



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **AUTOMYKOLENKO, s. r. o.**
sídlem Londýnská 254/7, Praha 2
zastoupen Mgr. Danou Lasákovou, advokátkou
sídlem Vejrostova 6, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 4. 2021, č. j. 15283/21/5200-11432-709409, a č. j. 15284/21/5200-11432-709409,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 4. 2021, č. j. 15283/21/5200-11432-709409, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba se zamítá.

- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 14 800 Kč k rukám Mgr. Dany Lasákové, advokátky, sídlem Vejrostova 6, Brno, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2021, č. j. 15283/21/5200-11432-709409 (dále jen „I. rozhodnutí“), a č. j. 15284/21/5200-11432-709409 (dále jen „II. rozhodnutí“). I. rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 27. 1. 2020, č. j. 256662/20/3002-50526-712412, za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 tak, že daň z příjmů právnických osob (dále „DPPO“) vyšší o částku 1 246 210 Kč zvýšil na částku 1 249 250 Kč a zvýšil penále z částky 249 242 Kč na částku 249 850 Kč. II. rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 27. 1. 2020, č. j. 256986/20/3002-50526-712412, za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 tak, že daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 2 116 030 Kč snížil na částku 1 592 200 Kč a snížil penále z částky 423 206 Kč na částku 318 440 Kč.
2. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce nezahrnul do výnosů příjmy související s prodejem konkrétního vozidla a částky dle konkrétních přijatých plateb na bankovním účtu. Žalobce rovněž neprokázal dodávky materiálu, zboží a služeb od konkrétních dodavatelů, přičemž o částky, které byly účtovány na vrub nákladových účtů byl zvýšen základ daně, a o částky, které byly účtovány na stranu „má dáti“ účtu 042, byla hodnota zůstatku tohoto účtu snížena. Správce daně dále vyloučil ze základu daně kursovou ztrátu za zdaňovací období 2014.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

3. Žalobce vymezil šest okruhů žalobních námitek.
4. V prvním okruhu je vymezena námitka prekluze lhůty pro stanovení daně. Žalobce má za to, že v posuzované věci došlo k uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně dne 24. 6. 2019, neboť dne 23. 6. 2016 učinil správce daně první úkon vůči žalobci a začal zjišťovat daňové povinnosti jak ve vztahu k DPH tak k DPPO. Rozšíření probíhající daňové kontroly na DPH sepisem protokolu o zahájení daňové kontroly na DPPO ze dne 23. 5. 2017 považuje žalobce za pouhý formální úkon, kterému předcházelo materiální zahájení daňové kontroly.
5. Ve druhém žalobním okruhu žalobce rozporuje postup správce daně spočívající v zahrnutí částky 69 000 Kč do výnosů za zdaňovací období roku 2014. Částka představuje slevu, kterou žalobce poskytnul po uplatnění reklamace vozidla z důvodu vady na převodovce. Žalovanému byly z úřední činnosti známy důkazní prostředky, které tuto skutečnost jednoznačně potvrzují. Závěr správce daně však přesto aproboval.
6. Ve třetím okruhu žalobních námitek vymezil žalobce argumentaci týkající se plnění od společnosti Rent & Trade. Přestože žalobce k tomuto plnění doložil několik důkazů, správce daně mu neuvěřil, že vozidla užíval k podnikatelské činnosti. Proto žalobce navrhl doplnit dokazování o výsledky několika svědků. Správce daně však výsledky odmítl provést, neboť je považoval za nadbytečné. Žalobce považuje rovněž za nesprávné vyjádření správce daně,

že žalobce pronajatá vozidla nepotřeboval, neboť provozuje autobazar a vlastní tedy větší množství vozidel. Tato vozidla však nejsou určena k běžné jízdě. Správná není ani argumentace, že žalobce je prostřednictvím svého jednatele propojen se společností AUTODOPRAVA FRÁŇA. Ekonomické činnosti obou společností jsou zcela oddělené. Správce daně postupoval v rozporu se zákonem a žalovaný jeho postup nenapravil.

7. Čtvrtý okruh se týká plnění od společnosti LOPSPORT. Žalobce nesouhlasí se závěrem správce daně, že neprokázal, že zboží používá k podnikatelské činnosti. Žalobce doložil fotografie pneumatik, které dosud vlastní, a které čekají na obutí konkrétního vozidla při prodeji zákazníkům. Dále žalobce brojí proti tomu, že správce daně bez jakéhokoli odůvodnění neprovedl výslech svědka J. M., který si od žalobce koupil vozidlo vč. zimních pneumatik.
8. Pátý okruh žalobních námitek se týká plnění od dodavatelů BETA, REALVIS a M. K. Žalobce namítá, že se pochybnosti správce daně opíraly o skutečnosti, které nejsou pro prokázání splnění zákonných podmínek pro prokázání pořízení majetku vůbec relevantní. Žalobce také namítá, že se správce daně při hodnocení svědeckých výpovědí svědků M. K., P. T., M. F., M. K. a T. H. dopustil excesů, které způsobují nezákonnost napadených rozhodnutí. Žalovaný se pak s námitkou nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí vůbec nevypořádal.
9. Šestý okruh žalobních námitek se zakládá na tvrzení, že místní šetření z roku 2016 a 2017 byla uskutečněna a zaznamenána v rozporu s daňovým řádem a úřední záznamy o provedení těchto místních šetření nejsou způsobilé být relevantními důkazními prostředky v daňových řízeních. Žalovaný se přitom vůbec nevypořádal s námitkami žalobce proti průběhu místních šetření. Za přetrvávajících pochybností bylo povinností žalovaného vyhovět návrhu na opakování místního šetření.
10. Žalobce tak navrhuje napadená i jim přecházející rozhodnutí zrušit. Na svém procesním stanovisku setrval žalobce po celou dobu řízení před zdejší soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

11. Žalovaný se s právním názorem vyjádřeným v žalobě neztotožňuje. Plně přitom odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Rovněž se podrobně vyjádřil ke všem okruhům žalobních námitek. Žalovaný navrhuje žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před zdejší soudem.

IV. Posouzení věci

12. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s. ř. s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
13. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
14. Nejdříve se zdejší soud zabýval námitkou prekluze lhůty pro stanovení daně. Ostatně touto otázkou je zdejší soud povinen se zabývat z úřední povinnosti (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135, nebo ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 334/2017 – 39).

15. Podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, nelze stanovit daň 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.
16. 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.
17. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
18. Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně
19. Podle § 85 odst. 3 daňového řádu prověřuje správce daně předmět daňové kontroly ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení.
20. Podle § 85 odst. 4 daňového řádu lze daňovou kontrolu provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení.
21. Mezi žalobcem a žalovaným je sporné, kdy došlo k zahájení daňové kontroly na DPPO za zdaňovací období roku 2014 a 2015. Tato skutečnost má pro posouzení důvodnosti námitky prekluze stěžejní význam.
22. Podle žalovaného došlo k zahájení daňové kontroly sepisem protokolu o zahájení daňové kontroly dne 23. 5. 2017 (č. j. 2182623/17/3013-60561-712200), a to rozšířením daňové kontroly na DPH v souladu s § 85 odst. 4 daňového řádu (společná daňová kontrola pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu). Dle žalovaného tedy lhůta pro stanovení daně uplynula dne 23. 5. 2021, neboť dne 28. 1. 2020 bylo žalobci doručeno rozhodnutí o stanovení daně – došlo tak k prodloužení lhůty o jeden rok (původně by lhůta uplynula dne 23. 5. 2020).
23. Naopak žalobce se domnívá, že rozšíření daňové kontroly bylo pouze formálním úkonem a za okamžik zahájení daňové kontroly na DPPO je třeba považovat den 23. 6. 2016, kdy byla zahájena daňová kontrola na DPH, tj. byl učiněn první úkon ve věci. Žalobce argumentuje, že ve zprávě o daňové kontrole je uvedeno, že po rozšíření daňové kontroly si správce daně již znovu nevyžádal kompletní spisovou dokumentaci. Dále žalobce uvádí, že je v posuzované věci veden toliko jeden spis o daňové kontrole, a že správce daně neopakoval svou kontrolní činnost z období od 23. 6. 2016 do 23. 5. 2017. Žalobce má za to, že veškerá kontrolní činnost správce daně v tomto období souvisela jak s DPH tak s DPPO.
24. Zdejší soud se však s námitkou žalobce nemohl ztotožnit – z žádné části spisového materiálu totiž nevyplývá, že by správce daně v posuzované věci postupoval účelově s cílem zajistit si

delší lhůtu pro stanovení DPPO. Naopak správce daně postupoval způsobem, který je v souladu s daňovým řádem.

25. NSS v rozsudku ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 350/2016 – 43, uvedl: *„Daňová kontrola musí být vždy přesně vymezena pomocí předmětu a rozsahu (srov. zejména § 85 odst. 1 a 4 a § 87 odst. 1 daňového řádu). Předmětem daňové kontroly je určitá daňová povinnost daňového subjektu vážící se ke konkrétnímu zdaňovacímu období nebo ke konkrétní jednorázové dani. Rozsah daňové kontroly pak vypovídá o tom, která tvrzení a jaké skutečnosti bude správce daně v rámci daného předmětu prověřovat. Rozsah daňové kontroly přitom může být během daňové kontroly formalizovaným způsobem měněn (§ 85 odst. 3 daňového řádu). Vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly je klíčové, neboť jsou jimi stanoveny mantinely pro postup správce daně a vymezena oblast, v níž se správce daně může pohybovat. V průběhu provádění daňové kontroly může dojít k tomu, že správce daně zjistí potřebu provést daňovou kontrolu i pro další řízení týkající se téhož daňového subjektu, typicky se bude jednat o daňovou povinnost k téže dani v jiném zdaňovacím období. V takovém případě může zahájit novou daňovou kontrolu anebo dle § 85 odst. 4 věty druhé daňového řádu rozšířit již probíhající daňovou kontrolu i na další zdaňovací období a vést o nich společnou daňovou kontrolu. Při výkladu k aplikaci § 85 odst. 4 daňového řádu dospěl Nejvyšší správní soud ve své judikatuře k závěru, že jak postupné rozšiřování společné daňové kontroly na další období, tak i postupné ukončování těchto kontrol, bylo-li provedeno tak, že odpovídalo jednotlivým předmětům kontroly, je v souladu se zákonem, neboť jde o postup plynoucí ze smyslu právní úpravy v daňovém řádu (rozsudek ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 222/2014-44).“*
26. Odkázat lze potom rovněž na komentářovou literaturu (LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 85 [Předmět daňové kontroly]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 336.), podle níž: *„Jedna daňová kontrola tak může být vedena jak pro daňové řízení na dani z příjmu, tak pro daňové řízení na dani z přidané hodnoty za shodné období.“*
27. Jak v protokolu o zahájení daňové kontroly na DPH ze dne 23. 6. 2016 (č. j. 3022747/16/3013-60562-711202) tak v protokolu o zahájení daňové kontroly na DPPO ze dne 23. 5. 2017 (č. j. 2182623/17/3013-60561-712200) je předmět i rozsah kontrol jednoznačně vymezen. Žalobce přitom neuvádí, čím konkrétně měl správce daně překročit mantinely vymezené protokolem o zahájení daňové kontroly na DPH. Žalobce nepřináší na podporu svého tvrzení, že správce daně započal ode dne 23. 6. 2016 kromě prověřování správnosti přiznané DPH prověřovat současně také správnost přiznané DPPO za totožné zdaňovací období, žádné důkazy. Jedná se tak jen a pouze o jeho domněnky.
28. Rovněž argumentace, že správce daně neopakoval kontrolní činnost z období ode dne 23. 6. 2016 do dne 23. 5. 2017, není relevantní. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu lze za podmínek podle odstavce 1 jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. V daném případě navíc není pravdivé tvrzení žalobce, že správce daně po rozšíření daňové kontroly již znovu nevyžadoval kompletní dokumentaci. Ze spisového materiálu naopak vyplývá, že si správce daně od žalobce vyžádal doklady a listiny související s předmětem daňové kontroly, mj. 21 šanonů, přičemž při zahájení daňové kontroly na DPH bylo předáno 19 šanonů.

29. Ani skutečnost, že správce daně nevyzval žalobce k podání dodatečného daňové tvrzení, neznamená, že postup správce daně byl v rozporu se zákonem, viz rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2016, č. j. 5 Afs 94/2016 – 34: „*Pokud tedy správce daně zjistí v rámci daňové kontroly takové skutečnosti, které bezprostředně souvisejí a ovlivňují výši daně v předchozím či následném (či dalším) zdaňovacím období, nelze takovou skutečnost ignorovat; v takovém případě je namístě, aby správce daně využil postupu dle § 143 odst. 3, popřípadě § 85 odst. 3 a 4 DŘ tak, aby vždy dostál povinnosti stanovení daně ve správné výši. Ponechal-li by totiž vědomě daň stanovenou nesprávně, zcela zjevně by nedostál základním zásadám správy daní vyjádřeným v § 5 DŘ.*“ V obdobných situacích je tak rozšíření daňové kontroly možným a zákonným řešením. Tato námitka je tedy nedůvodná.
30. Dále se zdejší soud zabýval okruhem žalobních námitek, který se týká místních šetření – jeho převažující část přitom představuje vymezení námitek, které žalovaný dle názoru žalobce řádně nevypořádal. K tomuto však zdejší soud předně uvádí, že v žalobě uvedené námitky nejsou shodné s těmi, které žalobce vymezil proti provedení místního šetření v odvolacím řízení (buď nebyly vymezeny vůbec nebo byly vymezeny se značně odlišnou formulací).
31. Pro úplnost pak zdejší soud poznamenává, že předmětem tohoto okruhu žalobních námitek jsou konkrétně úřední záznamy o místních šetření ze dne 23. 6. 2016, č. j. 3399372/16/3013-60562-711202, a ze dne 21. 6. 2017, č. j. 3305431/17/3013-60562-710302).
32. Žalobce v odvolání ze dne 27. 2. 2020 (žalovaným označené jako A3) nejdříve uvedl: „*Dne 21. 6. 2017 provedl správce daně místní šetření za účelem ověření existence nakoupeného materiálu, v rámci místního šetření daňový subjekt ukázal správci daně v ten den dostupné stroje a zařízení, které požadoval správce daně prokázat, neboť uvedená zařízení již byla daňovým subjektem zařazena do užívání a nebyla z objektivních důvodů v provozovně k dispozici, byla již využívána k ekonomické činnosti v tu chvíli na jiném místě. V této věci je důležité upozornit na skutečnost, že termín místního šetření byl sjednán se zástupcem daňového subjektu, který však daňový subjekt neinformoval nejenom o termínu místního šetření, ale ani o účelu místního šetření.*“ V další části pak doplnil, že účast jednatele na tomto místním šetření byla čistě náhodná. Závěrem odvolání žalobce vymezil důkazní návrhy, mj. zde uvedl: „*Dále vzhledem ke kvalitě provedeného místního šetření požaduje daňový subjekt provedení nového řádného místního šetření, které nebude provedeno s nekompetentními osobami, resp. osobami nemající kompetenci jednat za daňový subjekt. Nové místní šetření je naprostou nutností, neboť vzhledem k nevydařenému místnímu šetření dne 21. 6. 2017 nebylo možné ověřit všechny položky majetku, strojů či zařízení, avšak správce daně na toto nevydařené místní šetření opakovaně odkazuje a je jeho velkým oblíbencem v rámci jeho odůvodnění.*“ Obdobný způsobem se žalobce rovněž vyjádřil v doplnění odvolání ze dne 27. 2. 2020 (žalovaným označené jako A5); nadto zde brojil proti tomu, že správce daně odmítl zopakovat místní šetření (obdobně brojil v doplnění odvolání ze dne 27. 2. 2020 - žalovaným označené jako A6). Ve vyjádření a doplnění v rámci odvolacího řízení ve věci DPPO 2014-2015 ze dne 7. 4. 2021 žalobce dále uvedl, že místní šetření ze dne 21. 6. 2017 nebylo řádně provedeno ani zaznamenáno, a že dřívější místní šetření dne 23. 6. 2016 bylo provedeno pouze v minimalistickém rozsahu a taktéž nebylo řádně zaznamenáno. Žalobce zde také uvedl, že byl v dobré víře v opakování místního šetření, neboť u jednatele žalobce jako u fyzické osoby správce daně takovým způsobem postupoval.

33. Vzhledem k takto formulovaným odvolacím námitkám považuje zdejší soud jejich vypořádání v bodech 75 až 78 napadeného rozhodnutí za zcela dostatečné (žalovaný nadto odkázal na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 28. 1. 2021, konkrétně body 90 až 94, ve kterých se k těmto námitkám také vyjádřil).
34. Žalovaný k výše shrnutým odvolacím námitkám v napadeném rozhodnutí uvedl, že místní šetření ze dne 21. 6. 2017 se konalo za účasti jednatele žalobce a jeho bratra, přičemž jednatel je jednoznačně osobou kompetentní. Žalobce nikterak neodůvodňuje, proč místní šetření označuje za nevydařené. Skutečnost, že žalobce nebyl schopen správci daně doložit faktickou existenci materiálu či majetku, nelze ztotožňovat s názorem žalobce, že místní šetření bylo provedeno s nekompetentními osobami. Žalovaný s ohledem na to, že místní šetření bylo realizováno v sídle žalobce a za účasti jednatele žalobce (v souladu s právními předpisy), neshledal důvod pro jeho opakování. Žalovaný neakceptoval námitku žalobce, že zmocněnec žalobce o místním šetření řádně neinformoval jednatele žalobce, neboť ten se místního šetření aktivně zúčastnil. Správce daně pak nemůže nést odpovědnost za nedostatky v komunikaci mezi žalobcem a jeho zmocněncem. Za důvodnou nepovažoval žalovaný ani argumentaci dobrou vírou v opakování místního šetření, neboť skutkový stav ve věci žalobce a ve věci jednatele žalobce jako fyzické osoby nebyl shodný. Skutkový stav u žalobce nevyžadoval místní šetření doplnit. Žalovaný dodal, že žalobce měl nadto možnost, jednotlivé skutečnosti prokázat, resp. vyvrátit jinými důkazními prostředky. To se však ani následně nepodařilo. Žalobce tak nevyvrátil správnost a pravdivost úředních záznamů o místních šetřeních. Závěrem žalovaný podotknul, že není zřejmé, jakým způsobem mohlo opakované místní šetření tvrzení žalobce potvrdit u těch předmětů, u kterých žalobce dokládal jejich likvidaci.
35. Pokud poté žalobce v žalobě de facto rozvíjí argumentaci odvolacích námitek, nemůže tak klást žalovanému za vinu, že se s touto rozvitou argumentací nevypořádal.
36. Podle § 80 odst. 3 daňového řádu sepiše o průběhu místního šetření správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam. Je tedy zřejmé, že správce daně může o průběhu místního šetření sepsat úřední záznam. Nejedná se však o libovůli a vždy bude záviset na konkrétní situaci, tedy jak stanovuje daňový řád – podle povahy šetření. Zdejší soud se přitom ztotožňuje s názorem žalovaného, že pokud by bylo součástí místního šetření ústní jednání, měl být sepsán protokol (to ostatně potvrzuje tako komentářová literatura, viz LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 80 [Obsah místního šetření]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 319.). Nicméně taková situace v posuzované věci nenastala (přítomnost osob na místním šetření, tedy jednatele žalobce, zmocněnce žalobce či bratra jednatele žalobce, sama o sobě neznamená, že došlo k ústnímu jednání). Žalovaný se pak sice mýlí, pokud tvrdí, že úřední záznam je veřejnou listinou a svědčí mu tedy presumpce správnosti. Tento závěr však na nedůvodnosti námítky žalobce nic nemění, viz rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2012, č. j. 2 Afs 66/2011 – 76: „*Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, který dovodil, že není-li pravdivost informací zaznamenaných v úředních záznamech zpochybňována, není důvod při jejich hodnocení vycházet z premisy, že úředním záznamům nesvědčí zásada presumpce správnosti (na rozdíl od protokolů, tj. veřejných listin) a jejich využití pro potřeby stanovení daně tak principiálně nic nebrání.*“ Žalobce přitom pravdivost informací obsažených v úředních záznamech (nepředvedení majetku a materiálu) nikterak konkrétně nezpochybňoval.

37. Zdejší soud se dále zabýval námitkou týkající se dodávek od společnosti LOPSPORT.
38. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
39. Podle odst. 4 téhož ustanovení pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
40. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
41. Daňový řád přitom v citovaných ustanoveních upravuje otázku rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního v zásadě shodně jako dřívější zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v § 31 odst. 8 písm. c) a § 31 odst. 9 (k tomu viz také rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 65/2012 – 34).
42. Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen NSS, ale i Ústavní soud (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek NSS ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 – 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu.
43. Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 – 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Obdobný názor zastává i Ústavní soud (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04.): *„Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“*
44. Doložení účetních dokladů a přiložení příslušných daňových tvrzení proto neumožňuje bez dalšího dospět k nezpochybnitelnému závěru, že tam uvedené skutečnosti odpovídají realitě a že skutečně byly vynaloženy tvrzené výdaje (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 – 70, bod 23). Daňové tvrzení by zásadně mělo vycházet z účetnictví, tudíž odráží tam uvedené skutečnosti – pokud je účetnictví nesprávné, neúplné, neprůkazné, nesrozumitelné, nemůže být ani daňové přiznání „správné, úplné, průkazné či srozumitelné“. Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými

dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).

45. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. V rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, NSS uvedl: „*Daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky: 1. Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit. 2. Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. 3. Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období. 4. Za výdaje je považuje zákon. Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 věty první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany (...).*“ Z toho vyplývá, že pokud žalobce uplatňuje odečet podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, musí mimo jiné prokázat, že došlo k faktickému plnění objednané služby.
46. Povinnost daňového subjektu prokázat oprávněnost snížení základu daně odečtením určitých výdajů přitom vyplývá přímo ze zákona a správce daně je oprávněn splnění této povinnosti požadovat (viz § 92 odst. 3 daňového řádu a výše zmíněný rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008 – 85). Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu (§ 92 odst. 2 daňového řádu), daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je přitom povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů (§ 6 daňového řádu).
47. V prvé řadě je třeba uvést, že žalobce nepochybně důvodnost pochybností, které správce daně vyjádřil ohledně toho, zda společnost LOPSPORT deklarované plnění žalobci fakticky dodala, a zda žalobce deklarované plnění použil v rámci ekonomické činnosti. O důvodnosti těchto pochybností je ostatně přesvědčen i zdejší soud. Jak vyplývá ze spisového materiálu, žalobce uplatnil nárok na odpočet daně ze čtyř dokladů (jednalo se o 4 sady alu kol včetně pneu) od společnosti LOPSPORT (evidovaných žalobcem pod fakturami č. FD-2015-418, FD-2015-509, č. FD-2015-579 a FD-2016-103). Společnost LOPSPORT zaslala správci daně pouze tři z uvedených dokladů, přičemž na dokladu č. FD-2015-509 byla uvedena o více než polovinu nižší cena plnění. Požadované evidence pro účely DPH, doklady o úhradě ani doklady o pořízení předmětného vozidla společnost neposkytla. Správce daně dále zjistil, že

sídlo společnost se nachází v obchodně-administrativním centru, ve kterém však společnost nemá žádné zázemí ani se zde nenachází žádné označení společnosti. Dne 10. 10. 2017 získala společnost status nespolehlivého plátce a ve veřejném rejstříku zveřejňovala účetní uzávěrky pouze do roku 2008. Správce daně rovněž o společnosti nezjistil žádné informace na internetu (webové stránky ani kontaktní údaje).

48. Žalobce v rámci žalobní argumentace k dokladům č. FD-2015-418 a FD-2015-509 toliko uvádí, že mu správce daně neuvěřil, že dané zboží (ráfky + pneu) koupil a použil k výkonu podnikatelské činnosti, ačkoli žalobce doložil fotografie kol, které dosud vlastní, a které čekají na obutí konkrétního vozidla při prodeji zákazníkům. Zdejší soud tak k této argumentaci může pouze odkázat na argumentaci správce daně obsaženou mj. ve zprávě o daňové kontrole, dle které nejsou samotné fotografie pneumatik dostatečným důkazem svědčícím o pořízení deklarovaných pneumatik a jejich použití v rámci ekonomické činnosti žalobce.
49. Zbývající (převažující) část argumentace pak žalobce věnuje dokladu č. FD-2015-579. Žalobce uvádí, že doložil fotografii prokazující obutí kol na vozidlo BMW X5 prodané na základě faktury č. 2015075 J. M., přičemž kola byla k vozidlu zakoupena na základě jeho požadavku. Zároveň žalobce navrhl provést výslech J. M. Žalobce namítá, že správce daně odmítl provést výslech svědka bez jakéhokoliv odůvodnění. Žalovaný pak tento nezákonný postup nenapravil. Žalobce poté navrhl, aby výslech J. M. provedl zdejší soud.
50. Žalovaný ve vyjádření k žalobě správně podotknul, že žalobce tuto námitku nevymezil v podaném odvolání. Dále uvedl, že žalobce kromě fotografií nedoložil žádný důkazní prostředek, kterým by prokázal, že deklarované sady kol pořídil od deklarovaného dodavatele, ani jak tyto kola fakticky použil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Kola nejsou ani součástí skladových zásob dle předložených inventurních soupisů ke dni 31. 12. 2015. Provedení navržené svědecké výpovědi považoval správce daně za nadbytečné, neboť skutkový stav byl dostatečně zjištěný.
51. Zdejší soud musí nejdříve uvést, že žalobce zcela pomíjí skutečnost, že neprokázal, že deklarované plnění mu fakticky dodala společnost LOPSPORT. K tomuto neuvedl žádné relevantní skutečnosti ani neučinil důkazní návrhy. Pro posouzení důvodnosti námitky se přitom jedná o důležitou skutečnost.
52. V rozsudku ze dne 27. 9. 2022, č. j. 10 Afs 32/2021 – 94, NSS uvedl: „Pokud jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl, daňový subjekt sice může náklad uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem (rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 170/2017– 31, Steelmart, bod 32, a náleží Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04). Není pravda, že by nebylo podstatné, kdo plnění uskutečnil: jen je třeba dát daňovému subjektu možnost prokázat skutečného dodavatele i v situaci, kdy je na předloženém dokladu uveden jen dodavatel formální, ne ten skutečný“. V rozsudku ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 - 72 k této věci NSS dodává, že „za těchto okolností správce daně nepochybil, pokud stěžovatelkou tvrzené výdaje na reklamu neuznal coby výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to i přesto, že stěžovatelkou předložené důkazy naznačují, že reklama na závodním voze skutečně umístěná byla. Nelze totiž dovodit, že by stěžovatelčina tvrzení, v souladu s existující judikaturou (srov. shora citaci v odst. [28]), byla podána jednoznačným a transparentním způsobem, byla souladná s ostatními zjištěnými údaji a vytvářela přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.“

53. Judikaturu k přenosu důkazního břemene, včetně jejího vztahu k hmotněprávní úpravě uplatňování daňově účinných nákladů u daně z příjmů, NSS přehledně shrnul v rozsudku ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019 – 44, jehož právní věta zní: *„Dodavatel plnění, za které daňový subjekt uhradil částku uplatňovanou jako daňově účinný výdaj podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, může přenechat faktické poskytnutí plnění subdodavateli. V takovém případě musí být jednoznačně prokázán vztah mezi daňovým subjektem a dodavatelem plnění, který je deklarován na předložených dokladech, a dále musí být prokázáno, že plnění deklarovaného dodavatele pro daňový subjekt spočívalo přinejmenším v tom, že zajistil, aby plnění poskytl subdodavatel (tj. musí být prokázán vztah mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem).“*
54. Vedle toho lze poukázat na rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 – 48, který se taktéž týká daně z příjmů (a který prošel i testem ústavnosti - usnesení Ústavního soudu ze dne 30. 10. 2018, sp. zn. IV. ÚS 2269/18). Ke vzniku důvodných pochybností správce daně o tom, že předložené evidence daňového subjektu odůvodňují snížení daňového základu o vynaložený výdaj, může podle něj vést i fakt, že není zřejmé, kdo byl konečným dodavatelem prací pro daňový subjekt (poddodavatelé měnili název, sídlo i jednatele, nevedli účetnictví a poslední z nich v řetězci nebyl schopen označit svého poddodavatele). Dále z něj vyplývá, že pokud výdaj nastal za jiných okolností, než jak je deklarován na daňovém dokladu, musí daňový subjekt objasnit a prokázat, za jakých okolností se tak tedy skutečně stalo – nelze se spokojit s tím, že *„někdo dané plnění poskytnout musel“*. Konečně dobrý příklad toho, jakým způsobem může daňový subjekt v podobné situaci úspěšně unést své důkazní břemeno, nabízí rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 – 60, byť se vztahuje k dani z přidané hodnoty. Zde daňový subjekt *„doložil přijatou fakturou, že zboží koupil, výdajovým dokladem, že ho zaplatil, skladovou evidencí a inventurními seznamy, že zboží skladoval, a následně vydanou fakturou a výpisy z účtu, že toto zboží prodal, přičemž bylo doloženo, že dodavatelé i odběratelé jsou existujícími subjekty, když daňový subjekt navrhl i výsledky svědků a doložil řádně (což rovněž nebylo zpochybněno) vedené účetnictví“*. V nyní posuzované věci se však jedná v zásadě o zcela opačnou situaci.
55. Ačkoliv tedy žalobce nemusí nutně prokázat, že mu plnění dodal subjekt uvedený na dokladu, musí věrohodně tvrdit a prokázat, kdo jeho plnění realizoval. Ať už půjde o dodavatele deklarovaného nebo skutečného, jde o důležitou okolnost při uplatňování výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
56. Již na základě výše uvedeného lze tedy uzavřít, že námitka žalobce je nedůvodná. Je nicméně vhodné dodat, že správce daně se ve zprávě o daňové kontrole (str. 77) k argumentaci žalobce týkající se daného obchodního případu vyjádřil (poukázal přitom na další nesrovnalosti – data na fakturách, ceny plnění). Je pak sice pravdou, že se správce daně výslovně nevyjádřil k navrženému výsledku J. M., v kontextu celého kontrolního zjištění (str. 75 až 78 zprávy o daňové kontrole) je však zřejmé, že provedení výsledku považoval za nadbytečné.
57. Vzhledem k okolnostem posuzované věci považuje zdejší soud na tomto místě odkázat na východiska uvedená v rozsudku NSS ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021 – 75: *„Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (rozsudek ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, se lze spokojit i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011,*

sp. zn. II. ÚS 2774/09) či judikatura zdejšího soudu (např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, č. 4 Ads 58/2011-72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, jakým je kasační stížnost stěžovatelky, její replika i doplnění kasační stížnosti, které v zásadě ulpívají na detailech a formálních námitkách, jež nemohou mít vliv na konečný závěr soudu o důvodnosti návrhu; opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2019, č. 1 Afs 8/2019-56).“

58. K implicitnímu odůvodnění pak lze ještě odkázat na rozsudek NSS ze dne 23. 9. 2021, č. j. 4 As 63/2021-45. V tom je uvedeno: „Ani námitku stěžovatele týkající se vypořádání jeho návrhu na provedení důkazu rekonstrukcí neshledal kasační soud důvodnou. Naopak se zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že z důvodu dostatečně zjištěného skutkového stavu správními orgány nemohou mít určité nedostatky odůvodnění žalovaného stran provedení důkazu rekonstrukcí za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud sice připouští, že je správní orgán povinen vypořádat se se všemi důkazními návrhy účastníků řízení včetně zdůvodnění neprovedení navržených důkazů (viz např. rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009 - 48). Judikatura zdejšího i Ústavního soudu však připouští, že opomenutý důkaz, jakkoli jde o vadu řízení před soudem, nemusí vždy znamenat porušení základních práv účastníků řízení, případně nepřezkoumatelnost rozhodnutí (k tomu srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. IV. ÚS 712/06, a usnesení ze dne 1. 6. 2007, sp. zn. I. ÚS 452/07, ve kterých dovodil jisté implicitní odůvodnění toho, proč nebyl důkaz proveden, ačkoli to nebylo ve zkoumaných rozhodnutích výslovně uvedeno; dále pak rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2008, č. j. 8 Afs 17/2007 - 100). Z kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí je přitom zřejmé, že provedení stěžovatelem navrženého důkazu rekonstrukcí předmětného incidentu nepovažoval žalovaný za potřebné, neboť shledal skutkový stav za dostatečně prokázaný (srov. zejm. s. 4 napadeného rozhodnutí; k této problematice srov. též rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2020, č. j. 4 As 451/2019 - 39).“
59. Na základě uvedeného musí stejně tak zdejší soud uvést, že návrh na výslech svědka J. M. zamítá, neboť jej považuje za nadbytečný.
60. Následovně se zdejší soud zabýval okruhem žalobních námitek, ve kterých žalobce brojí proti postupu správce daně, který zahrnul částku 69 000 Kč do výnosů za zdaňovací období roku 2014. Tato částka přitom dle žalobce představuje slevu, kterou poskytl po uplatnění reklamace vozidla z důvodu vady na převodovce. Sám žalovaný v napadeném rozhodnutí připustil, že je mu z úřední činnosti známo, že žalobce předložil v rámci odvolacího řízení vedeného proti dodatečným platebním výměrům na DPH jako důkazy: 1) reklamační formulář na poskytnutí slevy ve výši 69 000 Kč ze dne 23. 12. 2014 a 2) kupní smlouvu ze dne 30. 12. 2014 uzavřenou mezi J. A. a panem H., jejímž předmětem byla manuální převodovka v hodnotě 57 500 Kč. Závěr žalovaného kopírující závěr správce daně je tak pro žalobce naprosto zarážející. Žalovaný v rozporu se zákonem nepoužil důkazní prostředky nashromážděné v jiných daňových řízeních.
61. Zdejší soud se s touto žalobní námitkou ztotožnil. Žalovaný svůj závěr, že pochybnosti ohledně snížení výnosů o částku 69 000 Kč nebyly odstraněny, opřel v zásadě pouze o smlouvu o spotřebitelském úvěru č. 33627984 na koupi vozidla Škoda Superb Comfort uzavřenou mezi společností GE Money Auto a J. A. Jak vyplývá ze spisového materiálu, správci daně vznikly o průběhu daného obchodního případu pochybnosti právě kvůli rozporu mezi uvedenou smlouvou a účetnictvím žalobce – na základě faktury č. 2014189 vydané dne 23. 12. 2014 bylo účtováno o výnosech ve výši 239 669,42 Kč (mezi žalobcem a

žalovaným bylo tedy sporné, zda žalobce vozidlo prodal za částku 290 000 Kč nebo 360 000 Kč).

62. Ve prospěch žalobcovy verze však přibyly další důkazy. Sám žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že je mu z úřední činnosti známo, že žalobce v rámci jiného daňového řízení (DPH) předložil správci daně reklamační formulář a kupní smlouvu. Ve prospěch žalobce je nutné také hodnotit čestné prohlášení J. A. a také její výsledek, a to i přes některé nesrovnalosti, na které správně upozornil žalovaný. Žalovaný nicméně svědkyni za nevěrohodnou nepovažoval, nýbrž z jejích výpovědí vycházel. V celkovém souhrnu všech relevantních skutečností se tak žalobci podařilo pochybnosti správce daně vyvrátit.
63. Závěry žalovaného, že žalobce prokázal, že fakticky došlo ke změně výše prodejní ceny vozidla v důsledku vady vozidla, a že žalobce reklamaci a nákup převodovky nepředložil a z účetnictví toto nelze ověřit (v bodě 160 I. rozhodnutí), jsou navíc vnitřně rozporné. Jak bylo výše uvedeno – listiny prokazující reklamaci a nákup převodovky byly žalovanému známy a na základě faktury č. 2014189 vydané dne 23. 12. 2014 bylo účtováno o výnosech ve výši 239 669,42 Kč. Současně je třeba dát za pravdu žalobci v tom, že není zřejmé, jakým způsobem by mělo z jeho účetnictví vyplývat, že J. A. koupila manuální převodovku od třetí osoby. Pouze smlouva o spotřebitelském úvěru tak podporuje verzi daňových orgánů.
64. Pro úplnost zdejší soud uvádí, že si je vědom toho, že existují rozdíly v principech uplatňování daně z příjmů a DPH, jakož i mezi jejich cíli, jakkoli jde o stejné ekonomické transakce téhož daňového subjektu. Jak plyne z rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142: *„Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nyní § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty – pozn. zdejšího soudu). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní normě stanovenou. Zpravidla lze předpokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; (...).“*
65. Jistě je tedy možné, aby se v rámci konkrétního kontrolního zjištění odchylovaly závěry v rámci řízení na DPPO od závěrů na DPH (jak uvádí žalovaný). Zdejší soud však v posuzované věci neshledal žádný důvod k odlišnému postupu v případě DPH a DPPO, resp. žalovaný žádný relevantní důvod neuvedl. Je nutné dát za pravdu žalobci, že postup žalovaného byl v rozporu se zákonem.
66. Žalobce dále vymezil námitky týkající se plnění od společnosti Rent & Trade (jednalo se o pronájem vozidel Dodge Grand Caravan, Mercedes B180CDI a Peugeot Partner). Žalobce rozporuje jednak to, že správce daně neprovedl žalobcem navržené výsledky svědka, a jednak argumentaci správce daně ohledně nepotřebnosti/neúčelnosti uvedeného plnění pro ekonomickou činnost žalobce.
67. Zdejší soud předně poznamenává, že v tomto případě není sporu o existenci deklarovaného plnění (pronájem vozidel) ani o tom, že žalobce plnění obdržel od deklarovaného dodavatele

(Rent & Trade). Daňové orgány však zpochybnily to, že žalobce plnění použil v rámci své podnikatelské činnosti.

68. Zdejší soud se však s námitkou žalobce neztotožnil a naopak souhlasí s tím, že provedení navrhovaných výsledků (M. F., O. F., I. G. a P. K.) by bylo nadbytečné. I v tomto případě sice ve spisovém materiálu chybí k návrhům na výsledk svědků výslovné vyjádření správce daně, nicméně správce daně se řádně vyjádřil k ostatním důkazním prostředkům a vyjádřením, kterými žalobce prokazoval, že pronajatá vozidla použil v rámci své ekonomické činnosti, viz str. 78 až 81 zprávy o daňové kontrole. Z odůvodnění správce daně přitom jednoznačně vyplývá, že žalobce si neopatrnil dostatek formálních dokladů, které by mohly být dále potvrzeny například výpověďmi svědků. I v tomto případě tak lze odkázat na institut tzv. implicitního odůvodnění.
69. Správce daně přitom neuvedl pouze argumentaci, kterou žalobce rozporuje, tj. že žalobce provozuje autobazar a ve svém obchodním majetku eviduje větší množství vozidel, které využívá v rámci podnikání, a současně je se žalobcem personálně spřízněna a funguje na stejném místě společnost AUTODOPRAVA FRÁŇA, která provozuje osobní přepravu a za tím účelem disponuje také větším množstvím malých a větších osobních i dodávkových vozidel i autobusů (i když se také podle zdejšího soudu jedná o logickou argumentaci), ale také se vyjádřil k předloženým důkazům (smlouvy o pronájmu a předávací protokoly), přičemž i s jejich hodnocením se zdejší soud ztotožňuje, a dále odůvodněně zpochybnil i další tvrzení žalobce (např. správce daně zjistil, že pneumatiky, které měly být dle tvrzení žalobce převáženy právě pronajatými vozidly, byly dle faktur od předmětné společnosti doručována kurýry). Pro úplnost je pak vhodné dodat, že žalobce dané skutečnosti nerozporoval v podaném odvolání.
70. Další žalobní námitka souvisí s plněním od dodavatelů BETA, REALVIS a M. K. Daňové orgány vzhledem k tomuto plnění dospěly k závěru, že žalobce neprokázal faktické pořízení plnění, resp. neunesl své důkazní břemeno při prokázání vynaložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souvislosti s deklarovaným plněním.
71. Žalobce v rámci tohoto okruhu žalobních námitek nejdříve namítá, že se vyjádřené pochybnosti opíraly o skutečnosti, které nejsou pro prokázání splnění zákonných podmínek pro prokázání pořízení majetku, resp. přijetí plnění a s tím souvisejícího oprávnění zahrnout fakturované částky do daňové účinných nákladů vůbec relevantní. Jedná se o nekontaktnost dodavatele, neexistenci jeho provozovny, virtuální sídlo, žádní zaměstnanci, neexistence webových stránek, platby v hotovosti, změna jednatele, vstup do likvidace či neplnění povinností vůči České republice. Žalobce se na těchto skutečnostech nepodílel ani o nich nevěděl.
72. S ohledem na výše uvedené považuje zdejší soud za vhodné na tomto místě uvést, že se k důvodnosti pochybností správce daně týkajících se uvedených plnění vyjádřil ve věci téhož žalobce a žalovaného (DPH za totožné zdaňovací období), a to v rozsudku ze dne 15. 12. 2022, č. j. 62 Af 48/2020 – 326, kde uvedl, že „nemá o důvodnosti správcem daně vymezených pochybností pochyb. Podstata pochybností přitom neplyne pouze z výzev k prokázání skutečností (ze dne 23. 6. 2017, č. j. 3224114/17/3013-60562-710302, a ze dne 2. 11. 2017, č. j. 4508295/17/3013-60562-710302), ale také z následného seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, resp. zprávy o daňové kontrole. V případě žádného z posuzovaných plnění netvořily pochybnosti pouze ty skutečnosti, proti kterým žalobce brojí (žalobce rovněž v dané žalobě namítal, že není povinen vyvracet skutečnosti, na kterých se nepodílel, tedy nekontaktnost

jeho dodavatelů, jejich virtuální sídla či to, že si neplnili daňové povinnosti, pozn. zdejšího soudu). *Je pravdou, že tyto skutečnosti se objevovaly v případech téměř každého sporného plnění, nicméně vždy k nim přistoupily skutečnosti další (např. netransparentní platby v hotovosti /dělení plateb s ohledem na zákonný limit/, rozporná tvrzení samotného žalobce, neprokázání faktické existence plnění během dvou místních šetření atd.).“*

73. Důkazní břemeno je v rámci daňového řízení zapotřebí vnímat jako stanovení rámce pro konečné posouzení důkazní situace, tedy stanovení, kdo byl povinen prokázat jaké rozhodné skutečnosti a jak své důkazní břemeno unesl. V této souvislosti je nutné konstatovat, že žalobce toto vnímání ve své argumentaci nerespektuje, resp. ho zkresluje. Činí tak tím, že v zásadě nerozlišuje mezi skutečnostmi, které mohou založit důvodné pochybnosti správce daně, a skutečnostmi, které je daňový subjekt povinen prokazovat. Skutečnosti, proti kterým žalobce výslovně brojí (nekontaktnost dodavatele, virtuální sídlo dodavatele a neplnění daňových povinností dodavatelem), opravdu nemohou „bez dalšího“ založit důvodné pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, nicméně důvodné pochybnosti mohou vzniknout, pokud k uvedeným skutečnostem přistoupí skutečnosti další. Není tak vyloučeno, aby namítané skutečnosti byly dílem mozaiky důvodných pochybností. Výše uvedené přitom nachází oporu v četné judikatuře správních soudů, např. v rozsudcích Krajského soudu v Plzni ze dne 1. 6. 2022, č. j. 30 Af 12/2019 – 95, Městského soudu v Praze ze dne 11. 8. 2022, č. j. 5 Af 24/2020 – 37, či NSS ze dne 23. 9. 2022, č. j. 5 Afs 103/2020 – 43. V první řadě je však třeba odmítnout argument, že je na daňovém subjektu, aby nekontaktnost dodavatele vyvracel. To samozřejmě z logiky věci ani nebude možné. Nastolený rámec nicméně stále platí, tzn. daňový subjekt následně musí uskutečnění plnění prokázat jinými důkazními prostředky než daňovými doklady, po daňovém subjektu však není požadováno, aby vyvracel jednotlivé pochybnosti správce daně.
74. Žalobce dále namítá, že se správce daně při hodnocení svědeckých výpovědí svědků M. K., P. T., M. F., M. K. a T. H. dopustil bezprecedentních excesů, které způsobují nezákonnost napadených rozhodnutí. Žalovaný se dle žalobce s námitkou nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí vůbec nevypořádal.
75. Zdejší soud se však s touto námitkou nemohl ztotožnit. Žalovaný se dle názoru zdejšího soudu s uvedenou odvolací argumentací dostatečně vypořádal. V obou napadených rozhodnutích v bodech 68 až 73 se žalovaný s danou argumentací nejdříve vypořádal obecně. Následně se pak touto argumentací zabýval také u konkrétních plnění, kterých se jednotlivé námitky týkaly – v bodech 97 až 134 II. rozhodnutí (plnění od dodavatele Beta), v bodech 177 – 219 II. rozhodnutí (plnění od dodavatele REALVIS) a v bodech 94 až 128 I. rozhodnutí a v bodech 135 až 176 II. rozhodnutí (plnění od dodavatele M. K.).
76. Není přitom vadou napadeného rozhodnutí, že žalovaný nereagoval na každou dílčí námitku (každé dílčí tvrzení) žalobce. Zde tak zdejší soud opět odkazuje na východiska uvedená v odstavci 57 tohoto rozsudku. Uvedený závěr platí dvojnásob vzhledem ke způsobu argumentace žalobce. Ten totiž vytrhuje jednotlivé výroky z hodnocení svědeckých výpovědí správcem daně a jednotlivé výroky uvedených svědků dle protokolů o výsleších, a následně z nich vyvozuje obecné závěry o nesprávnosti celkového hodnocení svědeckých výpovědí. Žalovaný však vystavil vlastní ucelený argumentační systém, v jehož konkurenci odvolací námitky jako celek neobstojí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19).

77. Pro úplnost zdejší soud uvádí, že při posuzování důvodnosti této námitky vzal také v úvahu, že u jednotlivých výsledků byl přítomen zástupce žalobce či sám žalobce. Tomu tedy nic nebránilo v tom, aby svědkům sám kladl otázky podle své úvahy (a ve směru nyní vymezených námitek). Rovněž mu nic nebránilo v tom, aby proti způsobu vedení výsledku (proti kterému následně brojí) vznesl námitky v daný moment. To však neučinil.
78. Na základě shora uvedeného dospěl zdejší soud k závěru, že žaloba není důvodná ve vztahu k napadenému rozhodnutí ze dne 29. 4. 2021, č. j. 15284/21/5200-11432-709409, a proto ji v tomto rozsahu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
79. Naopak na základě výše popsanych závěrů zdejší soud dospěl k tomu, že žaloba je důvodná ve vztahu k napadenému rozhodnutí ze dne 29. 4. 2021, č. j. 15283/21/5200-11432-709409. Z tohoto důvodu zdejší soud uvedené rozhodnutí zrušil dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc žalovanému v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. v tomto rozsahu vrátil k dalšímu řízení. Osud prvostupňového rozhodnutí závisí na úvahách žalovaného; nelze-li vyloučit, že nápravy může být dosaženo v této fázi řízení, nebylo důvodu podle § 78 odst. 3 s. ř. s. přistoupit i ke zrušení prvostupňového rozhodnutí.

V. Náklady řízení

80. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přiznává mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů
81. V projednávané věci byl žalobce částečně úspěšný, zdejší soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení v poměrné části odpovídající rozsahu úspěchu ve věci (zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2021, č. j. 15283/21/5200-11432-709409).
82. Společné náklady žalobce v řízení o žalobě tvoří odměna zástupce. Ta zahrnuje čtyři úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí zastoupení, sepsání žaloby a repliky a účast na jednání (§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu], a činí v dané věci 4 x 5100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 12 odst. 3 advokátního tarifu (srov. rozsudek NSS ve věci sp.zn. 8 Afs 27/2021], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 4 x 300 Kč. Odměna v řízení před zdejším soudem tak činí 21 600 Kč, což jsou společné náklady řízení. Jejich dílčí výše, zde s ohledem na dvě společně přezkoumávaná rozhodnutí v rozsahu poloviny, činí částku 10 800 Kč. Samostatný náklad tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu a návrh na přiznání odkladného účinku ve výši 4 000 Kč. Celkem je tedy žalovaný povinen zaplatit žalobci náklady 14 800 Kč.
83. Ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2021, č. j. 15284/21/5200-11432-709409, byl žalobce neúspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

pokračování

62 Af 33/2021

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 12.10.2023

Petr Šebek v.r.
předseda senátu