňová kontrola nemohla být nikdy ukončena, neboť správce daně s žalobcem neprojednal zprávu o daňové kontrole.

8. Žalobce taktéž namítl, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť jeho jednotlivé části, vztahující se k dílčím kontrolním zjištěním, trpí absencí jakéhokoliv smysluplného odůvodnění.
9. Další procesní vadou dle žalobce byly nesprávně provedené svědecké výpovědi některých svědků v daňovém řízení, zejména svědků R. D., M. J., M. P. Správce daně buď neměl vznášet vůči svědkům otázky, které se vztahovaly k předmětu dokazování, nebo se otázky správce daně dle žalobce vztahovaly k jiným zdaňovacím obdobím. Žalovaný dále žalobci neumožnil být přítomen svědecké výpovědi Ing. M. M.
10. Žalovaný se dále v seznámení se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 odst. 2 daňového řádu nevypořádal s námitkami vznesenými žalobcem. Žalobce též v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 odst. 2 daňového řádu nebyl seznámen s hodnocením přijatého zboží od společností AGRO-INVEST TRADE s. r. o. a UniTOS spol. s r. o. Správce daně také v rozporu se zákonnými požadavky nepřemístil veškeré podstatné písemnosti z vyhledávací části spisu do veřejné části spisu, čímž mohl žalobce připravit o důkazní prostředky, které mohl žalobce využít pro svou obranu.
11. Ad b) pak žalobce uvedl, že dostatečným způsobem prokázal, že uplatněné výdaje jsou výdaji účinnými, proto měl nárok na úpravu základu daně o výši těchto výdajů. Byl to naopak žalovaný, kdo dostatečně neunesl důkazní břemeno, kdy neprokázal, že se obchodní případy, které žalobce uskutečnil, odehrály jinak, než žalobce tvrdil.
12. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 2. 3. 2018 s ohledem na povahu žalobních námitek rekapituloval podstatu argumentace vyjádřené jím v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

14. Soud bez nařízení jednání [§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“)] přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná.**
15. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností postupu správce daně, na jehož základě neuznal žalobci náklady vynaložené ve zdaňovacích obdobích 2011 a 2012 na dosažení, zajištění a udržení příjmů v podobě zboží – pšenice, hnojiva a sójových bobů, služeb – reklamních a zprostředkovatelských, a odpisů dlouhodobého hmotného majetku.
16. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je plátce oprávněn odečíst od základu daně výdaje, vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

17. Soud se v první řadě zabýval námitkami žalobce, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek – námitkami prekluze práva stanovit daň a nepřezkoumatelnosti (k prekluzi srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, dostupný na www.nalus.usoud.cz, k nepřezkoumatelnosti srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz).
18. Žalobce v první řadě namítl prekluzi oprávnění správce daně na doměření daně žalobci. Tato námitka není důvodná. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že *„[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“* Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu platí, že *„[l]hůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.“* V nyní projednávané věci však žalovaný poukazoval na skutečnost, že žalobce za rok 2010 uplatňoval v přiznání k dani daňovou ztrátu, což je skutečnost, kterou žalobce nijak nerozporuje. Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů platí, že *„[l]ze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření^{39c)} jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.“* Podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že *„[o]d základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.“*
19. Lhůta pro stanovení daně žalobci za zdaňovací období 2011 se tak neřídila § 148 daňového řádu, nýbrž § 38r ve spojení s § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jak správně poznamenal žalovaný v napadeném rozhodnutí. Podle předmětné právní úpravy proto pro zdaňovací období 2011 až 2015, ve kterých mohl žalobce uplatnit daňovou ztrátu, vykázanou v roce 2010, byla lhůta pro stanovení daně shodná se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období 2015. Tato lhůta tak měla uplynout až 1. 4. 2019. Námitka žalobce tak není důvodná.
20. Žalobce taktéž v žalobě na několika místech uváděl, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Je-li rozhodnutí správního orgánu nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).
21. S touto námitkou se ovšem soud neztotožnil, neboť k tomu, aby rozhodnutí správního orgánu bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu jednoznačně vyplývalo, že se správní orgán posuzovanou

věcí zabýval a neopomenul žádné účastníkovy námitky. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správce daně. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného nejedná. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je totiž jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že námitky žalobce uplatněné v odvolání jsou nedůvodné a rozhodnutí správce daně správná. Na rozdíl od žalobce je tak soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi jím uplatněnými námitkami, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti.

22. Jak ostatně vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, „[z]aujme-li krajský soud určitý právní názor, logicky jej opře o argumenty tento názor podporující. Rozsudek není nepřezkoumatelný pouze z toho důvodu, že jednotlivé argumenty, na nichž žalobní námitka stojí, výslovně nepopře. Stěžovatel tak fakticky brojí proti tomu, že jeho názoru krajský soud nepřisvědčil.“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2009, č. j. 2 Afs 54/2009-88, nebo ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009-98, rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Uvedené závěry lze dle krajského soudu analogicky použít i k hodnocení přezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů, a proto, je-li v odůvodnění rozhodnutí správního orgánu obsažena dostatečně podrobná a přesvědčivá oponentura k tvrzení účastníka řízení, nelze dle krajského soudu považovat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pouze z důvodu, že se správní orgán nevyjádřil ke každému jednotlivému argumentu účastníka řízení. Nadto soud uvádí, že žalobce v podané žalobě s argumenty žalovaného, resp. správce daně věcně polemizuje; je tak zřejmé, že jejich úvahám porozuměl.
23. Žalobce v žalobě namítal také to, že daňová kontrola s ním nebyla nikdy ukončena, neboť s ním nebyla projednána zpráva o daňové kontrole. Poté, co správce daně navrhl žalobci termín projednání zprávy o daňové kontrole, požádal žalobce o odložení termínu o daňové kontrole, resp. prodloužení lhůty k projednání daňové kontroly. Správce daně k tomu uvedl, že nemůže prodloužit lhůtu k projednání zprávy o daňové kontrole, protože nevydal rozhodnutí, kterým by stanovil nějakou lhůtu, pouze žalobci oznámil, v jakém termínu si sám žalobce může vybrat projednání zprávy o daňové kontrole. Nakonec podání žalobce, kterým chtěl žalobce oddálit termín projednání zprávy o daňové kontrole, vyhodnotil jako omluvu z projednání zprávy o daňové kontrole, kterou vyhodnotil jako nedůvodnou, daňovou kontrolu proto správce daně ukončil bez projednání zprávy o daňové kontrole s žalobcem, neboť se žalobce dle správce daně bez důvodné omluvy nedostavil k jejímu projednání, a následně zprávu o daňové kontrole proto správce daně zaslal žalobci. Tato námitka žalobce není důvodná.
24. Žalobce v žalobě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005-78, podle něž mu svědčilo právo na prodloužení termínu projednání zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku skutečně zabýval stanovením termínu projednání zprávy o daňové kontrole, nikoliv však podle daňového řádu, nýbrž podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o

správě daní a poplatků“), a dospěl k závěru, že „[s]tanovení termínu projednání zprávy o kontrole představuje časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve zprávě soustředil a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil. Na stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole tak je nutno nablížet jako na lhůtu určenou rozhodnutím správce daně, tedy lhůtu správcovskou (byť nezakládá právo daňovému subjektu na projednání zprávy kdykoliv v průběhu této lhůty), na kterou se vztahují požadavky stanovené v § 14 odst. 1 daňového řádu a již lze také rozhodnutím správce daně měnit. Požádá-li daňový subjekt před uplynutím této lhůty o její prodloužení, je na správci daně, aby o takové žádosti rozhodl; nerozhodne-li o ní před uplynutím žádané lhůty, nastupuje fikce povolení prodloužení předvídaná v § 14 odst. 4 daňového řádu. Na jejím charakteru lhůty správcovské nic nemění to, pokud správce daně určí lhůtu k projednání zprávy o daňové kontrole po dohodě s daňovým subjektem, anebo pokud akceptuje lhůtu, kterou navrhl sám daňový subjekt.“

25. Zákon o správě daní a poplatků byl však koncipován jinak než daňový řád. Podle zákona o správě daní a poplatků byl výsledek zjištění zapracován do zprávy o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). Daňový subjekt měl podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Toto právo bylo realizováno v rámci projednání zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole měl tudíž daňový subjekt podle zákona o správě daní a poplatků právo vyjádřit se k výsledku zjištění, tento výsledek zpochybňovat, navrhnout nové důkazy, vznášet nová tvrzení atp. (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005-79). Pokud pak daňový subjekt tato svá práva využil, správce daně byl povinen do zprávy zaznamenat všechna vyjádření, návrhy a námítky daňového subjektu k obsahu zprávy o daňové kontrole a své stanovisko k nim, popř. výsledky doplněného dokazování (viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 27. 1. 2006, č. j. 59 Ca 14/2004-29, č. 838/2006 Sb. NSS). Po projednání zprávy byla daňová kontrola uzavřena a daňový subjekt již v rámci prvostupňového řízení neměl právo její výsledek zpochybňovat.
26. Z těchto důvodů proto musela být daňovému subjektu poskytnuta lhůta, aby měl dostatečný časový prostor pro konkretizování výhrad vůči výsledku kontroly. Šlo tedy skutečně slovy kasačního soudu ve věci č. j. 1 Afs 19/2005-78 o „časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve zprávě soustředil a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil“.
27. Daňový řád (který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků), však významně změnil proces ukončení daňové kontroly. Před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil další procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť pokud toto vyjádření nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). I proto ustanovení § 88 odst. 3 věty první daňového řádu ukládá správci daně povinnost, aby na žádost daňového subjektu stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a

navrhnout jeho doplnění. Tato lhůta je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, na kterou lze aplikovat i postupy ve smyslu § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu.

28. Samotné projednání zprávy o daňové kontrole pak plní jinou funkci, než tomu bylo podle zákona o správě daní a poplatků. Přichází totiž na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění). Dle krajského soudu tak již podle daňového řádu nelze stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole považovat za stanovení lhůty (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36).
29. Žalobce dále namítl, že se žalovaný dopustil procesního pochybení, pokud v seznámení se zjištěnými skutečnostmi na základě doplnění dokazování v odvolacím řízení nevypořádal námitky, které žalobce uplatnil v podnětu ke zhojení vady v odvolacím řízení. K této námitce soud pouze stručně uvádí, že judikatura, na kterou žalobce odkazuje, se vztahuje k námitkám, týkajícím se zjištěného skutkového stavu a z něj učiněných závěrů ve vztahu k důkaznímu břemeni v daňovém řízení. Z žaloby vyplývá, že podání ze dne 30. 8. 2017 obsahovalo námitky, vztahující se k procesním vadám před správcem daně. Vzhledem k tomu, že tyto vady však nejsou předmětem doplnění dokazování v odvolacím řízení, tudíž ani předmětem seznámení se zjištěnými skutečnostmi podle § 115 odst. 2 daňového řádu, není žalobcem citovaná judikatura v nyní projednávané věci přílehlavá. Námitky, týkající se procesních vad v řízení před správcem daně tak bylo potřeba považovat za doplnění odvolání, a žalovaný se s těmito námitkami mohl vypořádat až v rozhodnutí o odvolání.
30. Žalobce dále konstatoval, že procesní vadou daňového řízení byla skutečnost, že nebyl přítomen získávání svědecké výpovědi svědka Ing. M. M. K tomu soud uvádí, že otázkou práva daňového subjektu na přítomnost při svědecké výpovědi svědka, činěné jiným členským státem Evropské unie na základě mezinárodního dožádání, se zabýval již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 1. 2014, čj. 1 Afs 73/2011-167. Nejvyšší správní soud v předmětném řízení o kasační stížnosti položil předběžnou otázku k Soudnímu dvoru EU, přičemž na základě odpovědi na tuto předběžnou otázku vyhodnotil, že „[k] otázce práva daňového subjektu účastnit se výslechu svědka v zahraničí orgánem státu dožádaného dle směrnice 77/799/EHS Soudní dvůr uvedl, že takovéto právo směrnice nepřiznává. Současně ovšem připustil, že právo členského státu může daňový subjekt zapojit do různých etap shromažďování informací, zejména do výslechu svědků (viz k tomu bod [52] shora).“ Na základě výše uvedeného pak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „požadavky řádného daňového procesu dle českého práva vyžadují, aby se správce daně pokusil umožnit českému daňovému subjektu účast na výslechu svědka správním orgánem dožádaného státu. Za neexistence mezinárodní nebo evropské úpravy, která by harmonizovala přeshraniční provádění důkazů v daňovém řízení, nic více na českém správci dani požadovat nelze. Pokud tedy český správce daně žádá o výslech svědka podle směrnice 77/799/EHS, měl by v zásadě požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výslechu svědka v souladu s právem dožádaného státu. To samozřejmě za podmínky, že něco takového právo dožádaného státu vůbec umožňuje.“

31. Tomuto požadavku přitom dle zdejšího soudu správce daně dostal, pokud ve formuláři pro mezinárodní výměnu informací správce daně požádal místně příslušný slovenský finanční orgán (Daňový úrad Bratislava) o umožnění přítomnosti žalobce při svědecké výpovědi Ing. M. M. Z odpovědi na tuto žádost dokonce vyplývá, že místně příslušný slovenský finanční orgán o provedení svědecké výpovědi žalobce vyrozuměl, avšak svědek se k danému datu ke svědecké výpovědi nedostavil. Z neznámých důvodů pak již slovenský finanční orgán o náhradním termínu, v němž byla svědecká výpověď Ing. M. provedena, nevyrozuměl. To však nelze přičítat k tíži správci daně. Ten si svou zákonnou povinnost v souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu splnil tím, že požádal dožádaný stát o umožnění přítomnosti žalobce při svědecké výpovědi Ing. M. Ostatně žalobce ani neuvádí, jaké konkrétní výhrady k provedené svědecké výpovědi Ing. M. má, a brojí tak čistě proti skutečnosti, že této výpovědi nebyl přítomen, avšak, jak již bylo řečeno, takové právo žalobci evropská legislativa nepřiznává. Námitka žalobce je tak nedůvodná.
32. Další námitka žalobce spočívala v tvrzení, že bylo nepřipustně zasaženo do jeho práv tím, že s ním nebyla v průběhu daňové kontroly ústně projednána změna výsledku kontrolního zjištění, přestože odvolal svůj dříve udělený souhlas s korespondenčním seznámením s výsledky kontrolního zjištění.
33. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném v době daňového řízení, platí, že *„[s]právce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.“* Podle § 88 odst. 3 daňového řádu platí, že *„[n]a žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.“*
34. Institut seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k tomuto výsledku (§ 88 odst. 3) spolu vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Jeho prostřednictvím se výsledek kontrolního zjištění předkládá daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole opakovaným doplňováním důkazních návrhů. Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, tj. umožnit vydání zprávy o daňové kontrole, která je zpravidla stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45, nebo ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39).
35. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 79/2008-139 je podle zdejšího soudu nepřipadný, neboť z něj nelze dovodit požadavek na ústní projednání výsledku kontrolního zjištění. Předmětný rozsudek shledal pochybení finančních orgánů a porušení čl. 38 odst. 2 Listiny v tom, že nevyrozuměly daňový subjekt o konání svědecké výpovědi a ten jí nemohl být přítomen. Obdobný požadavek na osobní účast daňového subjektu při projednání výsledku kontrolního zjištění z předmětného článku Listiny, ani z daňového řádu vyvodit nelze. Výsledek kontrolního zjištění tvoří závěry správce daně

učiněné na základě dokazování v rámci daňové kontroly. Daňový řád ukládá správci daně seznámit (jakkoli) daňový subjekt s těmito závěry a dát mu prostor na ně reagovat. Osobní účast daňového subjektu při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění není nezbytně nutná, neboť ve lhůtě stanovené správcem daně může daňový subjekt na závěry správce daně reagovat, případně navrhnout doplnění dokazování. Navíc v případě značně obsáhlých kontrolních závěrů lze písemné zaslání výsledku kontrolního zjištění daňovému subjektu považovat za vhodnější, neboť pro adekvátní reakci bude zpravidla nezbytné výsledkem kontrolního zjištění důkladně prostudovat. Až poté bude možné se k němu kvalifikovaně vyjádřit.

36. Soud proto ve shodě se žalovaným uzavírá, že daňový řád ani čl. 38 odst. 2 Listiny nevyžaduje, aby seznámení s výsledkem kontrolního zjištění proběhlo vždy ústně. Žalobce ani neuvádí, jakým způsobem by se jeho právo mělo dotknout, že s výsledkem kontrolního zjištění byl seznámen toliko písemně, nikoliv při ústním jednání.
37. Další námitkou žalobce bylo, že žalovaný zasáhl do jeho procesních práv tím, že mu neprodloužil lhůtu k seznámení se zjištěnými skutečnostmi po doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení, a řízení o prodloužení lhůty zastavil.
38. Ze správního spisu je zřejmé, že žalovaný dne 27. 6. 2017 pod č. j. 29055/17/5200-11431-706871 vydal seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. V něm informoval žalobce o výsledcích dokazování provedeného v odvolacím řízení a stanovil mu lhůtu pro vyjádření v délce 15 dnů. Předmětné sdělení bylo doručeno žalobci tentýž den. Přípisem z 10. 7. 2017 žalobce požádal mj. o prodloužení lhůty k vyjádření a o stanovení nové lhůty. Rozhodnutím ze dne 21. 8. 2017, č. j. 36591/17/5000-11431-706871, žalovaný řízení o žádosti ze dne 10. 7. 2017 zastavil s tím, že lhůtu vyplývající z § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit, neboť jde o lhůtu, s níž zákon spojuje zánik práva navrhnout doplnění důkazních prostředků.
39. Jak žalobce správně upozorňuje, výkladem § 115 odst. 2 daňového řádu se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31. V něm zdůraznil, že lhůty uplatňované při správě daní se rozlišují na ty, které obligatorně stanoví zákon (lhůty zákonné), a lhůty, které může fakultativně stanovit správce daně (lhůty správcovské). Se zákonnými lhůtami je v textu zákona vždy spojen nějaký účinek, jejich délka a běh jsou určeny přímo zákonem a měnit je lze pouze tehdy, připouští-li to explicitně zákon. Oproti tomu lhůty správcovské jsou lhůty, které stanoví správce daně, ať už na základě výslovného zmocnění zákona, nebo v rámci obecné pravomoci. Text § 115 odst. 2 daňového řádu umožňuje správci daně stanovit daňovému subjektu určitou lhůtu pro vyjádření. Prostor pro jeho diskreci ohraničuje odstavce 3, dle kterého může být tato lhůta maximálně patnáctidenní. Na základě tohoto zákonného zmocnění správce daně uváží, jak dlouhou lhůtu v konkrétním případě stanoví. Lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou správcovskou, nikoliv zákonnou. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dovodil, že předmětnou lhůtu lze prodloužit. Zmínil, že ve znění účinném do 28. 2. 2011 bylo v § 115 odst. 3 uvedeno, že „*lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů a nelze ji prodloužit*“. Novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 30/2011 Sb. byla předmětná část z ustanovení § 115 odst. 3 vypuštěna. Podle novelizovaného znění tak nic nebrání možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 prodloužit za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu. Nejvyšší správní soud odmítl argumentaci, že uplynutím předmětné lhůty

dochází k zániku práva vyjádřit se k hodnocení důkazů odvolacím orgánem. Uzavřel, že úprava obsažená v § 36 odst. 5 daňového řádu se vztahuje na uplynutí lhůty, v důsledku něhož dochází k zániku hmotného práva. V případě lhůty pro uplatnění procesního práva (např. lhůta pro vyjádření se k podkladům) se § 36 odst. 5 neuplatní a takovou lhůtu prodloužit lze.

40. V projednávaném případě byla žalobci stanovena maximální (patnáctidenní) lhůta pro vyjádření, případně navržení nových důkazních prostředků dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce požádal o prodloužení lhůty, nicméně žalovaný řízení o žádosti zastavil z důvodu, že je zjevně nepřípustná. Z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 321/2016-31 tedy plyne, že žalobcova žádost o prodloužení lhůty měla být věcně posouzena. Krajský soud si je vědom, že identickou otázkou v řízení o žalobě jednoho z dodavatelů žalobce, které je svým způsobem příbuzné s nyní projednávanou věcí, neboť byl předmětem řízení nárok na odpočet DPH dodavatele žalobce za podobná plnění od podobných dodavatelů, jako v případě žalobce se zabýval senát 30 Af zdejšího soudu v rozsudku ze dne 20. 3. 2020, č. j. 30 Af 7/2018-149, v němž uvedl, že lze „na rozhodnutí o zastavení řízení o této žádosti materiálně nablížet jako na rozhodnutí o neprodloužení lhůty, tedy nevyhovění žádosti“, a že „[s]kutečnost, že žalovaný při posuzování žádosti o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu pochybil, pokud se žádosti odmítl zabývat věcně a řízení o ní zastavil, způsobuje vadu řízení, která však v daném případě neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.“
41. Senát 29 Af v první řadě nesouhlasí s názorem senátu 30 Af, že na rozhodnutí o zastavení řízení je možno hledět jako na rozhodnutí o nevyhovění žádosti o prodloužení lhůty. Jestliže totiž správce daně rozhoduje meritorně o nevyhovění žádosti o prodloužení lhůty, musí toto rozhodnutí být řádně odůvodněno. Za odůvodnění rozhodnutí o žádosti o (ne)prodloužení lhůty dle krajského soudu nelze považovat tvrzení, že lhůtu nebylo možno prodloužit, protože je to ze zákona vyloučeno, a žádost je tak nepřípustná. Zároveň podle § 36 odst. 2 daňového řádu stále platí, že na první prodloužení lhůty k provedení úkonu v daňovém řízení má daňový subjekt za specifických podmínek pro stanovení délky tohoto prodloužení právní nárok. Na druhou stranu se však soud může ztotožnit s názorem senátu 30Af v závěru, že takové pochybení žalovaného nemuselo mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, a tak tomu bylo i v nyní projednávaném případě.
42. Ze správního spisu totiž plyne, že žalobce sice učinil podání, kterým doplnil odvolání, avšak učinil tak až 30. 7. 2017, tedy po uplynutí lhůty i kdyby žalovaný žádosti o prodloužení v souladu se zákonem vyhověl. Pokud by však takové podání učinil ve lhůtě, která by měla být správně stanovena s ohledem na žádost o její prodloužení (v případě žalobce do 15. 7. 2017), a žalovaný se s argumentací, vyjádřenou v takovém podání nevypořádal, mohlo by to mít na následek nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
43. Jako další námitku žalobce prezentoval tvrzení, že nebyl seznámen se zjištěnými skutečnostmi ve vztahu k uplatněným výdajům, vynaloženým na nákupy zboží a hmotného majetku od společností UniTOS spol. s r.o. a AGRO – INVEST TRADE s. r. o. Tato námitka žalobce je důvodná, neboť ze spisového materiálu vyplývá, že v seznámení s výsledky kontrolního zjištění ze dne 27. 6. 2017, č. j. 29055/17/5200-11431-706871, nejsou obsaženy závěry provedení dokazování u výdajů vynaložených žalobcem na nákupy od těchto společností. Soudu je z vlastní úřední činnosti známo, že

v řízení o doměření DPH žalobci za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012, v němž bylo žalovaným vydáno rozhodnutí ze dne 18. 7. 2017, č. j. 28629/17/5300-21443-701358, které je předmětem žaloby u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 72/2017, existuje seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 28. 8. 2017, č. j. 37202/17/5300-21443-701328, které obsahuje v podstatě výlučně hodnocení přijatých plnění od těchto společností žalobcem. To sice na jednu stranu znamená, že žalobce byl obeznámen s hodnocením provedených důkazů ve vztahu k těmto společnostem, avšak na druhou stranu tak byl obeznámen pouze ve vztahu k DPH, nikoliv k dani z příjmů. Naopak žalovaný neseznámil žalobce žádným způsobem se závěry, které učinil z provedených důkazů ve vztahu k plněním přijatým od jmenovaných společností v řízení týkajícím se daně z příjmů. Žalovaný se tak dopustil procesní vady, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť na základě seznámení se zjištěnými skutečnostmi nebyly žalobci poskytnuty takové informace, aby mohl relevantním způsobem reagovat na zjištěné skutečnosti a případně navrhnout jejich doplnění.

44. Důvodnou shledal krajský soud taktéž námitku nesprávného postupu správce daně při přerazování písemností z vyhledávací části spisu do veřejné části spisu. Podle § 65 odst. 1 daňového řádu platí, že „[d]o vyhledávací části spisu se zakládají a) písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu, b) písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní, c) úřední záznamy nebo protokoly o podaných vysvětleních, pokud nejsou použity jako pomůcky, d) písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně.“ Podle odst. 2 stejného ustanovení platí, že „[p]ísemnosti zakládáné do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění. (3) Při přerazení písemnosti z vyhledávací části spisu do příslušné části spisu musí být ze soupisu písemností patrná, která písemnost, zaevidovaná v části vyhledávací, byla přerazena, do které části, pod jakým pořadovým číslem a k jakému datu.“
45. K otázce práva daňového subjektu nahlížet do spisu ve vztahu k jeho vyhledávací části a k povinnostem správce daně při administrativě správního spisu se vyjádřil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, v němž uvedl, že „[d]aňový subjekt má právo nahlížet do úplného soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu a právo obdržet opis či kopii takového soupisu nebo výpis z něho. Z položek soupisu týkajících se vyhledávací části musí být v každém jednotlivém případě patrná, o jakou konkrétní písemnost jde, v té míře, aby si z toho mohl daňový subjekt učinit aspoň rámcovou představu, zda konkrétní písemnosti mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jak s tím počítají § 65 odst. 1 písm. a) a odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, včetně s tím spojeného povinného přesunu písemnosti z vyhledávací do „nevyhledávací“ části spisu v okamžik stanovený zákonem. (...) Soupis písemností obsažených ve vyhledávací části spisu musí být veden jako seznam konkrétních písemností. O tom, zda budou písemnosti přesunuty do „nevyhledávací“ části spisu (§ 65 odst. 2 věta druhá zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), či zda bude umožněno do nich výjimečně nahlédnout (§ 66 odst. 3 daňového řádu), si správce daně

musí činit úsudek a svůj závěr sdělit daňovému subjektu tak, že vždy bude patrné, jaké konkrétní písemnosti (či více konkrétních písemností) jsou předmětem jeho postupu.“

46. Prizmatem výše uvedeného soud vyhodnotil správní spis v nyní projednávané věci, a dospěl k závěru, že správce daně, resp. žalovaný, nedodrželi ani jednu z výše stanovených podmínek pro postup, týkající se informování daňového subjektu o obsahu vyhledávací části spisu. Ze správního spisu se podává, že správce daně nedodržel podmínky pro soupis písemností ve vyhledávací části spisu, neboť z tohoto soupisu není v žádném případě zjevné, zda by daňový subjekt mohl použít předmětné písemnosti jako důkazní prostředek, což má za následek to, že se daňový subjekt musí v podstatě „spolehnout“ na tvrzení správce daně, aniž by toto tvrzení mohl jakkoliv ověřit. Dále je ze správního spisu zjevné, že do soupisu písemností vyhledávací části spisu nebylo umožněno žalobci nahlédnout.
47. Konečně ze správního spisu vyplývá, že poté, co byl žalobci správcem daně odepřen přístup k písemnostem ve vyhledávací části spisu, podal žalobce stížnost podle § 261 daňového řádu, kterou správce daně vyřídil jako nedůvodnou a žalovaný následně na základě prošetření způsobu vyřízení stížnosti postup správce daně potvrdil. Soud však uvádí, že ze způsobu vyřízení stížnosti a následného přezkumu žalovaným vyplývá, že důvody pro ponechání písemností ve vyhledávací části spisu jsou a) že obsahují údaje třetích osob, na jejichž ochraně je dán zájem a b) slouží výlučně pro potřeby správce daně. Tu je nutno v první řadě uvádí, že skutečnost, že písemnosti obsahují údaje třetích osob, není podstatná pro jejich ponechání ve vyhledávací části spisu v řízení, ve kterém dochází ke stanovení daně dokazováním. Ze znění § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu je totiž zjevné, že tento důvod ponechání písemnosti ve vyhledávací části spisu se uplatní pouze v řízení, ve kterém je daň stanovena pomůckami.
48. V řízení, v němž dochází ke stanovení daně dokazováním, je pro ponechání písemnosti ve vyhledávací části spisu po seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění dáno pouze jediné kritérium, a sice že písemnost ani potenciálně nemůže být použita k dokazování. Jak přitom vyplývá z již citované judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. bod č. 34 rozsudku č. j. 2 Afs 188/2019-51), správce daně si v takovém případě musí udělat o (ne)možnosti použít písemnost jako důkazní prostředek přezkoumatelný úsudek. V případě písemností, využitých výlučně pro potřeby – tedy pokud by písemnosti byly využity pro potřeby správce daně, ale potenciálně by mohly být využity v rámci dokazování, a nebyl by tedy splněn požadavek na výlučné využití takových písemností pro potřeby správce daně, nebyl by dán důvod pro jejich ponechání ve vyhledávací části spisu. Správce daně tak pochybil, pokud přezkoumatelným způsobem neodůvodnil, proč nepovažuje písemnosti, obsažené ve vyhledávací části spisu, za použitelné k dokazování v daňovém řízení. Souhrn výše uvedených pochybení, vztahujících se k postupu žalovaného při administrativě vyhledávací části spisu přitom představuje zásah žalobce do práva na spravedlivý proces a na jeho informační sebeurčení, proto se jedná o vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
49. Žalobce taktéž v žalobě poukázal na skutečnost, že u některých plnění dospěl správce daně na základě stejných podkladů v řízení o doměření daně z příjmů k odlišným závěrům, než v řízení o DPH u identických plnění. K tomu krajský soud uvádí, že součástí správního spisu je i rozhodnutí žalovaného 20. 10. 2017, č. j. 44847/17/530-21443-701328, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměřům správce daně na DPH za zdaňovací období 2., 3. a 4. čtvrtletí 2011 a 3. čtvrtletí 2012. Z tohoto rozhodnutí

vyplývá, že žalovaný dovodil u přijatých zdanitelných plnění podrývaku SMS a fekálního návěsu od společnosti J & K Investment Trading s. r. o., že žalobce splnil hmotněprávní a formální podmínky pro odpočet DPH na vstupu od základu DPH.

50. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z § 73 odst. 1 zákona o DPH. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11). Žalovaný tak zjevně neměl v řízení o doměření DPH pochyby o tom, že žalobce přijal zdanitelné plnění tak, jak bylo deklarováno na předloženém daňovém dokladu.
51. Dle soudu není zjevné, jak mohl žalovaný v řízení o dani z příjmů dospět k pochybnostem o vstupní ceně přijatých zemědělských strojů, pokud v řízení o dani z přidané hodnoty jakékoliv výhrady o vstupní ceně, jejíž součástí je i zaplacená DPH, kterou chtěl následně žalobce odečíst od základu DPH neshledal. Ze závěrů daňového řízení o doměření DPH nicméně nelze činit jednoznačné závěry pro řízení o doměření daně z příjmů. Soud totiž nemůže učinit závěr o tom, zda v řízení o DPH dospěl žalovaný správně k závěru o splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH, aniž by přezkoumal rozhodnutí žalovaného č. j. 44847/17/530-21443-701328, což by v nyní projednávané věci vedlo nad rámec přezkumné činnosti, vymezený předmětem tohoto řízení. Jinými slovy nelze říct, zda žalovaný měl pravdu v řízení o DPH, a tudíž by bylo na místě uznat žalobci výdaj v podobě odpisu dlouhodobého hmotněprávního majetku v nyní projednávané věci, nebo naopak dospěl ke správnému závěru v nyní projednávané věci, že žalobce neprokázal vstupní cenu pro uplatnění odpisu dlouhodobého hmotného majetku, ale v takovém případě nemohl žalovaný v řízení o doměření DPH dospět k závěru o splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odečet (byť tento závěr není pro nyní projednávanou věc relevantní). Samozřejmě pak existuje možnost, že skutkové a právní závěry žalovaného nebyly správné ani v jednom ze jmenovaných řízení.
52. Vzhledem k tomu, že žalovaný vycházel v daňovém řízení o doměření daně z příjmů i DPH ze stejného obsahu správního spisu, tudíž i ze stejných důkazních prostředků, v nyní projednávané věci je dostačující, pokud soud přezkoumá splnění podmínek pro uplatnění odpisu dlouhodobého hmotného majetku žalobce, který byl žalovaným v nyní projednávané věci rozporován, neboť správní spis pro daňové řízení o doměření DPH nemohl obsahovat důkazní prostředky, které by u žalobce prokázaly splnění hmotněprávních podmínek pro odečet DPH na vstupu od základu DPH, ale které by následně nebyly k dispozici v řízení o doměření daně z příjmů žalobci. Přesto, že se nejedná o vadu, která by způsobovala nezákonnost napadeného rozhodnutí, se však dle

krajského soudu jedná o nekonzistentnost, která jistě příliš nepřidává na důvěryhodnosti rozhodovací činnosti orgánů finanční správy v očích veřejnosti.

53. Další námitkou žalobce bylo, že žalovaný neprovedl důkazní prostředky, navrhané žalobcem v odvolacím řízení – svědecké výpovědi osob, od nichž měl být žalobci zprostředkován společností P.A.P.V. Trading s. r. o. prodej nemovitých věcí – pozemků. Je pravdou, že prokázání toho, že výdaj, zaplacený v podobě provize pro zprostředkovatele, je odečitatelný od základu daně, je součástí důkazního břemene, které tíží daňový subjekt. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1. 11. 2006, č. j. 2 Afs 14/2006-55: *„Především tedy je nutné, aby zájemce prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal (a to ať již ve vztahu přímo k nim či ve vztahu k osobám, o nichž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že na tyto třetí osoby budou působit ve prospěch zájemce). Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které zde připadají v úvahu, bude na zájemci, aby si zajistil přiměřené záznamy (příp. svědectví) o jednání zprostředkovatele; typicky jimi budou záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa (např. těm útvarům oslovovaných právnických osob, které měly na starosti investice či nákup materiálu) byly zasílány podklady s údaji o zájemcem nabízených službách či zboží a co bylo jejich obsahem. Důležitá v této souvislosti bude identifikace, s kým a kdy bylo jednáno či komu (kam) a jaké materiály byly zasílány, neboť z této informace bude lze posoudit, zda zprostředkovatel vyvíjel svoji aktivitu ve vztahu k osobám, o nichž se mohl rozumně domnívat, že mohly rozhodovat či (ať již přímo nebo zprostředkovaně) působit na k rozhodnutí oprávněné osoby v tom směru, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy, a zda tato aktivita byla svojí povahou, rozsahem, obsahem a náklady na ni vynaloženými přiměřená cíli, který jí měl být dosažen.*
54. Skutečnost, že důkazní břemeno k prokázání nároku na uznání výdaje leží na žalobci, však neznamená, že žalovaný neposkytne k prokázání tohoto nároku žalobci náležitou součinnost. Žalobce navrhoval v odvolacím řízení doplnit dokazování o svědecké výpovědi bývalých vlastníků pozemků, které měly být zprostředkovaně prodány žalobci. K tomuto důkaznímu návrhu žalovaný uvedl v bodě [122] napadeného rozhodnutí, že tyto svědecké výpovědi neprovede, jsou dle žalovaného nerelevantní – ze skutkového stavu je dle žalovaného „více než pravděpodobné“ že paní Š. a P. K. pomáhaly žalobci z pozice manželky a kamarádky. K neprovedení důkazních prostředků je však s ohledem na zásadu materiální pravdy v daňovém řízení potřeba přistupovat restriktivně. Ústavní soud k tomu v nálezu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, vyjádřil právní názor, že *„[n]eakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potenci. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.“* Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 8. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016-20, uvedl, že *„[s]právce daně neporuší zákon, pokud neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu. Může*

odmítnout důkaz, pokud by tento nepřinesl žádnou novou skutečnost nebo by byl proveden nadbytečně, protože jiné provedené důkazy jsou zcela jednoznačné.“

55. Z citované judikatury je zjevné, že důvod neprovedení svědeckých výpovědí ze strany žalovaného nemůže obstát. Provedení žalobcem navrhovaných svědeckých výpovědí totiž není podstatné z hlediska prokázání obsahu smlouvy mezi žalobcem a P.A.P.V. Trading s. r. o. jako takového, ale z hlediska faktického fungování vztahu mezi žalobcem a jeho dodavatelem. Je jasné, že navrhovaní svědci nejspíše nepotvrdí žalovanému, jaká měla být ujednaná výše provize mezi žalobcem a P.A.P.V. Trading s. r. o. Navrhovaní svědci by však mohli být zcela relevantní pro zjištění fakticity vztahu mezi žalobcem a P.A.P.V. Trading s. r. o., zejména by byli schopni vypovědět o tom, kdo s nimi o prodeji pozemků jednal, jakým jménem a na čí účet, kdo pro ně zařizoval převod vlastnického práva a další záležitosti, které dle obsahu správního spisu měly být předmětem poskytnutých služeb P.A.P.V. Trading s. r. o. žalobci. Důkazy získané v průběhu správního řízení má totiž žalovaný povinnost vyhodnocovat ve vzájemné souvislosti, a proto je zcela legitimní požadavek ze strany žalobce provést svědecké výpovědi osob, s nimiž měla jednatelka P.A.P.V. Trading s. r. o. ve prospěch žalobce jednat, a ověřit, zda ve vzájemné souvislosti s těmito výpověďmi obstojí svědecká výpověď P. K. a tvrzení žalobce. Ostatně v soukromém právu je pro hodnocení právního jednání podstatný jeho obsah, nikoliv forma – podstatné tak je, jaký byl obsah vztahu mezi žalobcem a P.A.P.V. Trading s. r. o., k osvětlení čehož navrhované svědecké výpovědi dle krajského soudu jednoznačně přispět mohou (k tomu srov. z recentní judikatury např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2021, č. j. 7 Afs 241/2019-52, bod 39). Tvrzení žalovaného, jímž odmítl provést svědecké výpovědi, považuje soud za čistě spekulativní a do jisté míry značně účelové.
56. Soud k tomu navíc uvádí, že svědecká výpověď stojí i jako samostatný důkazní prostředek [§ 96 daňového řádu], a aby bylo možno přihlížet k tvrzením svědka jako k důkazu, není nezbytné potvrzení těchto tvrzení dalšími důkazními prostředky, ledaže by správce daně dostatečným způsobem zpochybnil svědeckou výpověď, nebo ji spolehlivým způsobem shledal jako nedostačující pro prokázání sporných skutečností. Tato námitka žalobce je proto taktéž důvodná.
57. Pochybení při dokazování se pak dopustil žalovaný taktéž při hodnocení svědecké výpovědi R. D., která je zaznamenaná v protokolu ze dne 11. 4. 2017, č. j. 1806045/17/3013-60562-709271. Správce daně tohoto svědka předvolal k získání informací o obchodním vztahu žalobce a AutoAgro Tech s.r.o., přičemž tato společnost měla žalobci ve 4. čtvrtletí 2012 dodat v několika dodávkách dva druhy zdanitelného plnění – hnojivo PK 25-25 a sójové boby. Jak však žalobce správně poukázal v žalobě, ačkoliv se u těchto dvou druhů zdanitelných plnění jednalo o plnění na sobě nezávislá, přijatá samostatně na základě samostatných faktur v období od 18. 10. 2012 do 28. 11. 2012, v průběhu svědecké výpovědi nebyla ze strany správce daně svědkovi R. D. položena jediná otázka, která by se týkala poskytnutí zdanitelného plnění v podobě sójových bobů. Navzdory tomu však žalovaný v napadeném rozhodnutí činí ze svědecké výpovědi závěry jak k dodávce hnojiva, tak k dodávce sójových bobů, a zpochybňuje dostatečnost svědecké výpovědi k prokázání nároku na odpočet výdajů na oba pořízené druhy zboží, a to přesto, že celá svědecká výpověď směřovala k zjištění informací o dodávkách hnojiva a v podstatě žádná otázka nesměřovala k dodávce sójových bobů. Dle soudu tak správce daně nejenže nesprávně provedl svědeckou výpověď, žalovaný nadto hodnocení této svědecké výpovědi

nezákonně rozšířil i na skutečnosti, které vůbec nemohly ze svědecké výpovědi vyplývat, neboť se správce daně svědka na tyto skutečnosti nezeptal. I tato námitka žalobce je tak shledána důvodnou. Nedůvodné je však tvrzení žalobce, že výpověď R. D. nebyla prováděna s ohledem na předmět dokazování podle protokolu o provedené svědecké výpovědi ve vztahu ke zkoumaným zdaňovacím obdobím, neboť z předmětného protokolu je zjevné, že se správce daně dotazoval R. D. na dodávky zboží žalobci v letech 2011 až 2013.

58. Dle soudu jsou tato procesní pochybení dostačujícím důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, neboť mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Zároveň s ohledem na povahu procesních pochybení žalovaného, uvedených výše není účelné věcně přezkoumávat napadené rozhodnutí v rozsahu, týkajícím se uplatněných výdajů žalobce z nákupu sójových bobů a k výdajům na zprostředkovatelské služby, neboť v navazujícím řízení by mohlo dojít k doplnění dokazování takovým způsobem, že by to nakonec věcné posouzení mohlo zásadním způsobem ovlivnit. Ve zbylé části věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí nic nebrání. Soud tedy přistoupil k meritorní námitce žalobce, že žalovaný nedostatečným způsobem zpochybnil prokázání účelnosti dílčích výdajů, o které si žalobce v letech 2011 a 2012 chtěl upravit základ daně.
59. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Podle odst. 4 téhož paragrafu dále *„pokud 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“*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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“*.
60. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně 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. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, 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). Prizmatem uvedeného proto soud nahlížel na zpochybnění jednotlivých výdajů, uplatněných žalobcem, ze strany žalovaného.

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku – zemědělských strojů

61. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odmítl uznat žalobci odpisy dlouhodobého hmotného majetku – zemědělských strojů, pořízených žalobcem od dodavatelů J & K Investment Trading s. r. o. (válce DAL-BO, podrývák SMS, fekální návěs), AGRO - INVEST TRADE s. r. o. (rozmetadlo SULKY) a částečně od dodavatele UniTOS spol. s r.o. (traktor New Holland, postřikovač Hardi). Soud v první řadě stručně uvádí, že žalovaný neuznal žalobci odpis z rozmetadla SULKY proto, že se nepodařilo vyslechnout jednatele společnosti AGRO - INVEST TRADE s. r. o., Ing. M. M., a nepodařilo se tedy prokázat dodavatele a vstupní cenu. Toto tvrzení není pravdivé, neboť správní spis obsahuje zápisnicu o ústnom pojednávání ze dne 7. 6. 2017, č. j. 101242109/2017, kterou s Ing. M. M. provedl Daňový úřad Bratislava na základě žádosti správce daně o mezinárodní výměnu informací správce daně. Žalovaný tak zjevně dostatečně nezpochybnil odpis z dlouhodobého hmotného majetku rozmetadlo SULKY, když svůj závěr založil na absenci důkazního prostředku, který je ve spise obsažen, nadto kdy ve svědecké výpovědi Ing. M. na otázku Daňového úřadu Bratislava „Predala spoločnosť AGRO-INVEST TRADE s.r.o. spoločnosti AGRO Žádovica rozmetadlo priemyselných hnojív?“ odpověděl „Áno“ a na otázku „O aký typ rozmetadla išlo? Za akú cenu, kedy bolo rozmetadlo predané?“ odpověděl „Asi koniec roka 2011 alebo začiatok roku 2012. Typ to bol asi SULKY. Cenu si nespomínám.“ Ve spise tedy nejenže je obsažena svědecká výpověď Ing. M., ten dokonce potvrdil prodej předmětného dlouhodobého majetku žalobci, uvedl správně období i typ.
62. Na cenu si však svědek nevzpomněl, avšak dle soudu za situace, kdy správce daně nemá pochyb o tom, že AGRO – INVEST TRADE s. r. o. dodala žalobci další dlouhodobý hmotný majetek – manipulátor New Holland a diskový podmítač GB, přičemž cena, kterou žalobce uvedl, že zaplatil z tohoto dlouhodobého hmotného majetku, odpovídá ceně, kterou nezávisle zjistil správce daně, nestačí dle krajského soudu ke zpochybnění vstupní ceny rozmetadla SULKY pouhé konstatování, že svědek si cenu nepamatuje, a správce daně proto o ní má pochybnosti. Ostatně od prodeje rozmetadla SULKY do provedení svědecké výpovědi uplynulo zhruba 5 let, a nelze tak po svědkovi chtít, aby si všechny skutečnosti pamatoval do detailu. Důkazní prostředky je totiž potřeba posuzovat ve vzájemné souvislosti, a jestliže žalobce prokázal u jiných plnění od stejného dodavatele cenu dlouhodobého hmotného majetku a ke spornému rozmetadlu SULKY doložil příslušný daňový doklad, přičemž dodavatel potvrdil prodej tohoto majetku žalobci, musí žalovaný najít dostatečný způsob, jak zpochybnit, že žalobce skutečně zaplatil za předmětnou věc tolik, kolik deklaruje. Ten totiž své primární důkazní břemeno unesl předložením formálně bezvadných dokladů. Pokud jediným argumentem žalovaného ke zpochybnění tohoto formálního dokladu je, že nebylo možno provést svědeckou výpověď, který nadto neodpovídá obsahu správního spisu, je zpochybnění tohoto výdaje, uplatňovaného žalobcem, nedostatečné.
63. Žalovaný dále neuznal žalobci částečně odpis dlouhodobého hmotného majetku traktor New Holland a postřikovač Hardi, neboť byly tyto věci hrazeny úvěrem, avšak úvěrovaná částka (750 000 Kč) se liší od částky, uplatněné žalobcem na faktuře (900 000 Kč). K tomu soud uvádí, že dle žalovaného žalobce tento rozdíl nijak nevysvětlil. Toto tvrzení však není

pravdivé. V daňovém řízení totiž byl proveden výslech jednatele společnosti UniTOS spol. s r. o. J. Š., který byl konfrontován se skutečností, že jako dodavatel tato společnost vystavila žalobci za předmětné zemědělské stroje fakturu na 750 000 Kč. Svědek k této konfrontaci uvedl, že důvodem byla chyba účetního UniTOS spol. s r. o., který tuto částku považoval za částku s DPH, ačkoliv se jednalo o smlouvenou částku bez DPH. Následně proto byla vystavena nová faktura, v níž částka 750 000 byla částkou bez DPH a částka 900 000 Kč byla stanovena po započtení DPH. V letech 2011 a 2012 přitom byla základní sazba DPH podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2012, ve výši 20 % z ceny zdanitelného plnění. DPH v sazbě 20 % z plnění o ceně 750 000 Kč je 150 000 Kč. Celkově tak cena zdanitelného plnění, které v letech 2011 a 2012 bylo pořízeno za cenu 750 000 Kč bez DPH, byla 900 000 Kč s DPH. Výpověď svědka J. Š. představuje dle soudu dostatečně smysluplné vysvětlení pro rozdílnost částek, které shodně s žalobcem tento svědek uvedl jako částku, za kterou byly traktor New Holland a postřikovač Hardi žalobcem pořízeny, a částkou, která byla uvedena v původních fakturách na tyto stroje. Pokud chtěl proto žalovaný unést své důkazní břemeno ohledně pochybností o vstupní ceně tohoto dlouhodobého hmotného majetku, měl se dle soudu vypořádat s tvrzením J. Š., že rozdíl v částkách na původních fakturách, vystavených na traktor New Holland a postřikovač Hardi, a žalobcem zavedených fakturách v účetnictví, byl způsoben omylem ve stanovení ceny těchto strojů a DPH, která měla z přijetí zdanitelných plnění žalobcem zaplácena.

64. Soud se se žalovaným neztotožnil ani v otázce hodnocení prokázání vstupní ceny u fekálního návěsu a podrývaku SMS. V první řadě lze zopakovat, že daňový subjekt primárně unáší své důkazní břemeno v daňovém řízení předložením formálně bezvadných daňových dokladů. Až za situace, kdy správce daně dostatečně věrohodným způsobem zpochybní průkaznost, pravdivost, úplnost anebo věrohodnost žalobcem předložených dokladů, bude mít daňový subjekt povinnost prokázat skutečnosti, které tvrdí, náhradním způsobem. Žalovaný rozporoval tvrzení žalobce primárně rozporováním svědecké výpovědi J. K., bývalého jednatele společnosti J & K Investment Trading s. r. o., dodavatele žalobce. Ten dle žalovaného nedostatečně přesně vypovídal zejména o opravách výše uvedených zemědělských strojů, které měl odkoupit ve stavu, nezpůsobitelném provozu, a následně repasovat a prodat žalobci.
65. Soud však tyto pochybnosti nepovažuje za dostatečné. To, že si svědek nepamatoval přesně cenu za opravy strojů, které měl po repasi prodat žalobci, dle soudu samozřejmě nepřidalo v důkazní situaci žalobci, na druhou stranu mu však tato skutečnost nemůže být ani kladena k tíži. Žalobce totiž netvrdil, za jakou cenu byly předmětné stroje opraveny předtím, než mu byly prodány, jeho povinností tak bylo prokazovat pouze cenu, za kterou stroje od J & K Investment Trading s. r. o. nakoupil. Nadto žalovaný žádným přesvědčivým způsobem obvyklou cenu za tvrzené opravy předmětných zemědělských strojů ani následnou prodejní cenu těchto strojů nezpochybnil. Ke stejnému závěru je pak třeba dojít k pochybnostem žalovaného, vyjádřeným ve vztahu k rozporovanému servisu, v němž měly proběhnout opravy strojů, které žalobce od J & K Investment Trading s. r. o. nakoupil. Žalobce netvrdil, že opravy proběhly v předmětném servisu a ani to unesení důkazního břemene z jeho strany není relevantní.
66. Za situace, kdy daňový subjekt tvrdí, že nakoupil určité zboží od svého dodavatele, a toto tvrzení prokáže formálně bezvadným daňovým dokladem, dodavatel daňového subjektu je

kontaktní a potvrdí uskutečnění tohoto obchodu, není pochyb o existenci předmětného zboží, není prokázáno personální propojení mezi dodavatelem a daňovým subjektem, a zároveň žalovaný nijak nerozporuje cenu, která měla být dle tvrzení daňového subjektu podle předloženého daňového dokladu za nákup tohoto zboží vynaložena, nemůže dle soudu žalovaný dostatečně zpochybnit unesení důkazního břemene tímto daňovým subjektem pouze poukazem na nesrovnalosti obchodního případu, které vznikly na straně dodavatele (např. že nemohlo být dodáno deklarovanými subdodavateli, že dodavatel nevyvaložil tvrzené výdaje související s příjmem v podobě prodeje zboží daňovému subjektu atd.). Příkládat takové skutečnosti žalobci k tíži by totiž bylo excesivním pojetím důkazního břemene v daňovém řízení. K obdobnému závěru dospěl zdejší soud například již v rozsudku ze dne 25. 8. 2014, č. j. 62 Af 34/2013-78, který byl následně potvrzen Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46.

67. Nad rámec lze k uvedenému doplnit, že v takové situaci lze uvažovat o tom, že by následně mohl mít problémy s prokazováním výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, dodavatel daňového subjektu, který potvrdil na jeho straně vznik příjmu tím, že ve svědecké výpovědi potvrdil uskutečnění předmětného obchodního případu, u nějž však již v daňovém řízení s daňovým subjektem vyplynuly na povrch skutečnosti, které by mohly vyvolávat pochybnosti o prokázání těchto výdajů. To však není předmětem nyní projednávané věci – v nyní projednávané věci je podstatné, že žalobce tvrdil vynaložení výdaje, k němuž předložil formálně bezvadný doklad, a dodavatel následně vynaložení tohoto výdaje potvrdil; o existenci zboží, které bylo předmětem tohoto výdaje, není pochyb, není pochyb ani o tom, že žalobce zboží používá ke své ekonomické činnosti a je jeho vlastníkem, a žalovaný nijak nezpochybnil, že by vynaložení předmětného výdaje v deklarované výši bylo obvyklé. Soud tak i zde přisvědčil námitce žalobce a dospěl k závěru, že žalovaný relevantním způsobem nezpochybnil vynaložení výdaje za fekální návěs a podrývák SMS žalobcem.
68. Kde se však soud s hodnocením uplatnitelnosti výdaje žalobcem při úpravě základu daně ztotožnil, je výdaj v podobě válců DAL-BO. Ze správního spisu totiž vyplývá, že tyto válce se v době provedení místního šetření u žalobce nenacházely v jeho dispozici, neboť žalobce tvrdil, že tyto válce byly dále prodány. Žalovanému se však toto tvrzení podařilo zpochybnit tím, že zjistil, že deklarovaný odběratel těchto válců, MMP Partners, s. r. o. (slovenská společnost), je nekontaktní a za období, v němž mělo dojít k prodeji válců DAL-BO této společnosti žalobcem, tedy 1. čtvrtletí 2014, tato společnost nevykázala přijetí jakéhokoliv plnění z jiného členského státu. Vzhledem k této skutečnosti žalovaný dostatečným způsobem zpochybnil faktickou existenci deklarovaného zboží, resp. to, že by k němu měl žalobce v období, za něž uplatňoval odpis z tohoto dlouhodobého majetku, vlastnické právo a využíval ho ke své ekonomické činnosti. Žalobce v navazujícím řízení tyto pochybnosti nevyvrátil, proto bylo na místě odpis z válců DAL-BO pro účely úpravy základu daně žalobci neuznat.

Nákup hnojiv a pšenice

69. Žalobce dále uplatňoval za předmětná zdaňovací období jako účelně vynaložené výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nákup hnojiv síran draselný a AFOMOS od společnosti AGRO – INVEST TRADE s. r. o., hnojiva PK 25-25 od společnosti AutoAgro Trade s. r. o. a hnojiv draselná sůl a AFOMOS od společnosti J & K Investment Trading s. r. o. Nákup hnojiva od společnosti J & K Investment Trading s. r. o. žalovaný

zpochybnil zejména s ohledem na skutečnost, že dle provedeného dokazování J & K Investment Trading s. r. o. nemohla získat hnojivo, které mělo být předmětem prodeje žalobci, od svého dodavatele (tedy subdodavatele žalobce), společnosti AGRONAVI s. r. o. Dle svědecké výpovědi Vincence Ščerbáka, bývalého jednatele této společnosti, totiž měla AGRONAVI s. r. o. ve zdaňovacím období 2011 a 1. čtvrtletí 2012 podnikat pouze jako pronajímatel nemovitostí. Dodání hnojiva od společnosti AutoAgro Trade s. r. o. žalovaný zpochybnil na základě toho, že v areálu, v němž mělo dle výpovědi svědka R. D. dojít k převzetí hnojiva pro žalobce od dodavatele AutoAgro Trade s. r. o. (tedy subdodavatele žalobce), společnosti ALEMIN, tato společnost neměla ani sídlo, ani skladovací prostory.

70. Soud k tomu opakovaně uvádí, že za situace, kdy žalobce k vynaložení výdaje předložil formálně bezvadný doklad, a jeho dodavatel následně vynaložení tohoto výdaje potvrdil, o existenci zboží, které bylo předmětem tohoto výdaje, není pochyb, není pochyb ani o tom, že zboží bylo využito k dosažení, zajištění a udržení příjmů a není zpochybněna ani přiměřenost výše vynaloženého výdaje, nemůže žalovaný unést důkazní břemeno pouze poukazem na skutečnost, že dodavatel žalobce nemohl dle provedeného dokazování nabýt zboží, dodané žalobci, od svého dodavatele. Žalobce totiž nic takového v daňovém podání netvrdil, a není tak povinen tuto skutečnost dokazovat.
71. Žalobce přitom v daňovém řízení předkládal k prokázání použití pořízených hnojiv evidenci hnojiv vedenou podle § 9 odst. 6 zákona č. 156/1998 Sb, o hnojivech, pomocných půdních látkách, pomocných rostlinných přípravcích a substrátech a o agrochemickém zkoušení zemědělských půd, ve znění účinném od 23. 1. 2009 do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o hnojivech“), svědeckou výpověď svých zaměstnanců – traktoristy a hlavního agronoma, kteří hnojení prováděli, resp. nařizovali, čímž chtěl prokázat faktickou dispozici hnojivy, která žalobce nakoupil, a jejich použití pro dosažení, zajištění a udržení zisku. Žalovaný však faktické použití hnojiv tak, jak bylo uváděno a dokazováno žalobcem, nijak nerozporoval. Stejně tak žalovaný nerozporoval použití těchto hnojiv pro dosažení, zajištění a udržení zisku. Všichni dodavatelé žalobce zároveň potvrdili dodávku hnojiv žalobci, a žalovaný nijak nezpochybnil obvyklost ceny, kterou žalobce za hnojiva svým dodavatelům zaplatil.
72. Za čistě spekulativní pak soud považuje závěr žalovaného, že evidence hnojiv vedená žalobcem není průkazná, neboť z příbalových letáků a etiket předložených žalobcem vyplývá, že některá hnojiva se používá na jiné plodiny, než jaké žalobce v rozhodném období pěstoval. Žalovaný nedisponuje jakýmkoliv odborným substrátem k tomu, aby mohl hodnotit vhodnost či možnost použití hnojiv pro plodiny, které žalobce v rozhodném období pěstoval. To, že je nějaké hnojivo vhodné pro určité druhy plodin, neznamená, že by pro jiné být použito nemohlo – nadto si lze představit, že specifické použití hnojiv bude potřeba zvažovat i s ohledem na strukturu zemědělské půdy či klimatické podmínky. Proti obdobnému postupu žalovaného se vymezil i Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek ze dne 23. 6. 2021, č. j. 1 Afs 70/2021-41).
73. K dodávce hnojiv od AGRO – INVEST TRADE s. r. o. pak žalovaný neuvedl žádné specifické výhrady. Nadto žalovaný zcela opomněl zohlednit v odůvodnění napadeného rozhodnutí svědeckou výpověď Ing. M., bývalého jednatele AGRO – INVEST TRADE s. r. o., který ve své svědecké výpovědi dodávku hnojiva síran draselný a AFOMOS žalobci v předmětných zdaňovacích obdobích potvrdil.

74. Soud tak z výše uvedených důvodů uzavírá, že námitka nedostatečného zpochybnění účelnosti žalobcem uplatněných výdajů na hnojiva od dodavatelů AGRO – INVEST TRADE s. r. o., AutoAgro Trade s. r. o. a J & K Investment Trading s. r. o., je důvodná.
75. Důvodnou však soud naopak neshledal námitku žalobce, že stejného pochybení se dopustil žalovaný i ve vztahu k nakoupené pšenici. Žalovaný zpochybnil účelnost výdajů na nákup pšenice pro osev od společností AGRO – INVEST TRADE s. r. o. a J & K Investment Trading s. r. o. z důvodu, že subdodavatelem této pšenice měla být u obou dodavatelů žalobce společnost AGRONAVI s. r. o., přičemž žalovaný své pochybnosti opřel o obdobné důvody, jako u dodávek hnojiva těmito společnostmi žalobci (viz výše), pro které AGRONAVI s. r. o. nemohla být subdodavatelem této pšenice. Nadto dále žalovaný zpochybnil vhodnost pšenice, nakoupené žalobcem, k použití na žalobcem deklarovaný účel (osev). Z žaloby však vyplývá, že žalobce nerozporuje v tomto ohledu argumentaci žalovaného o vhodnosti žalobcem nakoupené pšenice k osevu. Žalobce pouze namítl, že tento způsob použití pšenice k osevu byl pro žalobce velmi finančně výhodný. Soud nemůže přezkoumávat napadené rozhodnutí nad rámec žalobcem uplatněných námitek, proto v tomto ohledu musí dospět k závěru, že žalovaný zpochybnil použití žalobcem nakoupeného zboží pro dosažení, zajištění a udržení příjmů, přičemž žalobce tyto pochybnosti nenapadá, proto nečiní tyto pochybnosti spornými. Pochybnosti žalovaného tak v tomto dílčím případě byly dostatečné pro odepření nároku na úpravu základu daně o účelně vynaložené náklady v podobě pšenice.

Reklamní a propagační činnosti

76. Konečně žalovaný rozporoval výdaje uplatněné žalobcem na reklamní a propagační činnost od společnosti P.A.P.V. Trading s. r. o. ve zdaňovacím období 2012. Reklamní a propagační činnost měla spočívat v tisku reklamních letáků a vizitek a v následné distribuci těchto letáků. Žalovaný své pochybnosti založil zejména na vyjádření dílčích nesrovnalostí ve výpovědích předvolaných svědkyň – P. K., jednatelky P.A.P.V. Trading s. r. o., a Z. Š., která měla osobně provádět roznos letáků pro P.A.P.V. Trading s. r. o. Na základě těchto rozporů následně žalovaný vyjádřil pochybnosti o faktickém uskutečnění uplatněného výdaje. Soud opět s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 70/2021-41 uvádí, že ačkoliv mohly dílčí nesrovnalosti ve výpovědích svědkyň vyvolat v žalovaném určité pochybnosti, není nepochopitelné, že za situace, kdy se výsledky konaly přibližně 5 let od uskutečnění deklarovaného výdaje, se vyskytly dílčí nesrovnalosti ve výpovědích svědkyň. Podstatné však je, že obě svědkyně nezávisle na sobě a dostatečně obdobným způsobem potvrdily činnost, která měla být pro žalobce uskutečněna. Nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že žalovaný, pokud chtěl skutečně zpochybnit činnost, prováděnou žalobcem, mohl vyslechnout osoby, se kterými měl žalobce na základě propagační činnosti P.A.P.V. Trading s. r. o. být schopen uzavřít smlouvy o nájmu (resp. dnes pachtu) hospodářských pozemků, a tak zpochybnit výpovědi svědkyň.
77. Za situace, kdy však žalovaný neprezentuje jako pochybnosti o uskutečnění deklarovaného výdaje jiné pochybnosti, než ty, které jsou založeny na dílčích nesrovnalostech ve výpovědích svědkyň, které však v důsledku potvrzují uskutečnění deklarovaného výdaje, nejsou takové pochybnosti zdaleka dostatečné pro odepření nároku na úpravu základu daně o tyto deklarované výdaje.

V. Závěr a náklady řízení

78. Soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil částečně proto, že se žalovaný i správce daně dopustili v daňovém řízení procesních vad, které mohly mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], částečně pro nezákonnost [§ 78 odst. 1 s. ř. s.], a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.
79. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Ze spisu vyplývá, že žalobci vznikly toliko náklady na zaplacení soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, soud proto přiznal žalobci náhradu nákladů řízení vůči žalovanému v této výši.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 6. května 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu