



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **K+M+K Barci s. r. o.**, IČO: 03378063,
sídlem U Stružníku 1199/71, 738 01 Havířov,
zastoupená Ing. Radoslavem Vyčítalem, daňovým poradcem,
sídlem Pražská 1406/10, 408 01 Rumburk,

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2020, č. j. 6239/20/5300-22441-705341,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého daňového poradce domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 2. 2020, č. j. 6239/20/5300-22441-705341, jímž byly zamítnuty její odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 9. 2018, č. j. 2137150/18/2513-50523-507333, za zdaňovací období únor 2015, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 87 143 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 17 428 Kč, a č. j. 2145299/18/2513-50523-507333, za zdaňovací období říjen 2015, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 34 720 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 6 944 Kč. Žalobkyně se zároveň domáhala toho, aby soud zrušil i nadepsané dodatečné platební výměry a žalovanému uložil povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

1. Žalobkyně úvodem žaloby popsala dosavadní průběh projednávané věci. Dále uvedla, že jí bylo dne 17. 1. 2020 doručeno seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření v rámci odvolacího řízení, přičemž byla lhůta k vyjádření stanovena do dne 1. 2. 2020. Dne 18. 1. 2020 žalobkyně požádala o prodloužení této lhůty do dne 20. 2. 2020. Žalovaný poté řízení o této žádosti rozhodnutím ze dne 6. 2. 2020 zastavil s tím, že lhůtu podle § 115 odst. 3 daňového řádu nelze prodloužit. Žalobkyně následně brojila proti rozhodnutí o zastavení řízení odvoláním podaným dne 20. 2. 2020, avšak žalovaný vydal napadené rozhodnutí dříve, než bylo rozhodnuto o jejím odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení. Žalobkyně má tudíž za to, že byla postupem žalovaného krácena na svých právech, neboť jí předložené důkazní prostředky (dne 20. 2. 2020) nebyly vůbec hodnoceny.
2. Žalobkyně dále namítla nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť v případě dodatečného platebního výměru č. j. 2137150/18/2513-50523-507333 jí byla v rozporu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), doměřena DPH, a to z důvodu vyloučení přijatých zdanitelných plnění na pořízení vozidla Mercedes Benz a nákupu pohonných hmot za zdaňovací období únor 2015. V odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí přitom bylo žalobkyni poukázáno na předloženou „specifikaci“, o níž správce daně prohlásil, že je účelová, aniž by to jakkoliv řádně odůvodnil. I žalovaný pak dle žalobkyně učinil své závěry jen na základě některých skutečností, které podal tak, aby hovořily v její neprospěch, když např. v bodě 25 napadeného rozhodnutí citoval, že mělo být v Komerční bance jednáno se zaměstnankyní D. (namísto D.), která tam nepracovala, i přesto, že ve „vyjádření“ bylo uvedeno, že došlo k písařské chybě. Z „protokolu“ dle žalobkyně také nevyplývá, jak správce daně hodnotil svědeckou výpověď svědka E. Zda jeho výpověď, že vozidlo užíval ke služebním účelům, považoval za pravdivou či nikoliv, a z jakého důvodu. Pouhé konstatování, že jmenovaný svědek nebyl schopen při výslechu identifikovat některou jízdu, což bylo s ohledem na tříletý časový odstup pochopitelné, tak dle žalobkyně nepostačovalo k odůvodnění závěru, že je kniha jízd nepravdivá. Kontaktní údaje na osoby, s nimiž bylo jednáno, byly zároveň uvedeny v předaných písemnostech v souvislosti s kontrolou daně z příjmů. Žalobkyně též dodala, že se při běžném fungování menších společností písemné zprávy o ústních jednáních zpravidla nevyhotovují. Na tato Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

jednání zpravidla navazuje písemná komunikace (e-mailová), která byla správci daně předložena. Správce daně také uvedl, že nebyly předloženy žádné důkazní prostředky týkající se pronájmu vozidla panu B., ačkoliv dne 20. 2. 2020 žalobkyně předložila fakturu za pronájem vozidla Mercedes Benz za období květen 2017 až leden 2018, souhlas VW FINANCIAL SERVICES ze dne 31. 5. 2017 s užíváním vozidla třetí osobou, záznamní povinnost za leden 2018 a přiznání k DPH. Z uvedených podkladů přitom dle žalobkyně plyne, že zdanitelné plnění na výstupu bylo zahrnuto v daňovém přiznání za leden 2018. Tyto důkazní prostředky nicméně nebyly správcem daně vůbec hodnoceny. Závěry, které správce daně ve věci učinil na základě některých zjištění, tak podle žalobkyně nedokládaly účelovost a nepravdivost soupisu jízd. Vedení evidence jízd zároveň není právními předpisy specifikováno ani vyžadováno.

3. Nezákonnost napadeného rozhodnutí žalobkyně shledává také v tom, že jí byla dodatečným platebním výměrem č. j. 2145299/18/2513-50523-507333 doměřena DPH z důvodu zdanění částky 200 000 Kč, která měla být dle správce daně zdanitelným plněním za prodej vozidla Hyundai. Správce daně i žalovaný přitom tvrdí, že svědek K. ve své výpovědi uvedl, že za vozidlo Hyundai zaplatil částku 200 000 Kč. Dle žalobkyně to však ze svědecké výpovědi nevyplývá. V čestném prohlášení svědka K. ze dne 3. 2. 2020 je totiž uvedeno, že za vozidlo Hyundai částku 200.000 Kč v hotovosti neuhradil a ani nebyl proveden žádný zápočet. Tento důkazní prostředek dodaný žalovanému dne 20. 2. 2020 nicméně nebyl hodnocen, a to s odůvodněním, že byl doručen po lhůtě stanovené ve výzvě. Z hodnocení správce daně tak dle žalobkyně není zřejmé, proč upřednostnil formální stav (tj. smlouvu) před výpovědí svědka. Kupní smlouva zároveň nebyla fakticky podepsána, neboť podpisy na str. 4 chybí, přičemž šlo pouze o stvrzení znění kupní smlouvy - tedy formálně o smlouvu o smlouvě budoucí, pro dobu, kdy bude moci dojít k jejímu skutečnému uzavření (z důvodu omezení převodu vlastnického práva). Skutečnost, že vozidlo nemohlo být v roce 2015 převedeno na svědka K., mu byla známa, neboť jako zástupce žalobkyně podepsal úvěrovou smlouvu.

Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. K žalobním námitkám uvedl, že tyto korespondují s již dříve vypořádanými odvolacími námitkami ve věci. Žalovaný tak zejména odkázal na právní názor vyslovený v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Následně upozornil, že odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o zastavení řízení nemělo podle § 109 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), odkladný účinek a skutečnost, že napadené rozhodnutí bylo vydáno před rozhodnutím o odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení, tedy nezakládalo jakoukoliv nezákonnost postupu žalovaného, potažmo napadeného rozhodnutí. Řízení o odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o zastavení řízení totiž bylo samostatným řízením, jež nikterak nebránilo vydání napadeného rozhodnutí.
5. Žalovaný poté konstatoval, že právo žalobkyně na vyjádření se ke zjištěným skutečnostem nebylo nijak zkráceno, neboť bylo garantováno lhůtou stanovenou žalovaným podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Dle žalovaného zároveň nebylo možno opomenout fakt, že bytí řízení ve věci žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty bylo zastaveno postupem podle § 106 daňového řádu, napadené rozhodnutí bylo vydáno až dne 14. 2. 2020, tedy po uplynutí 27 dnů od doručení předmětného seznámení žalobkyni, přičemž lhůta stanovená k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem uplynula již dne 3. 2. 2020. V daném kontextu tudíž žalobkyně nebyla zkrácena na svých právech tím, že jí dne 20. 2. 2020 předložené důkazní Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prostředky nebyly žalovaným vůbec hodnoceny, když tyto byly žalovanému doručeny až po vydání napadeného rozhodnutí. Žalovaný současně uvedl, že odkazované důkazní prostředky ani nebyly způsobilé změnit závěry učiněné v napadeném rozhodnutí. Žalovaný je totiž přesvědčen o tom, že opožděně doložené písemnosti vystavené v letech 2017 a 2018 nebyly způsobilé prokázat, že žalobkyně předmětná přijatá zdanitelná plnění ve zdaňovacím období únor 2015 použila v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění, a uplatnila tak ve zdaňovacím období únor 2015 nárok na odpočet daně v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. Stejně tak žalovaný vyhodnotil stran čestného prohlášení svědka K. ze dne 7. 2. 2020, neboť toto čestné prohlášení je přímo rozporné se skutečnostmi zjištěnými v průběhu řízení a není sto prokázat správnost žalobcem přiznané daně z dodání zboží.

6. Žalovaný neshledal důvodnou ani (obecnou) námitku žalobkyně, že se dostatečně a správně nevypořádal s jejími odvolacími námitkami, neboť má za to, že se přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi v odvolání uplatněnými tvrzeními. Jeho správní úvaha byla v napadeném rozhodnutí vyjádřena v logických návaznostech na skutková zjištění, ze kterých při rozhodnutí o odvolání vycházel. Obdobně dostačujícím způsobem bylo dle žalovaného v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu vyjádřeno i vyhodnocení důkazů včetně úvah, které žalovaného k učiněným závěrům dovedly.
7. Žalovaný poté upozornil na závěry Nejvyššího správního soudu, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, přičemž je však třeba respektovat i soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. Žalovaný je nicméně toho názoru, že žalobkyně soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním ve věci neprokázala. Jak již žalovaný konstatoval v napadeném rozhodnutí, předložený soupis jízd neobsahoval konkrétní a ověřitelné údaje. Pro příklad lze uvést, že (bez ohledu na záměnu jména paní D.) žalobkyně nedoložila, že se dne 23. 4. 2015 konalo poukazované ústní jednání ve věci její ekonomické činnosti, na které mělo být dotčené vozidlo užito. Nebylo též zřejmé, čeho se měly týkat obecně vymezené schůzky ohledně prodeje a pronájmu nemovitostí, když žalobkyně žádnou nemovitost nevlastnila. Dne 29. 4. 2015 mělo být předmětné vozidlo užito i k cestě do Liberce k blíže nespecifikovanému jednání o zavedení ISO, avšak téhož dne mělo být použito také pro cestu Šluknov - Kralupy nad Vltavou - Šluknov a dále pro pracovní cestu Šluknov - Rumburk - Šluknov. Stejně tak z předložené emailové korespondence nevyplývalo, že by tato byla uskutečněna žalobkyní. Tvrzení žalobkyně pak nebylo možno prokázat ani kopií jedné strany stavebního deníku, jež měla prokazovat, že se dne 27. 4. 2015 P. E. účastnil kontrolního dne na stavbě v Kralupech. Nešlo totiž opomenout, že daného dne byly v knize jízd k předmětnému vozidlu vykázány i další pracovní cesty, tj. Šluknov - Praha - Šluknov a Šluknov - Rumburk - Šluknov. Za účelem prokázání použití předmětného vozidla pro ekonomickou činnost žalobkyně tak byla předložena kniha jízd se zcela vágními údaji o obchodních jednáních žalobkyně. Cestovní příkazy k tomu podle svědka E. vypsány nebyly a nebyly mu vypláceny ani cestovní náhrady, přičemž dotčené cesty často měly trvat i více než 5 hodin. Jmenovaný svědek přitom neuvedl žádné konkrétní a ověřitelné informace. V předložené knize jízd tak bylo uvedeno 199 pracovních cest v roce 2015 (v některý den i pět pracovních cest), a to bez uvedení časových údajů. Soupis jízd byl předložen až dodatečně dne 3. 10. 2018, přičemž údajům v knize jízd neodpovídal a navíc často nebyl uveden ani konkrétní účel a osoby, s nimiž mělo být jednáno. Žalovaný dále doplnil, že tvrzení žalobkyně o pronájmu vozidla od května roku 2017 již bylo předmětem ověřování správce daně v průběhu daňové kontroly, avšak žalobkyně ke svému tvrzení, že bylo vozidlo pronajímáno, nepředložila

žádné relevantní důkazní prostředky (nadto ani dne 20. 2. 2020). Dle žalovaného tudíž bylo možno uzavřít, že žalobkyně neprokázala vazbu přijatých zdanitelných plnění (tj. pořízení osobního vozidla Mercedes Benz a uplatnění pohonných hmot) s plněními jí uskutečněnými, což bylo důvodem neuznání nároku na odpočet za zdaňovací období únor 2015. Žalobkyně tak v důsledku popsanych skutečností neunesla důkazní břemeno a neprokázala, že nárok na odpočet daně z předmětných přijatých zdanitelných plnění uplatnila v souladu s § 72 zákona o DPH.

8. Následně žalovaný poukázal i na výpověď svědka K., přičemž uvedl, že smlouva o koupi osobního automobilu Hyundai byla opatřena ověřovací doložkou pro legalizaci stvrzující vlastnoruční podpis svědka K., a rovněž ověřovací doložkou pro legalizaci s vlastnoručním podpisem P. B. jednajícího jménem žalobkyně. Dále žalovaný upozornil na dikci čl. IV. odst. 4.1 této smlouvy, přičemž má za to, že v daném případě bylo prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění, tj. prodeji osobního automobilu Hyundai, došlo ve zdaňovacím období říjen 2015, a že správce daně při dodatečném zvýšení daně za prodej vozidla Hyundai v předmětném zdaňovacím období postupoval v souladu s § 21 ZDPH. Čestné prohlášení svědka K. je pak dle žalovaného rozporné se skutečnostmi zjištěnými v průběhu daňového řízení, a není tedy jakkoliv způsobilé prokázat správnost žalobkyní přiznané daně.

Posouzení věci soudem

9. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť účastníci řízení s takovýmto projednáním souhlasili.
10. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
11. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. V nyní projednávané věci je nejprve třeba ve stručnosti zrekapitulovat, že daňová kontrola DPH za zdaňovací období leden 2015 až prosinec 2015 byla u žalobkyně zahájena dne 7. 3. 2017. Správce daně poté na základě provedení dokazování dospěl k závěru o nesplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 zákona o DPH, z přijatých zdanitelných plnění z pořízení osobního vozidla Mercedes-Benz (ve výši 86 776,86 Kč) a nákupu pohonných hmot ve výši (366 Kč), a rovněž podle § 21 odst. 1 zákona o DPH zvýšil žalobkyni daň na výstupu z titulu přijetí úhrady za prodej osobního vozidla Hyundai i30 ve výši 34 720 Kč, neboť nebyla prokázána správnost výše žalobkyní přiznané daně. Žalobkyně totiž dle hodnocení správce daně neprokázala vazbu přijatých zdanitelných plnění (tj. pořízení osobního vozidla Mercedes-Benz a uplatnění pohonných hmot) s plněními jí uskutečněnými v rámci ekonomické činnosti, což bylo důvodem Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

neuznání nároku na odpočet za zdaňovací období únor 2015. Dle správce daně dále došlo k uskutečnění zdanitelného plnění - tj. k prodeji osobního automobilu Hyundai i30 žalobkyní, ve zdaňovacím období říjen 2015. Správce daně tudíž na tomto základě doměřil žalobkyni již shora popsányi dodatečnými platebními výměry na DPH daň za zdaňovací období únor 2015 ve výši 87 143 Kč (současně vznikla žalobkyni povinnost uhradit také penále ve výši 17 428 Kč), a daň za zdaňovací období říjen 2015 ve výši 34 720 Kč (současně žalobkyni vznikla povinnost uhradit penále ve výši 6 944 Kč). Dne 19. 10. 2018 pak byla správci daně doručena odvolání proti nadepsaným dodatečným platebním výměrům, která však byla napadeným rozhodnutím zamítnuta.

13. Ve vztahu k samotnému značně obecnému obsahu žalobních tvrzení je v projednávané věci předně třeba upozornit na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, ze kterého se podává, že *„[m]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto 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 žalobceva advokáta.“* Poukázat je možno i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007 č. j. 5 As 73/2006-121, v němž bylo konstatováno, že *„[s]oudní přezkum ve správním soudnictví je co do svého rozsahu nikoli přezkumem neomezeným tzn. soudy nepřezkoumávají a přezkoumávat nemohou žalobami napadená rozhodnutí bez zřetele k tomu, co konkrétně žalobce napadenému správnímu rozhodnutí vytýká. Soudy ve správním soudnictví přezkoumávají žalobou napadená správní rozhodnutí v mezích žalobních bodů (ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s.), tzn. skutkových či právních důvodů, pro které žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné či nicotné /ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s./.* Je proto nezbytné, aby žalobce rozhodné skutečnosti, které dle jeho názoru odůvodňují zrušení žalobou napadeného rozhodnutí resp. prohlášení jeho nicotnosti, v podané soudní žalobě uvedl, protože jenom v případě, že jsou konkrétní žalobní body v podané žalobě dostatečně podrobně uvedeny, může se jimi soud kvalifikovaně zabývat. Míře konkrétnosti uplatněných žalobních bodů pak nutně musí korespondovat míra konkrétnosti odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť pokud má soudní přezkum probíhat v mezích žalobních bodů, nelze z povahy věci důvodnost či nedůvodnost zcela obecné námitky odůvodnit zcela konkrétním způsobem, protože nelze předjímat, co konkrétně žalobce namítal. Pokud by tak soud přesto učinil a rozhodnutí přezkoumal se zřetelem k tomu, co v podané žalobě uvedeno není, resp. není postaveno na jisto, že je v žalobě obsaženo, nepostupoval by v takovém případě v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s., neboť by již nešlo o přezkum v rámci žalobních bodů.“
14. Správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační. Od žalobkyně, která vymezuje hranice soudního přezkumu, se tudíž oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za ni nesmí nahrazovat její projev vůle a vyhledávat na svém místě vady napadeného správního aktu. Jinak řečeno, žalobkyně je povinna jí spatřované důvody nezákonnosti žalovaného rozhodnutí správního orgánu v žalobě explicitně uvést a vymezit tím soudu rozsah kontroly správního rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, nebo ze dne 30. 4. 2012, č. j. 4 As 5/2012-22). Soud je následně takovýmto vymezením žalobních bodů vázán, přičemž rozhodnutí nemůže (až na výjimky) přezkoumat z důvodů, které nebyly uplatněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Jestliže žalobní bod nadepsaným požadavkům vyhovuje, je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž

je formulován (popř. v průběhu řízení dále doplněn). Právě v tomto světle tedy zdejší soud přistoupil k vypořádání žalobkyní značně nekonkrétně uplatněných námitek ve věci, jak tyto už byly dříve rekapitulovány.

15. S ohledem na fakt, že žalobkyně v žalobě opakovaně zmiňovala pochybení správce daně, resp. upozorňovala na nedostatky prvostupňových rozhodnutí, je současně nutno zdůraznit, že předmětem soudního přezkumu není přezkum rozhodnutí (zde konkrétně dodatečných platebních výměrů) prvostupňového správního orgánu, ale toliko napadené rozhodnutí žalovaného, které tvoří s dodatečnými platebními výměry správce daně jeden celek.
16. V logice uspořádání uchopitelných žalobních bodů pak soud přistoupil k posouzení důvodnosti tvrzení, jimiž žalobkyně vytýkala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. V tomto kontextu žalobkyně výslovně uvedla, že *„[v] podaném odvolání bylo poukázáno na předloženou specifikaci, o níž správce daně prohlásil, že je účelová, aniž by to jakkoli řádně odůvodnil. I OFŘ činí závěry jen na základě některých skutečností, které vyjímá ze zjištění tak, aby hovořily v neprospěch žalobce, např. cituje v bodě (25), že mělo být jednáno v Komerční bance s paní D., která tam nepracovala, i když ve vyjádření je uvedeno, že došlo k písařské chybě, pracovnice, s níž bylo jednáno, byla paní D. Z protokolu nevyplývá, jak správce daně (též SD) hodnotil svědeckou pana E., zda jeho výpověď, že vozidlo užíval ke služebním účelům, považuje za pravdivou či nikoli a z jakého důvodu. Dále žalobkyně namítla, že jí předložené důkazní prostředky dne 20. 2. 2020 nebyly vůbec hodnoceny.*
17. Podle § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu, rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku, anebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu zároveň platí, že dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly (...), považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole. V takovém případě tedy odůvodnění rozhodnutí (platebního výměru) nahrazuje či doplňuje zpráva o daňové kontrole.
18. S odkazem na výše citovaná ustanovení daňového řádu soud konstatuje, že z odůvodnění rozhodnutí musí být vždy zřejmé, z jakých skutkových zjištění správní orgán ve vztahu k jím vyhlášenému výroku vycházel a na základě jakého právního názoru k závěrům o něm dospěl. Správní rozhodnutí, které takovouto skutkovou a právní úvahu neobsahuje, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nemůže plnit svou základní funkci, tedy osvětlit účastníkům řízení, na základě jakých skutečností bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno v jeho výroku (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005-65, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002-25, nebo ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, nelze-li v něm zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je tedy vyhrazeno pouze těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.
19. V souvislosti s předmětnou námitkou soud také znovu poznamenává, že správní (daňové) řízení až do vydání rozhodnutí odvolacího orgánu představuje jeden celek (srov. např.

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, č. j. 3 As 51/2006-65). Jako jeden celek jsou tak vnímána všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2016, č. j. 2 Afs 143/2016-29). Jak ostatně Nejvyšší správní soud konstatoval ve svém rozsudku ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25: „Z hlediska ekonomie řízení není vyloučeno, aby odvolací orgán argumentaci správního orgánu prvního stupně pouze doplnil. Při soudním přezkumu odvolacího rozhodnutí je třeba vzít v úvahu, že ve správním řízení tvoří rozhodnutí obou stupňů celek. Mezery v odůvodnění rozhodnutí odvolání, které by jinak způsobovaly jeho nepřezkoumatelnost, proto mohou zaplnit argumenty obsažené již v rozhodnutí prvního stupně.“

20. Vycházejí ze shora uvedeného je pak ve věci třeba konstatovat, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakých skutkových zjištění žalovaný ve vztahu k jím vyhlášenému výroku vycházel a na základě jakého právního názoru k závěrům o něm dospěl. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí se též jednoznačně podává, proč žalovaný považoval námitky žalobkyně za liché. K tomu je možno odkázat zejména na str. 6 až 11 napadeného rozhodnutí ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2015 a na str. 11 až 13 napadeného rozhodnutí v souvislosti se zdaňovacím obdobím říjen 2015; konkrétní odvolací důvody pak byly jednotlivě vypořádány na str. 13 až 16 napadeného rozhodnutí. Soud zároveň v namítaných částech odůvodnění napadeného rozhodnutí neshledal žalobkyní tvrzené deficiency, když se zde zřejmým a srozumitelným způsobem podává úvaha žalovaného stran odvolací argumentace žalobkyně.
21. Pokud se v této souvislosti dále jedná o námitky žalobkyně citované v odst. 17 tohoto rozsudku, pak soudu není předně zcela jasné jakou „specifikaci“ má žalobkyně konkrétně na mysli. Jestliže žalobkyně touto námitkou brojí proti nedostatečnému hodnocení „soupisu jízd vozidlem Mercedes-Benz“ (jenž byl obsažen v podání ze dne 3. 10. 2018 a dříve také v podání ze dne 9. 8. 2018), je nutno toto tvrzení odmítnout jako nedůvodné. K tomu je možno poukázat na komplexní hodnocení žalovaného učiněné v odst. 25 až 28 napadeného rozhodnutí vztahující se přímo k předloženému „přehledu dohledaných skutečněných jízd vozidlem Mercedes“, a to i ve spojení se zprávou o daňové kontrole (str. 15 až 17). Žalovaný zde jednoznačně popsal důvody, které jej (resp. správce daně) vedly k závěru, že žalobkyní předložený soupis jízd neobsahuje konkrétní a ověřitelné údaje, přičemž údaje, které bylo možné ověřit, nebyly v rámci dalších učiněných zjištění potvrzeny. Předmětné hodnocení přitom nelze vnímat izolovaně, ale zejména i ve světle skutečností (nesrovnalostí) popsaných ve vztahu k předložené knize jízd a zjištěním stran termínů servisu předmětného vozidla Mercedes-Benz a manipulace s tímto vozidlem v daném údobí (odst. 18 a násl. napadeného rozhodnutí), jakož i informacím plynoucím ze svědecké výpovědi svědka E., který nebyl schopen uvést žádné konkrétní skutečnosti, nevěděl, kdo se staral o dotčené vozidlo, kdo vypisoval knihy jízd a neuměl ani konkretizovat jím skutečněné pracovní cesty (odst. 22 napadeného rozhodnutí), a svědka Č., který rovněž nebyl schopen blíže určit účel jeho cesty, místo a termín jednání, přičemž fakta jím uváděná byla též částečně vzájemně rozporná (odst. 24 napadeného rozhodnutí). Žalovaný též seznatelně popsal, proč ani žalobkyní předložená mailová korespondence a kopie jedné strany stavebního deníku nesvědčily o (osobních) jednáních, na která bylo použito právě předmětné vozidlo Mercedes-Benz.
22. Namítla-li v daném ohledu žalobkyně obecně i to, že žalovaný učinil své závěry jen na základě některých skutečností, které vyjímá ze zjištění tak, aby hovořily v její neprospěch (např. že žalovaný citoval, že mělo být jednáno v Komerční bance s paní D., která tam nepracovala, i když ve vyjádření bylo uvedeno, že došlo k písařské chybě), pak ani v tomto

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tvrzení žalobkyni soud nepřisvědčil. Žalobkyně totiž nijak blíže nespecifikovala, které skutečnosti či zjištění byly žalovaným nesprávně vyloženy k její tíži (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Takové pochybení přitom soud v závěrech plynoucích z odůvodnění napadeného rozhodnutí, které byly hodnoceny v kontextu obsahu správního spisu (resp. zjištění z něj podávajících se), neshledal. Co se poté v tomto ohledu týče jediné konkrétně namítané skutečnosti, stran „jednání v Komerční bance“, žalovaný sice v odůvodnění napadeného rozhodnutí (odst. 25) opravdu konstatoval, že *„je třeba zdůraznit, že odvolatelem předložený soupis neobsahuje konkrétní a ověřitelné údaje, resp. údaje, které bylo možné ověřit, se nepotvrdily. To je případ jízdy, jež se měla uskutečnit dne 23. 4. 2015, kdy mělo být jednáno s paní D. v Komerční bance, jak však prvostupňový správce daně ověřil (viz úřední záznam č. j. 1951665/18/2513-60563-506342), pracovnice toho jména zde nepracuje“*, avšak dále již zřejmým způsobem na žalobkyni upravené tvrzení reagoval (což tato ve své námitce zcela pominula), když mj. uvedl, že *„v odvolacím řízení sice odvolatel opravil jméno úřednice, ale nedoložil, že se konalo ústní jednání ve věci ekonomické činnosti odvolatele, na které bylo předmětné vozidlo použito“*. V odst. 40 napadeného rozhodnutí poté žalovaný v souvislosti s předmětným odvolacím důvodem žalobkyně hovořil už toliko o paní D., a tudíž ani v tomto ohledu nelze uzavřít, že by nerefletoval žalobkyni uplatněnou argumentaci, popř. že by selektoval učiněná zjištění a hodnotil vyjádření žalobkyně tak, aby tato hovořila pouze v její neprospěch.

23. Jedná-li se dále o tvrzení žalobkyně, že *„z protokolu nevyplývá, jak správce daně hodnotil svědeckou pana E., zda jeho výpověď, že vozidlo užíval ke služebním účelům, považuje za pravdivou či nikoli a z jakého důvodu“*, pak soudu není opět zcela zřejmé, proč v daném kontextu žalobkyně odkazuje na blíže nespecifikovaný „protokol“, když předmětem soudního přezkumu je v dané věci právě napadené rozhodnutí žalovaného. Nutno připomenout, že protokol (resp. jeho obsah) představuje pouze jistou formu záznamu z jednání osoby zúčastněné při správě daní s daňovými orgány (viz § 60 a násl. daňového řádu). Z napadeného rozhodnutí je přitom dle názoru soudu seznatelné hodnocení žalovaného týkající se poukazované svědecké výpovědi zachycené v protokolu ze dne 20. 4. 2018, č. j. 1224446/18/2513-60563-506342. Žalovaný totiž nejprve v odst. 22 napadeného rozhodnutí obsáhle zrekapituloval závěry správce daně stran předmětné výpovědi svědka (str. 10 až 11 zprávy o daňové kontrole), s nimiž se následně i plně ztotožnil. Ve zprávě o daňové kontrole přitom správce daně v řešeném případě jednoznačně konstatoval, že svědeckou výpověď svědka E. neosvědčil za důkaz toho, že dotčené vozidlo Mercedes-Benz bylo používáno pro potřeby ekonomické činnosti žalobkyně. Žalovaný poté v napadeném rozhodnutí učinil i vlastní hodnocení této svědecké výpovědi, a to jednak v kontextu předmětné odvolací námítky žalobkyně, a jednak dalších zjištění učiněných ve věci (odst. 38 napadeného rozhodnutí). Žalovaný v tomto ohledu nejprve připomněl, že *„k použití osobního automobilu Mercedes-Benz pro ekonomickou činnost žalobkyně byla předložena kniha jízdy s uvedenými pouze vágními údaji o obchodních jednáních. K pracovním cestám poté svědek E. uvedl: „Sdělil jsem panu B., že potřebuji někam jet a on mi dal klíče od auta.“ Cestovní příkaz k tomu dle svědka vypsán nebyl, nebyly mu vypláceny cestovní náhrady, přitom měly cesty často trvat více než 5 hodin. Svědek neuvedl žádné konkrétní a ověřitelné informace. Teprve dodatečně, dne 3. 10. 2018, tedy po projednání výsledku kontrolního zjištění na DPH, byl předložen soupis jízdy, kde měl p. E. identifikovat jednotlivé jízdy. Prvostupňový správce daně hodnotil předložené důkazní prostředky a svědeckou výpověď P. E. každý zvlášť a všechny ve vzájemné souvislosti a dospěl k závěru, že odvolatel neprokázal použití předmětného vozidla v rámci ekonomických činností odvolatele. V odvolatelem předložené knize jízdy bylo uvedeno*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

199 pracovních cest v roce 2015, v některý den i pět pracovních cest bez uvedení časových údajů. K uvedeným pracovním cestám odvolatel předložil dodatečně vytvořený soupis jízd, který však údajům v knize jízd neodpovídá, navíc často není uveden konkrétní účel a osoby, s nimiž mělo být jednáno, aby bylo možno tyto informace ověřit. Ani předložené emaily neprokázaly, že svědek P. E. v dané dny uskutečnil osobní jednání, která by souvisela s ekonomickou činností odvolatele a že k nim použil právě předmětné vozidlo Mercedes Benz (viz bod [27] tohoto rozhodnutí). K jízdě ze dne 27. 4. 2015 byla odvolatelem předložena kopie jedné strany stavebního deníku ze dne 27. 4. 2015 se zápisem z kontrolního dne, tato listina však není důkazním prostředkem o uskutečnění jízdě předmětným vozidlem Mercedes Benz.“ Žalovaný tak ve věci komplexním způsobem vylicil důvody, pro které výpověď svědka E., resp. i knihu jízd a „soupis jízd“, neosvědčil za věrohodný důkaz toho, že dotčené vozidlo Mercedes-Benz bylo používáno pro potřeby ekonomické činnosti žalobkyně.

24. Ve světle všech shora uvedených skutečností a značně vágních námitek žalobkyně je tak v projednávaném případě nutno konstatovat, že z hlediska přezkoumatelnosti lze v odůvodnění napadeného rozhodnutí nepochybně vysledovat úsudek žalovaného, který tak přezkoumatelně a obsáhle zdůvodnil, jakým způsobem, z jakých důvodů (tj. na podkladu jakých konkrétních zjištění) a na základě jakých ustanovení zákona daný případ řešil. Stejně tak je v dané věci možno hodnotit i ve vztahu k obsahu zprávy o daňové kontrole správce daně, na jejímž základě byly vydány prvostupňové dodatečné platební výměry. Namítanou nepřezkoumatelností tudíž napadené rozhodnutí dle hodnocení soudu netrpí. K tomu je příležitým připomenout také fakt, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí není projevem nenaplněné subjektivní představy žalobkyně o tom, jak (podrobně) by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která soudu znemožňuje napadené rozhodnutí přezkoumat (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, nebo ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Azs 42/2020-49).
25. Soud následně přistoupil k posouzení námítky, že žalobkyní předložené důkazní prostředky dne 20. 2. 2020 nebyly vůbec hodnoceny. Konkrétně se jednalo o fakturu č. 18007, vystavenou žalobkyní dne 31. 1. 2018 L. B., za pronájem osobního automobilu Mercedes-Benz za období květen 2017 až leden 2018; evidenci pro účely DPH za leden 2018; přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2018; žádost žalobkyně o vydání souhlasu s užíváním vozidla Mercedes-Benz ze dne 30. 5. 2017, adresovaná společnosti ŠkoFIN s.r.o.; souhlas této společnosti ze dne 31. 5. 2017 s užíváním předmětného vozidla třetí osobou (L. B.); a čestné prohlášení P. K. ze dne 7. 2. 2020.
26. K tomu je nicméně třeba nejprve zrekapitulovat, že žalobkyně byla v rámci vedeného odvolacího řízení dne 17. 1. 2020 seznámena se zjištěnými skutečnostmi a vyzvána k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, a to ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení dané výzvy (§ 115 odst. 3 téhož zákona). Na to žalobkyně reagovala žádostí o prodloužení dané lhůty ze dne 18. 1. 2020, kterou odůvodnila toliko tím, že je třeba seznámit statutárního zástupce žalobkyně se zjištěními uvedenými v nadepsaném seznámení se zjištěnými skutečnostmi, přičemž statutární zástupce žalobkyně „je a bude i v následujících dnech mimo území ČR a současně má (tj. zmocněného zástupce žalobkyně) zahraniční cesta od 2. 2. do 12. 2. 2020“. Rozhodnutím doručeným žalobkyni dne 12. 2. 2020 pak žalovaný zastavil řízení o nadepsané žádosti žalobkyně podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť předmětnou žádost vyhodnotil jako zjevně právně nepřipustnou. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně dne 20. 2. 2020 podala odvolání a zároveň žalovanému zaslala i v odst. 26 tohoto rozsudku zmiňované (tj. žalovaným

nehodnocené) listiny. Žalovaný však již dne 14. 2. 2020 vydal žalobou napadené rozhodnutí v projednávané věci, doručené žalobkyni dne 24. 2. 2020.

27. Výše uvedené žalobní tvrzení tak (byť opět značně nekonkrétním způsobem) směřuje k procesnímu pochybení žalovaného vztahujícímu se k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu.
28. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Podle odst. 3 téhož ustanovení lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.
29. Otázkou, zda lze prodloužit lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu, tj. lhůtu pro vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a pro případné navržení dalších důkazních prostředků, se Nejvyšší správní soud zabýval již opakovaně, a to právě za účinnosti právní úpravy, která výslovně neobsahovala v § 115 odst. 3 daňového řádu pravidlo, že lhůtu podle odst. 2 lze prodloužit. I za absence této výslovné úpravy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žádosti o prodloužení předmětné lhůty lze vyhovět za podmínek § 36 daňového řádu, neboť nejde o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva ve smyslu § 36 odst. 5 daňového řádu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31, ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, ze dne 8. 1. 2021, č. j. 5 Afs 131/2019-47, nebo ze dne 7. 10. 2021, č. j. 7 Afs 235/2019-27). S argumentací a závěry uvedenými v předmětných rozsudcích se přitom zdejší soud plně ztotožňuje. Pro stručnost je příléhavým odkázat zvláště na rozsudek č. j. 3 Afs 80/2019-126, který se uvedenou problematikou zabýval velmi podrobně.
30. S ohledem na přdestřený právní názor Nejvyššího správního soudu v obecné otázce možnosti prodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu je tedy v nyní projednávané věci zřejmé, že žalovaný pochybil, pokud řízení o žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žádost o prodloužení předmětné lhůty totiž není podáním, které by bylo možno považovat za zjevně právně nepřípustné.
31. V návaznosti na závěry Nejvyššího správního soudu plynoucí z poukazovaných rozsudků tak bylo třeba posoudit, zda lze zjištěné pochybení žalovaného kvalifikovat jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].
32. Zdejší soud pak dospěl k závěru, že žalobkyní namítaná vada v procesním postupu žalovaného nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného o věci, neboť poskytnutý časový prostor žalobkyni postačoval ke kvalifikovanému vyjádření se k novým zjištěním a důkazům, nadto toliko doložených samotnou žalobkyní. Nelze přitom přehlédnout, že v tomto konkrétním případě nedošlo ke zhoršení procesního postavení žalobkyně, neboť jí zůstalo i po uplynutí lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu (3. 2. 2020) dostatek časového prostoru pro případné doplnění odvolacích námitek a k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem, a to až do okamžiku vydání žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání dne 14. 2. 2020 (§ 111 odst. 2 daňového řádu). Žalobkyně mohla i po uplynutí předmětné lhůty doplňovat návrhy na provedení důkazních prostředků, neboť s ohledem na § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu může odvolací orgán provést i opožděně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

navržené důkazní prostředky. S marným uplynutím předmětné lhůty proto nebyl automaticky spojen nepříznivý následek pro žalobkyni v tom směru, že by se v odvolacím řízení na její případné (opožděné) vyjádření hledělo, jako by vůbec nebylo podáno či že by jí v důsledku neprodloužení lhůty byla upřena její procesní práva vyjádřit se k (novým) důkazním prostředkům či navrhnout jejich doplnění. Jak už bylo výše opakováno, žalobkyně (resp. jí zmocněný zástupce) požadovala prodloužit lhůtu k vyjádření do dne 20. 2. 2020, a to pouze s odůvodněním, že je nutno jejího statutárního zástupce seznámit se zjištěními uvedenými v předmětné výzvě, přičemž se však jednalo o skutečnosti plynoucí z důkazních prostředků předložených právě samotnou žalobkyní. Žalovaný poté žalobkyni fakticky umožnil vyjádřit se k těmto podkladům v „prodloužené“ lhůtě až do dne 14. 2. 2020, neboť o podaném odvolání rozhodl až uvedeného dne. Žalobkyně nicméně této možnosti nevyužila a do uvedeného data žádné věcné připomínky k doplnění podkladů, popř. i další (nové) podklady, pro rozhodnutí žalovanému nezaslala. Takový úmysl žalovanému ani žádným relevantním způsobem neavizovala. Žalobkyně tak byla nepochybně na danou důkazní situaci už v průběhu odvolacího řízení připravena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 7. 10. 2021, č. j. 7 Afs 235/2019-27). Nutno též poukázat na fakt, že samotné odvolací řízení nebylo spisově rozsáhlé (resp. v odkazovaném seznámení bylo hodnocení věci ve vztahu k žalobkyni nově předloženým důkazním prostředkům učiněno pouze na str. 4 až 5). Žalobkyně však zůstala v závěru odvolacího řízení v posuzovaném případě procesně pasivní. Za daných skutkových okolností tak pasivní přístup samotné žalobkyně k hájení jejích práv v rámci daňového (odvolacího) řízení nebylo možno klást k tíži žalovanému, resp. dané pochybení žalovaného soud neshledal jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

33. Výše odkazované důkazní prostředky předložené žalobkyní žalovanému až dne 20. 2. 2020, tj. po vydání žalobou napadeného rozhodnutí v řešené věci dne 14. 2. 2020, poté žalovaná už zcela logicky nemohla hodnotit. K tomu je případným též uvést, že dotčené listiny byly žalobkyni nepochybně dostupné již při samotném zahájení odvolacího řízení, resp. i dříve v řízení před správcem daně (např. souhlas společnosti ŠkoFIN s.r.o. ze dne 31. 5. 2017 s užíváním předmětného vozidla třetí osobou - L. B., byl žalobkyní předložen a hodnocen už v rámci prvostupňového rozhodnutí), avšak žalobkyně je do dne vydání napadeného rozhodnutí žalovanému (ve zbytku) nepředložila, resp. tyto ve věci neuplatnila, ani to nijak žalovanému neavizovala. V tomto ohledu tudíž dle hodnocení soudu nelze shledat deficit v postupu žalovaného ve věci mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, jakož ani na samotné odůvodnění tohoto rozhodnutí (resp. jeho přezkoumatelnost), jak už bylo dříve popsáno.
34. Jestliže pak žalobkyně předmětné listiny soudu předložila jako důkazní prostředky také v rámci soudního řízení, soud jimi dokazování neprovedl, a to pro jejich nepřípustnost. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu totiž vyplývá, že *„pokud daňový subjekt navzdory řádné výzvě daňových orgánů nepředloží požadované důkazy k prokázání svých tvrzení, nemůže následné rozhodnutí vydané v daňovém řízení zpochybňovat v řízení před soudem předkládáním důkazů, které mohl předložit již v daňovém řízení. Je tomu tak proto, že řízení před správním soudem nemá nahrazovat řízení před daňovými orgány a daňový subjekt nemůže svou procesní liknavost napravovat až v soudním řízení“* (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 9 Afs 194/2014-64, ze dne 5. 11. 2014, č. j. 1 Afs 105/2014-85, ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs

116/2014-91, nebo ze dne 18. 12. 2015, č. j. 8 Afs 114/2015-30). Tyto závěry lze v kontextu shora popsaného bezezbytku vztáhnout i na nyní řešenou věc, neboť žalobkyni zjevně nic nebránilo v tom, aby dotčené listiny jako důkazní prostředky navrhla již v průběhu daňového (odvolacího) řízení. Provádět tyto důkazy až v soudním řízení proto s ohledem na citovanou judikaturu není namístě.

35. Jde-li dále o žalobní tvrzení spočívající v nesouhlasu žalobkyně s tím, že v předmětném daňovém řízení neunesla důkazní břemeno ve vztahu k rozhodným skutečnostem, přičemž tak namítla nezákonnost závěrů daňových orgánů o nesplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 zákona o DPH, z přijatých zdanitelných plnění za pořízení osobního vozidla Mercedes-Benz a nákupu pohonných hmot za zdaňovací období únor 2015, a dále namítla i nesprávnost zvýšení daně na výstupu z titulu přijetí úhrady za prodej osobního vozidla Hyundai i30 ve zdaňovacím období říjen 2015, pak nelze znovu přehlédnout, že se tyto námitky nesly z velké části ve zcela obecném duchu.
36. Soud tedy v odpovídající míře konkrétnosti nejprve uvádí, že se otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení zabýval již vícekrát Nejvyšší správní soud. Odkázat lze např. na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). (...) Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010-124, či č. j. 2 Afs 24/2007-119).“* K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, nebo ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62.
37. Vycházejí ze shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu a obsahu správního spisu v dané věci, resp. z něj plynoucích skutečností, zdejší soud souhlasí s právním názorem žalovaného, že důvodné pochybnosti v posuzovaném případě spočívaly zejména v absenci relevantních důkazních prostředků, které by jednoznačně prokázaly naplnění podmínek uplatnění nároku na odpočet předmětné daně, přičemž v daném případě došlo k přenesení důkazního břemene výzvami správce daně zpět na žalobkyni tak, jak se pro

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zdaňovací období únor 2015 srozumitelným a komplexním způsobem podává z odůvodnění napadeného rozhodnutí v odst. 18 až 30 (resp. i na str. 6 až 17 zprávy o daňové kontrole). K tomu lze poukázat zejména na neprůkaznost knihy jízd, jejíž obsah navíc neodpovídal následně zjištěným skutečnostem o stavu najetých kilometrů a manipulace s tímto vozidlem v době jeho servisu. Dále v této souvislosti daňové orgány popsaly zjevné nesrovnalosti mezi tvrzeními žalobkyně a skutečnostmi zjištěnými od dožádaných třetích osob (resp. z poskytnutých listinných podkladů). Stejně tak lze poukázat na zcela nekonkrétní výpověď svědka E., který měl dotčené vozidlo žalobkyně dle jejího tvrzení užívat k pracovním cestám, avšak tento svědek např. nevěděl ani to, kdo se o dané vozidlo staral, kdo jej dále užíval, kdo vypisoval knihu jízd, přičemž neuměl určit a blíže popsat ani jím uskutečněné pracovní cesty. Svědek Č. poté rovněž nebyl schopen blíže popsat účel jeho pracovní cesty daným vozidlem, místo a přesný termín jednání uskutečněného pro žalobkyni. Nadto např. v části dotazů správce daně, zda jel na poukazovanou pracovní cestu se spolujezdcem, na osobu s níž měl jednat, na předání podkladů žalobkyni z této pracovní cesty, na datum a způsob jeho návratu z tvrzené pracovní cesty (tj. poté co se předmětné vozidlo stalo nepojízdným v důsledku poruchy), odmítl sdělit jakékoliv informace. V odkazované výpovědi svědka Č. byl též seznatelný rozpor, a to v otázce data jeho příjezdu do jižních Čech v rámci uváděné pracovní cesty. Žalobkyně současně zřejmým způsobem popsala pochybnosti i v kontextu žalobkyní následně předloženého přehledu „dohledaných uskutečněných jízd vozidlem Mercedes-Benz“, který měl zpracovat svědek P. E., když dotčený soupis neobsahoval konkrétní a ověřitelné údaje, přičemž údaje, které bylo možné prověřit, se v rámci postupu správce daně nepotvrdily. Žalobkyní doložená toliko běžná emailová korespondence poté žádným způsobem neprokazovala užití předmětného vozidla pro ekonomickou činnost žalobkyně, stejně jako kopie jedné strany stavebního deníku.

38. Dle názoru zdejšího soudu tak žalobkyně v řešené věci neprokázala relevantními důkazními prostředky, že cesty vykazované v knize jízd souvisely s jí uskutečňovanou ekonomickou činností nebo že by měly přímou vazbu na uskutečňovanou činnost. Pokud žalobkyně chtěla prokázat oprávněnost uplatněných odpočtů na DPH, byla povinna daňovým orgánům jednoznačně a konkrétně prokázat, jakým způsobem přijatá plnění (tj. nákup vozidla a pohonných hmot) použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Žalobkyně tedy měla povinnost relevantními důkazními prostředky doložit a prokázat, kdy, kam konkrétně, s kým a za jakým konkrétním účelem realizovala tu kterou cestu příslušným vozidlem a jak tato cesta či osobní vozidlo sloužily pro tu kterou konkrétní ekonomickou činnost (vlastní zdanitelná plnění apod.) žalobkyně. Žádné takové konkrétní důkazy ani relevantní tvrzení však žalobkyně daňovým orgánům ve věci nepředestřela, popř. se její tvrzení v tomto ohledu neprokázala (resp. byla i v jistých ohledech v rozporu s dalšími učiněnými zjištěními). Soud proto dospěl k závěru, že žalobkyní předložené důkazy bez pochyb neprokazovaly, že předmětná přijatá zdanitelná plnění použila pro uskutečnění její ekonomické činnosti, neboť nepředložila takové důkazní prostředky, které by jednoznačně propojily daná přijatá plnění s její ekonomickou činností. Nutno též dodat, že situace, kdy se žalobkyně v rámci daňového řízení ocitla v důkazní nouzi, nebyla zaviněna daňovými orgány, jelikož sama žalobkyně na kvalifikované a konkrétní výzvy k prokázání skutečností nereagovala dostatečným způsobem.
39. Soud se poté ztotožnil se závěrem žalovaného také stran toho, že bylo ve věci prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění - prodeji osobního automobilu Hyundai i30, došlo ve zdaňovacím období říjen 2015, a že daňové orgány při dodatečném zvýšení daně za

prodej daného vozidla, v předmětném zdaňovacím období postupovaly v souladu s § 21 zákona o DPH. K tomu soud (opět v návaznosti na kvalitu žalobní argumentace) předně odkazuje na rekapitulaci a hodnocení všech žalobkyní v daňovém řízení řádně předložených důkazních prostředků a svědecké výpovědi svědka K. v napadeném rozhodnutí v odst. 31 až 37 a 46 až 48 (resp. i na str. 26 až 32 zprávy o daňové kontrole). V kontextu uchopitelných žalobních tvrzení pak soud v této části konstatuje, že z účetnictví žalobkyně bylo zjištěno, že dne 22. 10. 2015 pokladním dokladem P295 tato zaúčtovala do pokladny částku 200 000 Kč za „prodej auta P. K.“. Z bankovního výpisu č. X, vedeného u Oberbank AG se současně podává, že dne 11. 12. 2015 byla na tento bankovní účet žalobkyně připsána platba ve výši 20 000 Kč s textem „K. P., 1. splátka auto“. Svědek K. přitom v rámci ústního jednání ze dne 22. 5. 2017 mj. výslovně uvedl, že „Firma K+M+K Barci mi půjčila 20.000 Kč jako zálohu na auto Hyundai i30 RZ X, neboť tam byla sleva 70.000 Kč od prodejce,... Firmě K+M+K Barci jsem prodal v roce 2014 poslední 5.díl části konírny ve Šluknově Království. Tato firma zaplatila za auto RZ X kupní cenu, stálo cca 350.000 Kč, k tomu byla pak sleva 70.000 Kč. K předání – prodeji auta na mě jako nového vlastníka došlo formou zápočtu, neboť mi firma dlužila za uvedený prodej nemovitosti. Došlo k navýšení ceny o 20.000 Kč, jednalo se o částku, kterou společnost Hyundai požadovala za blokaci vozidla. Vozidlo zatím není na mě přihlášené, je nějaká dohoda, že až auto bude firmou ubraženo, bude moci být na mě přepsáno. K tomuto předkládám smlouvu o koupi osobního automobilu Hyundai (3listy), faktura – daňový doklad č. 201522398 (2 listy) a nějaký předpoklad - ceník....“. Z protokolu o svědecké výpovědi svědka K. ze dne 19. 9. 2017 následně plyne, že smlouva o koupi vozidla „byla sepsána předběžně a mělo to být vyrovnání za prodej podílu konírny, na základě toho vznikla tato smlouva s tím, že se to dořeší později a do dneška k vyrovnání tj. přepsání vozidla nedošlo.“ Dále se pak tato výpověď svědka seznatelným způsobem vyvíjela, avšak v konfrontaci s jím dříve uvedenými skutečnostmi a doloženými listinami jmenovaný svědek dále popsal, že žalobkyni částku 200 000 Kč zaplatil „v podstatě za auto, ale výměna dosud neproběhla, veškeré papíry má pan B. (tj. jednatel žalobkyně) technický průkaz je na K+M+K.“ V případě částky 20 000 Kč pak „v podstatě“ vrátil žalobkyni zálohu za vůz Hyundai i30, kterou tato dříve zaplatila. Svědek K. poté zopakoval, že „mimo zálohy 20 000,- nebyla firmě K+M+K zaplacená a částka 200 000,- se týká přepsání konírny, kterou jsem prodal panu B., on mi ji neuhradil, namísto toho byla vystavena smlouva na koupi osobního vozu Hyundai tím, že vozidlo bude přepsáno, až to bude možný. Na auto byla sleva 70 000,- Kč, auto nebylo možno převést okamžitě, jinak by sleva padla, proto jsem přistoupil na způsob této výměny.“ K důvodu sepsání smlouvy o koupi osobního automobilu, když toto vozidlo v podstatě nemohlo být na svědka K. jako na vlastníka přepsáno, svědek uvedl, že takto učinil „z dobré vůle a z vlastní blbosti“. Odkazovaná smlouva o koupi osobního automobilu Hyundai ze dne 12. 10. 2015 je přitom jednoznačně opatřena podpisy smluvních stran včetně ověřovací doložky pro legalizaci ze dne 23. 10. 2015, stvrzující vlastnoruční podpis (svědka) P. K., a rovněž ověřovací doložky pro legalizaci ze dne 23. 10. 2015, a to s vlastnoručním podpisem P. B., jako jednajícího jménem žalobkyně – konkrétně na straně 5 z celkem 5ti stran předmětné smlouvy. V čl. IV. odst. 4.1 této smlouvy je současně uvedeno: „Smluvní strany se dohodly, že celková kupní cena za převod movité věci činí 200 000,- Kč (slovy: dvě stě tisíc korun českých)“. Nadepsané smluvní strany tak svými podpisy na této smlouvě stvrdily úhradu předmětného vozidla, když kupující uhradil prodávajícímu kupní cenu v hotovosti před podpisem dané smlouvy a prodávající kvitoval plnou úhradu kupní ceny v nadepsané výši. Námitku žalobkyně, že kupní smlouva nebyla fakticky podepsána a šlo pouze o stvrzení jejího znění jako „smlouvy o smlouvě budoucí“, je tudíž vzhledem ke shora popsanému třeba odmítnout jako zjevně

účelovou, neboť tomuto tvrzení fakticky nic nesvědčí. V souvislosti s informacemi plynoucími z výpovědi svědka K. je poté možno pro úplnost poukázat i na fakt, že dne 23. 10. 2015 (tj. téhož dne jako nadepsaná smlouva o koupi vozu) byla uzavřena kupní smlouva k nemovitosti ze dne 12. 10. 2015 (tj. sepsané téhož dne jako dříve odkazovaná smlouva o koupi vozu) mezi jmenovaným svědkem jako prodávajícím a P. B. (tj. jednatelem žalobkyně) a Č. J. jako kupujícími. Soud tedy přisvědčil žalovanému v tom, že v daném případě lze mít za prokázané, že k uskutečnění zdanitelného plnění - tj. prodeji osobního automobilu Hyundai, došlo ve zdaňovacím období říjen 2015, a že daňové orgány při dodatečném zvýšení daně za prodej vozidla Hyundai i30 v předmětném zdaňovacím období postupovaly v souladu s § 21 zákona o DPH. Pokud se poté jedná o čestné prohlášení P. K. předložené žalovanému až dne 20. 2. 2020, tj. po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, soud pro stručnost odkazuje na již shora učiněné odůvodnění týkající se opožděně doložených důkazních prostředků v projednávané věci.

40. Závěrem soud v kontextu značné nekonkrétnosti žalobkyní uplatněných námitek a v návaznosti na to jím činěných odkazů na obsáhlé a komplexní vypořádání daných právních otázek již ze strany daňových orgánů, poukazuje na skutečnost, že v tomto ohledu postupoval v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu - viz např. rozsudky ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 119/2005-118 a ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017-43, dle které bylo možno za vyvstalých okolností odkázat na odůvodnění rozhodnutí žalovaného a toto si se souhlasnou poznámkou osvojit, neboť by bylo ve věci zjevně neúčelným toliko opakovat argumentaci plně odpovídající na rozhodné právní otázky.
41. S ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti tak soud v projednávané věci uzavírá, že žádnou z uplatněných žalobních námitek o pochybení žalovaného neshledal důvodnou, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
42. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, přičemž tento ani jejich náhradu nepožadoval.

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 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.

Ústí nad Labem 13. září 2022

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu