



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **Ztronic s.r.o.**
sídlem Podolí 126
zastoupený Mgr. Ing. Pavlou Kvapilovou, daňovou poradkyní
sídlem Příkop 838/6, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3.6.2020, č.j. 21001/20/5200-11431-712136,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 3.6.2020, č.j. 21001/20/5200-11431-712136, kterým byla zamítnuta žalobcova odvolání a potvrzena rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen

„správce daně“) ze dne 7.5.2019, č.j. 1098436/19/3309-51521-701818, č.j. 1099084/19/3309-51521-701818, č.j. 1099435/19/3309-51521-701818 a č.j. 1099492/19/3309-51521-701818.

2. Shora uvedenými dodatečnými platebními výměry správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2012 do 31.12.2012 vyšší o 1 257 420 Kč, od 1.1.2013 do 31.12.2013 vyšší o 1 183 890 Kč, od 1.1.2014 do 31.12.2014 vyšší o 1 483 710 Kč, a od 1.1.2015 do 31.12.2015 vyšší o 931 760 Kč a spolu s tím stanovil žalobci povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně. Správce daně vycházel z výsledků daňové kontroly na zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014 zahájené dne 23.6.2016 a na zdaňovací období roku 2015 zahájené dne 15.12.2016, které shrnul ve zprávě o daňové kontrole č.j. 816463/19/3309-60563-707238 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“).

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce předně namítá, že žalovaný i správce daně neunesli své důkazní břemeno. Tvrzení žalovaného ani správce daně nemají oporu jak v zákoně, tak ve zjištěném skutkovém stavu, který je nadto účelově interpretován. Napadené rozhodnutí je rovněž nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný nereagoval na stěžejní odvolací námítky; žalobce dále podrobnou argumentací polemizuje s jednotlivými závěry správce daně a žalovaného a s tím, jak správní orgány hodnotily důkazy, nesouhlasí.
4. Žalobce dále namítá nezákonný průběh a ukončení daňové kontroly a marné uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Jak výsledek kontrolního zjištění, tak Zpráva o daňové kontrole nebyla se žalobcem řádně projednána. Správce daně opakovaně odmítl ústně projednat své kontrolní závěry za účelem vyjasnění, které konkrétní skutečnosti považuje za prokázané a které nikoli. Dodatečné platební výměry, které byly poté vydány, byly podle žalobce pouze formálními úkony, které tak nemohly ovlivnit běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).
5. Žalobce dále namítá nezákonný průběh odvolacího řízení a marné uplynutí lhůty pro stanovení daně. Napadené rozhodnutí bylo vydáno v době, kdy žalobci plynula lhůta pro vyjádření ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu.
6. Žalobce dále napadá pochybnosti správce daně týkající se jeho skladové evidence nástrojů. Žalobce nebyl povinen vést skladovou evidenci, neboť se jednalo o movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění. Tyto movité věci lze podle žalobce účtovat přímo na vrub nákladů, přičemž se opotřebovávají postupně; den jejich konečného spotřebování není možno předem určit. Evidenci nástrojů tak žalobce vedl nad rámec svých zákonných povinností. Zároveň žalobce poukazuje na přílohy z místního šetření ze dne 27.11.2017, které prokazují, že se ve skladu žalobce stále nachází materiál pořízený od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. Svoji argumentaci dále opírá o odborné vyjádření STATIKUM ze dne 4.4.2019, které předložil v daňovém řízení.
7. Žalobce dále zpochybňuje výběr srovnatelných subjektů, jejichž činnost správce daně porovnával se žalobcem, a striktně odmítá závěry analýzy provedené Ing. K. Současně namítá, že v případě místního šetření ze dne 19.1.2018 u subjektů A a B byl proveden výslech jednatelů, aniž by mohl být žalobce tohoto výsledku účasten. Žalobce dále namítá, že správce daně odmítl provést navržené důkazy (provedení výslechu jednatelů u subjektů

A a B, osob odpovědných za vedení skladové evidence, provedení místního šetření u těchto subjektů s pořízením fotodokumentace a zajištění důkazních prostředků za účelem zjištění obvyklých podmínek pro nákup, evidenci a likvidaci nástrojů používaných při kovoobrábění a zjištění obvyklého způsobu vedení účetní a skladové evidence nástrojů, materiálu a hotových výrobků spolu s výběrem jiných dvou srovnatelných subjektů).

8. Žalobce dále brojí proti závěrům správce daně a žalovaného zpochybňujících faktickou existenci nástrojů pořízených od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. Žalobce v této souvislosti odkazuje na výslech jednatele společnosti ZORNET, s.r.o. P. H. Žalobce dále poukazuje na rozdílný přístup jednotlivých správců daně; tytéž obchodní transakce nebyly podle žalobce u těchto společností jejich správcem daně zpochybněny.
9. Žalobce dále namítá, že správce daně zatajoval a manipuloval s klíčovými důkazy a nepředložil žalovanému kompletní daňový spis. Žalobce taktéž zpochybňuje postup správce při anonymizování a zachování mlčenlivosti vůči subjektům rozdílným od žalobce. Žalobce rovněž namítá podjatost úředních osob, neboť ty jsou finančně motivovány prostřednictvím odměn ke stanovení vyšší daně. Žalobce v této souvislosti navrhuje, aby si zdejší soud vyžádal informace a podklady k prošetření této námítky (možné zainteresovanosti úřední osob).
10. Žalobce má rovněž za to, že v důsledku rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 3.4.2020, č.j. 13739/20/5200-11431-712136, došlo ke skončení nalézacího řízení na dani z příjmů právnických osob za kontrolovaná zdaňovací období.
11. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

12. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, věcně setrvává na závěrech vyslovených v napadeném rozhodnutí a zdůrazňuje, že většina žalobních námitek se shoduje s námitkami odvolacími, které žalovaný řádně vypořádal.
13. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Na svém procesním postoji žalovaný setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

14. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
15. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
16. Zdejší soud předesílá, že o skutkově obdobné věci (oprávněnost nárokovaných odpočtů DPH uplatněných Z. Z. – jedním z jednatelů žalobce – na základě přijatých daňových dokladů od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o.) rozhodoval již Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15.11.2022, č.j. 7 Afs 139/2022-41, a jeho závěry lze v mnohém

vztáhnout i na nyní posuzovanou věc; proto i z nich bude zdejší soud (mimo jiné) vycházet.

17. Zdejší soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí; nepřezkoumatelnost rozhodnutí představuje vadu, která má za následek nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, či zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19.2.2008, č.j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je dána rovněž tehdy, opomene-li žalovaný reagovat (byť i implicitně) na odvolací námitku.
18. K námitce, že žalovaný nereagoval na všechny odvolací námítky, zdejší soud uvádí, že odvolání žalobce proti shora uvedeným dodatečným platebním výměrům bylo (stejně jako žaloba, která svým rozsahem přesahuje 100 stran) nejen značně rozsáhlé, ale stejně jako žaloba obsahovalo obdobné, zčásti opakující se argumenty, které se nadto prolínají s rekapitulačními pasážemi. Stejně jako v žalobě, žalobce opakuje doposud uplatněné námítky, vyjádření, výtky a stížnosti vůči správci daně, na které již správce daně (či jeho nadřízený správní orgán) v průběhu daňového řízení reagoval. Proto je podstatné, že žalovaný řádně reagoval na podstatu odvolací argumentace, stejně jako se zdejší soud bude zabývat jednotlivými žalobními body, tedy takovými argumenty, z nichž vyplývají skutkové a právní důvody, pro které žalobce zpochybňuje napadené rozhodnutí. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.4.2018, č.j. 2 Afs 345/2017-35, podle něhož: *„...rozsah reakce soudu na konkrétní námítky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námítky účastníka řízení... Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, nebo podání značně nepřehledně až chaoticky odůvodněných, jakým je i stěžovatelem podaná kasační stížnost; opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru stěžovatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]jením porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námítek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ ...požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné...“.* V nyní posuzované věci se odpovědi žalovaného na odvolací námítky žalobci dostalo, neboť s jejich vypořádáním žalobce v žalobě polemizuje, byť z větší části opakováním argumentů, které uplatňoval po celou dobu daňového řízení; je tudíž zjevné, že argumentace žalobce představuje spíše nesouhlas s tím, jak byly po věcné stránce námítky vypořádány. Stručnost úvah žalovaného mířící k podstatě skutkové či právní otázky ještě neznamená, že by námitka byla vypořádána „nedostatečně“.
19. Pokud jde tedy o námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, tak zdejší soud se žalobcem nesouhlasí. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný vycházel ze zjištěného skutkového stavu tak, jak odpovídá obsahu správního spisu, je

rovněž zřejmé, jak pro věc rozhodné skutkové okolnosti hodnotil a jak je právně posoudil. Dále se žalovaný v bodech 57 až 183 napadeného rozhodnutí řádně vypořádal s odvolacími námitkami žalobce. S argumenty žalobce zpochybňujícími dostatečné odůvodnění klíčových odvolacích námitek zdejší soud nesouhlasí; rozhodnutí žalovaného na všechny argumenty žalobce ve svém souhrnu dává dostatečnou odpověď.

20. Pokud jde o námitku, že v důsledku rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 3.4.2020, č.j. 13739/20/5200-11431-712136, došlo ke skončení daňového řízení (nalézacího řízení na dani z příjmů právnických osob za kontrolovaná zdaňovací období), tak ani ta není důvodná. Předmětné daňové řízení bylo ukončeno vydáním napadeného rozhodnutí; z rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 3.4.2020, č.j. 13739/20/5200-11431-712136, je zcela zjevné, čeho se týká. Jednalo se o rozhodnutí (byť nesprávné, jak bude rozvedeno níže) o žádosti žalobce o prodloužení lhůty ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, tedy lhůty k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení. To ostatně plyne i z bodu 16 napadeného rozhodnutí; žalovaný tudíž i na tento argument žalobce reagoval.

III.a)

21. V posuzované věci je sporné, zda žalobce prokázal, že skutečně nakoupil nástroje a materiál (o nichž žalobce účtoval jako o materiálu na účtu 50100) dle podkladních dokladů a faktur (s úhradou v hotovosti) vystavených dodavatelem FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. Žalobce nakupoval tento materiál v hmotnostních jednotkách (kg), hromadně – mělo se jednat o nástroje a materiál starší, druhé jakosti, poškozený apod. (kupř. předmět plnění byl na faktuře vymezen jako „bronz - průměr 30, 40, 50, 70, 80“ o hmotnosti 985 kg, „nerez plechy, trubka“ v hmotnosti 1120 kg, „vrtáky, stopkové frézy, závitníky, výhrubníky, tvrdokov 2. jakost“ v množství 23 kg, „mosaz průměr 20,30,50,60,80“ v množství 940 kg).
22. Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
23. Podle § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.
24. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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.
25. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
26. Dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém

subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejich základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně v tomto smyslu takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno, a to se přeneso opět na daňový subjekt (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.10.2014, č.j. 9 Afs 48/2013-32).

27. Zároveň platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správci daně zároveň žádná pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně musí tedy daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Pokud se i přesto skutečnosti tvrzené daňovým subjektem neprokáží, znamená to, že daňový subjekt unesl své důkazní břemeno. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním. V této souvislosti lze odkázat například na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72, podle nichž „...pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo...“ (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.4.2008, č.j. 7 Afs 18/2008-48, či ze dne 26.10.2007, č.j. 8 Afs 106/2006-58), či „...ani formálně bezvadné doklady (které lze propojit s platbami) v kombinaci s fakticky existujícím (fakticky doložitelným) plněním nemusí být pro unesení důkazního břemene dostatečné, pokud nebyla celá obchodní transakce v úplnosti a logicky uspokojivě vysvětlena...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.3.2020, č.j. 10 Afs 255/2018-39). Rovněž Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15.11.2022, č.j. 7 Afs 139/2022-41, příležitostně citoval ze svého rozsudku ze dne 22.8.2013, č.j. 1 Afs 21/2013 66, závěr, že: „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 čj. 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, čj. 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 čj. 1 Afs 39/2010 124, či čj. 2 Afs 24/2007 119).“.

28. Zdejší soud rovněž zdůrazňuje, že spornou otázkou v nyní posuzované věci je již samotná existence deklarovaných dodávek.
29. Správce daně a žalovaný podle zdejšího soudu jednotlivě i ve vzájemné souvislosti zjištěné skutečnosti správně vyhodnotili (§ 8 odst. 1 daňového řádu) a své závěry o tom, že žalobce přijetí zboží (materiálu/nástrojů) dle deklarovaných dokladů neprokázal, dostatečně podložili.
30. Správci daně vyvstaly pochybnosti na základě toho, že dle předložených daňových dokladů byly nástroje a materiál od těchto dodavatelů nakupovány za nestandardních podmínek oproti ostatním dodavatelům žalobce (v jedné položce v celkové hmotnosti v kilogramech), bez uvedení konkrétního množství jednotlivých nástrojů a v některých případech i bez uvedení druhu dodávaných nástrojů – chyběla specifikace předmětu dodávky (kupř. byl vymezen pouze jako „mosaz“, „nerez trubky“, apod.), i bez přesné specifikace množství informace k jednotlivému druhu materiálu (viz bod 75 napadeného rozhodnutí a tabulky obsahující údaje z jednotlivých faktur na str. 11 až 12, 41, 55 až 56 a 71 Zprávy o daňové kontrole, na kterou pro stručnost zdejší soud odkazuje). Správce daně a žalovaný poukázali na to, že v průběhu let 2012 až 2015 žalobce takto nakoupil materiál za bezmála 26 mil. Kč, přičemž s ohledem na hromadný odběr materiálu nebylo možno prokázat ani to, jakou část z něj žalobce skutečně spotřeboval pro svoji ekonomickou činnost, jaká byla neúčinná, jaká měla dle tvrzení žalobce zůstat na skladě, přičemž ani uskladnění ani spotřeba tohoto materiálu, či jeho zůstatek na skladě v jednotlivých zdaňovacích obdobích se žalobci nepodařilo prokázat, nadto se jeho tvrzení v mnohém rozcházela s údaji v účetnictví, jak bude rozvedeno níže.
31. V případě takto nakoupených nástrojů (využívaných při výrobní činnosti ke kovoobrábění) a materiálu od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. o nich žalobce ve smyslu účetních právních předpisů účtoval na účet 50100. Správce daně a žalovaný správně podrobnou analýzou žalobcem vedeného účetnictví poukázali na to, že tyto dodávky žalobce účtoval na účtu 50100 jako spotřební materiál. Žalobce tyto deklarované dodávky skladoval a o zásobách účtoval tzv. způsobem „B“ (tedy periodicky na základě stavu zásob podle evidence o zásobách, aby bylo zaručeno, že náklady příslušného účetního období ovlivnila hodnota skutečně spotřebovaných zásob v příslušném roce). V této souvislosti se proto správce daně zaměřil na průkaznost skladové evidenci žalobce, která je klíčovým požadavkem v případě žalobcem zvoleného typu účtování, a zjistil další skutečnosti zesilující pochybnosti o fakticitě dodávek od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. Ty spočívaly v zásadních nedostacích žalobcem vedené skladové evidence (v podrobnostech k tomu zdejší soud odkazuje na body 78 až 84 napadeného rozhodnutí).
32. Žalobce k výzvě správce daně doložil 4 listy s označením „Skladová karta – nástroje“ za roky 2012, 2013, 2014 a 2015. Správce daně zjistil, že skladová evidence žalobce obsahovala pouze informace o celkové hmotnosti (v kg) pořízených zásob od dodavatele k určitému datu a celkový výdej nástrojů v kilogramech za jednotlivý kalendářní měsíc, aniž by zde byly specifikovány konkrétní evidované nástroje. Z předložené skladové evidence tak nebylo zřejmé, co konkrétně (jaké nástroje, v jakém množství a od kterého dodavatele) bylo přijato na sklad, co a komu bylo vydáno a co konkrétně bylo spotřebováno, přestože žalobce mimo jiné v průběhu daňového řízení uváděl, že po nakoupení měly být nástroje rozříděny dle sortimentu a poté na základě požadavku jednotlivých pracovníků měly být

jednotlivé nástroje vydávány ze skladu. Jaký nástroj a kdy byl spotřebován tedy nebylo možné zjistit. Ani další sestavy listin (soupisy nakoupeného materiálu) doložené žalobcem nepředstavovaly řádně vedenou skladovou evidenci, neboť nebylo možné identifikovat nástroje a materiál nakoupený „na kg“ od dodavatelů FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. a odlišit jej od ostatních dodávek, chyběly zápisy o nákupech a spotřebě i od jiných dodavatelů.

33. Správce daně a žalovaný rovněž poukázali na to, že v předložené skladové evidenci žalobce neprovedl ani ocenění zásob, ani ohodnocení konečného stavu zásob ke konci účetního období, nákupy a spotřeba od jiných dodavatelů v žalobcem předložené skladové evidenci vůbec nebyly vedeny. Správce daně rovněž zjistil, že v řadě případů nákupu materiálu od dodavatelů FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. nebyl příjem materiálu na sklad vůbec zaevidován anebo skladová položka neodpovídá fakturované dodávce. Rovněž soupisy inventarizací neobsahovaly žádný záznam o stavu zásob. Pokud jde o údaje z účetních závěrek ke dni 31.12., ty deklarují hodnoty stavu materiálových zásob vždy ve výši 0 Kč, přestože žalobce při místním šetření dne 27.11.2017 obhlídkou výrobních a skladovacích prostor chtěl prokázat existenci dodávek od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. (k tomu viz rovněž důvody, které vedly správce daně k odmítnutí dalšího místního šetření rozvedené na str. 32 a 33 Zprávy o daňové kontrole). Není tedy pravdou, že se správce daně s tímto navrženým důkazním prostředkem nedostatečně vypořádal (zdejší soud rovněž odkazuje na bod 124 a 126 napadeného rozhodnutí). Je třeba poznamenat, že přestože prohlédnuté skladovací prostory patřily žalobci a firmám jeho společníků, nebyly tyto nijak odděleny a nebylo možné jakkoli rozeznat či identifikovat, že v případě zboží stejného nebo obdobného druhu uskladněného ve skladu žalobce se jedná právě o zboží, které bylo fakticky nakoupeno dle faktur od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. (v podrobnostech k tomu zdejší soud odkazuje na str. 15 Zprávy o daňové kontrole). Nadto, jak již bylo výše uvedeno, z účetní evidence žalobce plynulo, že materiál i nástroje měly být v jednotlivých letech spotřebovány.
34. Součástí správního spisu jsou i fotografie z místního šetření (ze dne 27.11.2017), kde jsou konkrétní nástroje „vytríděny“ a od sebe odděleny. Nakupoval-li ovšem žalobce materiál v souhrnu, kdy cena materiálu je určena v jednotkách hmotnosti, a následně měl být teprve materiál vytríděn (přestože žalobce argumentuje tak, že materiál vytrídřit nelze) a uchován odděleně podle svého určení, pak je nemožné, aby žalobcem vedená skladová evidenci požadavkům na průkaznost dostála, na což správně poukázaly správní orgány. Pořízené fotografie z místního šetření pouze prokazují existenci „nějakého“ materiálu (nástrojů) v provozovně žalobce, avšak neprokazují, že se jedná o nástroje dle předmětných faktur od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. Protože nebylo možné určit, co a od koho bylo fakticky nakoupeno, stěží bylo možné při provedeném místním šetření s odstupem několika let ztotožnit stávající zboží se zbožím, které deklarují předmětné faktury. Ke stejnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15.11.2022, č.j. 7 Afs 139/2022-41, v němž uvádí: *„K fotografiím zachycujícím zboží uskladněné v provozovně stěžovatele (pořízeným při místním šetření provedeném dne 27. 11. 2017) je pak nutno uvést, že tyto nemohou samy o sobě prokázat, že stěžovateli bylo dodáno zboží dle předložených faktur (v daném rozsahu atd.). Stěžovatel sice v kasační stížnosti tvrdí, že nástroje z daných fotografií bylo možno ztotožnit s daňovými doklady vystavenými obchodními společnostmi FERMA a ZORNET, avšak toto své tvrzení jakkoli blíže nerozvádí a ani nekonkretizuje. Nelze v této*

souvislosti pominout, že v dané provozovně se nacházely i nástroje dalších subjektů, které tyto odebíraly buď taktéž od obchodních společností FERMA a ZORNET, či od jiných dodavatelů. Při prvním místním šetření provedeném v dané provozovně přitom dané nástroje nebyly rozříděny dle jejich majitele, k tomu došlo až poté, co byly stěžovateli doručeny výzvy k prokázání skutečnosti...“. Námitky žalobce proti závěrům správce daně a žalovaného, pokud jde o hodnocení fotografií z místního šetření, tudíž nejsou důvodné.

35. Správce daně rovněž provedl namátkové kontrolní převážení, které žalobce zpochybňuje, nicméně na to reagoval již žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodu 130 tak, že v rámci orientačního výpočtu správce daně došlo ke zřejmé početní chybě, nicméně kontrolní přepočtení bylo provedeno podpůrně v návaznosti na ostatní zjištění, a i bez něj jsou pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně podloženy. Zdejší soud k tomu uzavírá, že skladovou evidenci je třeba vést v takovém rozsahu a takovým způsobem, aby z ní bylo možno ověřit pohyb zboží a materiálu v návaznosti jak na příjmy, tak na výdaje daňového subjektu. Z údajů v řádně vedené skladové evidenci lze zjistit stav zásob v kusech a jejich ocenění během roku a lze analyzovat pohyb zboží ve skladu a porovnat tyto údaje s inventurním stavem ke konci roku. *„Daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, kterou daňový subjekt zajistí především tím, že bude uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce (např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci, etc.)“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.2.2016, č.j. 5 Afs 99/2015-106). Těmto požadavkům žalobce nedostál.
36. Pokud žalobce soustavně namítá, že nakupoval předmětné nástroje a materiál jako věci hromadné v hmotnostních jednotkách, v hmotnostních jednotkách je přijímal na sklad a v hmotnostních jednotkách je musel i vyskladnit, v opačném případě by podle jeho názoru nebyla patrná vazba na přijaté daňové doklady, tak ze způsobu, jakým žalobce skladovou evidenci vedl a jaké nedostatky ve vazbě na účetnictví žalobce vykazovala, žádná vazba na konkrétní předmět plnění dle přijatých dokladů od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. nevyplývala.
37. Zpochybňuje-li žalobce povinnost vést v případě nástrojů pořizovaných od dodavatelů FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. skladovou evidenci s argumentací, že se v případě těchto dodávek jednalo o drobný hmotný majetek spadající do kategorie „další movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění“, tak zdejší soud předně odkazuje na body 47 až 56, 76 až 84 a 109 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný s touto argumentací zevrubně vypořádal s odkazem na příslušná ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“), z nichž plyne, že i movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší jsou materiálem ve smyslu zásob. Pro tyto movité věci platí stejná pravidla jako pro účtování ostatních zásob, konkrétně žalovaný odkázal na účtovací standard pro podnikatele č. 015. Zásoby (v případě žalobce způsob účtování zásob B). Je na daňovém subjektu, jaký zvolí způsob účtování zásob. V případě způsobu účtování zásob B, periodický, kde se zásoby

účtují přímo na vrub nákladů, je však nutné vést skladovou evidenci. Nakoupené nástroje a materiál proto měly být vykázány ve skladové evidenci a měly být zahrnuty v inventurním soupisu zásob a stav zásob zboží na skladě měl být k poslednímu dni účetního období řádně zaúčtován. Pokud žalobce nakoupil „materiál“ jakožto celek (uvádí, že podstatná pro něj byla hmotnost a cena materiálu), aniž by bylo blíže specifikováno, jaký materiál a náradí je obsahem nákupu, tak již v době nákupů musel vědět, že z účetního hlediska bude evidence značně problematická.

38. Žalobce k tomu v daňovém řízení uplatnil jako důkaz odborné vyjádření znaleckého ústavu STATIKUM ze dne 4.4.2019 (dále jen „posouzení STATIKUM“), který podle zdejšího soudu správce daně a žalovaný správně vyhodnotili (bod 85 napadeného rozhodnutí, str. 84 Zprávy o daňové kontrole), přičemž s námitkami žalobce ohledně tohoto hodnocení zdejší soud nesouhlasí. Předmětem tohoto posouzení bylo zjištění nákladů evidence nástrojů a plyne z něj závěr, že změna vedení evidence materiálu nakoupeného v hmotnostních jednotkách na kusové/položkové vedení evidence by byla vzhledem k pořizovacím nákladům značně neekonomická. Ani posouzení STATIKUM jednak nemůže mít vliv na povinnost žalobce vést průkaznou skladovou evidenci, a zejména neprokazuje faktickou existenci dodaného zboží, jež byla zpochybněna řadou dalších skutečností, nikoli pouze neprůkaznou skladovou evidencí. Zdejší soud k tomu ve shodě se správními orgány poznamenává, že přestože se zhotovitel posouzení STATIKUM o faktickém stavu nemohl přesvědčit a nemohl znát bližší specifikaci nástrojů, přesto tyto nástroje hodnotí a uvádí závěry o ceně. Obdobně se k tomuto důkazu vyjádřil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15.11.2022, č.j. 7 Afs 139/2022-41, a akcentoval jeho nevěrohodnost a nevyužitelnost.
39. K dodávkám od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. dále nebyly doloženy písemné kupní smlouvy, nabídky či objednávky, ani dodací listy. Nebyly předloženy ani záznamy o přepravě; úhrada za zboží (pravidelně a dlouhodobě v řádech statisíců Kč) probíhala v hotovosti (u jiných dodavatelů žalobce tomu tak nebylo), ačkoli stav pokladny žalobce tomu ne vždy odpovídal; žalobce účtoval o vkladech hotovosti do pokladny, aniž by bylo zřejmé, že byly tyto finanční prostředky fakticky poskytnuty a z jakého titulu. Správce daně poukázal na to, že těmito hotovostními vklady byly pouze účetně dorovnány záporné stavy hotovosti na pokladně (bod 100 napadeného rozhodnutí, str. 29, 45, 60, 76 Zprávy o daňové kontrole). Žalobce tudíž neprokázal, že k úhradě předmětných dodávek v hotovosti skutečně došlo.
40. Pokud jde o dodavatele FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o., kteří byli vzájemně provázáni skrze P. H. (manžel jednatelky společnosti FERMA s.r.o. a její zplnomocněný zástupce a jednatel ZORNET, s.r.o.), skutečnosti zjištěné ohledně jejich fungování pochybnosti správce daně rovněž prohloubily (neplnění daňových povinností společností FERMA s.r.o., její převod na nového jednatele v roce 2015, kterého však P. H. vůbec neznal, následná nekomunikace se správcem daně), stejně jako skutečnosti zjištěné ohledně jejich dodavatelů, kteří na výzvu správce daně nereagovali nebo uvedli, že se společností ZORNET, s.r.o. nespolečně pracovali, nebo se jednalo o nefungující subjekty (kupř. jednatel HEX-GROUP s.r.o. v likvidaci byl v roce 2012 zbaven svéprávnosti), (str. 19, 20, 23, 27, 73, 77 Zprávy o daňové kontrole, odpovědi na dožádání ohledně FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o., na které zdejší soud v podrobnostech odkazuje). Správce daně rovněž požádal o součinnost Policii ČR k poskytnutí informací vážících se k nákupu a prodeji

hutního materiálu a protokolu o podání vysvětlení osob, které byly do předmětných obchodů s touto komoditou v letech 2012 až 2016 zapojeny. Ani odpovědi jednatelů obchodních partnerů společnosti ZORNET, s.r.o. nepotvrdily existenci obchodů s předmětným zbožím. Zdejší soud nesouhlasí s výtkami žalobce, že správce daně a žalovaný nemohl v rámci snahy zjistit okolnosti předmětných dodávek využít i vyjádření jednatelů dodavatelů ZORNET, s.r.o., které však nepřinesly nic podstatného k uskutečnění dodávek pro P. H. Je třeba zdůraznit, že to byl především žalobce, kdo byl povinen svými důkazními prostředky prokázat, že přijal deklarované dodávky. To se mu však nepodařilo. Zdejší soud v tomto směru odkazuje na bod 162 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný totožnou odvolací námitku řádně vypořádal. Stejně tak správce daně neklade žalobci k tíži virtuální sídlo společnosti FERMA s.r.o.; jedná se o zjištění ohledně fungování této společnosti, která měla žalobci dodávat nástroje dle předmětných faktur. Tvrdí-li žalobce i svědek P. H., že tato společnost měla provozovnu, to správce daně a žalovaný ani nevyvraceli. Existence provozovny však ve světle všech uvedených zjištění hodnocených správními orgány ve vzájemné souvislosti existenci předmětných dodávek neprokazuje.

41. Pokud jde o svědeckou výpověď P. H. (protokol ze dne 16.4.2018, č.j. 834524/18/3309-60563-707238, v němž se odvolal na svoji výpověď z téhož dne č.j. 831715/18/3309-60562-700197, ve věci obchodní spolupráce se Z. Z. ml. coby fyzickou osobou, která podle svědka probíhala stejným způsobem), P. H. uvedl, že společnost FERMA s.r.o. neměla žádné zaměstnance a vše za ni vyřizoval on na základě plné moci. Předmětem její činnosti byl výkup nepotřebných zásob, elektromateriálu, „instalační“, „90% náradí a nástroje na kovoobrábění“. Žalobci společnost FERMA s.r.o. prodávala náradí, nástroje na kovoobrábění, přičemž P. H. uvedl, že zná Z. Z. mladšího, nepamatoval si již jak, kdy a za jakých okolností se s ním seznámil s konstatováním, že to je již „hodně let“. Jednání měla probíhat telefonicky (jak často činil nabídky Z. Z. ml. svědek nevěděl) či osobně se Z. Z. mladším, se zaměstnanci žalobce svědek nikdy nekomunikoval. Písemné nabídky neexistovaly, veškeré dokumenty, účetnictví, již byly předány novému majiteli. Podle P. H. měla mít společnost FERMA v letech 2012 až 2015 provozovnu a sklad v Bořitově u Černé hory. Pokud jde o přepravu, svědek uvedl, že vozil zboží ze 70 %, z 30 % je vozil Z. Z. ml. Zboží bylo vyskladněno v Bořitově, když si pro ně přijel Z. Z., nebo se předávalo „na půl cesty“ u „Makra v Brně“, „na Rohlece, někdy ve Slavkově“. Dodací listy neměli k dispozici, podle svědka jako doklad sloužily faktury. Zboží bylo prodáváno na kilogramy, bylo váženo na osobní váze na místě, kde docházelo k jeho předání, bylo zapláceno v hotovosti při jeho předání. K otázce správce daně na délku trvání obchodní spolupráce FERMA s.r.o. se Z. Z. ml. svědek odpověděl, že neví s tím, že k ukončení spolupráce došlo, protože se „firma převedla a prodala“, dodavatele zboží si P. H. nevybavil, jména osob jednajících za dodavatele neznal. Stejně tak nevěděl, kdo je J. S. (*nový jednatel FERMA s.r.o., pozn. zdejšího soudu*). Zboží nakupoval „různě“, „v podstatě po celé republice“, např. v Plzni, ve Svitavách, v Praze. Později doplnil, že se o tom, že nějaká firma rozprodává zásoby, dozvěděl „přes známý nebo samy volaly“, neboť jim bylo známo, že vykupuje nepotřebné zásoby. Pokud jde o dotazy na inventarizaci a neprodané zásoby na skladu, svědek neurčitě odpověděl, že asi byla prováděna a jestli něco zůstalo na skladu, nevěděl. Pokud se správce daně dotazoval na konkrétní společnosti (např. HEX-GROUP s.r.o. v likvidaci), tak svědek uvedl, že od této společnosti asi nakupoval, konkrétní osobu nezná, spolupracovali podle svědka rok až tři nebo pět let, přičemž svědek uvedl „nevím“. Zboží (nepotřebné zásoby) mu vozily firmy, od nichž nakupoval,

přeprava jej nezajímala, Zboží zvažil a v hotovosti zaplatil, stvrzenka o tom nebyla - „faktura za hotové nahrazuje všechny doklady“. Obdobným způsobem podle vyjádření svědka probíhala obchodní spolupráce svědka coby jednatele ZORNET, s.r.o. se žalobcem (prostřednictvím Z. Z. mladšího), s tím, že zboží měl svědek uskladněno ve Skalici nad Svitavou a v Letovicích, co nakoupil, obratem prodal, žádné neprodané zásoby nebyly ke konci roku evidovány. Zboží bylo Z. Z. ml. objednávalo telefonicky na kovoobrábění všeho druhu. Jako důvod ukončení obchodní spolupráce svědek uvedl, že ho „finanční úřad dodal“ a že byl označen za nespolehlivého plátce. Ke stanovení ceny za množství svědek uvedl, že byla stanovena tak, že vycházela zhruba o polovinu méně, byla stanovena na kilogramy, protože na kilogramy svědek nakupoval a neuměl si představit, že by nástroje přepočítával.

42. Zdejší soud se s ohledem na výše shrnutý obsah svědecké výpovědi ztotožňuje se správními orgány, že P. H. potvrdil spolupráci se žalobcem pouze v obecné rovině, že tento důkaz nepřinesl žádné bližší skutečnosti o předmětných plněních a že si svědek nepamatoval žádné důležité skutečnosti týkající se své obchodní činnosti. Vzhledem k tvrzenému objemu dodávaného zboží je rovněž správný závěr žalovaného o nevěrohodnosti tvrzení, že předávané zboží bylo váženo na osobní váze, a to zvláště v případech, kdy k příjemce zboží mělo docházet na „půli cesty“. Správce daně a žalovaný rovněž identifikovali rozpory mezi tvrzeními svědka a samotného žalobce (zejména ohledně navázání spolupráce, přepravy, místa a způsobu přebírání a vážení zboží a úhrady zboží). V podrobnostech k tomu zdejší soud odkazuje na body 87 a 89 napadeného rozhodnutí a str. 30 Zprávy o daňové kontrole). Pokud žalobce argumentuje tak, že výslech svědka byl proveden po letech (v roce 2018), zdejší soud poukazuje na to, že se v daném případě jednalo o dlouhodobou mnohaletou obchodní spolupráci, kdy materiál a nástroje měly být žalobci dodávány několikrát do měsíce. Svědek nejenom nesdělil konkrétní detaily obchodní spolupráce, nýbrž se některá z jeho tvrzení rozcházela a některá byla znevěrohodněna (vážení jednotlivých dodávek). Svědek nebyl schopen uvést vůbec žádné konkrétní informace o svých dodavatelích, s nimiž musel aktivně obchodovat, a to ani přes velké množství materiálu a nástrojů. Akcentuje-li žalobce pasáž svědecké výpovědi, kdy P. H. uvedl, že samozřejmě veškeré dodavatelské firmy, na které se správce daně dotazoval, si zhruba pamatuje, ale neví, jak tyto otázky souvisí s panem Z. ml., tak z toho nelze dovozovat, že by svědek uvedl detaily obchodní spolupráce, na kterou byl dotazován.
43. Odmítl-li správce daně provést některé důkazy navrhané žalobcem (položkový soupis jednotlivých konkrétních nástrojů spolu s uvedením hmotnosti, provedení svědecké výpovědi zástupců společnosti KOVOVÝROBA HOFFMANN, s.r.o. ohledně odběru tvrdokovového odpadu, další místní šetření), tak svůj postup řádně zdůvodnil. Pokud žalobce namítá, že z porovnání fotodokumentace pořízené správcem daně s fotodokumentací pořízenou žalobcem nepochybně vyplývá existence nástrojů od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o., tak podle zdejšího soudu to z fotografií nevyplývá (na fotografiích se nacházejí „nějaké“ nástroje), a naopak se zdejší soud ztotožňuje s hodnocením fotografií provedeným správními orgány. Stejně tak argument žalobce, že žalovaný „ignoruje fakt, že správce daně nezřídil zástavní právo k nástrojům ve vlastnictví společnosti Ztronic s.r.o.“, nijak nezpochybňuje výše shrnutá zjištění a závěry správce daně; zdejšímu soudu není zřejmé, jak by zřízení zástavního práva k movitému majetku žalobce (nástrojům a

materiálu na skladě) mohlo prokazovat, že se jedná právě o dodávky dle předmětných faktur od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o.

44. Žalobce tudíž pochybnosti správce daně nevyvrátil; zdejší soud se ztotožňuje se závěry správních orgánů, že žalobci se faktické přijetí materiálu a nástrojů dle faktur od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. prokázat nepodařilo; přitom prokázání deklarovaných výdajů tížilo žalobce, nikoli s ním obchodující subjekty. Tvrzení žalobce, že předmětné transakce byly jejich správci daně těmito společnostem uznány (pakliže u těchto společností byly prováděny kontrolní postupy), není ničím podloženo (a neplyne ani z neveřejné části daňového spisu). Svědecká výpověď P. H. neprokázala uskutečnění fakturovaných dodávek, nebyly doloženy žádné písemné dohody ani objednávky, forma úhrady v hotovosti, přestože s jinými společnostmi probíhaly úhrady bezhotovostně, byla správcem daně zpochybněna (mínusové stavy na pokladně, které žalobce údajně srovnával finanční výpomocí, kterou však ničím nedoložil). Společnosti FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. neměly žádné zaměstnance, obchodní spolupráce probíhala telefonicky či ústně, jen mezi svědkem a jednatelem žalobce, předání zboží nebylo nijak (kromě faktury a pokladního dokladu) dokladováno. P. H. si nepamatoval své dodavatele (i přes frekventovanou dlouhodobou obchodní spolupráci). Skladová evidence žalobce byla neprůkazná a byla správcem daně relevantně zpochybněna.
45. Pokud jde o fotografie předložené žalobcem jako důkaz o existenci předmětných dodávek, ty byly pořízeny na jaře roku 2017 a zachycují P. H. u automobilu s krabicí v ruce, P. H. ukazující na zavazadlový prostor, P. H. v automobilu a krabice „nějakých“ nástrojů v zavazadlovém prostoru automobilu (fotografie jsou přílohou protokolu o svědecké výpovědi ze dne 16.4.2018, č.j. 834524/18/3309-60563-707238); žádná skutečnost týkající se předmětných dodávek v kontrolovaných zdaňovacích obdobích z nich neplyne. Hodnocení těchto fotografií, jak bylo provedeno správcem daně a žalovaným, nemá zdejší soud co vytnout (bod 94 napadeného rozhodnutí). Rovněž další fotografie, které v průběhu řízení žalobce doložil, zachycují povětšinou „nějaké“ rozříděné nástroje. Tvrzení svědka P. H., že na fotografiích, které mu byly předloženy v rámci konání jeho svědecké výpovědi dne 16.4.2018, poznává své zboží, které dodal žalobci, podle zdejšího soudu představuje pouhé tvrzení, které ve světle výše uvedeného jako důkaz vyvracející pochybnosti správce daně neobstojí. Není rovněž pravdou, že by správce daně tyto fotografie účelově přehlížel. Stejně tak nemohou existenci předmětných dodávek od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. prokazovat úřední záznamy o podání vysvětlení na Policii ČR, na které žalobce odkazuje, neboť obsahovaly vyjádření jednatele (statutárního orgánu) žalobce coby daňového subjektu. Zdejší soud nesouhlasí s námitkou „účelovosti“ hodnocení obsahu těchto úředních záznamů správními orgány jako záznamů, jež obsahují pouze tvrzení statutárních zástupců žalobce; sám žalobce v žalobě shrnuje tvrzení obou jednatele, která uvedl. Nejedná se tedy o důkaz prokazující existenci předmětných dodávek, nýbrž tvrzení jednatele žalobce coby jeho statutárních orgánů v zásadě se shodující s vyjádřeními (tvrzeními) žalobce.
46. Námitky žalobce, že unesl své důkazní břemeno a že je to naopak správce daně, kdo své důkazní břemeno neunesl, tedy nejsou důvodné. Nelze přisvědčit ani tvrzení žalobce, že správce daně ignoroval důkazní prostředky žalobce a tyto účelově přehlížel; byl to žalobce, který se ocitl v důkazní nouzi v důsledku svého vlastního postupu. Správce daně přitom přihlížel ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, včetně toho, co uvedl žalobce, a rovněž

vypořádal i jeho návrhy na provedení dalších důkazů a řádně zdůvodnil, které neprovede. Pokud jde o nevypořádání důkazních návrhů, zdejší soud ověřil, že se všemi důkazními návrhy žalobce se správce daně i žalovaný vypořádali, tj. zdůvodnili, proč je jako důkazy neprovedou. Jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19.11.2019, č.j. 1 Afs 148/2019-59, „...povinností správce daně není provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, nicméně je nutné provést ty důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně (srov. rozsudek ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017 – 54, bod 29 a zde citovaná judikatura). Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by správní orgán měl na výběr, které z důkazů provede a vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit např. na tom, že tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení nebo, že důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací schopností. Odmítnutí provedení důkazu může být zdůvodněno také jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení mimo jakoukoliv pochybnost prokázána. Správní orgán je tak oprávněn rozhodnout, které z navržených důkazů provede, nicméně jako nepodstatný, nezpůsobilý nebo nadbytečný nelze odmítnout důkaz, jímž mohou být v souvislosti s jinými důkazy prokázány skutečnosti podstatné pro rozhodnutí...“. Správce daně i žalovaný uvedenému požadavku dostáli.

47. Žalobce rovněž napadá postup správce daně, který provedl dne 19.1.2018 místní šetření u dvou subjektů (ve Zlínském kraji) se srovnatelným předmětem činnosti (kovoobrábění), jehož cílem bylo zjistit obvyklé podmínky pro nákup, evidenci a likvidaci nástrojů používaných při kovoobrábění, používaný materiál, strojní vybavení a dosažené výnosy těchto subjektů, a to v letech 2012 až 2016 (strana 22 až 24 Zprávy o daňové kontrole). Důvodem pro využití vyhledávací činnosti byly výše popsané odlišnosti předmětných nákupů žalobce od nákupů od jiných dodavatelů. Správce daně na straně 22 Zprávy o daňové kontrole uvádí: „S ohledem na existenci nákupů nástrojů a materiálu, které daňový subjekt pořizoval od jiných dodavatelů, kdy se jednotky množství, ceny, způsoby balení diametrálně lišily od výše uvedených zpochybněných dodávek, správce daně ...provedl... místní šetření u subjektů zabývajících se obdobnou činností jako daňový subjekt, který působí ve stejné lokalitě ...s cílem zjištění obvyklých podmínek pro nákup, evidenci a likvidaci nástrojů používaných při kovoobrábění.“. Žalovaný pak odvolací námitky k tomuto postupu správce daně řádně vypořádal v bodech 145 až 149 napadeného rozhodnutí, včetně výtek žalobce, co správce daně opomněl do analýzy nákladů subjektů A a B uvést, které žalobce v žalobě opakuje, a zdejší soud na jejich vypořádání žalovaným plně odkazuje. Žalovaný zdůraznil, že správce daně vycházel z poměrových ukazatelů, že poukázal na nadměrnost spotřeby nástrojů u žalobce, který nadto nezanedbatelnou část výroby zajišťoval subdodavatelsky; faktická spotřeba nástrojů tak musela být nižší, a pokud jde o odkaz žalobce na osobní náklady, ty podle účetních výkazů činily 18 až 25 % celkových nákladů.
48. Z úředního záznamu ze dne 20.8.2019, č.j. 1706502/18/3309-60563-707238 (dále jen „analýza Ing. K.“), plyne, že správce daně šetřil standardní obchodní vztahy a běžnou praxi nákupu, skladování, evidenci a vyřazování nástrojů, jež jsou používány do strojů pro opracování kovových materiálů. Oba subjekty opracovávají materiály jako je hliník, železo, ocel, litina, nerez a hliníkové slitiny, tedy stejné materiály, které obráběl i žalobce; nástroje nakupovaly výhradně od dlouhodobých ověřených dodavatelů (přímých

obchodních zástupců výrobců) v množstevních jednotkách na kusy, ve kterých je evidovaly ve skladové evidenci s tím, že byl-li vydáván nový nástroj, musel pracovník odevzdat opotřebovaný nástroj. Opotřebované nástroje byly skladovány jako samostatný odpad a prodávány jako tvrdokov, který má vyšší výkupní hodnotu. Podle vyjádření těchto subjektů se nové nástroje určené k práci na strojích prodávají vždy zabaleny, nikoli volně loženy, aby nedošlo vzájemným třením k jejich poškození (volně ložené zboží se vyskytuje u odpadu). Podle analýzy Ing. K. u subjektu A činil nákup nástrojů podíl na celkových nákladech v rozpětí 6,4 % až 6,9 %. Náklady na nákup nástrojů činily podíl 6 % z výnosů z prodeje výrobků a služeb. V případě subjektu B činil nákup nástrojů podíl na celkových nákladech ve výši cca 4 %. Náklady na nákup nástrojů činily podíl cca 3 až 4 % z výnosů z prodeje výrobků a služeb. U obou těchto subjektů se přesné procentní podíly dle let lišily v řádech desetin procentního bodu. V případě žalobce činil celkový nákup nástrojů podíl na celkových nákladech ve výši 11 až 19 %, a to přesto, že žalobce obrábění z 30 až 37 % zajišťoval subdodavately (zejména prostřednictvím svých obou jednatelů, kteří rovněž nakupovali i u FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o.). Náklady na nákup nástrojů činily podíl cca 11 % až 20 % z výnosů z prodeje výrobků a služeb. Správce daně provedl procentní srovnání za celkový nákup nástrojů a za nákupy od dodavatelů, kteří dodávali obvyklým způsobem. Nákup nástrojů od dodavatelů, jejichž dodávky správce daně nezpochybnil, činil v období let 2012 až 2015 2,8 % až 4 % celkových nákladů a 2,8 % až 3,9 % výnosů z prodeje výrobků a služeb.

49. Z uvedeného ve vztahu k žalobci plyne, že po vynětí nákupů od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. procentuální poměr konkrétních nákladů na nákup odpovídal hodnotám u obou srovnatelných subjektů. Je zřejmé, že významný vliv na procentuální poměr nákladovosti nástrojů měly obchody žalobce právě se společnostmi FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. Rozdílnost oproti kusové (zakázkové) a hromadné výrobě byla z tohoto pohledu spíše zanedbatelná. Příjmy, resp. deklarované výnosy, tedy mohl žalobce realizovat i bez nákladů dle faktur od společnosti FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o.; žalobní námitka, že měl správce daně upravit i příjmy žalobce, nemůže ve světle výše uvedeného obstát (žalobce měl i jiné dodavatele a nadto zařizoval kovovýrobu i subdodavately), nadto žalobcem uvedené příjmy nebyly nikterak zpochybněny.
50. Pokud jde o sdělení žalobce ohledně likvidace použitých nástrojů (byly vyřazovány do špon, tedy s běžným kovovým odpadem), tak to správce daně vyhodnotil na str. 78 Zprávy o daňové kontrole a poukázal stejně jako žalovaný v bodě 98 na to, že při pořízení desítek tisíc kilogramů materiálu by nepochybně vznikl cenově hodnotný tvrdoodpad, ovšem faktury o prodeji takového odpadu deklarovaného množství nesvědčí. Žalovaný k tvrzení, že tvrdoodpad byl prodáván společnosti KOVOVÝROBA HOFFMANN, s.r.o., uvedl, že v účetnictví žalobce nebyl dohledán žádný záznam svědčící o tvrzené obchodní spolupráci, a nadto svědeckou výpovědí zástupců této společnosti by stěží bylo možno prokázat, že vykoupený tvrdoodpad představují použité nástroje nakoupené v rámci předmětných dodávek (body 134 až 138 napadeného rozhodnutí). S tím zdejší soud souhlasí.
51. Namítá-li žalobce, že byly vyloučeny jeho esenciální výdaje, tak z výše uvedeného plyne, že tomu tak nebylo a žalobci nebyly uznány pouze výdaje za deklarované dodávky od společnosti FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. Nadto pojem tzv. esenciálních výdajů, tj. výdajů objektivně minimálně nutných na dosažení příjmů, je pojmem používaným judikaturou Nejvyššího správního soudu v souvislosti se stanovením daně podle pomůček;

v nyní posuzované věci nebyl dán žádný důvod pro to, aby správce daně přistoupil k tomuto způsobu stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.11.2020, č.j. 1 Afs 205/2020-45).

52. S námitkou, že se v případě těchto šetření jednalo i o výslech svědků (jednatelů subjektů A a B), zdejší soud nesouhlasí, neboť nešlo o prošetření obchodů (skutkových okolností) souvisejících se žalobcem. Odkaz na nálezný Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, je proto nepřiléhavý. Správce daně tu podpůrně využil poznatky z jeho vyhledávací činnosti ohledně individuálních subjektů, které nebyly v obchodním styku se žalobcem. Srovnávaným subjektům byly kladeny tytéž otázky týkající se pouze jejich obchodní praxe, nikoli obchodní činnosti žalobce. Jádrem analýzy jsou hodnoty týkající se obchodní činnosti konkrétního subjektu. Námitky žalobce zpochybňující pravdivost a použitelnost analýzy Ing. K. tak nejsou opřeny o žádné relevantní důvody. Je třeba zdůraznit, že výstupy analýzy Ing. K. samy o sobě nebyly důvodem pochybností správce daně, jejich funkce byla toliko podpůrná, což také potvrzuje obsah Zprávy o daňové kontrole. Proto ani nebylo nutné provést k tomu žalobcem navržené důkazy (provedení místního šetření u těchto subjektů, výběr jiných srovnatelných subjektů a jejich jednatelů, výslech osob odpovědných za vedení skladové evidence), neboť ani ty by žalobcem tvrzené skutečnosti nebyly schopny prokázat.
53. Pokud žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.7.2019, č.j. 3 Afs 308/2017-52, požaduje, aby si v případě identických skutkových otázek týkajících se téže transakce správce daně vyžádal podklady od správce daně druhého daňového subjektu, s nímž probíhala obchodní spolupráce, tak správce daně podklady a informace ohledně žalobcem deklarovaných transakcí dostatečně zjišťoval (mimo jiné i prostřednictvím dožadání místně příslušných správců daně společnosti FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o.). Stejně tak se v bodech 167 až 169 napadeného rozhodnutí žalovaný vyjádřil k tomu, proč nelze závěry správce daně u jiného subjektu automaticky převzít do řízení konkrétního daňového subjektu, a odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.5.2013, č.j. 9 Afs 34/2012-40, který podle zdejšího soudu zcela přiléhavě odpovídá na argumentaci žalobce. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvedl, že *„stanovení daňové povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany k téže dani. Nejedná se o předběžnou otázku ve smyslu § 28 zákona o správě daní, tedy o skutečnost, ze které musí být při skutkovém hodnocení bezpodmínečně vycházeno. Nelze tedy a priori vyloučit, aby tytéž skutkové okolnosti, které místně příslušný správce daně hodnotil při rozhodování v daňové věci společnosti VUMAR, byly předmětem hodnocení jiného správce daně v nyní posuzované věci. Důkazní situace jednotlivých daňových subjektů může být z nejrůznějších důvodů různá, a to i v případě totožné dodávky, prokazuje-li její realizaci v jednom daňovém řízení dodavatel a v druhém daňovém řízení odběratel. Závěr o neprokázání realizace dodávky v řízení vedeném u odběratele tak nevylučuje, že na základě důkazní situace v řízení s dodavatelem bude realizace téže dodávky prokázána. Obecně je možno konstatovat, že neunes-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005-59).“*
54. Namítá-li žalobce, že správní orgány vědomě manipulovaly s důkazy a „skrývaly“ před žalobcem důležité informace, zdejší soud mu nemůže dát za pravdu. Z výše shrnutého

skutkového stavu je zřejmé, že písemnosti, s nimiž se žalobce nemohl seznámit, nebyly použity jako důkaz, a že se všemi skutečnostmi, z nichž správce daně vycházel, byl žalobce řádně seznámen.

55. Podle § 9 odst. 1 daňového řádu je správa daní neveřejná. Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly.
56. Podle § 52 odst. 1 daňového řádu jsou úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní.
57. Podle § 66 odst. 3 daňového řádu není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu.
58. Z postupu žalovaného je rovněž zřejmé, že žalobci na základě jeho žádosti poskytl kopie řady listin, jež jsou součástí vyhledávací části spisu, a pokud některé listiny zcela nebo zčásti nezpřístupnil, tak to bylo v souladu s § 66 odst. 3 daňového řádu. Měl-li správce daně za to, že v rámci zachování mlčenlivosti týkající se jiných subjektů by měla být poskytnutá listina anonymizována, zdejší soud tento postup potvrzuje s tím, že mu nepřísluší posuzovat míru anonymizace, nevybočí-li správce daně (resp. žalovaný) z mezí stanovených v § 66 odst. 3 daňového řádu. V nyní posuzované věci z těchto mezí nevybočil; bylo povinností správních orgánů zajistit ochranu zájmů jiných daňových subjektů. S uvedenou argumentací se rovněž správně vypořádal žalovaný v bodu 166 napadeného rozhodnutí.
59. Pokud jde o pochybnosti žalobce ohledně kompletnosti spisové dokumentace předložené žalovanému spolu s odvoláním, pak k tomu zdejší soud uvádí, že součástí správního spisu předloženého žalovaným zdejšímu soudu je jak kompletní veřejná část týkající se věci (včetně fotodokumentace), tak část neveřejná; z výše uvedeného shrnutí zjištění a závěrů správních orgánů je zřejmé, že se všemi důkazy, z nichž správce daně vycházel, byl žalobce řádně seznámen. Skutečnost, že některé z listin byly ze zákonných důvodů ponechány v neveřejné části spisu, žalobce nemohla zkrátit na jeho procesních právech.

III.b)

60. Pokud jde o procesní námitky žalobce, ty se předně týkají způsobu seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění a zaslání Zprávy o daňové kontrole; žalobce mimo jiné dovozuje, že vzhledem k nezákonnému ukončení, resp. neukončení daňové kontroly ze strany správce daně došlo k uplynutí prekluzivní lhůty.
61. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým

subjektem, b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

62. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.
63. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu na 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.
64. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.
65. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.
66. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.
67. Ve smyslu citovaného § 88 daňového řádu je třeba od sebe odlišovat dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly: seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole. Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům; povinnost ústního projednání seznámení s výsledkem kontrolního zjištění z daňového řádu neplyne; není tak důvodná námitka žalobce, rozvedená opakovanou rozsáhlou argumentací, že byl zasláním seznámení s výsledkem kontrolního zjištění do datové schránky dne 4.2.2019 nezákonně zkrácen na svých procesních právech. „Kategorický nesouhlas“ s kontrolními zjištěními a námitka žalobce, že z něj nejsou vážné a důvodné pochybnosti správce daně seznatelné, představují podle zdejšího soudu již názor žalobce na výsledek kontrolního zjištění, k němuž se žalobce mohl vyjádřit, stejně tak se mohl domluvit se správcem daně a dostavit se k němu na ústní jednání (o čemž byl správcem daně informován). Zasilal-li však žalobce správci daně opakovaně výzvy ke stanovení termínu ústního projednání výsledku kontrolního zjištění a trval-li na svém

požadavku ústního projednání seznámení (dne 4.2.2019, 5.3.2019, 19.3.2019, 5.4.2019 a 15.4.2019), tak podle zdejšího soudu se jednalo o procesní strategii žalobce, jejíž volba je jistě jeho právem, na druhou stranu, jak bylo výše uvedeno, těmto „výzvám“ žalobce neodpovídá žádný zákonný důvod pro správce daně vyzývat žalobce k dostavení se k projednání výsledku kontrolního zjištění. Se všemi kontrolními závěry a zjištěními správce daně, které má zdejší soud za zcela srozumitelné (tak, jak byly shrnuty výše), byl žalobce seznámen písemně a mohl si je nastudovat a vyjádřit se k nim, což učinil dne 4.4.2019 a dne 15.4.2019 ve formě „předběžného vyjádření“. Z uvedeného je zjevné, že žalobce objektivně měl od 4.2.2019 dostatečný prostor na výsledek kontrolního zjištění reagovat. Ze správního spisu s přihlédnutím k procesní aktivitě žalobce spočívající v soustavné obhajobě jeho názoru je přitom zřejmé, že žalobce si byl vědom toho, co správce daně zjistil a co po něm požaduje. Není rovněž pravdou, že by správce daně přešel vyjádření žalobce ze dne 15.4.2019; správce daně na ně reaguje na str. 85 až 93 Zprávy o daňové kontrole.

68. Pokud jde o neprojednání Zprávy o daňové kontrole a její doručení do datové schránky žalobce dne 6.5.2019, tak smyslem aplikace § 88 odst. 3 a 6 daňového řádu je zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně; jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění. Smyslem § 88 odst. 6 daňového řádu pak je zabránit účelovému protahování daňové kontroly.
69. Pokud dne 9.4.2019 zaslal žalobci správce daně Vyrozumění o úmyslu projednat a podepsat zprávu o daňové kontrole (doručené dne 16.4.2019), na což žalobce reagoval svými podáními dne 22.4.2019 a 8.5.2019 tak, že trvá na ústním projednání výsledku kontrolního zjištění daně z příjmů a trvá na ústním projednání zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob (k čemuž mu správce daně navrhl termíny 23.4.2019 nebo 25.4.2019, z nichž se omluvil pouze jeden z jednatelů žalobce z důvodu dlouhodobě plánované zahraniční cesty), tak správce daně nepochybil, pokud uvedené jednání vyhodnotil jako vyhýbání se projednání Zprávy o daňové kontrole.
70. Na základě shora uvedených skutečností je zřejmé, že žalobci byl poskytnut dostatečný prostor nejenom pro reakci na kontrolní zjištění, nýbrž i pro osobní jednání se správcem daně. V rámci výsledku kontrolního zjištění bylo žalobci uceleně vysvětleno, k čemu při daňové kontrole správce daně dospěl (včetně shrnutí výzev správce daně a reakcí žalobce). V návaznosti na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění byl v rámci lhůty koncentrován postup k event. doplňování kontrolních zjištění, aby nedocházelo k účelovému oddalování vydání Zprávy o daňové kontrole. Setravá-li daňový subjekt na svých věcných námitkách, pak tyto námitky musí uplatnit v rámci odvolacího řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.11.2019, č.j. 1 Afs 148/2019-59). Námitka nezákonného ukončení daňové kontroly, resp. faktického neukončení daňové kontroly, tak není důvodná, přičemž reakci žalovaného na obdobnou odvolací argumentaci v bodech 63 až 70 napadeného rozhodnutí má zdejší soud za zcela dostatečnou.
71. Pokud jde o opakované odkazy žalobce na jeho námitky podjatosti úředních osob, tak těmi se ředitel prvostupňového orgánu řádně zabýval; součástí správního spisu jsou jeho rozhodnutí ze dne 30.4.2019, kterými rozhodl o tom, že žalobcem zmiňovaní pracovníci nejsou vyloučeni z řízení nebo jiných postupů při správě daní souvisejících s daňovou

kontrolou daně z příjmů u žalobce. Zdejšímu soudu rovněž ze správního spisu neplyne žádná indicie, která by zavadala pochybnosti o tom, že by správce daně postupoval vůči žalobci zaujatě.

72. Zdejší soud nemůže s ohledem na výše uvedené žalobci přisvědčit ani v tom, že došlo k uplynutí prekluzivní lhůty a že vydání platebních výměrů představovalo pouze formální úkony správce daně.
73. Namítá-li žalobce, že pokud dne 6.5.2019 udělil plnou moc k zastupování daňové poradkyni, což bylo správci daně oznámeno přípisem Sdělení o převzetí zastoupení ze dne 8.5.2019 spolu s plnou mocí, tak správce daně nepochybil, pokud dne 7.5.2019 vydal (a odeslal) dodatečné platební výměry přímo žalobci. Z daňového řádu jednoznačně plyne, že plná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně (§ 27 odst. 2 daňového řádu). Správce daně tak postupoval v souladu se zákonem, pokud v době, kdy mu nebyla plná moc pro daňovou poradkyni oznámena, doručoval přímo žalobci. Námitka nedoručení písemností (vydaných před 8.5.2019) zmocněné zástupkyni tudíž není důvodná.
74. Je třeba zdůraznit, že otázkou vlivu oznámení platebních výměrů na běh prekluzivní lhůty se zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7.2.2018, č.j. 2 Afs 239/2017-29, a dospěl k závěru, že i oznámení vadného rozhodnutí v zásadě prodlužuje lhůtu pro stanovení daně. To však platí „*jen za předpokladu, že oznamované rozhodnutí [...] není úkonem toliko formálním, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem je dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně.*“.
75. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.
76. S ohledem na skutečnost, že daňová kontrola byla řádně ukončena dne 16.4.2019, tak dodatečné platební výměry vydané správcem daně dne 7.5.2019 nebyly pouze formálními úkony, jejichž cílem by bylo umělé prodloužení prekluzivní lhůty o další rok. Zahájením daňové kontroly dne 23.6.2016 započala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta, která byla v důsledku oznámení dodatečných platebních výměrů dne 17.5.2019 prodloužena do 23.6.2020. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 3.6.2020, žalobci bylo doručeno dne 4.6.2020; téhož dne napadené rozhodnutí nabylo právní moci; napadené rozhodnutí tedy nebylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty. Tato námitka žalobce také není důvodná.
77. Žalobce dále namítá, že mu nebyla ze strany žalovaného poskytnuta dostatečná lhůta k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Ve své argumentaci poukazoval na to, že napadené rozhodnutí mu bylo doručeno (dne 4.6.2020) ještě předtím, než bylo věcně rozhodnuto o jeho žádostech o prodloužení patnáctidenní lhůty k vyjádření se k Seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení ze dne 5.3.2020, č.j. 8670/20/5200-11431-712136, které mu bylo doručeno dne 16.3.2020. Žalobce požádal o prodloužení lhůty dne 16.3.2020 z důvodu zástupkyni nařízené karantény kvůli koronaviru (návrat ze zahraničí) a případně následné pracovní neschopnosti, a to do 30.4.2020.
78. 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.

79. Podle § 36 odst. 1 daňového řádu správce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon.
80. Podle § 36 odst. 2 daňového řádu správce daně vyhoví první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší.
81. Podle § 36 odst. 3 daňového řádu nevydá-li správce daně rozhodnutí do doby, o níž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydá-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno. Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty.
82. Podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže jde o zjevně právně nepřipustné podání.
83. Žalovaný vydal dne 3.4.2020 rozhodnutí o zastavení řízení č.j. 13739/20/5200-11431-712136, kterým podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu ve věci řízení o žádosti žalobce o prodloužení lhůty ze dne 16.3.2020 zastavil se zdůvodněním, že předmětná žádost (o prodloužení lhůty do 30.4.2020) je zjevně právně nepřipustná (rozhodnutí o zastavení řízení žalobce napadl odvoláním). Dne 3.6.2020 žalovaný vydal napadené rozhodnutí; toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 4.6.2020. Žalobce dne 30.4.2020 podal stížnost na postup správce daně a mimo jiné toto podání označil jako Žádost o prodloužení lhůty stanovené dokumentem Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Žalobce v této souvislosti namítá, že doposud neuplynula lhůta k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení.
84. Zde je třeba přisvědčit žalobci, že žalovaný věcně o jeho žádosti o prodloužení lhůty ze dne 16.3.2020 nerozhodl; jeho rozhodnutí o zastavení řízení č.j. 13739/20/5200-11431-712136 ze dne 3.4.2020 o této žádosti je zjevně nesprávné. Žalovaný svým postupem zatížil odvolací řízení vadou, neboť ve světle výše citovaných ustanovení daňového řádu nesprávně žádost žalobce vyhodnotil a pochybil tím, že o žádosti vůbec věcně nerozhodl a řízení z nesprávných důvodů zastavil. V této souvislosti zdejší soud odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu, že mohou existovat případy, kdy *„ani maximální patnáctidenní lhůta prima facie nemohla postačovat k formulaci adekvátní reakce daňového subjektu.... V takových případech by ale zjevně nemohl obstát argument, že zákonná úprava neumožňuje odvolacímu orgánu stanovit lhůtu delší patnácti dní. Přesněji řečeno by natolik restriktivní zákonná úprava nemohla obstát z hlediska ústavněprávního. Jak bylo ostatně uvedeno výše, odvolací správní orgán není povinen zasílat daňovému subjektu pro účely seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu také nově doplněný obsah spisu (zejména důkazní*

prostředky), a proto musí lhůta být dostatečná také k tomu, aby se s ním daňový subjekt mohl cestou nahlédnutí do spisu seznámit a posléze na něj ve lhůtě reagovat. Podle Nejvyššího správního soudu nicméně může být slabina § 115 odst. 3 daňového řádu, znemožňujícího stanovení lhůty delší patnácti dní, překonána, jestliže zde existuje alespoň v obecné rovině možnost ji na základě včasné žádosti daňového subjektu prodloužit... Nejvyšší správní soud si je vědom, že stěžovatelka požádala o prodloužení lhůty v době, kdy do uplynutí tzv. subjektivní lhůty pro stanovení daně zbývalo pouhých 52 dní, přičemž prvotně stanovená patnáctidenní lhůta měla uplynout dne 25. 6. 2018, a tím ponechat žalovanému pro navazující úkony (případné doplnění důkazních návrhů, vydání rozhodnutí, oznámení rozhodnutí) 42 dní. Z těchto 42 zbývajících dní by pak každý povolený den prodloužení citelně „ukrajoval“ ze zbytku běžící subjektivní lhůty pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud však ani takovou okolnost nepovažuje za ospravedlnitelný důvod k apriornímu sofistickému odmítání prodloužení lhůty zakotvené v § 115 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka ostatně o prodloužení lhůty požádala bezprostředně poté, kdy se v rámci nahlížení do spisu seznámila s konkrétním obsahem doplněných důkazních prostředků. Krom toho je primárně věcí orgánů daňové správy organizovat svou činnost tak, aby ve lhůtě pro stanovení daně dokázaly daňové řízení meritorně skončit, aniž by to na svých procesních právech úkorně pocítily daňové subjekty. Daňový řád jim k tomu poskytuje adekvátní nástroje (zejména ve svém § 148). Omezení procesních práv daňového subjektu s přihlédnutím k blížícímu se konci prekluzivní lhůty ke stanovení daně je na místě zásadně až tehdy, lze-li bezpečně dovést obstrukční motivace daňového subjektu ve snaze dosíci marného uplynutí této lhůty ...žalovaný pochybil, když řízení o stěžovatelčině žádosti o prodloužení lhůty zastavil dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žádost o prodloužení předmětné lhůty není podáním, které by bylo lze považovat za zjevně právně nepřijatelné. Zbývá tedy 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...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.7.2020, č.j. 3 Afs 80/2019-126).

85. V nyní posuzované věci však podle zdejšího soudu tato vada v postupu žalovaného nemohla mít žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť to bylo vydáno až dne 3.6.2020; tedy nikoli dříve než 30.4.2020. Žalobci bylo seznámení se zjištěnými skutečnostmi ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu doručeno dne 16.3.2020, a byť o žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření nebylo formálně věcně rozhodnuto v souladu s § 36 daňového řádu, tak žalovaný zároveň v rozhodnutí o zastavení řízení č.j. 13739/20/5200-11431-712136 ze dne 3.4.2020 uvedl, že s ohledem na složitou společenskou situaci a na základě zásady vstřícnosti nebude rozhodnutí o odvolání vydáno dříve než 1.5.2020. Materiálně tak žalovaný žádosti žalobce vyhověl a žalobce měl dostatečný prostor k vyjádření se k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení.
86. Pokud jde o podání žalobce ze dne 30.4.2020 označené mimo jiné jako žádost o prodloužení lhůty, na které poukazuje v žalobě, tak toto podání bylo podáno na konci lhůty, kterou požadoval ke svému vyjádření sám žalobce, a za situace, kdy byl žalovaným zpraven o tom, že o odvolání nebude rozhodnuto dříve než 1.5.2020. Jak uvedl zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 26.4.2022, č.j. 31 Af 84/2020-31, ve skutkově obdobné věci, pokud je z jednání daňového subjektu čitelná pouze snaha docílit marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nemůže být takovému postupu poskytnuta ochrana (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.7.2020, č.j. 3 Afs 80/2019-126).

Tento závěr potvrdil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15.11.2022, č.j. 7 Afs 139/2022-41: „...odvolací orgán není v zásadě oprávněn vydat rozhodnutí o odvolání v době, kdy neuběhla lhůta podle § 115 odst. 2 daňového řádu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31). Ani v případě běhu lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu však nelze zapomenout na obecnou právní zásadu, dle které není možné poskytnout právní ochranu zneužívajícímu výkonu subjektivního práva. Zákaz zneužití práva představuje uznávanou zásadu i v rámci daňového práva (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 8 Afs 73/2020-43, v něm odkazovanou judikaturu)...Podle kasačního soudu v nyní projednávané věci bylo při komplexním posouzení jednání stěžovatele nutno toto vyhodnotit právě jako zneužívající; účelově zaměřené nikoliv na využití procesních práv, nýbrž na jejich zneužití za účelem uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Kromě kroků, které stěžovatel činil v reakci na seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu a které lze taktéž považovat za účelové (viz výše popsané opakované žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření), je nutno zoblednit i jeho celkové jednání v průběhu daňového řízení. Nelze odhlédnout například od postupu stěžovatel při snaze o dodatečné projednání zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení (popsáno rovněž výše)...“. Pokud tedy žalovaný o této žádosti ze dne 30.4.2020 nerozhodl věcně, posoudil ji jako doplnění odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení č.j. 13739/20/5200-11431-712136 ze dne 3.4.2020, a vydal dne 3.6.2020 napadené rozhodnutí, nijak tím žalobce nezkrátil na jeho právech, a zdejší soud mu v tomto směru nemá co vytknout. Je zjevné, že žalovaný postupoval uvedeným způsobem s ohledem na reálné riziko uplynutí prekluzivní lhůty (do 24.6.2020) i se zohledněním délky možné úložní doby pro doručení písemnosti fikcí.

87. Žalobce dále poukazoval na podjatost úředních osob správce daně a žalovaného, kterou dovozoval z finanční motivace úředních osob podílejících se na průběhu daňové kontroly a daňovém řízení, a to s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.11.2019, č.j. 1 Afs 363/2018-113.
88. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 14.11.2019, č.j. 1 Afs 363/2018-113, kriticky vymezil proti systému odměňování zaměstnanců finanční správy a konstatoval, že jde v tomto směru o skutečnost závažnou, kterou by měl soud brát vždy v úvahu. Z tohoto závěru Nejvyššího správního soudu nelze ovšem a priori dovozovat, že finanční motivace úředních osob je vede ke svévolnému postupu a stanovení daně v nejvyšší možné výši bez ohledu na právní úpravu a skutková zjištění v dané věci. V nyní posuzované věci podle zdejšího soudu správce daně i žalovaný postupovali prostřednictvím úředních osob v souladu se zákonem a rovněž judikaturou správních soudů. Neobstojí tak argumentace žalobce založená na tvrzení o finanční motivaci úředních osob, aniž by žalobce předestřel další důvody (pohnutky), na jejichž základě by bylo možno pochybovat o podjatosti a postupu v rozporu se základním účelem správy daní. Ze strany žalobce se tak jedná čistě o obecná a ničím nepodložená tvrzení zdůvodněná nesouhlasem žalobce se závěry správce daně a jeho jiným právním názorem, proti nimž však stojí zákonný postup správce daně a žalovaného a z něho vzešlé napadené rozhodnutí. Zdejší soud uzavírá, že správní orgány nepostupovaly v rozporu se zásadou legality, součinnosti a vstřícnosti a vůči žalobci zaujatě.
89. Na základě shora uvedeného zdejší soud považuje za nadbytečné provádět dokazování s cílem zjištění konkrétních odměn a finanční motivace osob, jež se podílely na průběhu

daňového kontroly a vydání dodatečných platebních výměrů na DPH za shora uvedená zdaňovací období a napadeného rozhodnutí.

90. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

91. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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 nejbližší 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.

Brno 26. ledna 2023

David Raus v.r.
předseda senátu