



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 5.11.2020, č.j. 42060/20/5300-22444-712153,

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 5.11.2020, č.j. 42060/20/5300-22444-712153, kterým byla zamítnuta žalobcova odvolání a potvrzena rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen

„správce daně“) ze dne 30.7.2019, č.j. 1665318/19/3309-51521-701818, 1665870/19/3309-51521-701818, 1665916/19/3309-51521-701818, 1665962/19/3309-51521-701818, 1666002/19/3309-51521-701818, 1666043/19/3309-51521-701818, 1666070/19/3309-51521-701818, 1666119/19/3309-51521-701818, 1666154/19/3309-51521-701818, 1666291/19/3309-51521-701818, 1666316/19/3309-51521-701818, 1666365/19/3309-51521-701818, 1666430/19/3309-51521-701818, 1666481/19/3309-51521-701818, 1666517/19/3309-51521-701818, 1666795/19/3309-51521-701818, 1666818/19/3309-51521-701818, 1666822/19/3309-51521-701818, 1666881/19/3309-51521-701818, 1666928/19/3309-51521-701818, 1666950/19/3309-51521-701818, 1666985/19/3309-51521-701818, 1667008/19/3309-51521-701818, 1667022/19/3309-51521-701818, 1667151/19/3309-51521-701818, 1667164/19/3309-51521-701818, 1667177/19/3309-51521-701818, 1667191/19/3309-51521-701818, 1667203/19/3309-51521-701818, 1667216/19/3309-51521-701818, 1667241/19/3309-51521-701818, 1667365/19/3309-51521-701818, 1667380/19/3309-51521-701818, 1667399/19/3309-51521-701818.

2. Shora uvedenými dodatečnými platebními výměry správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen až prosinec 2013, leden až prosinec 2014, leden až březen 2015, květen až prosinec 2015, leden až srpen 2016 a spolu s tím stanovil žalobci povinnost uhradit penále. Správce daně vycházel z výsledků daňové kontroly na DPH za zdaňovací období říjen 2013 až srpen 2016 zahájené dne 15.11.2016 obsažených ve zprávě o daňové kontrole č.j. 1494672/19/3309-60563-711124 projednané se žalobcem dne 24.7.2019 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“).

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce podrobnou argumentací dovozuje, že žalovaný i správce daně nerespektují zjištěný skutkový stav a zastírají neunesení důkazního břemena správcem daně. Tvrzení žalovaného ani správce daně nemají oporu jak v zákoně, tak ve zjištěném skutkovém stavu. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný nereagoval na stěžejní odvolací námítky.
4. Žalobce dále namítá nezákonný průběh a ukončení daňové kontroly a marné uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Zpráva o daňové kontrole nebyla podle žalobce řádně projednána. Správce daně opakovaně odmítl ústně projednat své kontrolní závěry za účelem vyjasnění, které konkrétní skutečnosti považuje za prokázané a které nikoli. Podle žalobce správce daně odmítl sdělit vážné a důvodné pochybnosti ve věci dodavatelů FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. Žalobce tudíž důvodně odmítl podepsat Zprávu o daňové kontrole. 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. Pokud jde o změnu zastoupení, k tomu žalobce vedly objektivní důvody na straně tehdejší zástupkyně Ing. D., a nová zástupkyně žalobce potřebovala čas na přípravu, aby se se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení mohla seznámit. Prekluzivní lhůta podle žalobce uplynula dne 18.11.2020.

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 (230 ks fotografií) z místního šetření ze dne 27.11.2017 vedeného v sídle žalobce, které prokazují, že se jednalo o 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. Žalobce zejména napadá jejich srovnatelnost s činností žalobce. Na základě toho striktně odmítá výpočty provedené v analýze nákladů provedené Ing. K. Současně poukazuje na to, 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 výslechu 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. 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. 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

11. Žalovaný nesouhlasí se žalobou a věcně setrává na závěrech vyslovených v napadeném rozhodnutí. V daném případě žalobce splnil svou primární důkazní povinnost doložením formálních důkazních prostředků, avšak nebyl schopen prokázat faktické dodání nástrojů a materiálu od dodavatelů FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o.

12. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Na svém procesním postoji žalovaný setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně podaných doplnění vyjádření.

III. Posouzení věci

13. 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.).
14. 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.
15. Zdejší soud předesílá, že o skutkově obdobné věci (oprávněnost nárokových odpočtů daně uplatněných Z. Z. 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 v mnohém dopadají i na nyní posuzovanou věc; proto i z nich bude zdejší soud (mimo jiné) vycházet.
16. 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.
17. K obecné námitce, že žalovaný nereagoval na všechny odvolací námítky, zdejší soud uvádí, že odvolání žalobce proti shora uvedeným dodatečným platebním výměrům, která byla žalobcem následně doplněna, byla (stejně jako žaloba) nejen značně rozsáhlá, ale stejně jako žaloba obsahovala 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 reagovali. Proto je podstatné, že žalovaný řádně reagoval na podstatu odvolací argumentace, stejně jako se zdejší soud zabývá jednotlivými žalobními body, tedy takovými argumenty, z nichž vyplývají skutkové a právní důvody, pro které žalobce zpochybňuje zákonnost napadeného 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]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, 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 námitky 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 námitky vypořádány. Stručnost úvah žalovaného mířící k podstatě skutkové či právní otázky ještě neznamena, že by námitka byla vypořádána „nedostatečně“.

18. 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 majícího oporu ve správním spisu, a je rovněž zřejmé, jak pro věc rozhodné skutkové okolnosti hodnotil a jak je právně posoudil. Dále se žalovaný v bodech 53 až 101 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.

III.a)

19. Předmětem sporu je unesení důkazního břemena žalobcem ohledně splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH uplatněného na základě přijatých faktur za nástroje a materiál vystavených dodavateli FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o., které žalobce nakupoval v hmotnostních jednotkách (kg) a které hradil v hotovosti (kupř. předmět plnění byl na faktuře vymezen jako „nerez plechy, trubka“ v hmotnosti 1120 kg, „vrtáky, frézy, stopkové závitníky, výstružníky, výhrubníky vše z tvrdokovu, II. jakost“ v množství 27 kg, „mosaz průměr 40,50,70,90“ v množství 350 kg).
20. Rozsah důkazního břemena žalobce vychází z příslušných ustanovení hmotného daňového práva; tu jde o § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), podle něhož je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Odpočet DPH je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek „...nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká tehdy, pokud plátce použije přijaté zdanitelné plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti za splnění dalších zákonem vymezených podmínek (§ 72 a následující zákona o dani z přidané hodnoty). Daňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci - tj. přijetí zdanitelného plnění.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.3.2010, č.j. 1 Afs 10/2010-71). Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo,

resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011-103, a ze dne 25.9.2014, č.j. 9 Afs 57/2013-37). V rámci posouzení věci si byl zdejší soud vědom i judikurního vývoje navazujícího na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23.3.2022, č.j. 1 Afs 334/2017-208, vycházející z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9.12.2021 ve věci C-154/20 (Kemwater ProChemie s.r.o.). V posuzovaném případě žalobce od počátku, opakovaně a důsledně tvrdí, že předmětná plnění nemohl dodat nikdo jiný než společnosti FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. (prostřednictvím jejich zástupce a jednatele P. H.), tudíž nevytváří prostor pro posuzování, zda by se v případě daného zboží nemohlo jednat o dodávky od jiných dodavatelů s postavením plátce DPH. Dále je třeba zdůraznit, že spornou otázkou v nyní posuzované věci není dodání existujícího plnění deklarovanými dodavateli, nýbrž již samotná existence dodání plnění. Zmíněná judikatura se proto na nyní projednávanou věc nevztahuje.

21. Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou správních soudů, z níž vyplývá, že 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 jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně v tomto smyslu takovoto 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).
22. 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. V posuzované věci správce daně uvedeným požadavkům dostal.
23. Rovněž Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15.11.2022, č.j. 7 Afs 139/2022-41, přílehlavě 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 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,*

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).“.

24. 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 přesná specifikace množství informace k jednotlivému druhu materiálu (viz bod 17 napadeného rozhodnutí a tabulky obsahující údaje z jednotlivých faktur na str. 8 až 15 Zprávy o daňové kontrole, na kterou pro stručnost zdejší soud odkazuje).
25. 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. Náklady za tyto dodávky účtoval na tomto účtu (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). V této souvislosti se proto správce daně zaměřil na průkaznost skladové evidence 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 str. 18 až 20 Zprávy o daňové kontrole).
26. Žalobci byla dne 17.7.2017 doručena výzva k prokázání skutečností (č.j. 1397495/17/3309-60561-707238), kterou správce daně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků, že přijatá zdanitelná plnění od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. použil v rámci ekonomické činnosti pro uskutečnění plnění zakládající nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH (část 2E a 2F této výzvy). K odpovědi na výzvu k prokázání skutečností byla přiložena pouze jedna příloha s konkrétním označením (skladová karta – nástroje). V dalším podání žalobce zaslal „legendu kódů firem fakturovaného zboží“ vztahující se ke všem kontrolovaným obdobím. Správce daně zjistil, že skladová evidence žalobce obsahovala pouze informace o datu a celkové hmotnosti (v kg) pořízených zásob od dodavatele 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 a co a komu bylo vydáno a co konkrétně bylo spotřebováno, přestože žalobce 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.

27. 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. Správce daně vyslovil důvodné pochybnosti, že skladová evidence byla vytvořena na základě výzvy správce daně (skladová karta nástroje byla v rozporu s účetní závěrkou za rok 2014). V den nákupu materiálu od dodavatelů FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. nebyl příjem materiálu na sklad vůbec zaevidován anebo skladová položka neodpovídala 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. 48 Zprávy o daňové kontrole). Není tedy pravdou, že se správce daně s tímto navrženým důkazním prostředkem nedostatečně vypořádal (zdejší soud rovněž odkazuje na bod 60 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 říjnu 2013 až srpnu 2016. Nadto z účetní evidence žalobce plynulo, že materiál i nástroje měly být v jednotlivých letech spotřebovány.
28. Součástí správního spisu jsou i fotografie v počtu 230 ks z uvedeného místního šetření (ze dne 27.11.2017), kde jsou konkrétní nástroje „vytříděny“ a od sebe odděleny. Nakupovali ovšem žalobce materiál v souhrnu, kdy cena materiálu je určena v jednotkách hmotnosti, a až následně je materiál vytříděn (přestože žalobce argumentuje tak, že materiál vytříditi nelze) a uchován odděleně podle svého určení, pak je nemožné, aby žalobcem vedená skladová evidence 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, stěžní 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 roztříděny dle jejich majitele, k tomu došlo až poté, co byly stěžovateli*

doručeny výzvy k prokázání skutečností...“. Námitky žalobce proti závěrům správce daně a žalovaného, pokud jde o hodnocení fotografií z místního šetření, tudíž nejsou důvodné.

29. Správce daně rovněž údaje ve skladové evidenci zpochybnil kontrolním převážením, při němž zjistil, že uváděná spotřeba materiálu v návaznosti na orientační výpočet správce daně je nereálná (str. 21 Zprávy o daňové kontrole). Argumenty žalobce ohledně správnosti výpočtu žalovaný vyvrací v bodu 62 a 63 napadeného rozhodnutí, kde také zdůrazňuje, že se jedná o výpočet čistě orientační. 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.
30. 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 předně ze způsobu, jakým žalobce skladovou evidenci vedl, žádná vazba na konkrétní předmět plnění dle přijatých dokladů od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. nevyplynula; žalobce nezavedl ani jiné kontrolní mechanismy (dle § 34 odst. 3 ZDPH lze zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu, neporušenosti jeho obsahu a jeho čitelnosti dosáhnout prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním) dokládající spolehlivě auditní stopu osudu předmětného plnění až po konkrétní výstupy.
31. 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 50 až 52 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. Žalobce 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 evidence 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. Je na daňovém subjektu, jaký zvolí způsob účtování zásob. V případě způsobu účtování zásob B měly být nakoupené nástroje a materiál 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. Jak správně uvedl žalovaný v bodu 25 napadeného rozhodnutí: „Přestože daňový subjekt měl od dodavatele FERMA nakoupit také komodity, které nepodléhají okamžité spotřebě (např. měřicí trny, sloupové vrtačky, svěrák strojů a další), o nichž rovněž účtoval na účet 50100, nedoložil k těmto komoditám průkaznou skladovou ani jinou evidenci a jejich existence není patrná ani z předložené inventarizace, tedy daňový subjekt k žádné složce tvrzených nákupů nedoložil žádné důkazní prostředky prokazující jejich faktické přijetí.“. S tím zdejší soud souhlasí.

32. 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 27 napadeného rozhodnutí, str. 46 a 47 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. Shodně 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.
33. Neobstojí ani odkaz žalobce na Směrnici č. 2/2019 generálního ředitele – Evidence majetku ze dne 13.5.2019, č.j. 47053/19/7300-10164, upravující mj. evidenci majetku České republiky, s níž hospodaří Generální finanční ředitelství, neboť se nejedná o směrnici týkající se evidence majetku žalobce a pro nyní posuzovanou věc je tak její obsah bez významu. Správní orgány opakovaně zdůraznily, přestože žalobce byl povinen vést skladovou evidenci, jím předložená evidence nebyla průkazná a nemohla tak prokázat žalobcem deklarovaná plnění.
34. 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 41 napadeného rozhodnutí, str. 35 Zprávy o daňové kontrole). Žalobce tudíž neprokázal, že k úhradě předmětných dodávek v hotovosti skutečně došlo.

35. 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 (oba dodavatelé měli tzv. virtuální sídla, 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. nespolupracovali, nebo se jednalo o nefungující subjekty (kupř. jednatel HEX-GROUP s.r.o. v likvidaci byl v roce 2012 zbaven svéprávnosti), další jednatel uvedl, že byl podveden a nemá přístup k datovým schránkám svých firem (viz bod 28, 32, 37 napadeného rozhodnutí, str. 20 až 22 Zprávy o daňové kontrole, odpovědi na dožádání ohledně FERMA s.r.o. ze dne 13.2.2018, č.j. 261898/18/3309-60562-701495, a ZORNET, s.r.o. ze dne 23.2.2018, č.j. 324453/18/3309-60562-701495, na které zdejší soud v podrobnostech odkazuje). Správce daně rovněž požádal o součinnost Policii ČR (písemnost č.j. 281647/18/3309-60562-701495) 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.
36. 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), pak 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, elektromateriál, „instalační“, „90% nářadí a nástroje na kovoobrábění“. Žalobci společnost FERMA s.r.o. prodávala nářadí, 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 je to 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 Rohlence, 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. objednáváno 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.

37. Zdejší soud se s ohledem na výše shrnutý obsah svědecké výpovědi ztotožňuje se správnými 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 přejímce zboží mělo docházet „na půli cesty“ (v podrobnostech zdejší soud odkazuje na body 29 až 37 napadeného rozhodnutí a str. 38 Zprávy o daňové kontrole). 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; kupř. žalobci nebylo známo místo, kam si měl podle P. H. několik let jezdit pro zboží). V podrobnostech k tomu zdejší soud odkazuje na str. 38 a 39 Zprávy o daňové kontrole a body 42, 73 až 76 napadeného rozhodnutí. 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, dílem 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.

38. Ve světle shora uvedených zjištění je tedy bez relevance, zda jednotlivé dodávky zboží byly skutečně dopravovány pomocí vozíku za autem značky Renault Clio či nikoli. Žalovaný tento způsob dopravy zpochybnil; vycházel přitom z vyjádření dopravního odboru Městského úřadu Blansko, který poskytl správci daně kopii technického průkazu k vozidlu Renault Clio registrační značky X a který popřel existenci tažného zařízení na tomto vozidle (úřední záznam č.j. 1424870/20/3309-60563-707238), a z informací získaných od pracovníka STK Tomana (úřední záznam č.j. 35826/20-6300-22444-712153). Stav věci byl náležitě zjištěn.
39. Odmítl-li správce daně provést některé důkazy navrhované žalobcem (položkový soupis jednotlivých konkrétních nástrojů spolu s uvedením hmotnosti, další místní šetření), tak svůj postup řádně zdůvodnil. Pokud žalobce namítá, že z porovnání fotodokumentace pořízené správcem daně při místním šetření dne 27.11.2017 s fotodokumentací pořízenou žalobcem dne 10.8.2019 a fotodokumentací ze dne 19.12.2019, nepochybně vyplývá existence nástrojů od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o., tak podle zdejšího soudu to z fotografií nevyplývá, 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.
40. Žalobce tudíž pochybnosti správce daně nevyvrátil; zdejší soud se ztotožňuje se závěry správních orgánů, že žalobci se faktické přijetí plnění v deklarovaném rozsahu od dodavatelů FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. prokázat nepodařilo; přitom prokázání deklarovaných nákupů tížilo žalobce, nikoli s ním kontrahující subjekty – společnosti FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o., jak namítá žalobce. Svědecká výpověď P. H. neprokázala uskutečnění fakturovaných plnění, 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 srovnával finanční výpomocí, resp. vklady či půjčkami, jejichž faktické poskytnutí neprokázal). Společnosti FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. neměly žádné zaměstnance, obchodní spolupráce probíhala telefonicky, jen mezi svědkem a jednatelem žalobce, předání zboží nebylo nijak (kromě faktury) dokladováno. P. H. si nepamatoval své dodavatele (i přes frekventovanou dlouhodobou obchodní spolupráci). Skladová evidence žalobce byla neprůkazná a byla správcem daně relevantně zpochybněna.
41. Pokud jde o fotografie předložené žalobcem jako důkaz o existenci předmětných dodávek, tyto fotografie byly pořízeny na jaře roku 2017 a zachycují pouze P. H. u automobilu s krabicí v ruce, ukazující na zavazadlový prostor či 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 36 napadeného rozhodnutí). Rovněž další fotografie, které v průběhu řízení žalobce doložil, zachycují povětšinou „nějaké“ roztríděné 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 (fotografie jsou přílohou protokolu o svědecké výpovědi ze dne 16.4.2018, č.j. 834524/18/3309-60563-707238). Není rovněž pravdou, že by správce daně tyto fotografie účelově „vymlčel“. Zdejší soud k tomu odkazuje na bod 78 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvádí, že „skutečnost, že svědek odsouhlasil, že zboží na daných fotografiích prodával, není v kontextu s jeho jinak nekonkrétním, nevěrohodným a s jinými zjištěními rozporným svědectvím, s ohledem na další zjištěné nesrovnalosti a nestandardnosti případu s to jednoznačně a nepochybně prokázat, že deklarované obchodní případy se v tvrzeném rozsahu a čase skutečně uskutečnily.“ 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 jednatelů (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 jednatelů. Nejedná se tedy o důkaz prokazující existenci předmětných dodávek, nýbrž tvrzení jednatelů žalobce coby jeho statutárních orgánů v zásadě se shodující s vyjádřeními (tvrzeními) žalobce.

42. 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. Skutečnosti zjištěné správcem daně dostatečně zpochybnily daňové doklady předložené žalobcem, o které opíral svůj nárok na odpočet DPH. 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 neznamena, 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...“.

43. Žalobce rovněž napadá postup správce daně, který provedl dne 19.1.2018 místní šetření (protokoly ze dne 19.1.2018 č.j. 68343/18/3309-60563-707238 a č.j. 68372/18/3309-6563-707238) 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 49 Zprávy o daňové kontrole uvádí: „Správce daně místní šetření u těchto srovnatelných subjektů vedl nikoliv primárně pro účely stanovení daňové povinnosti daňového subjektu, ale proto, aby si učinil představu, jaký je standardní postup u subjektů zabývajících se stejnou nebo obdobnou činností, přičemž u nich žádné nestandardnosti nezjistil.“ Žalovaný pak odvolací námitky k tomuto postupu správce daně řádně vypořádal v bodech 64 až 72 napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že každá výrobní společnost má svá specifika a stěží lze nalézt dva zcela identické subjekty, kdy ani žalobce v odvolání žádný takový neuvádí. Pokud žalobce odkazuje na rozdílnost kusové a sériové výroby, nijak blíže neuvádí, jak by měla snížit vypovídací hodnotu analýzy Ing. K., která vycházela z poměrových ukazatelů a nikoli z absolutních čísel. Žalovaný rovněž poznamenal, že od kusové výroby na rozdíl od sériové výroby lze očekávat vyšší přidanou hodnotu a tím i vyšší obchodní přírážku. Analýza Ing. K. podle žalovaného podporuje poukaz správce daně na to, že žalobce vykazoval nadměrnost spotřeby nástrojů, která byla ve srovnání se subjekty A a B mnohonásobně vyšší, ačkoli nezanedbatelnou část výroby žalobce zajišťoval subdodavatelsky, a tudíž žádné nástroje nespoteřoval. S tím zdejší soud souhlasí.
44. Z úředního záznamu ze dne 20.8.2019, č.j. 1706502/18/3309-60563-707238 (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 subdodavatelsky (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.

45. 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. Na základě analýzy nákladů a výnosů dospěl správce daně ke správnému závěru, že příjmy, resp. deklarované výnosy 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 tohoto zjištění obstát, nadto žalobcem uvedené příjmy nebyly nikterak zpochybněny.
46. S námitkou, že se v případě těchto šetření jednalo i o výsledch svědka, zdejší soud nesouhlasí, neboť nešlo o prošetření obchodů (skutkových okolností) souvisejících se žalobcem. Odkaz na nález Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, je proto směru nepřiléhavý. Správce daně tu podpůrně využil poznatky z jeho vyhledávací činnosti ohledně individuálních subjektů, které nebyly v obchodním styku se žalobcem. Zdejší soud se s obsahem protokolů o místním šetření seznámil (vzhledem k tomu, že ve veřejné části daňového spisu byly jejich části s ohledem na mlčenlivost správce daně, vyčerněny) a ověřil, že srovnávaným subjektům byly kladeny tytéž otázky týkající se pouze jejich obchodní praxe, nikoli obchodní činnosti žalobce. Jádrem analýzy jsou čísla 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, jich 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, výběru jiných srovnatelných subjektů a jejich jednatelů, výsledch osob odpovědných za vedení skladové evidence), neboť ani ty by žalobcem tvrzené skutečnosti nebyly schopny prokázat.
47. Správce daně dostal i požadavkům rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11.7.2019, č.j. 3 Afs 308/2017-52, na který žalobce odkazuje (požadavek na to, aby v případě identických skutkových otázek týkajících se téže transakce si správce daně vyžádal podklady od správce daně druhé daňového subjektu, s nimž probíhala obchodní spolupráce). Správce daně si tyto podklady opatřil (odpověď Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno IV, doručená dne 13.2.2018, č.j. 261898/18, ve věci dožádání ohledně společnosti FERMA s.r.o. a odpověď téhož správce daně doručená dne 23.2.2018, č.j. 324453/18, ve věci dožádání ohledně společnosti ZORNET, s.r.o.). Stejně tak se v bodech 81 až 83 napadeného rozhodnutí vyjádřil žalovaný 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).“.

48. Namítá-li žalobce, že správní orgány vědomě manipulovaly s důkazy a utajovaly je, zdejší soud mu nemůže dát za pravdu. Z výše shrnutého skutkového stavu 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.
49. 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.
50. 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.
51. 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.
52. Z postupu žalovaného je rovněž zřejmé, že žalobci na základě jeho žádosti poskytl kopie řady listin, jež jsou součástí vyhledávací části spisu na daň z příjmů i DPH, některé v kompletním, jiné v omezeném rozsahu, neboť by jejich plným zpřístupněním byl ohrožen zájem jiného daňového subjektu, jiných osob zúčastněných na správě daní či cíle správy daní, a pokud některé listiny zcela nezpřístupnil, tak to bylo v souladu s § 66 odst. 3 daňového řádu. Podle zdejšího soudu 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. Skutečnost, že někdy rozsah anonymizace

pokrývá většinu textu, reflektuje relevantní právní důvod, pro který byly takto anonymizovány.

53. Pokud jde o pochybnosti žalobce ohledně kompletnosti spisové dokumentace týkající se příloh podání žalobce ze dne 20.8.2020, konkrétně fotodokumentace, pak k tomu zdejší soud uvádí, že žalobcem uváděné přílohy jsou součástí správního spisu předloženého žalovaným zdejšímu soudu; obraz na těchto fotografiích je věrně zachycen i přes jejich černobílé provedení. Stejně tak je zřejmé, že tyto listiny jsou součástí přílohy postoupení odvolání a že byly žalovanému doručeny spolu se zbývajícím spisem.

III.b)

54. Pokud jde o procesní námitky žalobce, ty se předně týkají projednání výsledku kontrolního zjištění a 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.
55. 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.
56. 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.
57. 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.
58. 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.
59. 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.
60. 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.

61. 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 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.
62. Ze správního spisu plyne, že dne 14.4.2019, písemností č.j. 732048/19/3309-60563-711124, bylo seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění ve smyslu § 88 odst. 2 daňového řádu žalobci doručeno. Spolu s tím zaslal správce daně žalobci rozhodnutí o stanovení lhůty 20 dnů k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění (rozhodnutí č.j. 741494/19/3309-60563-711124). Tato lhůta byla následně prodloužena rozhodnutím ze dne 24.4.2019, č.j. 970636/19/3309-60563-711124, o dobu, která ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení bylo žádáno, tedy do 27.5.2019. Správce daně tu mj. uvádí: „Pokud si hodlá daňový subjekt zvolit formu ústního jednání, správce daně toto právo akceptuje. Jedná se tedy o právo daňového subjektu dané daňovým řádem, proto není zákonné, aby správce daně předvolal daňový subjekt k ústnímu jednání za účelem jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, v rámci něhož by mu správce daně stanovil termín, jak daňový subjekt požaduje...V tomto případě lze daňovému subjektu v zájmu respektování zásady vzájemné spolupráce v souladu s dodatečným předstihem minimálně 3 pracovních dnů před zamýšleným datem ústního jednání, aby si úřední osoba plnění svých ostatních pracovních povinností zorganizovala tak, aby mohlo být ústní jednání...realizováno.“. Až dne 26.5.2019 (pod č.j. 1320951/19, ev. pod č.j. 1346663/19/3309-60563-711124) byla správci daně doručena písemnost, v níž se žalobce vyjadřuje k výsledkům kontrolního zjištění a žádá o prodloužení lhůty k vyjádření (dále jen „2. žádost“). Tato 2. žádost byla rozhodnutím správce daně ze dne 17.6.2019, č.j. 1373642/19/3309-60563-711124, zamítnuta s odůvodněním, že celková lhůta pro vyjádření činila 44 dní, tedy žalobci byl dán dostatečný časový prostor pro uplatnění jeho práv.
63. Dne 12.7.2019 bylo žalobci doručeno vyrozumění o záměru správce daně projednat Zprávu o daňové kontrole (č.j. 1551768/19/3309-60563-711124), kde byl žalobce informován o možném termínu projednání, a to dne 22.7.2019 nebo dne 24.7.2019, současně byl žalobce poučen o následcích plynoucích z § 88 odst. 5 daňového řádu.

64. Dne 24.7.2019 proběhlo ústní jednání ve věci projednání Zprávy o daňové kontrole (protokol o ústním jednání č.j. 1602720/19/3309-60563-711124). Při tomto jednání správce daně seznámil žalobce s tím, že Zpráva o daňové kontrole obsahuje výsledek kontrolního zjištění včetně stanoviska správce daně k vyjádření se žalobce k výsledku kontrolního zjištění. Přestože žalobce podepsal protokol o projednání zprávy o daňové kontrole, Zprávu o daňové kontrole žalobce nepodepsal. Důvody pro odepření podpisu Zprávy o daňové kontrole byly podle zástupkyně žalobce následující: odmítnutí ústního projednání kontrolních závěrů ve výsledku kontrolního zjištění (správce daně odmítl vést dialog se žalobcem), odmítnutí označení konkrétních důkazních prostředků vyvracejících či zpochybňujících skutečnosti tvrzené žalobcem, odmítnutí provedení žalobcem navržených důkazních prostředků a nedostatečně zjištěný skutkový stav. Zástupkyně žalobce do protokolu následně uvedla: „Protokol o jednání podepisuji, zprávu nepřebírám a žádám o zaslání v elektronické podobě do datové schránky“, následovalo vyjádření správce daně: „...Tuto projednanou o oznámenou zprávu o daňové kontrole na žádost zašle zástupci daňového subjektu do datové schránky. Dnešním dnem ve smyslu § 88 odst. 6 DŘ byla ukončena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2013 až srpen 2016.“ O následcích odepření podpisu ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu byl žalobce poučen i ve Zprávě o daňové kontrole: „Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly (§ 88 odst. 5 daňového řádu).“ Dne 9.8.2019 byla Zpráva o daňové kontrole žalobci doručena (na základě žádosti žalobce ve smyslu § 67 odst. 3 daňového řádu).
65. Na základě shora uvedeného je zřejmé, že žalobci byl poskytnut dostatečný prostor nejenom pro reakci na kontrolní zjištění. Ze správního spisu s přihlédnutím k procesní aktivitě žalobce spočívající v soustavné obhajobě jeho názoru je zřejmé, že žalobce si byl vědom toho, co po něm správce daně požaduje. Námitka, že žalobci nebylo známo, co je po něm v průběhu daňové kontroly požadováno a co má prokázat, tedy není důvodná. Měl-li žalobce při projednání Zprávy o daňové kontrole věcné námitky ohledně kontrolních zjištění, prostor pro jejich uplatnění mu byl poskytnut v rámci reakce na výsledky kontrolního zjištění. Pokud jde o vlastní projednání Zprávy o daňové kontrole, tady už daňový řád prostor k věcným zpochybněním výsledků kontrolního zjištění daňovému subjektu neposkytuje. Setrvává-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).
66. Pokud jde o námitku nezákonného ukončení daňové kontroly, resp. faktického neukončení daňové kontroly, tak daňový řád s bezdůvodným odepřením podpisu na Zprávě o daňové kontrole spojuje nejenom účinky projednání zprávy o daňové kontrole, ale taktéž ukončení daňové kontroly. Pokud za výše shrnutého stavu žalobce dovozoval, že až doručení Zprávy o daňové kontrole je možno na ni nahlížet jako na řádně projednanou, tak s ohledem na skutkové okolnosti v nyní posuzované věci a relevantní právní úpravu tento názor žalobce není správný; podmínky pro aplikaci § 88 odst. 6 daňového řádu byly v posuzované věci splněny. Následné doručení Zprávy o daňové kontrole, k čemuž došlo v důsledku pochybení správce daně až po urgenci žalobce poté, co

mu byly doručeny dodatečné platební výměry dne 31.7.2019 (za zdaňovací období říjen a listopad 2013, leden a únor 2014, duben 2014, červen až říjen 2014, únor 2015, červenec 2015, září až prosinec 2015 a únor až květen 2016) a dne 1.8.2019 (za zdaňovací období prosinec 2013, březen 2014, květen 2014, listopad 2014 až leden 2015, březen 2015, květen a červen 2015, srpen 2015, leden 2016, červen až srpen 2016), za dané situace nemělo vliv na okamžik ukončení daňové kontroly dne 24.7.2019, ani na zákonnost dodatečných platebních výměrů.

67. 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.
68. 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 (z jehož závěrů ostatně vychází žalobcem uváděný rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5.3.2019, č. j. 25 Af 63/2018-35), 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.*“.
69. 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.
70. S ohledem na skutečnost, že daňová kontrola byla řádně ukončena dne 24.7.2019, tak dodatečné platební výměry nebyly pouze formálními úkony, jejichž cílem by bylo umělé prodloužení prekluzivní lhůty o další rok. Zahájením daňové kontroly skutečně započala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta, která byla v důsledku oznámení dodatečných platebních výměrů prodloužena do 16.11.2020. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 5.11.2020, žalobci bylo doručeno dne 12.11.2020; téhož dne napadené rozhodnutí nabylo právní moci; napadené rozhodnutí tedy nebylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty. Tato námitka žalobce také není důvodná.
71. Žalobce dále namítal, 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 poukazyval na to, že napadené rozhodnutí mu bylo doručeno ještě před doručením rozhodnutí žalovaného o prodloužení lhůty (ze dne 27.10.2020, č.j. 41183/20/5300-22444-711359). V době vydání napadeného rozhodnutí tudíž žalobci neuplynula lhůta k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení.
72. 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.
73. 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.

74. Podle § 36 odst. 2 daňového řádu správce daně vyhověl 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.
75. Podle § 36 odst. 3 daňového řádu nevydál-li správce daně rozhodnutí do doby, o niž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydál-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.
76. Dne 24.9.2020 bylo žalobci doručeno Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (ze dne 18.9.2020, č.j. 36186/20/5300-22444-712153) se lhůtou ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu stanovenou v délce 15 dnů od doručení této výzvy. V reakci na tuto výzvu žalobce dne 1.10.2020 požádal o prodloužení lhůty do 6.11.2020, kterou zdůvodnil náročností zpracování podrobného vyjádření a podání doplnění důkazních prostředků, výši doměřované daně a neúměrnou zaneprázdněností zmocněné zástupkyně.
77. Žalovaný vydal dne 2.10.2020 rozhodnutí, kterým žalobci prodloužil lhůtu o 15 dnů, tj. do 26.10.2020 (24.10.2020 připadlo na sobotu). Dne 24.10.2020 bylo žalovanému doručeno sdělení o převzetí zastoupení žalobce s odkazem na zdravotní stav dosavadní zástupkyně Ing. Marie Daňkové, daňové poradkyně. Ke sdělení bylo připojeno potvrzení o dočasné pracovní neschopnosti dosavadní zástupkyně, dále plná moc, kterou žalobce zmocňuje Ing. Bc. Pavlu Kvapilovou, daňovou poradkyni, k zastupování ve věci odvolacího řízení. Nová zástupkyně žalobce ve sdělení o převzetí zastoupení poukázala na neznalost spisového materiálu, včetně průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení a časovou náročnost zpracování podrobného vyjádření se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení a doplnění důkazních prostředků, a žádala o prodloužení lhůty k vyjádření se ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu do 9.11.2020. Dne 6.11.2020 bylo nové zástupkyni doručeno rozhodnutí o prodloužení lhůty č.j. 411183/20/2300-22444-711359 ze dne 27.10.2020, kterým byla žádost o prodloužení lhůty zamítnuta (toto rozhodnutí bylo dodáno do datové schránky dne 27.10.2020, doručeno bylo dne 6.11.2020). Dne 5.11.2020 žalovaný vydal napadené rozhodnutí; toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 12.11.2020.
78. Zde je třeba přisvědčit žalobci, že napadené rozhodnutí mu bylo skutečně doručeno „předčasně“, neboť mu plynula lhůta pro to, aby se mohl vyjádřit ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu pod č.j. 7 Afs 139/2022-41). Zdejší soud však vzal v úvahu všechny shora uvedené okolnosti věci a dospěl k závěru, že postup žalovaného nemůže mít na zákonnost napadeného rozhodnutí a jeho vydání a doručení v rámci prekluzivní lhůty vliv. Žalobci bylo oznámeno seznámení se zjištěnými skutečnostmi ve smyslu § 115 odst. 2

daňového řádu dne 24.9.2020. Lhůta k vyjádření se v délce 15 dnů od doručení této výzvy byla prodloužena do 26.10.2020. Dva dny před uplynutím této lhůty bylo žalovanému (v sobotu) doručeno oznámení o převzetí zastoupení. Vezme-li zdejší soud v úvahu, že oznámení o převzetí právního zastoupení bylo žalovanému doručeno těsně před uplynutím této lhůty (doručením v sobotu), tak žalovaný byl fakticky informován o převzetí právního zastoupení nejdříve v den ukončení lhůty. Žalobci byl přitom poskytnut prostor již od 24.9.2020, aby se se skutečnostmi ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil a vhodně na ně reagoval; potvrzení o dočasné pracovní neschopnosti, jež vedlo žalobce ke změně právního zastoupení, je datováno k 20.10.2020. Bránily-li tehdejší zástupkyni žalobce objektivní okolnosti v zastupování žalobce, pak tyto okolnosti byly lékařem potvrzeny těsně před ukončením lhůty k vyjádření. Vezme-li zdejší soud v úvahu okolnosti projednání Zprávy o daňové kontrole a dále to, že žalobce opakovaně činil podání, jehož obsahem byla vyjádření, žádosti o poskytnutí informací a listin ze spisu, stížnosti, tak to vše je indiciemi vedoucími k závěru, že žalobce účelově prodlužoval daňové řízení s cílem dosáhnout uplynutí prekluzivní lhůty.

79. Jak uvedl zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 26.4.2022, č.j. 31 Af 84/2020-31, ve skutkově obdobné věci, v případě zjevného obstrukčního jednání daňového subjektu je možné dojít k závěru, že omezení procesních práv daňového subjektu je s přihlédnutím k blížícímu se konci prekluzivní lhůty ke stanovení daně na místě. 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 popsání 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 snažce o dodatečné projednání zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení (popsáno rovněž výše)...“.
80. Zdejší soud v tomto směru poznamenává, že správce daně vydal rozhodnutí, kterým žalobci neprodloužil lhůtu k vyjádření již dne 27.10.2020; toto rozhodnutí bylo žalobcem vyzvednuto z datové schránky až dne 6.11.2020. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 5.11.2020, téhož dne bylo žalobci dodáno do datové schránky a z datové schránky vyzvednuto (doručeno) dne 12.11.2020. Prekluzivní lhůta by uplynula dne 18.11.2020. Jinými slovy, žalovaný postupoval tímto způsobem s ohledem na reálné riziko uplynutí prekluzivní lhůty. Se žalobcem nelze souhlasit, že by takový postup žalovaného při vydání

napadeného rozhodnutí z něj činil pouze formální úkon. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2.2.2021, č.j. 1 Afs 406/2020-33, v této souvislosti plyne, že: „Ze soudního přezkumu sice vyplynulo, že platební výměr byl vydán nezákonně (a tedy, že jej správce daně neměl stěžovateli oznamovat), to však neznamená, že by se na něj pro účely posouzení běhu prekluzivní lhůty mělo pohlížet jako na rozhodnutí, které nebylo vůbec vydáno. Tak by bylo možno postupovat v případě, že by byla vyslovena jeho nicotnost (viz zmínovaný rozsudek č. j. [2 Afs 239/2017 - 29](#), bod [18]), což se ovšem nestalo.“. Zdejší soud tudíž uzavírá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v prekluzivní lhůtě.

81. 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.
82. 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, proti nimž stojí zákonný postup správce daně a žalovaného a z něho vzešlé napadené rozhodnutí. Zdejší soud uzavírá, že správce daně nepostupoval v rozporu se zásadou legality, součinnosti a vstřícnosti a vůči žalobci zaujatě.
83. 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 daňové kontroly a vydání dodatečných platebních výměrů na DPH za shora uvedená zdaňovací období a napadeného rozhodnutí.
84. 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

85. 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