



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: **Z. Z.**
bytem X
DIČ: X
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 11.11.2020, č.j. 42609/20/5300-21441-712772,

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 11.11.2020, č.j. 42609/20/5300-21441-712772, kterým byla zamítnuta žalobcova odvolání a potvrzena

rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 30.10.2019, č.j. 2000397/19/3309-51521-701818, č.j. 2000497/19/3309-51521-701818, č.j. 2000599/19/3309-51521-701818, č.j. 2000645/19/3309-51521-701818, č.j. 2000808/19/3309-51521-701818, a ze dne 1.11.2019 č.j. 2000457/19/3309-51521-701818, č.j. 2000624/19/3309-51521-701818, č.j. 2000666/19/3309-51521-701818, č.j. 2000683/19/3309-51521-701818, č.j. 2000704/19/3309-51521-701818, č.j. 2000788/19/3309-51521-701818.

2. Shora uvedenými dodatečnými platebními výměry správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013, 1. až 4. čtvrtletí 2014, 2. až 4. čtvrtletí 2015, 1. až 3. čtvrtletí 2016; současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně. Správce daně vycházel z výsledků daňové kontroly na DPH zahájené dne 23.11.2016 obsažených ve zprávě o daňové kontrole č.j. 1809805/19/3309-60562-701222 zaslané žalobci dne 17.10.2019 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“). Žalovaný po doplnění dokazování v odvolacím řízení, s jeho výsledky žalobce seznámil písemností seznámení se zjištěnými skutečностями a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 24.9.2020, č.j. 37114/20/5300-21441-712772, (dále jen „Seznámení v rámci odvolacího řízení“), závěry správce daně potvrdil.

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, stejně jako se správce daně nezabýval všemi dotazy a vyjádřeními žalobce v průběhu daňového řízení; podle žalobce jsou pracovníci správce daně „ovládání“ Ing. K., úřední osobou provádějící daňovou kontrolu u společnosti Ztronic s.r.o., přičemž hodnocení důkazních prostředků byla pouze zkopírována z této daňové kontroly. Žalobci byly zatajovány důležité důkazní prostředky a podstatná část spisu mu byla poskytnuta na CD, které nebyl schopen otevřít.
4. Žalobce dále namítá nezákonný průběh a ukončení daňové kontroly a marné uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Zpráva o daňové kontrole nebyla se žalobcem projednána a byla mu nezákonně doručena. Správce daně opakovaně odmítl projednat své kontrolní závěry se žalobcem, který se toho aktivně domáhal jak u výsledku kontrolního zjištění, tak u Zprávy 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“), která podle žalobce marně uplynula dnem 25.11.2019. Žalovaný tak měl dodatečné platební výměry zrušit a daňové řízení zastavit.
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. Žalobce uvádí, že evidenci

nástrojů jednak vedl, a to dokonce 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., které správní orgány důsledně opomíjí. 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, který se zabývá zejména kusovou výrobou. Současně poukazuje na to, že v případě místního šetření 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 byly podle žalobce u těchto společností jejich správcem daně hodnoceny odlišně. Stejně tak správce daně postupoval odlišně v případě daně z příjmů, kterou žalobci stanovil podle pomůcek; v nyní posuzované věci zcela pominul esenciální výdaje žalobce.
9. Žalobce dále namítá, že mu byly kladeny k tíži poznatky ohledně dodavatelů a subdodavatelů, které nemohl nijak ovlivnit a zpochybňuje hodnocení rizikových znaků u společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. Správce daně v rozporu se zákonem použil jako důkazy úřední záznamy o podání vysvětlení na policii.
10. 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).
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 a věcně setrvává na závěrech vyslovených v napadeném rozhodnutí, v němž se rovněž řádně vypořádal s podstatou odvolacích námitek žalobce. V daném případě žalobce nebyl schopen prokázat faktické dodání nástrojů a materiálu od dodavatelů FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. S ohledem na vzájemnou provázanost žalobce, Z. Z. st. a společnosti Ztronic s.r.o. a s ohledem na skutečnost, že tyto subjekty

byly zastoupeny stejnou osobou, která uplatňovala v zásadě totožné námitky, bylo podle žalovaného naopak vysoce žádoucí, aby závěry správce daně ve všech řízeních byly obdobné; jejich shodnost či podobnost pak podle žalovaného nezakládá podjatost úředních osob.

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. st. 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.
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 (buť i implicitně) na odvolací námitku.
18. K obecné námitce, že žalovaný nereagoval na všechny odvolací námitky, zdejší soud uvádí, že odvolání žalobce proti shora uvedeným dodatečným platebním výměrům byla (stejně jako žaloba) nejen značně rozsáhlá, ale stejně jako žaloba obsahovala obdobné, zčásti opakující se argumenty, které se nadto prolínají s rekapitulačními pasážemi. Argumentace žalobce z velké části opakuje doposud uplatněné námitky, vyjádření, výtky a stížnosti vůči správci daně, na které již správce daně (či jeho nadřízený správní orgán) v průběhu daňového řízení reagovali. Proto je klíčové, 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 námitky 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 námitky 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 vyvrácení) 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 neznamená, že by námitka byla vypořádána „nedostatečně“, či že by žalovaný „vytvářel vlastní příběh“ bez opory ve správním spisu, jak namítá žalobce. Je tomu právě naopak; veškeré úvahy žalovaného se opírají o konkrétní skutkové podklady, s nimiž byl žalobce řádně seznámen anebo mu k tomu byl dán dostatečný prostor.

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 majícího oporu ve správním spisu, a je rovněž zřejmé, jak pro věc rozhodné skutkové okolnosti hodnotil a jak je právně posoudil. S argumenty žalobce zpochybňujícími dostatečné odůvodnění klíčových odvolacích námitek zdejší soud nesouhlasí; rozhodnutí žalovaného na všechny argumenty žalobce ve svém souhrnu dává dostatečnou odpověď. Stejně tak není vadou napadeného rozhodnutí a závěrů prvostupňového správce daně, pokud se shodují se závěry správních orgánů v rámci daňových řízení ve věcech Zdeňka Zimčíka st. a společnosti Ztronic s.r.o.; jsou-li hodnocena kontrolní zjištění, která se týkající obdobných skutkových i právních otázek a která plynou z obchodní spolupráce těchto personálně propojených subjektů, které nadto používaly stejné skladovací prostory, jejichž obchodní transakce s dodavatelem FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. vykazovaly shodné znaky a které uplatňovaly shodnou či obdobnou argumentaci vůči správci daně, je zcela logické, že závěry správce daně coby správního orgánu, které nejsou autorským dílem jednotlivých úředních osob, budou formulačně shodné či obdobné.

III.a)

20. 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 společnostmi FERMA s.r.o. (v roce 2013 v celkové hodnotě 1 553 250 Kč, v roce 2014 v celkové hodnotě 1 785 600 Kč) a ZORNET, s.r.o. (v roce 2015 v celkové hodnotě 1 289 400 Kč), které žalobce nakupoval v hmotnostních jednotkách (kg) a které hradil v hotovosti (kupř. předmět plnění byl na faktuře vymezen jako „vrtáky, závitníky, stopkové frézy z tvrdokovu v množství 18 kg, „SK plátky“ v množství 16 kg). Spolupráce mezi žalobcem, Z. Z. st. a společností Ztronic s.r.o. probíhala tak, že společnost

Ztronic s.r.o. dodávala oběma fyzickým osobám (zároveň jednatelům Ztronic s.r.o.) objednávky včetně technických výkresů a požadavků a k zakázkám dodávala rovněž materiál nebo již rozpracovaný polotovár. Zaměstnanci pak dle objednávek prováděli na dodaném materiálu či polotovarech požadované kovoobráběčské práce. Všechny tři subjekty pak měly stejný výrobní program a využívaly stejná či obdobná obráběcí centra. Materiál a polotovary na jednotlivé výrobní operace dodávala společnost Ztronic s.r.o. K této výrobní činnosti fyzických osob tedy byly využívány pouze nástroje do kovoobráběcích center (sk plátky, výhrubníky, soustružníky, frézky, závitníky, frézová očka, stopová očka, vrtáky a další). Konečnou produkci pak vykazovala společnost Ztronic s.r.o. V rámci místního šetření provedeného správcem daně v provozovně v Podolí dne 27.09.2016 (úřední záznam č. j. 761525/16/3309-60561-707238) bylo zjištěno, že v jedné polovině provozní haly byly umístěny stroje, které byly evidovány a zařazeny v majetku společnosti Ztronic s.r.o., a zároveň zde byly umístěny také stroje, které byly v majetku žalobce a Z. Z. st. V těchto prostorách byl také sklad materiálu. V další hale byly převážně skladové prostory a probíhaly zde dokončovací práce na výrobcích. V přílehlé místnosti se nacházel sklad nástrojů. Nebylo přitom rozlišeno ani označeno, které stroje a jaká část výrobních prostor a skladu slouží jednotlivým daňovým subjektům. Nebylo jednoznačně určeno, které nástroje jsou majetkem společnosti Ztronic s.r.o., které jsou majetkem žalobce a které pana Z. Z. st. V provozní budově se nacházelo kromě výrobních a skladovacích prostor i zázemí společné pro všechny zaměstnance. Při místním šetření v areálu v Podolí provedeném dne 27.11.2017 (po doručení prvotních výzev k prokázání skutečnosti) správce daně zjistil, že prostory na sklady a výrobu byly vyčleněny dle jednotlivých daňových subjektů, např. sklad nástrojů byl rozčleněn na tři části pro tři ekonomické subjekty a také dle sortimentu. Také obráběcí stroje umístěné ve výrobní hale měl žalobce a Z. Z. st. vyčleněné a umístěné v jedné části. Společnost Ztronic s.r.o. v této době používala sklad nástrojů vedený systémem tzv. Toolbox, kdy jednotlivé druhy nástrojů byly uloženy v jednotlivých sektorech boxu a výdej nástrojů zaměstnancům byl prováděn automaticky na základě požadavku a čipové karty. V rámci místního šetření nebylo možné u stávajících zásob zjistit původ nákupu, a to zvláště u společnosti Ztronic s.r.o., která nástroje a materiál nakupovala i od jiných dodavatelů než od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. (srov. též rozsudky zdejšího soudu ze dne 26.1.2023, č.j. 62 Af 46/2020-158 a č.j. 62 Af 71/2020-131, ve věcech společnosti Ztronic s.r.o.)

21. 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 judikатурního 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 nevyvstává 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.

22. 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 neznamena, 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 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).
23. 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 dostál.
24. 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).“.

25. Správci daně vyvstaly v případě přijatých zdanitelných plnění od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. pochybnosti na základě toho, že po zahájení daňové kontroly nebyla předložena skladová evidence předmětného materiálu ani jiné důkazní prostředky, z nichž by bylo možné zjistit, k jakým uskutečněným plnění byl tento nakoupený materiál použit. Dle předložených daňových dokladů byly nástroje a materiál od těchto dodavatelů nakupovány 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 (viz body 29 až 31 napadeného rozhodnutí a tabulky obsahující údaje z jednotlivých faktur na str. 16 až 20 Výsledku kontrolního zjištění, na které pro stručnost zdejší soud odkazuje).
26. V případě takto nakoupených nástrojů (využívaných při výrobní činnosti ke kovoobrábění) a materiálu od společností FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. se proto správce daně zaměřil na průkaznost skladové evidenci žalobce, a zjistil zásadní nedostatky žalobcem vedené skladové evidence (v podrobnostech k tomu zdejší soud odkazuje na str. 8 až 11, 37, 43 a 43 Zprávy o daňové kontrole a body 48 až 49 a 82 až 83 napadeného rozhodnutí). K odpovědi správce daně na výzvu k prokázání skutečností žalobce zaslal jako přílohy listiny s označením skladová karta – nástroje (str. 6 až 8 a 37 Zprávy o daňové kontrole), které obsahovaly pouze informace o datu a celkové hmotnosti (v kg) pořízených zásob 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. Dle skladových karet měl být stav tohoto zboží vždy k poslednímu dni v roce nulový, přitom žalobce tvrdil, že materiál by mělo být stále na skladě. Stejně tak při místním šetření dne 27.11.2017 v provozovně žalobce nebylo možné prokázat existenci dodávek (zásob) od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. V případě zboží stejného nebo obdobného druhu uskladněného ve skladu žalobce totiž z ničeho neplynulo, že jde právě o zboží, které bylo skutečně nakoupeno dle faktur od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, nadto za situace, kdy žalobce v daňových přiznáních vykázal nulový stav zásob (str. 9 až 10 Zprávy o daňové kontrole, na něž zdejší soud v podrobnostech odkazuje).
27. Součástí správního spisu jsou i fotografie v počtu 230 ks z uvedeného místního šetření (ze dne 27.11.2017), kde jsou konkrétní nástroje „vyříděny“ a od sebe odděleny. Nakupovali ovšem žalobce materiál v souhrnu, kdy cena materiálu je určena v jednotkách hmotnosti, a

až následně je materiál vytríděn (přestože žalobce argumentuje tak, že materiál vytríditi nelze) a uchován odděleně podle svého určení, pak je nemožné, aby žalobcem vedená skladová evidence požadavkům na průkaznost dostála. 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. 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 také od obchodních společností FERMA a ZORNET, či od jiných dodavatelů. Při prvním místním šetření provedeném v dané provozovně přitom dané nástroje nebyly roztrženy 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.

28. Namítá-li v této souvislosti žalobce, že správce daně dospěl na základě kontrolního převážení ke spekulativním závěrům, tak o kontrolní převážení se nosné závěry správce daně, stejně jako žalovaného v nyní posuzované věci neopírají (správce daně při místním šetření převážil tři druhy nástrojů po 10 kusech nástrojů i s krabičkou, v jednom případě 14 g, ve druhém 31,5 g a ve třetím 106 g, z čehož dovodil, že nákup 34 kg nástrojů by obsahoval cca 224 ks krabiček, tj. cca 6 720 kusů nástrojů. Dle předložené skladové evidence za zdaňovací období roku 2013 mělo být vydáno do spotřeby 235 kg nástrojů, což odpovídá 46 535 kusů nástrojů, v roce 2014 343 kg nástrojů, což odpovídá 67 921 kusů nástrojů, v roce 2015 mělo být vydáno do spotřeby 339 kg nástrojů, což odpovídá 67 129 kusů nástrojů). Žalovaný k tomu v bodu 88 napadeného rozhodnutí zdůraznil, že výpočet provedený správcem daně je nutno považovat spíše za orientační, a tudíž z něj nelze dovozovat bližší pochybnosti ve vztahu k šetřeným plněním. S ohledem na nekonkrétnost předložených skladových listů, kde byla uvedena „spotřeba“ obráběcích nástrojů pouze v kilogramech za měsíc bez uvedení konkrétního druhu nástroje, skutečně nelze žádným způsobem blíže určit druh a počet kusů spotřebovaných nástrojů. I při absenci tohoto výpočtu správce daně lze bez dalšího postup správce daně (tedy odepření nároku na odpočet PDH z šetřených plnění) označit za správný, neboť zbylé pochybnosti nebyly odstraněny. S tím zdejší soud souhlasí.
29. 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. nevyplývala; 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 82 až 83 napadeného rozhodnutí a str. 44 Zprávy o daňové kontrole, kde se žalovaný a správce daně s touto argumentací vypořádal.
32. Ze 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.“), plyne, že i movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší jsou materiálem ve smyslu zásob a měl být vykázán ve skladové evidenci, zahrnut v inventurním soupisu zásob a stav zásob zboží na skladě měl být k poslednímu dni účetního období řádně zaúčtován. Jak uvedl správce daně na str. 44 Zprávy o daňové kontrole, dle účetních předpisů byl žalobce povinen evidovat majetek a zásoby, byl povinen provést zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a dluhů k poslednímu dni zdaňovacího období a o tomto zjištění provést zápis a o případné rozdíly upravit základ daně, tzn. dle principu daňové evidence provést inventarizaci, což je proces zjišťování skutečného stavu majetku a závazků, prováděný za účelem shody evidovaného stavu se stavem skutečným. Žalobce žádný z těchto úkonů neprovedl a neprovedl ani část inventarizace, např. inventuru skladu, přepočítání nástrojů, nedoložil soupis nástrojů a majetku. V návaznosti na právě uvedené a s odkazem na již provedené dokazování správce daně na str. 45 Zprávy o daňové kontrole rovněž zdůvodnil, proč jako nadbytečné neprovede žalobcem navrhované další místní šetření, při němž by měl převážít zbývající nástroje. S těmito závěry správce daně zdejší soud souhlasí (rovněž žalovaný se k potřebě dalších místních šetření vyjádřil v bodě 91 napadeného rozhodnutí). Není tedy pravdou, že se správce daně s tímto důkazním návrhem nedostatečně vypořádal.
33. 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 32 napadeného rozhodnutí, str. 43 a 44 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 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.

34. 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.
35. 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 (podle P. H. měl přepravu realizovat sám s autem své dcery pomocí vozíku); úhrada za zboží (pravidelně a dlouhodobě) probíhala v hotovosti. Namítá-li žalobce, že svým postupem neporušil zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, tak to mu ani správce daně nevytýkal; žalobce se však volbou této formy úhrady za deklarovaná plnění dostal z hlediska uplatnění nároku na odpočet DPH do důkazní nouze, když žádným důkazem o platbě nemohl vyvrátit pochybnosti správce daně, které se opíraly i o řadu dalších skutečností. Žalobce ničím neprokázal, že k úhradě předmětných dodávek v hotovosti došlo; tuto skutečnost neprokazuje pouze tvrzení žalobce či svědka P. H. Správce daně v této souvislosti rovněž poukázal na nedostatečné stavy na pokladně žalobce, tedy nedostatek finančních prostředků k úhradě předmětných faktur (str. 28 Zprávy o daňové kontrole).
36. 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, společnost FERMA s.r.o. na výzvy správce daně vůbec nereagovala), stejně jako skutečnosti zjištěné ohledně jejich dodavatelů, kteří na výzvu správce daně nereagovali nebo uvedli, že se společností ZORNET, s.r.o. nespolečně pracovali a P. H. neznali, 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. Správce daně rovněž požádal policii o 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, které však nic podstatného nepřinesly. Dále žalovaný v rámci odvolacího řízení doplnil dokazování o výsledky jednání deklarovaných dodavatelů ZORNET, s.r.o. (viz Seznámení v rámci odvolacího řízení). Ani svědecké výpovědi jednání obchodních partnerů společnosti ZORNET, s.r.o. nepotvrdily existenci obchodů s předmětným zbožím a odpovídaly výše uvedeným zjištěním správce daně. Není rovněž pravdou, že si žalovaný protiřekl, hodnotil-li svědeckou výpověď M. O., jednatele společností ORS-FLOR s.r.o. a TECO RAFF s.r.o., když uvedl, že se jednalo o osobu v roli „bílého koně“ (bod 55 napadeného rozhodnutí); tento závěr odpovídá tomu, že M. O. uvedl, že o činnosti těchto společností nic nevěděl a nevystavil ani žádné daňové doklady. Žalovaný rovněž o konání výslechu svědků žalobce vždy informoval.

37. Pokud jde o námitku žalobce, že úřední záznamy o podání vysvětlení na policii osob popírajících obchodní spolupráci se společností ZORNET, s.r.o. nelze považovat za důkazní prostředky, tak ta není namístě. Jednak žalovaný v průběhu odvolacího řízení některé tyto osoby vyslechl a u jiných se o to pokusil, přičemž je zřejmé, že jak správce daně, tak žalovaný vyčerpali veškeré možnosti ke zjištění okolností jejich spolupráce se společností ZORNET, s.r.o. a P. H., což stěžejí může jít v neprospěch důkazního břemena správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, jak namítá žalobce (v podrobnostech zdejší soud odkazuje na bod 59 napadeného rozhodnutí). Je pravdou, že provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení, pokud výpověď téže osoby nemohla být opětovně provedena v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování, a proto není možné, aby takovýto důkaz byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.07.2009, č.j. 1 Afs 19/2009-57); v nyní posuzované věci tomu však tak nebylo. Pokud jde o úřední záznamy o podání vysvětlení uvedených jednání, podle zdejšího soudu byly podmínky pro to, aby si správce daně takové skutkové podklady, jako jeden z mnoha důkazů, vyžádal, splněny.
38. Pokud jde o svědeckou výpověď P. H. (protokol ze dne 16.4.2018, č.j. 831715/18/3309-60562-700197) ve věci obchodní spolupráce se žalobcem, ta podle svědka probíhala stejným způsobem jako se Z. Z. st. a společností Ztronic s.r.o. (viz protokoly o výslechu P. H. z téhož dne, které jsou součástí správního spisu). 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 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 Jaroslav Sedlák (*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.

39. 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. Odkazuje-li žalobce na čestné prohlášení P. H., tak s tím se vypořádal žalovaný v bodě 75 napadeného rozhodnutí, v němž korigoval nesprávný závěr správce daně, že se nejedná o důkazní prostředek, který lze hodnotit s tím, že tuto vadu správce daně zhojil především provedením výslechu P. H. jako svědka. S tím zdejší soud souhlasí a dodává, že „čestné prohlášení“ je listinou, která není ze zákona nadána pravdivostí o tom, co je v ní uvedeno, což plyne z ustálené judikatury správních soudů; *„Tvzení třetí osoby, zachycené v písemné formě bude bezesporu důkazním prostředkem, který musí být správcem daně vyhodnocen. Nicméně ani prohlášení třetí osoby nemůže zpravidla samo o sobě doložit výdaj v určité výši. Na druhou stranu ani první senát, ani žádný jiný senát Nejvyššího správního soudu...nikdy nejudikoval tak, že by správce daně mohl čestné prohlášení bez dalšího vymlčet. Jakkoliv musí správce daně přihlídnout ke všem skutečnostem, které v daňovém řízení vyjdou najevo, neznamená to, že jakékoliv skutečnosti či dokonce tvzení musí následně zohlednit jako důkazy“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2014, č.j. 9 Afs 139/2013-30).
40. Pokud žalobce argumentuje tak, že výslech svědka byl proveden se značným časovým odstupem (v roce 2018), zdejší soud poukazuje na to, že se v daném případě jednalo o dlouhodobou mnohaletou obchodní spolupráci. Svědek nejenom nesdělil konkrétní detaily obchodní spolupráce, ale 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.

41. Pokud žalobce namítá, že žalovaný nesprávně odmítl jako důkaz fotodokumentaci nástrojů ve vlastnictví společnosti Ztronic s.r.o., která podle žalobce prokazuje existenci nástrojů od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o., tak podle zdejšího soudu z fotografií nevyplývá, že žalobce od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. pořídil předmět plnění deklarovaný na fakturách, z nichž žalobce nárokoval odpočet DPH. Zdejší soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že souvislost těchto fotografií s případem žalobce (když se nadto dle tvrzení žalobce mělo jednat o nástroje ve vlastnictví jiného daňového subjektu) není zřejmá.
42. Odkazuje-li žalobce jako na důkaz o existenci předmětných dodávek na fotografie pořízené na jaře roku 2017, tak ty 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; 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). Fotografie, které byly pořízeny v průběhu místního šetření pak zachycují povětšinou „nějaké“ roztríděné nástroje.
43. 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. Svědecká výpověď P. H. neprokázala uskutečnění fakturovaných plnění, nebyly doloženy žádné písemné dohody ani objednávky, forma úhrady v hotovosti, byla správcem daně zpochybněna. Společnosti FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. neměly žádné zaměstnance, obchodní spolupráce probíhala telefonicky, jen mezi svědkem a jednateli 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.
44. 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. Skutečnosti zjištěné správcem daně dostatečně zpochybnily daňové doklady předložené žalobcem, o které opíral svůj nárok na odpočet DPH. Za těchto podmínek nemohl být nárok na odpočet DPH žalobci uznán. V tomto ohledu neobstojí odkaz na stanovení daně z příjmů žalobce podle pomůcek a na nutnost uznání tzv. esenciálních výdajů, tj. výdajů objektivně minimálně nutných na dosažení příjmů. V případě tzv. esenciálních výdajů jde o pojem používaný judikaturou Nejvyššího správního soudu v souvislosti se stanovením daně podle pomůcek; v nyní posuzované věci s ohledem na povahu nároku na odpočet DPH 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). Daňový doklad per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci. To však nevyklučuje s ohledem na skutečnost, že žalobce ekonomickou činnost vykonával, použit v případě daně z příjmů právě pomůcky a doktrínu esenciálních výdajů, neboť na rozdíl od společnosti Ztronic s.r.o. žalobce žádné jiné „vstupy“ na nástrojích a materiálu od jiných dodavatelů, jimiž by realizoval kovoobráběcí práce, nedeklaroval (viz rovněž bod 44 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15.11.2022, č.j. 7 Afs 139/2022-41).

45. 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...“.*
46. 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, č.j. 68372/18/3309-6563-707238, úřední záznam ze dne 20.8.2019, č.j. 1706502/18/3309-60563-707238 – analýza Ing. K.) 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 16 a 38 Zprávy o daňové kontrole). Důvodem pro využití tohoto postupu v rámci vyhledávací činnosti byly především odlišnosti nákupů od jednotlivých dodavatelů u společnosti Ztronic s.r.o. (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 26.1.2023, č.j. 62 Af 71/2020, ve věci nároku na odpočet DPH uplatněného společností Ztronic s.r.o.) a dále zjištění obvyklé praxe v daném odvětví. Ve věci žalobce se však nejedná o podstatný důkaz ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, i bez tohoto místního šetření správce daně shromáždil dostatek důkazů zpochybňujících nárok žalobce na odpočet DPH. Žalovaný pak odvolací námítky k tomuto postupu správce daně vypořádal v bodu 91 napadeného rozhodnutí. Pokud žalobce odkazuje na rozdílnost kusové a sériové výroby s tím, že kusová výroba je mnohem pracnější, nákladnější a projevuje se i na zvýšené spotřebě používaných nástrojů oproti sériové výrobě, tak takové tvrzení ve světle výše shrnutých důkazně podložených pochybností správce daně neobstojí.

47. S námitkou, že se v případě těchto šetření jednalo i o výsledch svědků, zdejší soud nesouhlasí, neboť nešlo o prošetření obchodů (skutkových okolností) souvisejících se žalobcem. Odkaz na náleží 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. 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.
48. 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 nímž probíhala obchodní spolupráce). Správce daně si tyto podklady opatřil a stejně tak žalovaný v bodech 60 až 62 napadeného rozhodnutí shrnul, že ani výsledky daňových řízení u dodavatelů žalobce FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. pochybnosti správce daně nevyvrátily. Žalovaný uvedl, že z poskytnutých zpráv o daňové kontrole, resp. postupů k odstranění pochybností (za společnost FERMA s.r.o. za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2011, 1. až 4. čtvrtletí 2012, leden až prosinec 2013, leden až září 2014, za společnost ZORNET, s.r.o. za zdaňovací období leden až duben 2016) vyplývá, že pochybnosti správce daně, zda tyto společnosti fakticky v deklarovaném rozsahu dodaly zboží žalobci, byly oprávněné, neboť tyto společnosti v rámci u nich vedených řízení neprokázaly, že nárok na odpočet daně z porřízení předmětného zboží, které mělo být následně dodáno žalobci, uplatnily oprávněně. Nárok na odpočet daně z těchto plnění jim byl správcem daně na vstupu vyloučen. V případě souvisejících plnění na výstupu, která měla být následně dodána žalobci, byl ve vztahu ke společnosti ZORNET, s.r.o. vzhledem k neprokázání faktického uskutečnění plnění aplikován § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH. V případě daňové kontroly u společnosti FERMA s.r.o. správce daně plnění deklarovaná na výstupu nezpochybnil. To podle žalovaného ale neznamená, že bylo v řízení prokázáno, že se deklarovaná plnění fakticky uskutečnila; znamená to pouze to, že příslušnému správci daně nevznikly o fakticitě plnění důvodné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Potvrzení daně na výstupu správcem daně u společnosti FERMA s.r.o. proto nelze považovat za důkaz o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění. Správce daně se u společnosti FERMA s.r.o. nezabýval všemi rozhodnými skutečnostmi, a to zejména ve vztahu k pochybnostem ohledně faktického přijetí předmětných plnění na vstupu. Vycházel pouze z odpovědi na dožádání, kdy bylo u žalobce provedeno dne 22.10.2014 místní šetření, při němž byly odsouhlaseny daňové doklady pouze s datem uskutečnění zdanitelného plnění v roce 2011 a 2012 a bez ověření faktického stavu. Postup tohoto správce daně tedy nemůže být kladen k tíži správci daně ve věci žalobce, navíc v jiných zdaňovacích obdobích. S tím zdejší soud souhlasí s tím, že uvedené závěry rovněž vyčerpávajícím způsobem vyvrací žalobcem opakovaně uváděné tvrzení, že výsledky daňových řízení těchto společností obsahují „klíčové“ důkazy v jeho prospěch, které jsou mu zatajovány. Zdejší soud v této souvislosti rovněž odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.5.2013, č.j. 9 Afs 34/2012-40, podle nichž *„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 Afš 105/2005-59).“.

49. 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.
50. 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.
51. 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.
52. 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.
53. Žalobci byly na základě jeho žádosti poskytnuty kopie některých listin, jež jsou součástí vyhledávací části spisu (viz bod 139 napadeného rozhodnutí) v omezeném rozsahu, neboť by jejich plným zpřístupněním byl ohrožen zájem jiného daňového subjektu, jiných osob zúčastněných na správě daní či cíle správy daní; takový postup je 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. Rozsah anonymizace reflektuje relevantní právní důvod, pro který byly listiny takto anonymizovány (blíže k tomu rovněž bod 47 tohoto rozsudku).
54. Pokud jde o námitku, že správcem daně zaslaný nosič CD s obsahem části správního spisu, který podle žalobce nebylo možné otevřít a při poklepání na ikonu souboru se objevilo chybové hlášení, tak s tou se již vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí tak, že

nemůže jít k tíži správce daně skutečnost, že žalobce pro otevření správcem daně poskytnutého souboru použil nesprávný software. Správce daně na zaslané CD uložil soubor v kompresním formátu 7-zip, neboť tímto způsobem je možné přístup k na CD uloženým písemnostem podmínit heslem (toto heslo bylo žalobci zasláno do datové schránky). S tím zdejší soud souhlasí a neshledává v postupu správce daně žádnou nezákonnost, neboť žalobce měl po celou dobu daňového řízení možnost nahlížet do spisu a správce daně uvedeným postupem splnil požadavky plynoucí ze zásady spolupráce ve smyslu daňového řádu, když žalobci zaslal požadované informace i na CD. Podstatné je, že žalobce byl seznámen se všemi zjištěními správních orgánů a s nosnými důvody, o něž se opírají dodatečné platební výměry a napadené rozhodnutí.

III.b)

55. Pokud jde o procesní námitky žalobce, ty se předně týkají neprojednání Zprávy o daňové kontrole; žalobce mimo jiné dovozuje, že v důsledku chybného postupu správce daně došlo k uplynutí prekluzivní lhůty.
56. Dne 30.8.2019 správce daně zaslal žalobci pozvánku k projednání Zprávy o daňové kontrole, a to na 16.9.2019 nebo na 18.9.2019. Žalobce se prostřednictvím zástupce dne 12.9.2019 z obou termínů omluvil z důvodu dočasné pracovní neschopnosti. Dne 16.9.2019 zaslal správce daně žalobci další pozvánku k projednání Zprávy o daňové kontrole, a to na 30.9.2019 nebo 2.10.2019. Rovněž z těchto možných termínů projednání se zástupce žalobce z důvodu dočasné pracovní neschopnosti omluvil, stejně jako z dalších možných termínů stanovených na 15.10.2019 nebo 17.10.2019. Zástupce žalobce zaslal správci daně dne 16.10.2019 písemnost, v níž uvedl, že z důvodu trvající pracovní neschopnosti nemůže k projednání dorazit a že z termínu 15.10.2019 se neomlouval z toho důvodu, že se domníval, že bude již práce schopný. V rámci podání ze dne 17.10.2019 žalobce dále správci daně sdělil, že není schopen se dostavit k projednání Zprávy o daňové kontrole osobně, kdy navíc má zájem o kvalifikované vyjádření se ke Zprávě, z toho důvodu v současné době hledá nového zástupce, a žádá o stanovení nového termínu projednání Zprávy o daňové kontrole. Následně správce daně dne 17.10.2019 zaslal Zprávu o daňové kontrole do datové schránky zástupce žalobce. Žalovaný poté v rámci odvolacího řízení uvedený postup správce daně neměl za souladný se zákonem, a proto žalobce znovu dne 3.7.2020 pozval k projednání Zprávy o daňové kontrole, a to na 21.7.2020. Žalobce se dne 13.7.2020 z navrženého termínu omluvil z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně dne 25.11.2019. Správce daně nepovažoval tuto omluvu za dostatečnou a spolu s poučením zaslal dne 22.7.2020 žalobci další pozvánku na 7.8.2020. Žalobce byl výslovně upozorněn, že pokud budou uvedeny shodné důvody další omluvy, bude tato skutečnost posuzována jako opětovné vyhýbání se projednání Zprávy o daňové kontrole. Dne 30.7.2020 se žalobce omluvil i z tohoto termínu, z téhož důvodu jako v předchozí omluvě a dále z důvodu pracovního vytížení zástupce žalobce (z důvodu absolvování státní závěrečné zkoušky z magisterského studia a z důvodu nepříznivé epidemiologické situace vzhledem k šíření koronaviru v okrese Uherské Hradiště). Tyto důvody nepovažoval správce daně za dostatečné a dne 7.8.2020 pozval žalobce k projednání Zprávy o daňové kontrole na 20.8.2020 s tím, že nedostavení se na tento termín bude považovat za vyhýbání se projednání Zprávy o daňové kontrole. Dne 7.8.2020 správce daně obdržel opět omluvu z navrženého termínu ze stejných důvodů jako v předcházející omluvě a dále z důvodu

čerpání dovolené. Správce daně dne 20.8.2020 zaslal žalobci Zprávu o daňové kontrole do datové schránky jeho zástupce.

57. 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.
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. Na základě shora shrnutého průběhu komunikace mezi žalobcem a správcem daně, s přihlédnutím k procesní strategii žalobce a k důvodům jeho omluv, byl podle zdejšího soudu postup správce daně v odvolacím řízení, který tuto strategii vyhodnotil jako vyhýbání se projednání Zprávy o daňové kontrole v souladu se zákonem; podmínky pro aplikaci § 88 odst. 6 daňového řádu byly v posuzované věci splněny.
62. Zdejší soud nemůže žalobci přisvědčit ani v tom, že došlo k uplynutí prekluzivní lhůty a že vydání platebních výměrů představovalo pouze formální úkony správce daně.
63. V případě lhůty pro stanovení daně (tzv. prekluzivní lhůty) se jedná o lhůtu hmotněprávní, tedy lhůtu, jejímž uplynutím ze zákona právo správce daně daň stanovit zanikne. O tom, že v posuzované věci byl běh prekluzivní lhůty zahájením daňové kontroly přetržen a tato lhůta počala dne 23.11.2016 běžet znovu, není mezi účastníky řízení sporu. I v případě, kdy dojde k přerušení lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu a začne tak běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně, pokud je v jejím rámci učiněn některý z úkonů dle § 148 odst. 2 daňového řádu, má tato skutečnost za následek prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně o další rok (tu šlo o vydání dodatečných platebních výměrů). Oznámením rozhodnutí o stanovení daně správcem daně (dodatečných platebních výměrů) doručených

žalobci dne 7.11.2019 tak došlo ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně (do 23.11.2020).

64. K tomu, aby se oznámení dodatečných platebních výměrů stalo úkonem prodlužujícím lhůtu ke stanovení daně o jeden rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, musely by být oznámeny v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty ke stanovení daně (formální hledisko) a dále je ve smyslu judikatury správních soudů třeba, aby se nejednalo o úkon toliko formální, účelově vydaný čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.5.2015, č.j. 4 Afs 54/2015-21). K obdobné situaci, jaká nastala v nyní posuzované věci, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22.8.2017, č.j. 7 Afs 68/2017-36, uvedl, že i v případě vady při projednání Zprávy o daňové kontrole jsou účinky vydání dodatečných platebních výměrů ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu zachovány. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vyšel z toho, že *„Daňový řád před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil další procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť pokud toto vyjádření nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). I proto ustanovení § 88 odst. 3 věty první daňového řádu ukládá správci daně povinnost, aby na žádost daňového subjektu stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Tato lhůta je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, na kterou lze aplikovat i postupy ve smyslu § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu. Samotné projednání zprávy o daňové kontrole pak plní jinou funkci, než tomu bylo podle zákona o správě daní a poplatků. Přichází totiž na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění). Nutno dodat, že při seznámení se zprávou o daňové kontrole již daňový subjekt nemá (podle výslovné dikce § 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu) právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění... Nejvyšší správní soud rovněž odkázal na závěry konstantní judikatury, podle nichž „vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (viz zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Takovou vadou odstranitelnou v odvolacím řízení je i případné pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole (viz např. rozsudky ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 - 41, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 - 39, či ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36). Mají-li správní orgány odstranit případné vady v rámci odvolacího řízení, musí mít pro takové jednání prostor (tento je ostatně potřebný i pro zamítnutí odvolání). Takový prostor odvolacímu orgánu dává zejména ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle kterého 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. Případná vada spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole proto v zásadě nevylučuje aplikaci § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne*

22.8.2017, č.j. 7 Afs 68/2017-36, obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.6.2017, č.j. 1 Afs 362/2016-36).

65. Zdejší soud proto s ohledem na citovaný závěr rozsudku Nejvyššího správního soudu nemůže námitce žalobce přisvědčit; s ohledem na skutečnost, že žalobce byl řádně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a mohl se k němu vyjádřit, případně řádně neprojednání Zprávy o daňové kontrole nemohlo mít vliv na účinky spojené s doručením dodatečných platebních výměrů. Dodatečné platební výměry tak nebyly pouze formálními úkony, jejichž cílem by bylo umělé prodloužení prekluzivní lhůty o další rok. Pokud jde o napadené rozhodnutí, to bylo vydáno dne 11.11.2020 a 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.
66. 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 a že v době vydání napadeného rozhodnutí tudíž žalobci neuplynula lhůta k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení.
67. Žalovaný dne 25.9.2020 zaslal žalobci do datové schránky Seznámení v rámci odvolacího řízení, které bylo žalobci doručeno dne 5.10.2020. V Seznámení žalovaný rovněž žalobci stanovil lhůtu 15 dnů k vyjádření. Žalobce dne 5.10.2020 požádal o zaslání písemností ze spisu, doplnil odvolací námitky a požádal o prodloužení lhůty pro Seznámení. Žalovaný uvedenou lhůtu dne 9.10.2020 prodloužil do 4.11.2020 rozhodnutím č.j. 38635/20/5300-21441-712772, které bylo žalobci doručeno do datové schránky jeho zástupce fikcí dne 19.10.2020. Žalobce dne 3.11.2020 opakovaně požádal o prodloužení lhůty pro doplnění námitek a navržení důkazních prostředků, čemuž žalovaný rozhodnutím č.j. 42446/20/5300-21441-712772 ze dne 6.11.2020 nevyhověl. Uvedené rozhodnutí bylo doručeno do datové schránky zástupně žalobce dne 12.11.2020. Dne 11.11.2020 žalovaný vydal napadené rozhodnutí.
68. 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.
69. 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.
70. Podle § 36 odst. 2 daňového řádu správce daně vyhová 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.
71. 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.

72. Je třeba přisvědčit žalobci, že napadené rozhodnutí mu bylo skutečně doručeno „předčasné“.

To ostatně potvrzuje i žalovaný v napadeném rozhodnutí a ve svém vyjádření k žalobě s tím, že žalobci byla fakticky poskytnuta dostatečná lhůta pro vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, která byla oproti lhůtě stanovené Seznámením prodloužena na více než dvojnásobek (tedy více než 30 dnů). S ohledem na tuto dobu a na skutečnost, že v rámci odvolacího řízení nebylo prováděno rozsáhlé dokazování (nadto se jednalo o úkony navržené žalobcem), se podle žalovaného jednalo o lhůtu dostatečnou. S tím zdejší soud souhlasí; se zohledněním procesní strategie žalobce a ve světle všech shora uvedených okolností nemůže mít postup žalovaného na zákonnost napadeného rozhodnutí a jeho vydání a doručení v rámci prekluzivní lhůty vliv. Žalobci byl od 5.10.2020 poskytnut prostor, aby se se skutečnostmi ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil a vhodně na ně reagoval. 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.

73. 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 popsané opakované žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření), je nutno zohlednit 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)...“ Zdejší soud tudíž uzavírá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v prekluzivní lhůtě.*

74. 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.
75. 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.
76. 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.
77. 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

78. 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). Případně-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 17. února 2023

David Raus v.r.
předseda senátu