



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **J. F.**

zastoupený advokátkou Mgr. Danou Lasákovou
sídlem Vejrostova 953/6, Brno

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2021, č. j. 16485/21/5300-21443-712756,
ve znění rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2021, č. j. 35338/21/5300-21443-712756,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2021, č. j. 16485/21/5300-21443-712756, ve znění rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2021, č. j. 35338/21/5300-21443-712756, se ruší v rozsahu části výroku I pod body 5, 6, 8, 10, 11 a 12 a výroku II ve slovech „č. j. 1948578/20/3002-50524-708635,“, „č. j. 1948977/20/3002-50524-708635,“, „č. j. 1949070/20/3002-50524-708635,“, „č. j. 1949130/20/3002-50524-708635,“, „č. j. 1954584/20/3002-50524-708635,“ a „č. j. 1954618/20/3002-50524-708635,“ a věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce provozuje podnikatelskou činnost v oboru prodeje a servisu automobilů. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) mu doměřil na základě výsledků daňové kontroly DPH za zdaňovací období květen až prosinec 2014, leden až prosinec 2015 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2016. Správce daně vydal celkem 24 dodatečných platebních výměrů ze dne 28. 4. 2020. Současně stanovil žalobci povinnost zaplatit penále z doměřené daně. Žalobce podal proti všem dodatečným platebním výměrům odvolání.
2. Žalovaný rozhodl o odvoláních v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“). Změnil výroky dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období květen, červen, srpen, říjen, listopad 2014, květen, listopad, prosinec 2015 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2016. Odvolání proti ostatním dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl a potvrdil je.
3. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 19. 7. 2021 domáhá vyslovení nicotnosti, případně zrušení napadeného rozhodnutí i dodatečných platebních výměrů.
4. Následně správce daně vydal dne 7. 9. 2021 dvě opravná rozhodnutí, jimiž opravil jako zřejmé nesprávnosti části výroků dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období měsíců června a července 2014. Žalovaný následně vydal dne 16. 9. 2021 opravné rozhodnutí, jímž opravil zřejmé nesprávnosti napadeného rozhodnutí, a to v části týkající se zdaňovacího období června, listopadu a prosince 2014.

Žaloba

5. Žalobce předně namítá nicotnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Nicotnost žalobce dovozuje z toho, že nedošlo k řádnému ukončení daňové kontroly. V důsledku neprojednání zprávy o daňové kontrole a neukončení daňové kontroly nemohlo dojít k doměření daně a dodatečné platební výměry jsou nicotné, neboť postrádají podklad ve zprávě o daňové kontrole. Nicotné je proto i napadené rozhodnutí. Nadto se žalovaný v napadeném rozhodnutí již tehdy namítanou nicotností dodatečných platebních výměrů nezabýval. Zpráva o daňové kontrole nebyla projednána, ačkoliv se tomu žalobce nevyhýbal. Dne 11. 2. 2020 se projednání nemohl zúčastnit pro nemoc, což doložil potvrzením o pracovní neschopnosti správci daně. Zpráva o daňové kontrole byla žalobci v rozporu se zákonem vhozena do schránky poštovním doručovatelem dne 14. 4. 2020. Žalovaný dodatečně doručil žalobci zprávu do jeho datové schránky ještě 1. 3. 2021, avšak ta nebyla v tomto případě podepsaná úřední osobou.
6. Dále žalobce namítá, že z důvodu neukončení daňové kontroly došlo k prekluzi práva doměřit žalobci DPH za dotčená zdaňovací období. Lhůta pro stanovení daně uplynula dne 23. 5. 2020.
7. Rovněž penále z doměřené DPH bylo podle názoru žalobce předepsáno nezákonně. Již v době zahájení daňové kontroly správce daně musel předpokládat, že žalobci doměří daň, neboť měl předchozí poznatky týkající se činnosti společností AUTOFRÁŇA, s.r.o. (nyní AUTOMYKOLENKO, s.r.o.) a AUTODOPRAVA FRÁŇA s.r.o. Z tohoto důvodu měl správce daně zaslat žalobci výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, a jelikož tak

neučinil nevznikla žalobci povinnost hradit penále z doměřené daně [rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-78].

8. Žalobce dále vytýká žalovanému a správci daně nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a dodatečných platebních výměrů, rozporů mezi odůvodněním napadeného rozhodnutí a jeho výroky, a v mnoha případech též početní chyby a věcné nesprávnosti při stanovení výše nároku na odpočet či daně na výstupu za jednotlivá zdaňovací období.
9. Správce daně pochybil tím, že zasílal v průběhu daňové kontroly výzvy dle § 57 a § 93 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) více osobám a na základě informací a vysvětlení těchto osob doměřil daň. Dle citovaných ustanovení však nejde postupovat, neboť nejde o osoby pravidelně a opakovaně shromažďující údaje nezbytné pro správu daní. Získané informace nelze použít jako důkaz.
10. Konečně žalobce vytýká správci daně a žalovanému nesprávné hodnocení důkazů, neunesení důkazního břemene a nesprávné právní posouzení ohledně doměření daně na výstupu týkající se většího počtu konkrétních plateb a plnění, jakož i neuznání nároků na odpočet daně.

Vyjádření žalovaného a replika žalobce

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhuje její zamítnutí a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále se žalovaný obsáhle vyjádřil k uplatněným žalobním bodům, které označil za nedůvodné. Ohledně namítaných početních chyb a rozporů mezi výroky dodatečných platebních výměrů a zprávou o daňové kontrole, jakož i mezi výroky napadeného rozhodnutí a jeho odůvodněním (viz bod 8 tohoto rozsudku) žalovaný uvedl, že došlo k odstranění zjištěných zřejmých nesprávností vydáním opravných rozhodnutí žalovaného a správce daně (bod 5 tohoto rozsudku). V doplňujícím podání ze dne 15. 10. 2021 k tomu žalovaný sdělil, že s ohledem na charakter zřejmé nesprávnosti (započtení dílčích částek do nesprávných zdaňovacích období) neměly opravy výroky dodatečných platebních výroků a napadeného rozhodnutí vliv na souhrnnou výši doměřené daně za všechna zdaňovací období.
12. Žalobce v obsáhlé replice k vyjádření žalovaného setrval na uplatněných žalobních bodech. Ohledně námítky týkající se opravy zřejmých nesprávností žalobce uvedl, že odstraněna byla jen část žalobcem vytýkaných chyb.
13. Žalovaný v podané duplice označil argumentaci žalobce za nedůvodnou.

Ústní jednání

14. Během ústního jednání konaného dne 27. 9. 2023 setrvali účastníci na svých stanoviscích. Žalobce reagoval na vyjádření odpůrce opírající se o rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36. Podle tohoto rozsudku je třeba postup daňového subjektu při ukončení daňové kontroly posuzovat ve všech souvislostech. Žalobce se projednání zprávy o daňové kontrole ani jejímu doručení nevyhýbal, přičemž nedostatek jejího projednání nebyl zhojen ani v odvolacím řízení. Dále poukázal na to, že v rámci daňového řízení na dani z příjmů fyzických osob, byly některé platby došlé na účet žalobce posouzeny opačně než v projednávaném případě týkajícím se DPH. V této souvislosti poukázal na obsah seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v odvolacím řízení ze dne 4. 9. 2023, podle něhož se tyto platby netýkají vlastní ekonomické činnosti žalobce.
15. Žalovaný odkázal na svá předchozí písemná podání. K dotazu soudu žalovaný uvedl, že

pochybení správce daně při ukončení daňové kontroly spatřuje v tom, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

16. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
17. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Dokazování soud neprováděl.
18. Soud dospěl k závěru, že žaloba je z části důvodná.

Stručné shrnutí postupu finančních orgánů

19. Správce daně zahájil dne 23. 5. 2017 u žalobce daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období měsíců květen 2014 až prosinec 2015 a 1. čtvrtletí až 4. čtvrtletí 2016. V průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Žalobci tak vznikla povinnost zaplatit daň na výstupu podle § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), daň na výstupu podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH a dále neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH podle § 72 a 73 zákona o DPH. Dne 18.11.2019 byl žalobci doručen výsledek kontrolního zjištění. Vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění ze dne 16. 12. 2019 nezměnilo závěr správce daně. Dne 6. 4. 2020 byla odvolateli fikcí doručena zpráva o daňové kontrole.
20. Dne 28. 4. 2020 vydal správce daně dodatečné platební výměry (bod 1 tohoto rozsudku), proti nimž se žalobce odvolal. V rámci odvolacího řízení bylo na návrh odvolatele doplněno dokazování. Dne 1. 3. 2021 doručil žalovaný odvolateli seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se. Žalobce na výzvu reagoval podáním ze dne 31. 3. 2021. Žalovaný vydal dne 7. 5. 2021 napadené rozhodnutí (bod 2 tohoto rozsudku).
21. Po podání žaloby vydal správce daně dne 7. 9. 2021 dvě opravná rozhodnutí, jimiž opravil jako zřejmé nesprávnosti části výroků dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období měsíců června a července 2014. Žalovaný vydal dne 16. 9. 2021 opravné rozhodnutí, jímž opravil zřejmé nesprávnosti napadeného rozhodnutí, a to v části týkající se zdaňovacího období měsíců června, listopadu a prosince 2014.

Posouzení žaloby

22. Soud v první řadě připomíná rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. To je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

23. Je na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 – 36).

Ukončení daňové kontroly

24. Žalobce namítá, že daňová kontrola, jejíž výsledek (zpráva o daňové kontrole) byl podkladem k vydání dodatečných platebních výměrů, nebyla řádně ukončena. V důsledku toho postrádají dodatečné platební výměry relevantní podklad a jsou nicotné, což činí nicotným rovněž napadené rozhodnutí.
25. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, *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. Podle odst. 5, 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. Podle odst. 6 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.*
26. Správce daně seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění přípisem z 7. 11. 2019. Přípisem ze dne 17. 1. 2020 sdělil správce daně žalobci, že přistupuje k ukončení daňové kontroly. Termín projednání zprávy o daňové kontrole stanovil na 6. 2. 2020 a náhradní termín na 10. 2. 2020. Pokud by však žalobci žádný z těchto dvou dnů nevyhovoval, vyzval ho správce daně, aby společně s omluvou navrhl jiný termín v období od 5. do 11. 2. 2020. Žalobce zaslal správci daně dne 5. 2. 2020 písemnou omluvu, v níž uvedl, že je od 3. do 10. 2. 2020 na dovolené. Navrhl však, aby se projednání zprávy o daňové kontrole konalo 11. 2. 2020 v 8.30 hod. Správce daně tento termín potvrdil SMS zprávou. Dne 11. 2. 2020 v 7.45 hod informoval žalobce telefonicky správce daně, že se z důvodu nemoci jednání nezúčastní. Následně byla správci daně doručena písemná omluva a potvrzení o pracovní neschopnosti vystavené dne 10. 2. 2020 praktickou lékařkou. Praktická lékařka rovněž potvrdila, že žalobce byl vyšetřen pro akutní horečnaté virové onemocnění a byl objednan na kontrolu dne 24. 2. 2020.
27. Přípisem ze dne 24. 2. 2020 stanovil správce daně nový termín projednání zprávy o daňové kontrole na 12. 3. 2020 a náhradní termín na 16. 3. 2020. Alternativně vyzval žalobce, aby společně s omluvou navrhl jiný termín v období od 10. do 17. 3. 2020. Informoval ho rovněž o tom, že v případě, že nejde o akutní zdravotní indispozici, je správce daně připraven ukončit daňovou kontrolu u žalobce. Žalobce na výzvu nereagoval.

28. Přípisem ze dne 24. 3. 2020 sdělil správce daně žalobci, že s ohledem na to, že se žalobce bez omluvy nedostavil k projednání zprávy o daňové kontrole, a s ohledem na omezení volného pohybu osob v souvislosti s epidemií onemocnění Covid-19 nestanoví další termín projednání zprávy o daňové kontrole. Společně s přípisem byla žalobci zaslána i zpráva o daňové kontrole. Dle doručky byla zásilka doručena žalobci fikcí (§ 47 odst. 2 daňového řádu) dne 6. 4. 2020. Všech 24 dodatečných platebních výměrů bylo vydáno 28. 4. 2020 a žalobci doručeno dne 4. 5. 2020.
29. Soud má za to, že v daném případě byly splněny podmínky pro projednání zprávy o daňové kontrole postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Žalobce byl opakovaně vyzván k tomu, aby se dostavil k projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně byl přitom vůči žalobci velmi vstřícný, neboť mu dal vždy na výběr dva konkrétní možné termíny jednání s možností, aby si mimoto žalobce domluvil i jiný termín v daném období 7 dnů. V prvním případě správce daně akceptoval žalobcovu omluvu z 11. 2. 2020, kterou žalobce řádně doložil pracovní neschopenkou vystavenou praktickou lékařkou.
30. Na další přípis ze dne 24. 2. 2020, kterým byl stanoven náhradní termín jednání, však již žalobce žádným způsobem nereagoval. Tvrdí-li, že mu přípis ze dne 24. 2. 2020 nebyl řádně doručen, nelze mu přisvědčit. Z doručky k této písemnosti (č.l. A 557 daňového spisu) plyne, že zásilka byla žalobci doručována dne 25. 2. 2020. Jelikož si žalobce zásilku nepřevzal, byla mu zanechána výzva k jejímu vyzvednutí na poště s poučením o následcích nevyzvednutí. Tomu nasvědčuje i žalobcem předložená výzva k vyzvednutí zásilky (viz č.l. 35 soudního spisu). Podle doručky si žalobce zásilku během desetidenní úložní doby nevyzvedl, a tak nastala fikce doručení dne 6. 3. 2020. Následně byla zásilka podle údajů na doručence vhozena do poštovní schránky žalobce, a to dne 11. 3. 2020. I kdyby po uplynutí úložní doby nebyla zásilka v rozporu s § 47 odst. 5 daňového řádu vhozena do žalobcovy poštovní schránky, nemělo by to žádný vliv na účinky doručení (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2016, č. j. 3 As 241/2014-41, č. 3524/2017 Sb. NSS). Následky nevyzvednutí uložené zásilky obsahující přípis správce daně ze dne 24. 2. 2020 jdou plně k tíži žalobce. Lze navíc poznamenat, že v době doručování uvedené zásilky ještě nebyla zavedena omezení volného pohybu osob v souvislosti s epidemií onemocnění Covid-19. Tvrzení o tom, že byl v tu dobu v akutní fázi onemocnění, žalobce ničím nedoložil, přičemž ani nepožádal o vyslovení neúčinnosti doručení uložené zásilky dle § 48 daňového řádu.
31. Za daných okolností, pokud žalobce vůbec nereagoval na druhé sdělení o termínu jednání, správce daně oprávněně dospěl k závěru, že se žalobce vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole. I s přihlédnutím k tomu, že v tu dobu již byl omezen volný pohyb osob, správce daně zvolil správný postup, pokud v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu žalobci zaslal zprávu o daňové kontrole do vlastních rukou, čímž žalobci poskytl plnou možnost uplatnění jeho procesních práv. Doručením s účinky ke dni 6. 4. 2020 byla zpráva o daňové kontrole projednána a daňová kontrola řádně ukončena.
32. Namítá-li žalobce, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje údaj o datu jejího vzniku a označení pověřené úřední osoby, jež ji podepsala, lze mu přisvědčit jen zčásti. Je pravdou, že údaj o dni vzniku správa o daňové kontrole neobsahuje, nicméně ze znění § 88 daňového řádu, ve znění účinném do 30. 12. 2020, neplyne, že by zpráva o daňové kontrole tento údaj musela nutně obsahovat. Zpravidla se totiž jako datum vzniku zprávy o daňové kontrole uvádí datum jejího projednání, k čemuž ale v tomto případě nedošlo. Byť i v případě, kdy je zpráva o daňové kontrole daňovému subjektu jen zaslána podle § 88 odst. 5 daňového řádu,

by bylo vhodné den jejího vyhotovení uvést, nelze nedostatek tohoto údaje označit za nezákonnost. Namítá-li žalobce, že v dodatečných daňových výměrech je uvedeno nesprávné datum vzniku zprávy o daňové kontrole, pak i kdyby skutečně došlo k takovému formálnímu pochybení, pak by samo o sobě nemohl mít vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů. Pokud jde o označení úřední osoby, jež podepsala zprávu o daňové kontrole zaslanou žalobci, je třeba uvést, že hned v jejím úvodu jsou jménem a příjmením označeny dvě úřední osoby, jež daňovou kontrolu prováděly. Z podoby podpisu na závěrečné straně (i po jeho srovnání s jinými podpisy téže úřední osoby na listinách obsažených v daňovém spise) lze s vysokou mírou jistoty určit, že podpis na zprávu o daňové kontrole připojila Ing. Š. I. kdyby ohledně všech zmíněných údajů došlo ze strany správce daně k formálnímu pochybení, v žádném případě by nešlo o vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Podstatné totiž je, že byl žalobce řádně seznámen s obsahem zprávy o daňové kontrole a zejména s důvody doměření daně, jimž zjevně porozuměl, neboť proti dodatečným platebním výměrům podal obsáhlé odvolání.

33. Lze tak shrnout, že žalobcova konstrukce, podle níž nedošlo před vydáním dodatečných platebních výměrů k řádnému ukončení daňové kontroly, neodpovídá zjištěným okolnostem o průběhu správního řízení. Z tohoto důvodu nemůže být důvodná ani námitka nicotnosti, resp. nezákonnosti dodatečných platebních výměrů a napadeného rozhodnutí.
34. Stejně tak nemůže obstát ani navazující námitka týkající se prekluze doměření daně. Daňová kontrola byla zahájena dne 23. 5. 2017. Od tohoto dne začala znovu běžet tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně, která by tak uplynula dne 25. 5. 2020 (24. 5. 2020 byla neděle). Dodatečné platební výměry, které nejsou nicotné, jak se žalobce mylně domnívá, byly žalobci doručeny dne 4. 5. 2020. Tím došlo také k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, a to do 25. 5. 2021. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 17. 5. 2021. K prekluzi práva na doměření daně tak nedošlo a tato námitka není důvodná.
35. Zbývá se tedy v této souvislosti vypořádat s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Žalovaný se totiž dle názoru žalobce nevypořádal s odvolací námitkou týkající se ukončení daňové kontroly a nicotnosti dodatečných platebních výměrů.
36. Žalobce námitku nicotnosti dodatečných platebních výměrů (v obdobném znění jako v žalobě) uplatnil již v první části odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Žalovaný se dotčené námitce věnoval na závěrečné straně napadeného rozhodnutí v bodech 104 až 106. Z odůvodnění je patrné, že žalovaný dospěl k závěru, že žalovaný při ukončení daňové kontroly a projednání zprávy o daňové kontrole domněle pochybil (což však není pravda, jak plyne z bodů 26 až 33 tohoto rozsudku). Z tohoto důvodu postupoval žalovaný podle § 115 odst. 1 daňového řádu a pokusil se odstranit domnělou vadu řízení, a to tak, že v souladu s § 88a odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, doručil zprávu o daňové kontrole žalobci znovu.
37. Žalovanému lze skutečně vytknout, že se nezabýval hlouběji podstatou žalobcovy námitky, která spočívala v tom, že zpráva o daňové kontrole neobsahovala předepsané údaje a nebyla řádně projednána. Namísto toho pouze konstatoval, že přistoupil k odstranění domnělých vad při seznámení žalobce se závěry daňové kontroly, aniž by uvedl, v čem vlastně správce daně pochybil. Nicméně i tak je z odůvodnění napadeného rozhodnutí zřejmé, že primárním důvodem, proč žalovaný neshledal námitku důvodnou, je, že měl za to, že vady byly opakovaným doručením zprávy o daňové kontrole odstraněny. Tato úvaha sice, jak se

ukázalo, není správná, neboť správce daně ve skutečnosti při ukončení daňové kontroly nikterak nepochybil, ale zároveň napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, neboť žalovaný se s uplatněnou námitkou „nějakým“ způsobem vypořádal.

38. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, v nichž se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat, např. tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela reagovat a neučiní tak ani implicitně (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64).
39. Tak tomu je i v projednávané věci, a soud proto nepřisvědčil namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

Penále

40. Další v žalobě uplatněný žalobní bod se týká zákonnosti předepsaného penále. Podle žalobce správce daně disponoval již v okamžiku zahájení daňové kontroly dostatečným množstvím informací nasvědčujících tomu, že daň bude doměřena, a z tohoto důvodu měl před jejím zahájením vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný s tímto názorem nesouhlasí.
41. Podle § 143 odst. 2 daňového řádu *k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.*
42. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
43. Mezi účastníky není sporu o tom, že k vydání uvedené výzvy před zahájením daňové kontroly nedošlo.
44. Judikatura ve správním soudnictví se výkladem uvedených ustanovení zabývala již opakovaně. Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, uvedl, že „zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“ S ohledem na uvedené dovodil, že správce daně má nejprve vyzvat daňový subjekt

k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena. Z tohoto pravidla připustil rozšířený senát výjimku, když uvedl, že „[j]en výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřístupně zakrývajícíchmi skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“ Za těchto okolností lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. Zároveň rozšířený senát dodal, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

45. V rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, NSS akceptoval názor autorů odborné literatury, když uvedl, že „[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatkami, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).“ V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 - 33, pak NSS k výše uvedenému dodal, že „otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“
46. Následkem nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu se zabýval NSS v rozsudku ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, v němž uvedl, že „napadené rozhodnutí, které potvrdilo dodatečný platební výměr, jímž bylo rovněž předsáno penále, ačkoli postup správce daně byl zatížen výše uvedenou vadou týkající se právě tohoto penále, nemůže obstát, protože nelze vyloučit, že kdyby bylo ze strany správce daně postupováno v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu, nevznikla by žalobci povinnost platit předmětné penále. A to i při vědomí toho, že žalobce by v reakci na výzvu správce daně s největší pravděpodobností setrval na svých závěrech, neboť to byl správce daně, kdo jako první porušil daňový řád (ex iniuria ius non oritur – z bezprávní právo vzejít nemůže).“
47. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že v daném případě v době zahájení daňové kontroly nebyl důvod pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Zjištěné indicie nepředstavovaly dostatečně silný poznatek, který by zakládal důvodný předpoklad, že dojde k doměření.
48. Žalobce zakládá argumentaci primárně na okolnostech, které souvisejí s procesním postupem správce daně a časovou sousledností daňové kontroly prováděné u žalobce a

společnosti AUTOFRÁŇA, s.r.o., jejímž jednatelem byl žalobce. Je pravdou, že před zahájením daňové kontroly u žalobce probíhala daňová kontrola u společnosti AUTOFRÁŇA, s.r.o. Relevantními částmi této zprávy o daňové kontrole přitom provedl soud dokazování. Samotná časová souslednost však o daňové povinnosti žalobce a jejím rozsahu nic nevyovídá. Také skutečnost, že obě daňové kontroly prováděl totožný správce daně nic nevyovídá o daňových povinnostech žalobce. To platí obdobně i pro skutečnost, že ve stejný den, kdy byla zahájena daňová kontrola u žalobce, byl rozšířen rozsah daňové kontroly u společnosti AUTOFRÁŇA, s.r.o.

49. Z obsahu žalobcem předložené zprávy o daňové kontroly u společnosti AUTOFRÁŇA, s.r.o., dále vyplývá (např. str. 38, 41, 45, 48, 82 zprávy o daňové kontrole AUTOFRÁŇA, s.r.o.), že správce daně měl poznatek o tom, že určité platby související s ekonomickou činností této společnosti byly prováděny na soukromý účet žalobce. Nicméně správce daně v žádném z uvedených případů nepojal podezření, že by se platby týkaly zdanitelných plnění, ať již uskutečněných nebo přijatých v rámci vlastní ekonomické činnosti žalobce, tedy že by šlo o plnění, jež by ovlivnila daňovou povinnost žalobce. Naopak z argumentace žalovaného a zjištěných okolností plyne, že šlo o plnění, jež se týkají ekonomické činnosti AUTOFRÁŇA, s.r.o. Také v případě žalobcem zmiňovaných okolností pořízení majetku a investic společnosti AUTOFRÁŇA, s.r.o. do areálu Kšírova 215/125 v Brně, jehož vlastníkem je žalobce, nevyšlo před zahájením daňové kontroly najevo, že by mělo dojít k doměření DPH u žalobce. Správce daně sice v části zprávy o daňové kontrole společnosti AUTOFRÁŇA, s.r.o. týkající se této otázky (str. 54 a dále) poukazoval na to, že vztah mezi žalobcem a společností nebyl smluvně podchycen a vyjádřil tím možná dílčí pochybnosti o tom, zda jde o obchodní majetek žalobce či společnosti. Nicméně nedošlo k tomu, že by správce daně, resp. žalovaný neuznaly nárok na odpočet daně na vstupu z toho důvodu, že tím, kdo zdanitelná plnění přijal byl žalobce, a nikoliv společnosti AUTOFRÁŇA, s.r.o. Nárok na odpočet byl zpochybněn vždy z důvodu neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, jeho rozsahu atp. Ani zde tedy nevznikl důvod domnívat se, že pořízení majetku nebo investic v areálu prováděl žalobce v rámci vlastní ekonomické činnosti, a že by zjištěné skutečnosti měly mít vliv na jeho daňovou povinnost.
50. Konečně ani skutečnost, že správci daně bylo v době zahájení daňové kontroly známo, že v rámci jednoho areálu provozoval činnost jak sám žalobce, tak i společnosti AUTOFRÁŇA, s.r.o. a AUTODOPRAVA FRÁŇA, s.r.o., že všechny subjekty měly stejného účetního, ani konstatování správce daně o tom, že činnost těchto subjektů je vzájemně propojená a komplikovaně rozeznatelná, a že žalobce sám podnikal obdobným způsobem, rozhodně nezakládá silný odůvodněný předpoklad pro doměření daně. Jde o okolnosti, jež spíše doplňují celkový obraz a kontext žalobcova podnikání, rozhodně z nich však neplyne konkrétní podezření, že se poslední známá daň u žalobce liší od jeho skutečné daňové povinnosti.
51. Žalobcem zmíněné okolnosti jednotlivě ani v souhrnu, nezakládají důvodný předpoklad doměření daně. Námitka není důvodná.
52. Soud musí dodat, že je vázán uplatněnými žalobními body. Není jeho úlohou, aby nad rámec žalobcem uplatněné argumentace dohledával nové (neuplatněné) okolnosti, jež by mohly nasvědčovat, že existoval předpoklad doměření daně. Opačným postupem by přestal být nestranným arbitrem sporu a stal by se advokátem jedné ze stran. Soud se proto omezil pouze na okolnosti namítané žalobcem.

Výzvy správce daně

53. Podle žalobce správce daně pochybil tím, že zasílal v průběhu daňové kontroly výzvy dle § 57 a § 93 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a na základě získaných informací a vysvětlení doměřil daň. Dle citovaných ustanovení však nelze postupovat, neboť nejde o osoby pravidelně a opakovaně shromažďující údaje nezbytné pro správu daní. Získané informace nelze použít jako důkaz.
54. Podle § 57 odst. 1 daňového řádu *povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně mají orgány veřejné moci a osoby, které*
- a) vedou evidenci osob nebo věcí,*
 - b) poskytují plnění, které je předmětem daně,*
 - c) provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti, nebo*
 - d) získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní.*
55. Podle § 93 odst. 4 daňového řádu, *orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání; ustanovení § 96 odst. 3 se použije obdobně. Vyžaduje-li to účel řízení, může si správce daně vyžádat úřední ověření předložené kopie.*
56. Podle § 79 odst. 2 daňového řádu, *je každý povinen podat správci daně vysvětlení; pro odepření vysvětlení se obdobně použije § 96 odst. 2 až 4. Podle odst. 3 podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek.*
57. V osmi žalobcem zmiňovaných případech (p. K., p. Ch., pí. K., ARNIKA, p. B., p. Z., p. A., p. Ch.), byly výzvy zaslány osobám, které zaslaly na žalobcův bankovní účet peněžní prostředky, u nichž nebylo zřejmé, za jaké plnění byly uhrazeny. Správce daně vyzýval uvedené osoby k vydání kopií listin a jiných věcí (např. faktury, smlouvy, technický průkaz atp.), na základě nichž byly provedeny dotčené platby. Výzvy učinil s odkazem na § 93 odst. 4 a § 58 daňového řádu.
58. Podle soudu postup správce daně odpovídá citovaným procesním pravidlům. Ediční povinnost upravená v § 93 odst. 4 daňového řádu se vztahuje na všechny *orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní.* Tím je dána osobní působnost tohoto pravidla. Z odkazu na § 58 daňového řádu plyne pouze to, že ediční povinnost lze uložit pouze za podmínek tohoto ustanovení (bezáplatnost poskytnutí, nezbytnost pro správu daní, nemožnost získat listiny z úřední evidence, způsob poskytnutí). Osobní rozsah § 93 odst. 4 však není odkazem na § 58 daňového řádu nikterak změněn, a to i přesto, že dále odkazuje na § 57 daňového řádu. Samotné výzvy tak byly učiněny plně v souladu se zákonem.
59. Je třeba zdůraznit, že správce daně nevyzýval dotčené osoby k poskytnutí informací. Adresáti výzev ve většině případů na výzvy reagovali tak, že sdělili, že nemají požadované listiny k dispozici, nicméně zpravidla doplnili, z jakého důvodu peněžní částky na účet žalobce zaslali (poskytnutí služby – opravy vozidel, prodej vozidel a souvisejícího zboží). Taková sdělení adresáti učinili nad rámec uložené povinnosti, a správci daně nelze jejich aktivitu vytýkat. V jednom případě se nepodařilo výzvu doručit adresátovi (p. Ch.) a v jednom případě (ARNIKA) byly předloženy žalobcem vystavené faktury, podle nichž žalobce poskytoval služby spojené s pobytem na dětském táboře.
60. Mohlo by být sporné, zda správce daně mohl použít informace sdělené adresáty výzev jako

podklad k doměření daně za situace, kdy mohl provést výslech uvedených osob za účasti žalobce. I kdyby ale v tomto ohledu správce daně pochybil, nemohl by mít takový nedostatek vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. DPH byla totiž žalobci ve většině případů doměřena nikoliv na základě skutkových okolností (informací) sdělených adresátů výzev, nýbrž z důvodu, že žalobce, jehož tížilo důkazní břemeno, nevyvrátil pochybnosti správce daně o platbách přijatých žalobcem v souvislosti s jeho ekonomickou činností, konkrétně neprokázal tvrzení, jež sám uváděl jako důvod přijetí dotčených plateb. V případě platby od ARNIKA byla DPH doměřena z důvodu, že žalobce vystavil fakturu, na níž uvedl daň [§ 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH], což sám žalobce ani nevyvracel. U výzvy adresované p. Ch. se z povahy věci doměření daně z jím poskytnuté platby nemohlo o jeho vyjádření opírat, neboť mu výzva nebyla vůbec doručena a nikterak se nevyjádřil. Ve všech těchto případech by tak důvody doměření daně obstály, i kdyby správce daně nepřevzal do své argumentace obsah vyjádření adresátů výzev.

61. Konečně, pokud jde o výzvu adresovanou manželce žalobce, konstatuje soud, že žalovaný ji nesprávně vyzval ke sdělení údajů s odkazem na § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu, konkrétně údajů o osobách žijících s ní ve společné domácnosti. Žalobci lze přisvědčit v tom, že jeho manželku nelze považovat za osobu, která pravidelně *získává jiné údaje nezbytné pro správu daní*. Nicméně soudu není zřejmé, jakým způsobem by sdělení žalobcovy manželky mohlo ovlivnit zákonnost závěrů vyslovených ve zprávě o daňové kontrole nebo v napadeném rozhodnutí. Žalobce tuto souvislost nikterak nevyvětlil, přičemž při posouzení žalobcem zmíněných plateb od shora uvedených osmi osob nebyly údaje sdělené manželkou v argumentaci správce daně ani žalovaného vůbec zmíněny. Není úkolem soudu, aby souvislost takto zjištěných údajů s možnou nezákonností napadeného rozhodnutí dohledával nad rámec žalobní argumentace.
62. Soud proto shledal i tento žalobní bod nedůvodným.

Nepřezkoumatelnost a chyby ve výpočtech

63. Soud předesílá, že v rámci tohoto žalobního bodu žalobce namítá toliko nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a početní chyby, resp. opomenutí určitých částek při výpočtu DPH na výstupu a výše nároku na odpočet DPH. Námitky naopak nezpochybňují např. závěry žalovaného a správce daně o neunesení žalobcova důkazního břemene. Soud se proto zabýval námitkami pouze v rozsahu uplatněném v žalobním bodu.
64. Žalobce v první řadě namítá, že správcem daně vypočtená daň na výstupu za zdaňovací období červen 2017 neodpovídá kontrolním zjištěním uvedeným ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce nicméně opomenul, že vedle DPH z plnění poskytnutého p. O. byla daň doměřena i z plnění poskytnutých p. Ch. a pí. M. dle části 2.1.1 zprávy o daňové kontrole. V součtu tak daň výstupu z těchto plnění činí 26 908 Kč, jak správně uvedl správce daně.
65. To platí obdobně i o DPH na výstupu za zdaňovací období měsíce listopadu 2014. Žalobce přehlédl, že vedle plateb dle bodu 2.1.4.43 b) byla daň doměřena i z plnění poskytnutých pí. B. a p. B. dle části 2.1.1 zprávy o daňové kontrole. V součtu tak daň na výstupu z těchto plnění činí 14 287 Kč, jak správně uvedl správce daně.
66. Pokud jde o nesrovnalosti týkající se výše odpočtu DPH na vstupu za zdaňovací období června 2014, ty byly odstraněny vydáním opravných rozhodnutí správce daně ze dne 7. 9. 2021, jimiž správce daně opravil části výroků dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období měsíců června a července 2014 (viz bod 4 tohoto rozsudku). Z odůvodnění

obou opravných rozhodnutí plyne, že došlo k nesprávnému započítání doměřeného odpočtu daně z plnění přijatého žalobcem od společnosti ADAPA s.r.o. do zdaňovacího období červen 2014 místo července 2014. Výše odpočtu, DPH na výstupu i výsledné daně tak již po opravě odpovídá kontrolním zjištěním obsaženým ve zprávě o daňové kontrole.

67. Dále žalobce namítal nesrovnalosti ve výpočtu DPH na výstupu za zdaňovací období listopadu 2015. K tomuto pochybení došlo v důsledku skutečnosti, že žalovaný v napadeném rozhodnutí, kterým změnil dodatečný platební výměr za uvedené zdaňovací období, zapomněl snížit správcem daně doměřenou DPH o částku 14 752 odpovídající DPH z částky 85 000 Kč. Šlo o platbu od pí. S. na účet žalobce v listopadu 2015, přičemž žalovaný na rozdíl od správce daně dospěl k závěru, že uvedená platba nesouvisí s ekonomickou činností žalobce. Uvedená nesrovnalost však již byla odstraněna tím, že žalovaný vydal opravné rozhodnutí ze dne 16. 9. 2021, v jehož výroku II výši doměřené DPH za listopad 2014 opravil. V odůvodnění k tomu žalovaný uvedl, že částku 14 752 Kč chybně odečetl od DPH na výstupu za zdaňovací období prosinec 2014. Soud konstatuje, že žalovaný uvedenou nesrovnalost opravným rozhodnutím sám odstranil.
68. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2. čtvrtletí 2016 je třeba uvést, že správce daně u plateb provedených p. Č. v celkové výši 275 000 Kč (bod 2.1.3.1 zprávy o daňové kontrole) dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že tyto platby nesouvisí s jeho vlastní ekonomickou činností. Žalobce tvrdil, že jde o kupní cenu za prodej vozidla ve výši 250 000 Kč a že zbytek vrátil. Podle správce daně však toto tvrzení neprokázal. Žalovaný dospěl k odlišnému závěru, totiž že odvolatel prokázal, že částka 250 000 Kč nesouvisela s jeho podnikatelskou činností, ale o platbu ve prospěch jiného subjektu. Ke zbylé částce 25 000 Kč se žalovaný nevyjádřil, a implicitně tak potvrdil v tomto rozsahu původní závěr správce daně. Žalovaný tak snížil doměřenou DPH na výstupu pouze o částku odpovídající dani z částky 250 000 Kč. Úvaha žalobce o tom, že žalovaný opomněl snížit DPH na výstupu i o daň ze zbývajících částky 25 000, neodpovídá závěrům žalovaného. Napadené rozhodnutí v tomto ohledu není nesrozumitelné či nepřezkoumatelné.
69. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí 2016 žalobce namítal, že žalovaný opomněl snížit správcem daně doměřenou DPH o částku 2 690 Kč odpovídající dani z částky 15 500 Kč, kterou poukázal na jeho bankovní účet p. Č. dne 22. 11. 2016. Je třeba uvést, že tatáž osoba poukázala na účet žalobce již dne 26. 9. 2016 částku 45 000 Kč. Správce daně v obou případech konstatoval, že žalobce nevyvrátil pochybnosti týkající se těchto plateb a neprokázal, že nesouvisí s jeho ekonomickou činností. Žalobce na to reagoval v odvolání, k němuž doložil smlouvu o zápůjčce ze dne 28. 9. 2016 uzavřenou mezi žalobcem jako dlužníkem a p. Č. jako zapůjčitelem (viz přílohy k podání na listu A 42 daňového spisu). Předmětem smlouvy byla zápůjčka ve výši 40 000 Kč. V odvolacím řízení následně žalovaný, zjevně na základě obsahu předložené smlouvy, změnil závěr správce daně a posoudil tuto platbu jako plnění nesouvisející s ekonomickou činností žalobce. Ostatně i v bodu 72 napadeného rozhodnutí žalovaný (byť souhrnně ve vztahu k více platbám) konstatoval, že tvrzení žalobce o tom, že se nejedná o platby související s ekonomickou činností, bylo *částečně* potvrzeno. Pokud jde o platbu 15 500 Kč ze dne 22. 11. 2016, žalovaný závěr správce daně nezměnil, a aproboval tak, že žalobce neprokázal, že jde o plnění, které se netýká jeho ekonomické činnosti. Je tak zřejmé, z jakého důvodu žalovaný nesnížil daň doměřenou za 4. čtvrtletí roku 2016 i o DPH z částky 15 500 Kč uhrazené dne 22. 11. 2016. Nelze přehlédnout, že sám žalobce doložil smlouvu o zápůjčce pouze ve vztahu k platbě ve výši 40 000 Kč, a muselo mu tedy být zřejmé, proč žalovaný změnil závěr správce daně pouze ve

vztahu k této platbě, a nikoli ve vztahu k následné platbě 15 500 Kč. Nelze proto přisvědčit názoru, že žalovaný pochybil a postupoval nepřezkoumatelně.

70. Žalobce dále v rámci tohoto žalobního bodu poukázal na údajné chyby ve výpočtech výše DPH na výstupu podle zprávy o daňové kontrole. Většinou mělo jít o odchylky v řádu korun, nicméně poukázal i na výpočty DPH na výstupu za 5 zdaňovacích, u nichž byly odchylky markantnější v řádu desetikorun.
71. Soud k tomu uvádí, že § 37 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 stanovil dva způsoby výpočtu daně. Údaje uváděné žalobcem v žalobě odpovídají výpočtu daně „zdola“ podle prvního odstavce citovaného ustanovení (*Daň se vypočte jako součin základu daně a sazby daně. Vypočtená daň se může zaokrouhlit na celé koruny způsobem, že částka 0,50 Kč a vyšší se zaokrouhlí na celou korunu nahoru a částka nižší než 0,50 Kč se zaokrouhlí na celou korunu dolů. Cena včetně daně se pro účely tohoto zákona vypočte jako součet základu daně a vypočtené daně.*) Naproti tomu správce daně postupoval výpočtem daně „shora“ podle druhého odstavce (*Daň může plátce rovněž vypočítat z úplaty za zdanitelné plnění, která je včetně daně, nebo z částky stanovené podle § 36 odst. 6, která je včetně daně, a koeficientu, který se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je číslo 21 v případě základní sazby daně nebo číslo 15 v případě první snížené sazby daně nebo číslo 10 v případě druhé snížené sazby daně a ve jmenovateli součet údaje v čitateli a čísla 100, vypočtený koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná místa, vypočtená daň se může zaokrouhlit podle odstavce 1. ...).*)
72. Zákon stanoví dva rozdílné způsoby výpočtu DPH, přičemž oba jsou i přes odlišnosti výsledků správné a souladné se zákonem. Zákon o DPH nestanoví, že by jeden ze způsobů výpočtu měl přednost. Jako příklad lze uvést první z žalobcem uvedených výpočtů, který se týkal platby ve výši 275 000 Kč. Žalobce výpočtem zdola dospěl k částce DPH ve výši 47 727 Kč. Naproti tomu správce daně výpočtem „shora“ podle druhého odstavce dospěl k částce 47 740 Kč. Oba výpočty dávají odlišné výsledky, přičemž rozdíl činí 13 Kč. Ani jeden ze způsobů výpočtu však není nezákonný.
73. Správce daně postupoval logicky výpočtem daně „shora“, neboť stanovil výši DPH z částek došlých na účet žalobce, které zahrnovaly jak základ daně, tak i samotnou daň. Rozhodné pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí je, že správce daně se při výpočtu daně řídil jedním ze zákonem stanovených způsobů výpočtu daně, a tudíž nelze jeho postup označit za nezákonný. Správce daně navíc takto postupoval konstantně u všech sporných úhrad, resp. přijatých úplat. Nedošlo k tomu, že by si správce daně selektivně vybíral u jednotlivých plnění podle toho, který výpočet přinese vyšší fiskální příjem. Soud proto neshledal postup použitý správcem daně chybným, nezákonným či svévolným.
74. Konečně namítal-li žalobce v obecné rovině, že zpráva o daňové kontrole je nepřezkoumatelná a nelze podle ní přezkontrolovat správnost doměřené daně, konstatuje soud se stejnou mírou obecnosti, že takový nedostatek neshledal. Závěry správce daně a žalovaného jsou vyjádřeny stručně, ale jednoznačně a srozumitelně. Že lze na základě obsahu zprávy o daňové kontrole ověřit výši doměřené daně, ostatně dokládá shora uvedené vypořádání žalobcem konkrétně uplatněných žalobních námitek.
75. Soud shrnuje, že žalobní bod není důvodný.

*Stanovení daně na výstupu
dle bodu 2.1.4. 43. b) zprávy o daňové kontrole*

76. Žalobce namítá nesprávné hodnocení a vypořádání jím navržených důkazů u pěti plateb

uvedených ve shora uvedené části zprávy o daňové kontrole, které správce daně a žalovaný označili za úplatu za zdanitelné plnění poskytnuté žalobcem.

77. Soud v první řadě dává žalobci za pravdu, že žalovaný v bodě 94 napadeného rozhodnutí nesprávně odkázal na str. 73 až 80 zprávy o daňové kontrole, byť ta má celkem jen 74 stran, a na závěrečných dvou stranách 73 a 74 je uveden pouze souhrn doměřených daňových povinností a místo pro podpisy. Pochybení ostatně uznal i sám žalovaný ve vyjádření k žalobě. Takový nedostatek odůvodnění by ovšem sám o sobě nebyl důvodem nezákonnosti napadeného rozhodnutí, pokud by z odůvodnění napadeného rozhodnutí ve spojení se zprávou daňové kontrole bylo zřejmé, jakým způsobem se žalovaný s podklady a důkazními návrhy vypořádal.
78. Žalobce obdržel dne 26. 7. 2016 platbu ve výši 70 000 Kč, kterou uskutečnil p. K. Ten ve své svědecké výpovědi potvrdil, že pro sebe koupil vozidlo od společnosti AUTOFRÁŇA, s.r.o. Dále uvedl, že měl záměr zakoupit též vozidlo pro svoji sestru a z toho důvodu složil na žalobcem uvedený účet zálohu. Následně ale z prodeje sešlo a záloha mu byla v hotovosti vrácena v provozovně žalobce. Žalovaný v napadeném rozhodnutí jednou větou stručně zrekapituloval obsah svědecké výpovědi. Následně dodal, že svědeckou výpověď nelze osvědčit jako důkaz toho, že odvolatel nebyl povinen přiznat daň na výstupu ze zaplacené zálohy na nákup vozidla.
79. Z citovaných úvah žalovaného není zřejmé, jak žalovaný výpověď svědka hodnotil a z jakých důvodů dospěl k závěru, že neosvědčuje tvrzení o tom, že zdanitelné plnění poskytla společnost AUTOFRÁŇA, s.r.o. Dle názoru soudu plyne z výpovědi svědka spíše to, že při obou transakcích jednal svědek právě s touto společností, a nikoliv se žalobcem. Nadto se žalovaný a před ním ani správce daně vůbec nezabývali dalším navrženým důkazem, a to dokladem o vrácení zálohy ze dne 5. 8. 2016, který žalobce označil již ve vyjádření ke kontrolním zjištěním a následně i ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení. Rozhodnutí je v tomto rozsahu nepřezkoumatelné.
80. Dále jde o platbu p. G. ve výši 200 000 Kč ze dne 18. 12. 2015. Tento svědek potvrdil, že uhradil žalobci uvedenou částku jako zálohu, avšak z koupě vozidla nakonec sešlo, i když byl proveden v evidenci vozidel jeho přepis. Důvodem mělo být, že svědek chtěl koupit BMW 530, ale žalobce mu „dovezl BMW 520“. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že svědecká výpověď neprokázala žalobcovo tvrzení, že se plnění netýkalo vlastní ekonomické činnosti žalobce, ale společnosti AUTOFRÁŇA, s.r.o. Svědek k této otázce nic neuvedl. Skutečnost, že vozidlo následně prodala společnost AUTOFRÁŇA, s.r.o. jinému kupci ještě neznamená, že i předchozí „pokus“ o prodej uskutečnila tatáž společnost, nikoliv žalobce. Soud souhlasí i s názorem žalovaného, že pokud žalobce vrátil zálohu na koupi vozidla p. G., měl uplatnit opravu základu daně a výše daně vystavením opravného daňového dokladu, přičemž oprava byla samostatným zdanitelným plněním v režimu § 42 zákona o DPH. Žalobce ani netvrdil, že by takto postupoval. Ani v tomto případě však soud nemohl přehlédnout, že žalobce označil jako důkaz svých tvrzení i doklad o vrácení zálohy ze dne 29. 12. 2015, z něhož by mohlo být patrné minimálně to, jaký daňový subjekt zálohu vrátil. Žalovaný ani správce daně se s touto listinou nevypořádali. Rozhodnutí je v tomto rozsahu nepřezkoumatelné.
81. Dne 3. 6. 2016 žalobce přijal platbu ve výši 60 000 Kč od p. K. Žalobce tvrdil, že jde o osobní půjčku. K tomu doložil společně s odvoláním smlouvu o zápůjčce ze dne 6. 6. 2014, podle níž byla žalobci poskytnuta zápůjčka ve výši 60 000 Kč. Žalovaný se k této listině nijak

nevyjádřil, a s navrženým důkazním prostředkem se tedy nevypořádal. Napadené rozhodnutí je v tomto rozsahu nepřezkoumatelné. To platí tím spíše, že v případě platby p. Č. (bod 69 tohoto rozsudku) žalovaný na základě obdobné smlouvy dospěl k závěru, že žalobce prokázal, že platba se netýkala jeho vlastní ekonomické činnosti a nejednalo se tedy o úplatu za zdanitelné plnění. Žalovaný nevysvětlil, proč v případě této platby postupoval odlišně.

82. Dále jde o platbu ve výši 27 600 Kč ze dne 21. 11. 2014, kterou měla uskutečnit Hotzone Solutions Benelux B.V. organizační složka. Žalobce uvedl, že platba došla na jeho účet omylem, a jejímu zástupci ji následně vrátil v hotovosti. Vedoucí odštěpného závodu však v písemném vyjádření ze dne 3. 7. 2020 popřel, že by tato společnost na účet žalobce jakoukoliv platbu provedla. Žalovaný k tomuto vyjádření uvedl pouze to, že je nelze osvědčit jako důkaz, že nešlo o platbu související s podnikatelskou činností žalobce. S tím lze do jisté míry souhlasit, neboť skutečně toto tvrzení neprokazuje. Nicméně žalovaný se již nezamyslel na tím, že vyjádření uvedené společnosti zpochybňuje i zjištění, že uvedená společnost vůbec kdy zaslala na účet žalobce finanční prostředky. Bylo tedy na místě prověřit i tuto skutečnost a minimálně se s tvrzením vedoucího odštěpného závodu vypořádat. Navíc i v tomto případě žalovaný opomenul, že žalobce navrhl jako důkaz výdajový pokladní doklad ze dne 1. 12. 2014. S tímto důkazním návrhem se žalovaný nevypořádal a jeho rozhodnutí je tudíž nepřezkoumatelné.
83. Konečně, v případě platby přijaté od p. M. dne 11. 11. 2014 ve výši 3 700 Kč uvedl žalobce, že šlo o úhradu nákladů spojených s pobytem žalobce a jeho přátel ve vinném sklípku na soukromé akci. To podle něj dokládá zpráva pro příjemce platby, v níž má být uvedeno: „akce 11.11./Díky“. Žalovaný k této platbě uvedl, že žalobce stejně jako v jiných případech nedoložil ani nenavrhl důkazní prostředky, kterými by vyvrátil oprávněné pochybnosti správce daně, a osvědčil, že jde o úplatu, která nesouvisí s výkonem jeho ekonomické činnosti. Soud v tomto případě s touto úvahou souhlasí. Z pouhé poznámky připojené k platbě, navíc velmi stručné a prosté jakýchkoliv podrobností o povaze akce, neplyne, zda se platba týkala ekonomické činnosti žalobce či nikoliv. Námitka není důvodná.
84. I přesto však shledal soud námitky zahrnuté v tomto žalobním bodu z větší části důvodnými. Napadené rozhodnutí je z části nepřezkoumatelné. Vady se týkají zdaňovacích období listopad 2014, prosinec 2015, 2. a 3. čtvrtletí roku 2016.

*Stanovení daně na výstupu
(platby od AUTODOPRAVA FRÁŇA s.r.o.)*

85. Žalobní bod se týká celkem 21 plateb v celkové výši 4 449 999 Kč, které na žalobcův soukromý účet zaslala společnost AUTODOPRAVA FRÁŇA, s.r.o. Platby jsou blíže konkretizovány v tabulce na str. 43 zprávy o daňové kontrole. Žalobce namítá, že v případě čtyř plateb šlo o finanční prostředky, které byly na účet žalobce zaslány za účelem výběru hotovosti do pokladny společnosti. Žalobce si tím pouze zajistil dostatečný pohyb na účtu za účelem splnění bankovních podmínek. Ostatní platby představují vrácení půjčky, kterou žalobce jako jediný společník poskytl své společnosti. Žalobce neposkytl společnosti žádná zdanitelná plnění. Žalovaný svévolně označil tyto platby za zálohy. I kdyby tomu tak ale bylo, nevznikla by žalobci povinnost přiznat a zaplatit DPH, neboť ke dni přijetí plateb nebylo dostatečně určité známo zdanitelné plnění.
86. Soud má v první řadě za mimoběžnou a nepřiléhavou argumentaci žalobce stran zdanění

záloh. Z rozhodnutí žalovaného, zprávy o daňové kontrole ani dalších úkonů finančních orgánů neplyne, že by platby od společnosti AUTODOPRAVA FRÁŇA s.r.o. na účet žalobce považovaly za zálohy. Slovo záloha bylo v odst. 95 napadeného rozhodnutí zjevně použito v souvislosti se zcela jinou platbou k vyvrácení žalobce tvrzení o tom, že soukromý účet u bankovního ústavu nepoužíval pro platby, které byly provedeny v rámci podnikatelské činnosti.

87. Pokud jde o argumentaci popírající, že platby společnosti AUTODOPRAVA FRÁŇA s.r.o. souvisejí s jeho ekonomickou činností a jakýmkoliv zdanitelným plněním, žalobce ji přednesl již v odvolacím řízení, a to v podání ze dne 29. 3. 2021. Tuto část podání výslovně označil jako doplnění odvolání, které je i v takové fázi odvolacího řízení přípustné (§ 111 odst. 2 daňového řádu). Žalovaný na tuto námitku reagoval stroze v bodu 95 napadeného rozhodnutí tak, že žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil a ani nenavrhl žádné důkazy na podporu tvrzení, že nejde o platby související s jeho podnikatelskou činností. Ztotožnil se dále s hodnocením správce daně uvedeným ve zprávě o daňové kontrole.
88. Soud musí konstatovat, že není pravdou, že by žalobce nenavrhl k dotčeným platbám žádné důkazy. Ostatně již ve zprávě o daňové kontrole se uvádí, že žalobce předložil smlouvu o vkladu osobních finančních prostředků z 1. 9. 2005 uzavřenou mezi žalobcem a společností AUTODOPRAVA FRÁŇA s.r.o., jež měla prokázat, že šlo o vrácení finančních prostředků, které poskytl společnosti. Stejně tak byly předloženy příjmové pokladní doklady vystavené společností AUTODOPRAVA FRÁŇA s.r.o., jež měly dokládat, že v těchto případech žalobce pouze vybral peněžní prostředky ze svého bankovního účtu a vrátil je zpět do pokladny společnosti AUTODOPRAVA FRÁŇA s.r.o.
89. Soud se na jednu stranu ztotožňuje s argumentací správce daně hodnotící žalobcem předložené listinné důkazy (str. 43 a 44 zprávy o daňové kontrole). Žalobce nedoložil, že by vůbec kdy společnosti AUTODOPRAVA FRÁŇA s.r.o. nějaké finanční prostředky poskytl, což zpochybňuje jeho tvrzení, že šlo jen o vrácení dříve poskytnutých finančních prostředků. Správce daně také přílehlavě poukázal na obsah účetních závěrek společnosti AUTODOPRAVA FRÁŇA s.r.o. a dostupné údaje o hospodářských výsledcích žalobcovy vlastní podnikatelské činnosti. Ani tyto údaje nenasvědčují tomu, že žalobce mohl společnosti jakékoliv finanční prostředky poskytnout. V tomto ohledu tedy skutečně listinné důkazy navržené žalobcem nelze označit za věrohodně prokazující jeho tvrzení.
90. Za zásadní pochybení ale soud považuje, že se žalovaný nevyřadil s odvolací námitkou, podle níž správce daně neprokázal, že žalobce poskytl společnosti AUTODOPRAVA FRÁŇA s.r.o. jakékoliv zdanitelné plnění. Žalovaný se touto klíčovou námitkou skutečně nezabýval a nikterak se k ní v napadeném rozhodnutí ani v jiných písemnostech nevyjádřil. Napadené rozhodnutí je proto v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. K této vadě napadeného rozhodnutí musel soud přihlídnout i bez výslovné námítky, neboť mu brání v přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích uplatněného žalobního bodu. Vada má vliv na daňovou povinnost doměřenou za zdaňovací období září a prosinec 2014, leden, únor, květen, září a říjen 2015, 2. 3. a 4. čtvrtletí roku 2016.
91. Pouze nad rámec nutného odůvodnění proto soud uvádí, že dle jeho názoru platby přijaté na účet daňového subjektu nelze automaticky považovat za úplatu za zdanitelné plnění. Aby takové plnění mohlo být pojato do základu daně muselo by být spojeno se zdanitelným plněním, neboť předmětem daně v případě DPH není samotná úplata, ale zdanitelné plnění (§ 2 zákona o DPH). V daném případě žalobce o platbách neúčtoval, nevztahují se k nim

žádné daňové doklady a ani jiným způsobem se prozatím nepodařilo prokázat, že se váží k jakémukoliv zdanitelnému plnění. Soud rozumí tomu, že platby došlé na účet žalobce vyvolávají skutečně pochybnosti o úplnosti, správnosti, věrohodnosti a průkaznosti žalobcem vedeného účetnictví i ve vztahu k DPH. Správce daně tedy důvodně vyzval žalobce k prokázání toho, že DPH na výstupu přiznal ve správné výši. Nicméně samotná skutečnost, že žalobce věrohodně nedoložil důvod provedení těchto plateb nezakládá bez dalšího domněnku, že došlo ke zdanitelnému plnění. DPH nelze doměřit pouze na základě zjištění, že daňový subjekt obdržel od jiného určitou úplatu, ať již bezhotovostně nebo v hotovosti, aniž by bylo zřejmé, že se váže ke konkrétnímu zdanitelnému plnění. I NSS dospěl k obdobnému závěru v rozsudku ze dne 6. 12. 2013, čj. 2 Afs 56/2012-34, v němž uvedl, že „lze k vyměření daně z přidané hodnoty přistoupit pouze v případě, když je bez pochybností prokázáno, že mezi těmito subjekty došlo k realizaci zdanitelného plnění. I když tedy žalobce pochybil v tom, že nevedl řádně a úplně svou daňovou evidenci, s ohledem na absenci jednoznačných důkazů neměl stěžovatel žalobci daň z přidané hodnoty napadeným rozhodnutím doměřit.“ V tomto ohledu existuje rozdíl např. od daně z příjmů fyzických osob, u níž z povahy věci přijatá úplata představuje zvýšení aktiv daňového subjektu, tj. příjem, který je základem daně (po odečtení výdajů), a je na daňovém subjektu, aby prokázal, že nejde o příjem podléhající zdanění.

*Neuznání nároku na odpočet DPH
(mobilní garáže)*

92. Žalobce namítá, že prokázal přijetí zdanitelného plnění (dodání 2 mobilních garáží) a že žalovaný pochybil, pokud neprovedl výslech svědka M. F., a tím mu znemožnil unést důkazní břemeno.
93. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, tedy že se deklarovaná zdanitelná plnění uskutečnila, jak je uvedeno na daňových dokladech. Šlo konkrétně o dodání dvou mobilních garáží od dodavatele p. K. dle faktur vystavených dne 31. 1. 2015. Správce daně provedl dne 21. 6. 2017 místní šetření, při němž zjistil, že se v areálu žalobcovy provozovny nachází garáže. Dospěl ale k závěru, že nejde o mobilní garáže, neboť mají stěny z železobetonových panelů a betonovou podlahu. Je podle něj zřejmé, že se v areálu nacházejí již dlouhodobě a žalobce je zřejmě nabyl v roce 2012 spolu s celým areálem.
94. Žalobce tento názor v podaném odvolání zpochybnil a jako důkaz navrhl celou řadu důkazů, mj. fotografie garáží, místní šetření a výslechy p. K. a M. F.
95. Další místní šetření se uskutečnilo dne 18. 8. 2020 a byly při něm mj. pořízeny fotografie dotčených garáží. Dále se uskutečnil výslech svědka p. K., který potvrdil že obě uvedené garáže žalobci dodal. Popsal jejich konstrukci, původní umístění (Zbrojovka), způsob přepravy (naložení jeřábem a převoz speciální Tatrovou) i to, kdo práce spojené s dodáním fakticky realizoval a zajišťoval (MEGAHELP FA s.r.o.). Svědek navíc k těmto plněním přeložil správci daně i kopii dotčených faktur doplněné o objednávkové listy, na nichž je předmět dodání blíže popsán (mobilní garáže v provedení betonový skelet plech vrat dvoukřídlých rozměr š. 330 x v. 520, 2 ks garáží). Na objednávkových listech je potvrzeno žalobcem i uskutečnění dodání.
96. Soud má za to, že výpověď svědka K. dostatečně osvětlila, co bylo předmětem zdanitelného plnění, že k němu došlo a jakým způsobem. Svědek uvedl na pravou míru pochybnosti

správce daně o tom, zda garáže prezentované žalobcem při místním šetření mohou být považovány za mobilní. Výpověď je nerozporná, nevyvolává pochybnosti o pravdivosti a jednoznačně potvrzuje žalobcovo tvrzení o dodání dvou garáží. Popis garáží uvedený svědkem odpovídá fotografiím pořízeným během místního šetření.

97. Soud tak má za to, že již výpovědí svědka K. a místním šetřením byly vyvráceny pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění. Na tom nemůže nic změnit ani okolnost, že se správci daně nepodařilo získat vyjádření společnosti MEGAHELP FA, s.r.o., a že se tato společnost následně stala nekontaktní a byla označena za nespolehlivého plátce. Podstatou věci totiž je, že žalobce prokázal, že přijal zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele a splnil tak hmotněprávní podmínku nároku na odpočet. Pokud by správce daně a žalovaný hodlali neuznat nárok na odpočet z důvodu pochybností o tom, zda subdodavatel MEGAHELP FA, s.r.o., skutečně dodávku garáží realizoval, bylo by třeba prokázat, že se žalobce účastnil daňového podvodu, nebo že si alespoň mohl a měl být vědom účasti v řetězci zatíženém daňovým podvodem.
98. Námitka je důvodná. Vada má vliv na doměření daňové povinnosti za leden roku 2015.
99. Za daných okolností tak má soud za nadbytečné zabývat se navazující námitkou týkající se neprovedení výslechu svědka M. F. I kdyby žalovaný pochybil, tak z hlediska prokázání nároku na odpočet DPH, by jeho výpověď byla nadbytečná.

*Neuznání nároku na odpočet DPH
(ADAPA a coraHB)*

100. Konečně v posledním žalobním bodu žalobce namítá, že žalovaný dospěl k nesprávnému závěru, že žalobce neprokázal, že zdanitelná plnění poskytnutá společnostmi ADAPA s.r.o. a coraHB s.r.o. (nyní Quick enter s.r.o., v likvidaci) využil ke své ekonomické činnosti. Šlo o dodání pneumatik a náhradních dílů do automobilů. Žalobce předložil správci daně vlastní evidence o jejich použití, které prokazují, že je použil k ekonomické činnosti.
101. Správce daně založil pochybnosti na skutečnostech výstižně shrnutých v částech zprávy o daňové kontrole pod body 2.2.1 a 2.2.13. Pochybnosti se zakládají stručně řečeno na absenci jakýchkoliv účetních či daňových dokladů, které by potvrzovaly použití pneumatik či autodílů. Pneumatiky nejsou uvedeny na fakturách týkajících se prodeje vozidel, případně v kupních smlouvách. Množství pneumatik nakoupených od ADAPA s.r.o. neodpovídá množství vozidel, která měl žalobce v daném období prodat, přičemž žalobce navíc nakupoval pneumatiky i u jiných dodavatelů. Žalobce nepředložil skladovou evidenci, pneumatiky nejsou ani součástí inventur skladového zboží. Obdobně je tomu u náhradních autodílů dodaných společností coraHB s.r.o. Ani ty nebyly uváděny na daňových dokladech vystavených žalobcem, nejsou zahrnuty v inventurách zboží. Správce daně v této souvislosti také správně poznamenal, že vedle své vlastní podnikatelské činnosti působí žalobce ve dvou dalších společnostech (AUTOFRÁŇA s.r.o., AUTODOPRAVA FRÁŇA s.r.o.), které se zabývají obdobnou či související činností, a tudíž existuje reálná možnost, že nakoupené náhradní autodíly byly využity v rámci jejich ekonomické činnosti. Žalobce v průběhu daňové kontroly nepředložil žádné důkazní prostředky prokazující způsob využití plnění poskytnutých společnostmi ADAPA s.r.o. a coraHB s.r.o. Správce daně tak podle soudu důvodně dospěl k závěru, že v případech těchto zdanitelných plnění žalobce neprokázal nárok na odpočet DPH.
102. Žalobce teprve s odvoláním předložil dotčené evidence, které měl údajně průběžně vést o

způsobu využití pneumatik a náhradních autodílů. Obsah evidencí spočívá v tom, že žalobce do jednotlivých faktur vystavených společnostmi ADAPA s.r.o. a coraHB s.r.o. vpisoval k jednotlivým položkám tovární značku anebo model vozidla společně se čtyřmi posledními číslicemi VIN kódu.

103. Soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného (bod 77 napadeného rozhodnutí), že takové záznamy nelze označit za dostatečně průkazné. Jde o rukou psané záznamy, které neskytají záruku, že je žalobce skutečně evidoval v době použití plnění k ekonomické činnosti. Není vyloučeno, že záznamy byly doplněny až později, čemuž by ostatně nasvědčovala i skutečnost, že žalobce tyto „evidence“ předložil až po vydání dodatečných platebních výměrů, ačkoliv by mu nic nebránilo je předložit již v průběhu daňové kontroly, pokud v té době existovaly. Je ostatně překvapivé, že žalobce v těchto případech vedl podrobnou evidenci použití náhradních dílů a pneumatik, ačkoliv jinak jsou v jeho účetních a daňových dokladech vážné mezery. Evidence neprokazují, že k použití plnění skutečně došlo. Z údajů o vozidlech navíc neplyne ani to, že jde o motorová vozidla, jejichž prodej uskutečnil žalobce v rámci své vlastní podnikatelské činnosti, nikoliv prostřednictvím společnosti AUTOFRÁŇA s.r.o. I údaje o VIN kódu jsou neúplné, a nezaručují nezaměnitelnost vozidla, k jehož opravě či vybavení měly být náhradní díly a pneumatiky použity.
104. Soud nevyvrací, že žalobce mohl dotčená plnění alespoň zčásti použít v rámci své vlastní ekonomické činnosti, což se jeví spíše jako pravděpodobné. Vinou nedbalého vedení účetních a daňových záznamů se však žalobci nepodařilo prokázat alespoň *s dostatečnou mírou pravděpodobnosti*, že dotčené položky skutečně použil při výkonu ekonomické činnosti a v jakém rozsahu. Soud rozhodně nesouhlasí s názorem žalobce, že správce daně a žalovaný měli klást přemrštěné nároky na prokázání použití zdanitelných plnění k ekonomické činnosti žalobce.
105. Žalobní bod není důvodný.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

106. Soud shledal žalobní body z části důvodné. Napadené rozhodnutí zrušil z části pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů a z části proto, že závěry žalovaného nemají oporu v podkladech rozhodnutí (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Soud však zrušil napadené rozhodnutí jen ve výrocích, jejichž zákonnost byla zjištěnými vadami dotčena. Jde o část výroku I pod body 5, 6, 8, 9, 10, 11 a 12 a výrok II ve slovech „č. j. 1948578/20/3002-50524-708635,“, „č. j. 1948977/20/3002-50524-708635,“, „č. j. 1949070/20/3002-50524-708635,“, „č. j. 1949130/20/3002-50524-708635,“, „č. j. 1954584/20/3002-50524-708635,“, „č. j. 1954618/20/3002-50524-708635,“, týkající se zdaňovacích období září, listopad a prosinec 2014, leden, únor, květen, září, říjen a prosinec 2015, 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2016. V tomto rozsahu soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).
107. Ve zbytku soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, a to včetně návrhu na vyslovení nicotnosti napadeného rozhodnutí.
108. Soud neprovedl dokazování žalobcem navrženými listinnými důkazy, které jsou součástí daňového spisu. Obsahem spisu správního orgánu se v řízení před soudy ve správním soudnictví dokazování neprovádí. Listinami, které nejsou součástí daňového spisu soud neprovedl dokazování pro nadbytečnost, neboť skutečnosti z nich plynoucí nejsou pro posouzení věci relevantní (printscreensy, metodická pomůcka GFŘ, oznámení o odročení

výslechu svědka, účetní deník společnosti AUTODOPRAVA FRÁŇA s.r.o., výslech svědka M. F.).

109. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Každý z účastníků měl ve věci částečný úspěch. Míru úspěchu soud určil podle počtu zdaňovacích období, ve vztahu k nimž bylo napadené rozhodnutí zrušeno, vůči počtu zdaňovacích období, ve vztahu k nimž byla žaloba zamítnuta. Žalobce dosáhl zrušení napadeného rozhodnutí v rozsahu 12 zdaňovacích období, naopak žalovaný obhájil napadené rozhodnutí rovněž v rozsahu 12 zdaňovacích období. Míra úspěchu obou účastníků je tedy zhruba stejná. Soud si je přitom vědom, že částky doměřené daně jsou v jednotlivých zdaňovacích obdobích různé, což by mohlo vést k odlišnému určení míry úspěchu. Z procesního hlediska je však podstatné především to, v jakém rozsahu se žalobci podařilo uplatněnými žalobními body zpochybnit zákonnost jednotlivých částí napadeného rozhodnutí, které jsou vztaženy ke konkrétním zdaňovacím obdobím, resp. platebním výměrům správce daně.
110. Pokud byla míra úspěchu obou stran stanovena ve shodné výši, tedy v rozsahu jedné poloviny, musel soud zvažovat rozdílné názory komentářové literatury na řešení této situace. Podle většinové praxe a názorů doktríny je třeba v první řadě odečíst od míry úspěchu žalobce míru jeho neúspěchu. Žalobci proto v tomto případě nebylo možné přiznat žádnou náhradu nákladů řízení (srov. Šuránek, P. in: Jemelka, L. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, komentář k § 60, bod 11; dále srov. Kocourek, T. in: Kühn, Z. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, komentář k § 60, bod 8). Naproti tomu jiní autoři dovozují, že jakékoliv „krácení“ míry úspěchu žalobce není namístě s ohledem na to, že správním orgánům se náklady řízení v řízeních před správními soudy pravidelně nepřiznávají (srov. Jirásek, J., in: Blažek, T. a kol. *Soudní řád správní – online komentář*. 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2014, komentář k § 60, část B. Částečný úspěch). Soud se po zralé úvaze přiklonil k prvnímu uvedenému názoru, který vychází z civilistické doktríny. Nejprve je třeba stanovit míru úspěchu obou stran, následně dojde k poměření obou poměrů a až nakonec se stanoví rozsah náhrady nákladů řízení úspěšnější ze stran. V dané věci to znamená, že soud žádnému z účastníků nepřiznal náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Brno 27. září 2023

Mgr. Milan Procházka .
předseda senátu