



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **ZP Navrátil, s. r. o.**, se sídlem Jakubské náměstí 580/4, Brno, zastoupen Mgr. Ing. Michalem Hebkým, advokátem se sídlem Osiková 137/33, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2022, č. j. 31 Af 75/2020-119,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 1. 2019 doměřil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) žalobci za zdaňovací období roku 2015 daň z příjmů právnických osob ve výši 177 270 Kč. Vydání dodatečného platebního výměru předcházela daňová kontrola, zahájená dne 2. 8. 2016, jejímž výsledkem bylo vyloučení daňových odpisů pracovních strojů a nákladních vozidel, které měly žalobci dodat personálně spojené společnosti L.U.N. company s. r. o. (dále též „L.U.N.“) a Autopůjčovna J&K s. r. o. (dále též „J&K“) a dále vyloučení daňové uznatelnosti nákladů na opravy pracovního stroje a nákladního vozu, které měla provést rovněž L.U.N. Podle správce daně žalobce v případě daňových odpisů neprokázal vstupní cenu majetku (neprokázal, že daný majetek nabyl od deklarovaného dodavatele za deklarovanou cenu). Provedení oprav pak neprokázal vůbec.

[2] Žalobce napadl dodatečný platební výměr odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 9. 2020 zamítl.

II.

[3] Proti rozhodnutí o odvolání podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeném rozsudkem zamítl. Krajský soud neshledal namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Podle něj se žalovaný odvolacím námitkám věnoval v dostatečné míře a vypořádal se s nosnými důvody odvolání. Nebylo jeho povinností vypořádat se s každým tvrzením žalobce. Žalovaný se jednotlivými obchodními případy obsáhle zabýval a u každého označil konkrétní nesoulady mezi obsahem svědecké výpovědi Jiřího Keňa a zjištěnými skutečnostmi. Jeho hodnocení argumentace žalobce týkající se problematiky zveřejňování účetních závěrek je zcela zřejmé. Vyjádřil se rovněž výslovně k námitce žalobce, nakolik je v případě odpisů relevantní, zda majetek dodala deklarovaná osoba. Podle krajského soudu nedošlo ani k prekluzi práva stanovit daň. Žádost o mezinárodní spolupráci ve věci výslechu Ing. M. M. souvisela s daňovým řízením a byla důvodná. Měla tudíž za účinek zastavení běhu lhůty pro stanovení daně. Daňová kontrola byla řádně skončena a vydaný platební výměr nelze považovat z hlediska prekluze práva stanovit daň za formální a účelový úkon.

[4] K věci samé krajský soud zdůraznil, že důvodem vyloučení daňové uznatelnosti nákladů nebylo neprokázání skutečnosti, zda majetek a služby dodal deklarovaný dodavatel. Náklady nebyly uznány jako daňové kvůli tomu, že žalobce neprokázal vstupní cenu majetku (odpisy), respektive faktické uskutečnění oprav. Majetek a služby měly žalobci poskytnout společnosti, jejichž jednatelem byl Jiří Keňo. Jedná se přitom o nekontaktní subjekty, které neplní své daňové povinnosti, nemají zaměstnance, o jejich podnikatelské činnosti nejsou žádné veřejně dostupné stopy a disponují pouze formálním sídlem. Všechny transakce nadto probíhaly v hotovosti. Vystupovala v nich dále slovenská společnost, jejímž jednatelem byl rovněž Jiří Keňo. Jeho výpověď hodnotil krajský soud jako nevěrohodnou, rozpornou se zjištěnými skutečnostmi, a proto nezpůsobilou prokázat uskutečnění obchodních případů. Nevěrohodným, smyšleným a nereálným shledal také vyličení průběhu a pohnutek k uzavření obchodů ze strany žalobce. Poté krajský soud shrnul provedené důkazy k jednotlivým obchodním případům a důvody, pro které vznikly správci daně pochybnosti o jejich uskutečnění deklarovaným způsobem. Konstatoval, že správce daně ve všech případech vyjádřil a prokázal dostatečnou míru pochybností o údajích uvedených v předložených podkladech. Žalobce nebyl schopen tyto pochybnosti vyvrátit a prokázat uskutečnění obchodních případů deklarovaným způsobem. Krajský soud dodal, že pochybnosti správce daně nevyvolaly jednotlivé dílčí indicie izolovaně. Tyto pochybnosti plynuly z komplexního vyhodnocení všech zjištěných skutečností. K tomu vysvětlil, že jednotlivé skutečnosti, byť samy o sobě legální či běžné, mohou v kombinaci s dalšími okolnostmi založit dostatečně důvodné pochybnosti o pravdivosti, úplnosti a správnosti údajů na předložených dokladech. Správce daně rovněž nejednal nijak účelově, pokud doměřil daň žalobci a nesnažil se ji doměřit jeho dodavatelům. Žalobce si totiž ponížil své příjmy o náklady, jejichž výši neprokázal. Na zákonnost dodatečného platebního výměru proto nemůže mít vliv, zda dodavatelé žalobce řádně splnili své daňové povinnosti.

III.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou formálně opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d)

pokračování

zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatel v ní shrnul, které důkazy předložil k existenci a vlastnictví jednotlivých vozů a strojů, k jejich použití v rámci ekonomické činnosti a jejich obvyklé ceně. Poukázal na to, že při uzavření kupních smluv si vyžádal výpis z obchodního rejstříku a prověřil dodavatele v rejstříku nespolehlivých plátců. Dále shrnul obsah výpovědi Jiřího Keňa. Podle něj správce daně dostatečně neozřejmil, v čem spočívají údajné rozpory mezi jeho vyjádřeními a dalšími zjištěnými skutečnostmi, přestože jej o to opakovaně žádal. Stěžovateli není zřejmé, proč by Jiří Keňo potvrzoval uzavření kupní smlouvy, dodání plnění, vystavení faktury a její úhradu, pokud by tomu tak ve skutečnosti nebylo. Navíc za situace, kdy podle správce daně dodavatelské společnosti nesplnily související daňové povinnosti. Správní orgány však na tuto klíčovou námitku nijak nereagovaly a ani krajský soud se jí nezabýval. Sám správce daně přitom vyslovil, že pořízení strojů a vozidel stěžovatelem nerozporuje. Dle stěžovatele ze všech okolností plyne, že stroje a vozidla nemohly být dodány někým jiným než deklarovanými dodavateli. Vstupní cena je pak zřejmá z faktur, z kupní smlouvy a potvrzení úhrady Jiřím Keňem. Odkaz krajského soudu na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, č. j. 2 Afs 3/2009-62, a ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85, je zcela nepřipadný pro odlišné skutkové okolnosti. Jím uváděné pochybnosti jsou pak převzaty z rozsudku ve věci DPH, nemohou tak být pro nynější věc relevantní a nejsou způsobilé vyvrátit věrohodnost, průkaznost a správnost předložených dokladů. Skutková podstata, z níž správní orgány i krajský soud vycházeli, nemá podle stěžovatele oporu ve spise nebo je s nimi v rozporu. Současně správní orgány a krajský soud hodnotili předložené důkazy účelově v jeho neprospěch. Dále poukázal na judikaturu týkající se důkazního břemene správce daně ve vztahu k pochybnostem o předložených dokladech. Toto důkazní břemeno podle něj neunesl.

[6] Stěžovatel dále nesouhlasí s hodnocením svědecké výpovědi Jiřího Keňa. Podle něj byla věrohodná, konkrétní a byla v souladu s ostatními zjištěnými skutečnostmi. Správce daně naopak nedoložil konkrétní skutkové okolnosti, které by prokazovaly její nepravdivost. Nepostačuje dílčí vyjádření, že si svědek „nepamatuje přesně“. K tomu poukázal na judikaturu a krajskému soudu vytkl, že nereagoval na klíčovou námitku ohledně absence důkazu nepravdivosti výpovědi svědka. Žalovaný se pak vůbec nevypořádal s odkazy na judikaturu. Namítl rovněž nesrozumitelnost závěrů krajského soudu, který uvedl, že byl zpochybněn způsob pořízení, údaje na předložených dokladech a že stěžovatel nebyl schopen prokázat uskutečnění případu tak, jak bylo uvedeno na dokladech, pakliže na druhou stranu krajský soud uvedl, že pouze neprokázal vstupní cenu majetku. K tomu stěžovatel z opatrnosti dodal, že není rozhodné, zda deklarované plnění skutečně poskytl subjekt uvedený na dokladu, ale faktické vynaložení deklarovaného nákladu. V této souvislosti opět rozhodnutí žalovaného vytýká, že se nevypořádal s judikaturou uvedenou v odvolání. V závěru kasační stížnosti setrval na svém přesvědčení, že v projednávané věci došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť mezinárodní dožádání týkající se výslechu Ing. M. M. bylo účelovým úkonem. Otázka spolupráce této osoby a Jiřího Keňa byla podle stěžovatele bez významu pro posouzení rozhodné otázky daňové uznatelnosti vyloučených nákladů – výše vstupní ceny.

[7] Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že odůvodnění rozsudku krajského soudu je srozumitelné a poskytuje odpovědi na všechny stěžejní žalobní námitky. Stěžovatel pak vytrhává jednotlivé věty krajského soudu z kontextu. Žalovaný shrnul své závěry k jednotlivým obchodním transakcím i k věrohodnosti svědecké výpovědi Jiřího Keňa. Je přesvědčen o tom, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a jeho závěry v něm mají oporu. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou namítané prekluze práva stanovit daň, neboť pokud by bylo o doměření daně rozhodnuto po uplynutí prekluzivní lhůty, jednalo by se o důvod ke zrušení rozsudku krajského soudu, rozhodnutí žalovaného i dodatečného platebního výměru. K prekluzi je ostatně soud povinen přihlížet i bez návrhu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, č. 74/2009 Sb. ÚS a ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, č. 96/2010 Sb. ÚS).

[12] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

[13] Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. V odstavci 3 téhož ustanovení se uvádí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu pak platí, že *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.*

[14] V posuzované věci začala tříletá lhůta plynout dne 1. 4. 2016. Vzhledem k zahájení daňové kontroly došlo dne 2. 8. 2016 k jejímu přerušení. Lhůta se tedy znovu rozběhla a k jejímu uplynutí by došlo dne 1. 8. 2019 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56). V průběhu daňové kontroly nicméně správce daně požádal slovenského správce daně o mezinárodní spolupráci. Žádost odeslal dne 15. 3. 2018, odpověď obdržel dne 24. 8. 2018. Pakliže by se jednalo o úkon podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, lhůta by po dobu vyřizování mezinárodního dožádání neběžela a její konec by se posunul na 10. 1. 2020. Současně ze spisu vyplývá, že dodatečný platební výměr byl stěžovateli doručen dne 1. 2. 2019, tedy v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní

pokračování

lhůty pro stanovení daně (i kdyby nedošlo k posunutí jejího konce). Tato skutečnost prodlužuje stávající lhůtu o jeden rok. Spornou otázkou je, zda výše uvedené mezinárodní dožádání vyvolalo účinky předpokládané zákonem, a tedy zda došlo doručením dodatečného platebního výměru k prodloužení lhůty o jeden rok do 10. 1. 2021 nebo pouze do 1. 8. 2020. Rozhodnutí o odvolání, jímž bylo pravomocně ukončeno doměřovací řízení, bylo totiž stěžovateli doručeno dne 24. 9. 2020. Pokud by nedošlo k posunutí konce lhůty v důsledku mezinárodního dožádání, uplynula by lhůta před pravomocným skončením daňového řízení.

[15] Jak vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56: *„K tomu, aby mezinárodní dožádání bylo úkonem stavícím lhůtu, je třeba, aby souviselo s daným daňovým řízením, a musí být důvodné.“*

[16] Z žádosti adresované slovenskému správci daně vyplývá, že jej správce daně požádal o uskutečnění výslechu svědka Ing. M. M. v rámci provádění kontroly daně z příjmů právnických osob stěžovatele za rok 2015. Správce daně přiložil k žádosti seznam otázek, který byl rozdělen do několika částí. V obecné části správce daně kladl otázky týkající se činnosti svědka, jeho spolupráce s Jiřím Keňou, zkušeností v oblasti oprav pracovních strojů a nákladních vozidel a eventuálních kontaktů se stěžovatelem. V dalších částech pak správce daně kladl konkrétní dotazy týkající se strojů a vozidel, které měl stěžovatel koupit od dodavatelů L.U.N. a J&K, respektive na kterých měl dodavatel L.U.N. provést opravy. Dotazy směřovaly ke zjištění podílu svědka na jejich opravách či přepravě. Z průběhu daňové kontroly je přitom zcela zřejmé, že výslechem daného svědka správce daně ověřoval informace, které mu při svých výpovědích sdělil Jiří Keňo, jednatel deklarovaných dodavatelů stěžovatele.

[17] Ten totiž ve vztahu k nakladači Bobcat dle protokolu ze dne 9. 2. 2017 vypověděl, že dodavatel L.U.N. nakupoval opotřebené stroje či vozidla k dalšímu prodeji. Za tímto účelem došlo většinou k jejich opravě nebo repasování. Ani jedna ze společností, za něž Jiří Keňo jednal (při výsleších je nerozlišoval), se však opravami vozidel nezabývala, neměla zaměstnance a tyto práce si nechávala zprostředkovat. Náhradní díly, přepravu a kompletní servis zajišťoval Ing. M. M., zástupce externí společnosti. Pokud mohla být oprava provedena na místě, realizoval ji, pokud ne, zorganizoval odvoz a dovoz stroje či vozidla. Jiří Keňo dodal, že mu Ing. M. M. dvakrát volal, když hledal garáže pana Navrátila (jednatel stěžovatele). Dále uvedl, že pan Navrátil jako fyzická osoba prodával jeho společností použitá vozidla ve špatném stavu, zatímco při následném prodeji stěžovateli byl technický stav nakladače Bobcat velmi dobrý. Při dalším výslechu (protokol ze dne 20. 2. 2017) Jiří Keňo tvrdil, že Ing. M. M. prováděl rovněž opravy nakladače Bobcat poté, co jej již vlastnil stěžovatel. Sdělil též, že pracovní stroj Komatsu nakoupil dodavatel L.U.N. asi od firmy z Pardubic a jeho přepravu stěžovateli asi zprostředkoval Ing. M. M. Ve výpovědi ze dne 11. 4. 2017 Jiří Keňo dodal, že Ing. M. M. prováděl pro všechny jeho společnosti rovněž nacenění a nabídky strojů. Podle výpovědi provedl rovněž opravy vozidla Renault Trafic, které bylo zakoupeno od pana Navrátila ve špatném technickém stavu a posléze renovované prodáno stěžovateli.

[18] Podle výpovědi Jiřího Keňa, jednatele dodavatelů stěžovatele, se tedy měl Ing. M. M. podílet nemalou měrou na činnosti těchto dodavatelů (kteří žádné zaměstnance neměli)

a zajišťovat pro ně práce, které bezprostředně souvisely s dodávkami vozidel, pracovních strojů či jejich následných oprav pro stěžovatele. Za takové situace je provedení výslechu této osoby zcela namístě, neboť správce daně je povinen dbát o co nejúplnější zjištění skutkového stavu (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu). Stěžovatel v kasační stížnosti redukuje předmět daňového řízení pouze na prokázání vstupní ceny. Tak tomu ovšem není. Správce daně primárně ověřoval, zda se dodávky fakticky odehrály tvrzeným způsobem, což je při absenci vlastních zaměstnanců a podnikatelských prostor na straně dodavatelů logický postup. Zcela pak stěžovatel pomíjí, že mu dodavatel L.U.N. neprodával pouze pracovní stroje, ale měl rovněž provádět opravy nakladače Bobcat a Tatry v jeho vlastnictví, přičemž tyto práce měl vykonat či zajistit právě Ing. M. M.

[19] Lze uzavřít, že mezinárodní dožádání úzce souviselo s daným daňovým řízením, a bylo také důvodné. Jednalo se o úkon stavící lhůtu podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, který její konec posunul na 10. 1. 2020. Doručením dodatečného platebního výměru došlo k prodloužení prekluzivní lhůty o další rok, tj. do 10. 1. 2021. Daňové řízení bylo pravomocně ukončeno doručením rozhodnutí o odvolání dne 24. 9. 2020, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty. Pro posouzení námitky prekluze je tedy již zcela nerozhodné, zda další mezinárodní dožádání týkající se výslechu Ing. M. M., učiněné v průběhu odvolacího řízení, představovalo úkon související s daným daňovým řízením, a bylo důvodné, respektive zda správce daně postupoval v souladu s pravidly mezinárodního doručování. Daň byla doměřena ve lhůtě pro stanovení daně.

[20] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud aproboval rozhodnutí žalovaného, které trpí nepřezkoumatelností. Podle něj se žalovaný řádně nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, konkrétně pak s judikaturou citovanou v odvolání.

[21] S ohledem na způsob, jakým stěžovatel formuloval své odvolací, žalobní a nyní kasační námitky, je třeba zdůraznit, že mezi účastníky řízení byly sporné konkrétní skutkové okolnosti. Nejednalo se o výklad práva. Zatímco stěžovatel vyjadřuje obsáhle své přesvědčení, že prokázal daňovou uznatelnost sporných nákladů, správní orgány vyhodnotily shromážděné důkazy jako nedostatečné. Ačkoliv podle nich stěžovatel sporné pracovní stroje a vozidla vlastní, a tyto slouží k jeho ekonomické činnosti, nepodařilo se mu rozptýlit jejich pochybnosti o tom, že je stěžovatel nabyl od deklarovaných dodavatelů za podmínek uvedených v předložených dokladech, především za deklarovanou cenu. Jádrem sporu tedy spočívá v hodnocení provedených důkazů, které je z podstaty věci jedinečné, neboť se týká právě a pouze konkrétních důkazů a jejich vypovídací potence, tedy způsobnosti vyvrátit nebo potvrdit konkrétní tvrzenou skutečnost.

[22] Přirozeně mohou i v takové situaci obě strany podpořit svou argumentaci týkající se hodnocení důkazů odkazy na judikaturu. S ohledem na jedinečnost každého případu však budou její závěry ve vztahu k řešení samotného předmětu sporu přenositelné zpravidla jen v obecné rovině, a pro řešení posuzované věci budou mít spíše toliko inspirativní charakter. Úkolem žalovaného v těchto typech sporů (o skutkových otázkách) tedy není a ani nemůže být vypořádávání obsáhlých odkazů na všechny možné judikáty týkající se dokazování, neboť jeho rozhodnutí nemá být jakýmsi obecným teoretickým pojednáním o dokazování. Žalovaný se musí zabývat konkrétními okolnostmi dané věci a na základě uplatněných námitek přezkoumat postup správce daně při dokazování a závěry, k nimž provedeným

pokračování

dokazováním dospěl. Pakliže tento úkol splní, nelze jeho rozhodnutí označit za nepřezkoumatelné jen proto, že se nevypořádal současně s každým odkazem na judikát. Zvláště to platí v situaci jako je ta nynější, kdy stěžovatel podal 90stránkové odvolání, které několikrát doplnil dalšími obsáhlými podáními, a citoval v nich obecné závěry dlouhé řady judikátů a odborných článků.

[23] Co se týče obecného poukazu stěžovatele na to, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, již krajský soud jej upozornil, že žádné případy opomenutých námitek v žalobě nekonkretizoval. Nestalo se tak ani v kasační stížnosti. Obsah odvolacího rozhodnutí přitom předurčil sám stěžovatel kvalitou podaného odvolání a jeho doplnění. Jeho podání směřovala současně proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob i DPH, přičemž uplatněné námitky koncipoval nerozlišujícím způsobem. Těmito přitom nebrojil toliko proti odůvodnění dodatečného platebního výměru, ale znovu podrobně polemizoval s výzvami, které správce daně vydal v průběhu daňové kontroly a s výsledkem kontrolního zjištění, přestože správce daně zpracoval samostatnou zprávu o daňové kontrole, v níž se s uplatněnými námitkami souhrnně vypořádal. Tím stěžovatel učinil vlastní argumentaci proti konečnému výsledku daňové kontroly nepřehlednou, chaotickou a těžko uchopitelnou. Nadto se jedná o případ „košaticího“ odvolání opakujícího několikrát stále stejné argumenty a apely vůči správci daně, nezřídka nesouvisějící s rozhodovacími důvody správce daně ve vztahu k dani z příjmů právnických osob či s věcí jako takovou (požadavky na doměření daně dodavatelům stěžovatele a jejich trestní stíhání, komentování úvah správce daně a invektivy vůči němu). Za této situace nelze způsobu, jakým žalovaný odvolání uchopil, nic vytknout. Žalovaný se podrobně zabýval jednotlivými obchodními případy, u každého z nich shrnul rozhodné skutkové okolnosti a vysvětlil, proč aproboval závěry správce daně. Vyjádřil se tedy dostatečně k předmětu sporu (viz výše). Krajský soud nepochybil, pokud jeho rozhodnutí shledal přezkoumatelným.

[24] Námitku nepřezkoumatelnosti uplatnil stěžovatel rovněž vůči rozsudku krajského soudu. Krom obecného konstatování, že podle něj rozsudek nesplňuje kritéria přezkoumatelnosti, neboť se krajský soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami, zejména s těmi klíčovými, poukazuje stěžovatel na vnitřní rozpornost jeho závěrů ohledně neprokázaných skutečností.

[25] Nejvyšší správní soud mu nepřisvědčil. Stěžovatel podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu čítající 129 stran. Tato přitom nebyla reakcí na odůvodnění napadeného rozhodnutí, tedy na jasně formulované závěry žalovaného, nýbrž obsáhle polemizovala s úvahami správce daně v jeho výzvách a vyjádřeních. Do značné míry byla stejně jako odvolání repetitivní a obsahovala sáhodlouhé citace judikatury. V podstatě se jednalo o nepřehledný souhrn různých vyjádření z daňové kontroly a odvolacích námitek a velmi obtížně bylo lze identifikovat, co je vlastně námitkou proti konečnému výsledku daňového řízení. Žaloba tedy postrádala jasnou koncepci, co konkrétně stěžovatel napadá. Za situace, kdy byla žaloba uspořádána takto chaoticky, nelze od krajského soudu skutečně požadovat, aby v takto obsáhlém textu domýšlel, které její části mohl stěžovatel subjektivně vnímat jako klíčové. Krajský soud postupoval zcela racionálně, pokud uspořádal svůj rozsudek do několika částí (nepřezkoumatelnost, procesní námitky, věcný přezkum jednotlivých případů a souhrnný závěr ke skutečnostem zakládajícím pochybnosti o nich), u každé z nich

identifikoval jádro žalobní argumentace a k tomuto se uceleně vyjádřil. Jeho povinností nebylo vyjádřit se ke každému tvrzení uvedenému v žalobě, která neobsahovala pregnantně formulované žalobní body, doplněné skutkovou a právní argumentací, ale jen nesourodě strukturovaný text.

[26] Nejvyšší správní soud neshledal ani namítanou vnitřní rozpornost napadeného rozsudku v části týkající se neprokázaných skutečností. Krajský soud jasně přisvědčil daňovým orgánům, že jimi označená zjištění ohledně dodavatelů (shrnutá zejména v bodě [52] rozsudku), spolu s nepřesvědčivou a neprůkaznou výpovědí jejich jednatele (zejména body [54] a [55] rozsudku), nevěrohodným vysvětlením podstaty transakcí (bod [58] rozsudku), platbami pouze v hotovosti (např. body [60], [64] rozsudku) a případnými dalšími dílčími nesrovnalostmi (např. body [64], [75], [82], [86] rozsudku), které provázely zkoumané obchodní případy, vedly ke zpochybnění údajů obsažených v předložených dokladech, tedy ke zpochybnění toho, že se obchodní případy odehrály tak, jak bylo „papírově“ doloženo. Následkem toho se pak nelze spoléhat na žádný z údajů uvedených v dokladech, pakliže jeho pravdivost, respektive fakticita nebyla prokázána jiným způsobem. Nelze se tedy spoléhat ani na deklarovaný údaj o ceně plnění, protože nemohla být osvědčena vstupní cena majetku, z něhož stěžovatel uplatňoval odpisy. Tato úvaha krajského soudu je plně srozumitelná, logická a nevykazuje žádnou rozporuplnost.

[27] K výtkám týkajícím se zjišťování skutkového stavu a přenášení důkazního břemene mezi stěžovatelem a správcem daně je nutno předeslat, že povinností správce daně nebylo prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnily tak, jak to tvrdil stěžovatel, či prokázat namísto stěžovatele, jak se uskutečnily. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, byl povinen toliko prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví stěžovatele, respektive jím předložené doklady, nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62).

[28] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že skutečnosti vyjmenované výše v bodě [26] ve svém souhrnu založily zcela důvodně pochybnosti o tom, zda stěžovatel nakoupil pracovní stroje a vozidla od deklarovaných dodavatelů za podmínek uvedených na dokladech. Pochyby o realizaci plnění od obou dodavatelů vyplynuly již z toho, že ani jeden z nich na výzvu správce daně k předložení dokladů o spolupráci nijak nereagoval. K tomu přistoupilo sdělení místně příslušného správce daně, že společnosti jsou nekontaktní, nespolupracují, nemají zaměstnance, nepodávají daňová přiznání, disponují toliko sídly na virtuálních adresách a není známo, kde vykonávají podnikatelskou činnost. Z veřejně dostupných zdrojů pak nebyly zjištěny žádné indicie o jejich podnikatelské činnosti ani žádné kontaktní údaje. Správce daně dále zjistil, že část obchodů proběhla za účasti slovenské společnosti TRIOFRUKT, s. r. o., jejímž jednatelem je rovněž Jiří Keňo a která také nákup a prodej nepřiznala. Původním vlastníkem stroje Bobcat a vozidla Renault Trafic byl přitom sám jednatel stěžovatele, který oba prodal slovenské společnosti za podstatně nižší cenu, než za kterou je za několik dnů poté koupil stěžovatel od společností L.U.N. a J&K. Nado

pokračování

všechny nákupy mezi stěžovatelem a dodavatelem (v souhrnu za více než 3 miliony bez DPH) proběhly vždy v hotovosti, takže nezanechávaly auditní stopu. Za těchto okolností vznikly správci daně zcela legitimně zásadní pochybnosti o pozadí těchto transakcí a o tom, zda stěžovatel skutečně nabyl předmětné stroje a vozidla za deklarovaných podmínek. Tyto pochybnosti správce daně kvalifikovaně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 9. 2016, čímž unesl své důkazní břemeno. Tímto došlo k přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatele a bylo na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, za jakých okolností vynaložil deklarované náklady na nákup strojů a vozidel a současně prokázal jejich výši.

[29] Stěžovatel se však omezil na prokazování existence a vlastnictví daných strojů a vozidel a na to, že je využívá k ekonomické činnosti a že cena uvedená na dokladech je cenou obvyklou. Tedy na prokázání skutečností, které však správce daně nerozporoval. Krom toho předložil vlastní vysvětlení pozadí nákupů stroje Bobcat a vozidla Renault Trafic, původně vlastněných jeho jednatel. Krajský soud v bodě [58] svého rozsudku nicméně přesvědčivě vysvětlil, proč tato „historka“ nepůsobí pravděpodobně a reálně. Skutečně lze usuzovat na to, že společnosti pana Keňa byly v těchto transakcích jen účelově nastrčeným článkem mezi dvěma mimořádně blízce spojenými subjekty – stěžovatelem a jeho jednatel. Ostatně podobně se jeví i nákup vozidla MAN.

[30] Jako důkaz k prokázání nabytí vozidel a strojů stěžovatel navrhl výslech Jiřího Keňa. Nejvyšší správní soud se však shoduje s posouzením správních orgánů a krajského soudu, že výslech uvedené osoby do věci po skutkové stránce více světla nevnesl. Jakkoliv je stěžovatel přesvědčen o opaku, výpověď skutečně není přesvědčivá do té míry, aby plně rozptýlila pochybnosti o realizaci dodávek deklarovaným způsobem. Jiří Keňo nebyl schopen spontánně ke spolupráci se stěžovatelem uvést nic a požadoval, aby mu byly kladeny otázky. Jeho odpovědi na položené otázky pak byly nepřesné, neurčité a poměrně obecné. Nebyl schopen podrobněji popsat podnikatelskou činnost společností, v nichž vystupoval jako jednatel a ani je navzájem rozlišit. Neměl přehled o jejich daňových záležitostech a ohledně vlastní činnosti většinou odkazoval na Ing. M. M. Je pravdou, že určitou roli může hrát faktor času, avšak časový odstup nebyl v rozhodnou dobu natolik dlouhý, aby si svědek nemohl sám vybavit alespoň některé bližší okolnosti sporných transakcí a v zásadě i vůbec celé podnikatelské činnosti. Svědek však jednoznačnou a zcela přesvědčivou výpověď o okolnostech spolupráce se stěžovatelem neposkytl. Ostatně tímto způsobem nevypovídal Jiří Keňo jakožto jednatel obchodního partnera poprvé (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 28. 7. 2023, č. j. 10 Afs 454/2021-53, bod [34]). S ohledem na charakter jeho odpovědí v této části výpovědi pak skutečně nepůsobí věrohodně, že svědek po následném předložení dokladů bez dalšího potvrdil jejich pravost i pravdivost v nich uvedených údajů. Není přitom úkolem správních orgánů či krajského soudu spekulovat o motivaci Jiřího Keňa, která jej vedla k potvrzení vystavených dokladů, přestože společnosti, za něž jednal, tato plnění nepřiznala. Lze uzavřít, že i Nejvyšší správní soud považuje jeho výpověď za nezpůsobitou vyvrátit vzniklé pochybnosti.

[31] Stěžovatel tak krom formálních dokladů nepředložil žádné další důkazy ani jasnou skutkovou verzi o tom, jakým způsobem a za jakých podmínek nabyl předmětná vozidla a stroje. Nevyvrátil tudíž důvodné pochybnosti správce daně ohledně sporných plnění, ani neposkytl jiné vysvětlení jejich nabytí. Údaje na předložených dokladech byly přitom

zpochybněny do té míry, že nelze osvědčit na nich uvedenou cenu plnění jako vstupní cenu pro uplatnění daňových odpisů. Na tom nic nemění existence daného majetku, jeho vlastnictví a využívání k ekonomické činnosti. V případě takto zásadních pochybností o průběhu obchodních případů lze daný náklad uplatnit pouze tehdy, pokud daňový subjekt prokáže, jakým způsobem a za jakých podmínek (především v jaké výši) plnění nabyt (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010-98, ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011-109, ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013-38, ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71 a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31, ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 107/2017-64, ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018-39). To se stěžovateli nepodařilo.

[32] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že výsledkem daňového řízení je do určité míry schizofrenní situace, kdy není sporu o tom, že stěžovatel sice předmětný majetek vlastní a užívá k dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů, avšak na druhou stranu daňový základ nebere v potaz pořizovací cenu daného majetku, respektive její alternativy uvedené v § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tato situace je však výsledkem důkazní nouze, kterou si přivodil sám stěžovatel, a to zejména absencí věrohodných a průkazných důkazů o úhradě pořizovací ceny (srov. krajským soudem přílehlavě citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, č. j. 2 Afs 3/2009-62). Absenci takových důkazů nelze překlenout jen „ekonomickou racionalitou“, neboť by se tím popírala koncepce daňového řízení založená na povinnosti daňového subjektu tvrdit a svá tvrzení prokázat (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Nutno dodat, že stěžovatel ani nenaznačil argumentaci v tom směru, že příslušné náklady nastaly (musely nastat) alespoň v určité (minimální) výši jinak.

[33] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[34] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. února 2024

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu