



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudkyně JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové ve věci

žalobce: J. K.
proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2017, č. j. 49586/17/5300-21444-712153

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. V projednávané věci jde o doměření daně z přidané hodnoty žalobci z důvodu neprokázání uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění.

2. Žalobce podniká v zemědělství od roku 1996 a specializuje se jak na rostlinnou výrobu (pěstování slunečnice, pšenice a řepky olejné), tak na výrobu živočišnou (chov prasat). Na základě daňové kontroly za zdaňovací období let 2011 a 2012 doměřil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) z důvodu neuznání odpočtů daně v celkové výši 1 287 546 Kč uplatněných z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů DATAPARK s. r. o. (dále též „Datapark“), AGRO – INVEST TRADE s. r. o. (dále též „Agro-Invest“), AutoAgro Tech s. r. o. (dále jen „AutoAgro“), J & K Investment Trading s. r. o. (dále též „J&K“), kteří žalobci fakturovali dodání plnění zemědělského charakteru (osiva, hnojiva, řepka atd.), a dodavatele P.A.P.V. Trading s. r. o. (dále též „PAPV“) za reklamní služby. Konkrétně doměřil finanční úřad žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 9. 2016:
- i. č. j. 3881845/16/3013-50521-703858, za zdaňovací období červenec 2011 DPH ve výši 26 800 Kč a penále ve výši 5360 Kč;
 - ii. č. j. 3881901/16/3013-50521-703858, za zdaňovací období srpen 2011 DPH ve výši 371 906 Kč a penále ve výši 74 381 Kč;
 - iii. č. j. 3881989/16/3013-50521-703858, za zdaňovací období září 2011 DPH ve výši 145 700 Kč a penále ve výši 29 140 Kč;
 - iv. č. j. 3882141/16/3013-50521-703858, za zdaňovací období listopad 2011 DPH ve výši 93 451 Kč a penále ve výši 18 690 Kč;
 - v. č. j. 3882194/16/3013-50521-703858, za zdaňovací období prosinec 2011 DPH ve výši 62 955 Kč a penále ve výši 12 591 Kč;
 - vi. č. j. 3882505/16/3013-50521-703858, za zdaňovací období duben 2012 DPH ve výši 99 782 Kč a penále ve výši 19 956 Kč;
 - vii. č. j. 3882644/16/3013-50521-703858, za zdaňovací období červen 2012 DPH ve výši 20 473 Kč a penále ve výši 4094 Kč;
 - viii. č. j. 3882724/16/3013-50521-703858, za zdaňovací období červenec 2012 DPH ve výši 336 925 Kč a penále ve výši 67 385 Kč;
 - ix. č. j. 3882785/16/3013-50521-703858, za zdaňovací období září 2012 DPH ve výši 115 538 Kč a penále ve výši 23 107 Kč;
 - x. č. j. 3882866/16/3013-50521-703858, za zdaňovací období listopad 2012 DPH ve výši 20 727 Kč a penále ve výši 4145 Kč.
3. V rámci odvolacího řízení žalovaný doplnil dokazování a poté napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a potvrdil výše specifikované dodatečné platební výměry.

II. Shrnutí obsahu žaloby

4. Žalobce v obsáhlé žalobě vymezil čtyři stěžejní okruhy žalobních námitek. Namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a tvrdil, že došlo k procesním pochybením správce daně před vydáním dodatečných platebních výměrů (neseznámení s výsledkem kontrolního zjištění, pochybení při ukončení daňové kontroly, prekluze), k vadám odvolacího řízení (nebyli vyslechnuti všichni navrhovaní svědci, vyslýchání svědků prováděl prvostupňový správce daně v rozporu s devolučním účinkem odvolání, nebylo rozhodnuto o žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření) a že v daňovém řízení bylo řádně prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění.

K vadám řízení před finančním úřadem

5. Podle žalobce došlo k nezákonnosti při průběhu a ukončení daňové kontroly a k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Daňová kontrola byla zahájena 5. 12. 2013. Výzvou ze dne 9. 10. 2014 byl žalobce vyzván k prokázání skutečností ohledně dodání zdanitelného plnění od dodavatelů Datapark, Agro-Invest, J&K, AutoAgro a PAPV. Na předmětnou výzvu žalobce řádně reagoval a dne 10. 11. 2014 odstranil pochybnosti. Až dne 30. 6. 2016 bylo zmocněnému zástupci žalobce zasláno do datové schránky seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a byla mu stanovena lhůta 20 dnů pro vyjádření. Žalobce ihned požádal o prodloužení této lhůty, přičemž rozhodnutím ze dne 12. 7. 2016 mu správce daně prodloužil lhůtu o 19 dnů. Žalobce následně opakovaně žádal o prodloužení lhůty k vyjádření. Dne 15. 8. 2016 přistoupil správce daně k ukončení daňové kontroly, aniž měl k dispozici vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění. Dne 17. 8. 2016 se žalobce poprvé vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění, podruhé tak učinil dne 2. 9. 2016 a potřetí dne 8. 9. 2016. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 12. 9. 2016 správce daně na vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění nereagoval a odmítl veškeré jeho důkazní návrhy. Dne 14. 9. 2016 byly vydány platební výměry.
6. V odvolání ze dne 30. 9. 2016 žalobce opakovaně navrhl provedení svědeckých výpovědí Z. V., S. K., J. K., R. S., Ing. M. M. a R. D. Výslech svědků K., S. a D. byl nařízen již sedmý den po podání odvolání; výslech svědka M. dvanáctý den od podání odvolání. Z toho žalobce usuzuje, že před vydáním dodatečných platebních výměrů byl nedostatečně zjištěn skutkový stav. Ukončení daňové kontroly dne 15. 8. 2016 lze považovat za účelové. Zprávy o daňové kontrole byly vydány předčasně (aniž byl řádně zjištěn skutkový stav věci), lhůta pro stanovení daně tak marně uplynula 6. 12. 2016. Oznámením dodatečných platebních výměrů proto nemohlo dojít k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok dle § 148 odst. 2 daňového řádu. Napadené rozhodnutí žalovaného tedy bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty.
7. Přestože žalovaný v napadeném rozhodnutí upozorňuje na obstrukční jednání žalobce v průběhu daňového řízení, nebere v úvahu, že v období od 9. 10. 2014 do 30. 6. 2016 správce daně žádné úkony v rámci daňové kontroly nečinil. Zpráva o daňové kontrole nemůže sloužit k prezentaci hypotéz, ale má být odrazem jasných kontrolních závěrů, což v daném případě nebylo dodrženo.
8. Výsledek kontrolního zjištění nebyl se žalobcem projednán ústně, čímž došlo k procesnímu pochybení správce daně. Zpráva o daňové kontrole nebyla se žalobcem řádně projednána (důvodně odepřel podpis), což způsobuje nezákonnost vydaného rozhodnutí.

K vadám odvolacího řízení

9. Dále žalobce upozornil na vady odvolacího řízení. Má za to, že došlo k porušení § 113 odst. 2 daňového řádu, neboť výsledky prováděné po podání odvolání nesměřovaly k vydání autoremedurního rozhodnutí, ale měly za cíl doplnit nedostatečně zjištěný skutkový stav. V takovém případě mělo být dokazování doplněno odvolacím orgánem, nikoliv týmiž úředními osobami, které se podílely na daňové kontrole. Na provádění odvolacího řízení se tak nepřípustným způsobem podílely osoby, které se účastnily řízení v prvním stupni. Pochybení správního orgánu I. stupně mělo být řešeno postupem podle § 115 odst. 1 daňového řádu, případně měl žalovaný doplnění dokazování uložit prvostupňovému správci daně.

10. Žalobce žádal žalovaného o seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy před vydáním rozhodnutí dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Dne 17. 10. 2017 byla zástupci žalobce doručena výzva k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení a byla mu stanovena lhůta 15 dnů pro vyjádření. Žalobce žádal o prodloužení této lhůty, nicméně nebylo mu vyhověno a žádost byla posouzena jako zjevně nepřipustná. Takový postup je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu i s informací Generálního finančního ředitelství. Navíc v období od 1. 3. 2011 do 22. 3. 2017 bylo obdobným žádostem o prodloužení lhůty vyhověováno. Postup žalovaného tak je v rozporu rovněž s jeho dosavadní praxí. Proti rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty ze dne 23. 10. 2017, č. j. 45345/17/5300-21444-712153, bylo podáno odvolání, o němž ke dni podání žaloby nebylo rozhodnuto. Žalobce tak měl za to, že lhůta pro vyjádření uplyne nejdříve 30. 11. 2017. Dne 22. 11. 2017 však bylo vydáno napadené rozhodnutí. Namísto vyjádření se k výsledkům odvolacího řízení, v němž žalobce hodlal navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, je žalobce nucen podat žalobu ke správnímu soudu. Navíc v seznámení ze dne 16. 10. 2017 nejsou zahrnuty dodatečné platební výměry na DPH za červen a listopad 2012 (obchodní případy s PAPV), žalobce se proto domníval, že dodání zdanitelných plnění od předmětného dodavatele bude žalobci uznáno.
11. V doplnění odvolání ze dne 25. 8. 2017 žalobce žádal o výslech svědka J. K. (J&K) na aktuální adrese S., V. 320. Prvostupňový správce daně však zatajil novou adresu svědka, jakož i provedení jeho svědeckých výpovědí ve dnech 18. 4. 2017 a 20. 4. 2017 ve věci AGRO Žádovice s. r. o. (dále též „AGRO Žádovice“). Žalovaný se nijak nevyjádřil k tomu, proč výslech jmenovaného svědka neprovedl, přestože minimálně od 3. 4. 2017 znal jeho aktuální adresu pobytu. Totéž platí pro svědeckou výpověď R. S. (Datapark). V doplnění odvolání z téhož dne žalobce uváděl jeho současnou adresu S. h. 67, L., United Kingdom, ovšem žalovaný se k tomuto návrhu důkazu nevyjádřil. Obdobně se žalovaný nevyjádřil ani k návrhům na výslech P. K., Z. V. či S. K. (PAPV). Žádné vyjádření žalovaného o neprovedení výslechu svědků s uvedením důvodu ve smyslu § 92 odst. 6 daňového řádu žalobce neobdržel. Z opatrnosti proto žalobce v předběžném vyjádření k dokazování v odvolacím řízení ze dne 1. 11. 2017 navrhoval opětovně provedení výslechů Z. V., S. K., P. K., J. K., R. S., M. M., R. D., J. N., L. M., L. K. a M. J. Dne 22. 11. 2017 však bylo zástupci žalobce doručeno napadené rozhodnutí, v němž žalovaný nezákonně odmítl provedení veškerých navržených důkazů. Neprovedením důkazů, které mají zásadní relevanci v daňovém řízení, bylo žalobci znemožněno unést důkazní břemeno. Žalobce navíc pochybuje, zda se oprávněná úřední osoba vůbec řádně seznámila se spisovým materiálem.
12. Dále brojí rovněž proti neposkytnutí úředního záznamu ze dne 26. 2. 2016, jímž bylo z vyhledávací části spisu přerazeno celkem 26 písemností (2+265 stran příloh) do veřejné části spisu, v rámci korespondenčního nahlížení do spisu. Do předmětného záznamu žalobce nahlédl při ústním jednání dne 18. 7. 2017. Žádal jej poskytnout žádostí ze dne 28. 11. 2017 v rámci korespondenčního nahlížení do spisu, nicméně jeho žádosti nebylo vyhověno jednak z obstrukčních důvodů, jednak pro neúměrné ekonomické náklady. Podle žalobce tak bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces a bylo zcela pominuto, že žalobce je vysokého věku a byla mu doměřena DPH ve výši 1 294 257 Kč. Domnívá se, že jeho žádosti nebylo vyhověno, aby mohlo být napadené rozhodnutí vydáno před uplynutím lhůty pro stanovení daně, což ostatně žalovaný sám přiznává v napadeném rozhodnutí.

13. Zdůraznil také, že odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci po 1. 1. 2014 nelze považovat za skutečnost odůvodňující stavění prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. I pokud by tedy došlo k řádnému ukončení daňové kontroly, prekluzivní lhůta by uběhla 6. 12. 2017.

K prokázání uskutečnění zdanitelných plnění

14. Žalobce upozorňoval rovněž na chybné posouzení prokázání uskutečnění zdanitelného plnění od jednotlivých dodavatelů. Ve vztahu ke všem zpochybněným zdanitelným plněním namítal, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav věci, byly odmítnuty klíčové důkazy (zejm. svědecké výpovědi), čímž mu bylo znemožněno unést důkazní břemeno ve vztahu k uskutečnění zdanitelných plnění. Přestože ve věci dodání hnojiv, řepky či zemědělských strojů správce daně připustil dodání zboží, nárok na odpočet žalobci odmítl z důvodu údajného neprokázání dodání zboží deklarovaným dodavatelem, což je však v rozporu s judikaturou SDEU i Nejvyššího správního soudu. Rozhodnutí žalovaného je rovněž nepřezkoumatelné, neboť neodpovídá na klíčové námitky žalobce uplatněné v odvolání a dalších doplňujících podáních.
15. Konkrétně u nákupu služeb za reklamní služby od dodavatele PAPV v celkové výši 200 000 Kč žalobce odkázal na místní šetření provedené dne 21. 1. 2014, při němž P. K., jednatelka PAPV, předložila správci daně dostatečné doklady o uskutečnění zdanitelného plnění. Plnění spočívalo mimo jiné v zajištění a vytištění vizitek a reklamních letáků a jejich roznášení v okrese Hodonín. Bylo předloženo čestné prohlášení Z. V. a S. K., kteří měli letáky v roce 2012 roznášet, případně byly navrhovány i jejich svědecké výpovědi, jakož i výslech P. K. Veškeré návrhy svědeckých výpovědí byly žalovaným nezákonně odmítnuty. Žalobce nesouhlasí se závěrem, že dodání reklamních služeb od PAPV nebylo prokázáno. Žalovaný veškeré žalobcem předložené důkazní prostředky účelově a svévolně odmítl, řada tvrzení žalovaného nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu a jedná se o spekulace mající poškodit žalobce.
16. Podle žalobce nelze souhlasit ani s odmítnutím nároku na odpočet daně ve věci nákupu hnojiv od dodavatele J&K, k němuž mělo dojít na základě dvou faktur v celkové výši 375 000 Kč. Správce daně učinil dožádání, z něhož vyplynulo, že J&K řádně podala daňové přiznání v předemtných zdaňovacích obdobích. Ve vztahu k žalobci nebyl dodavatel k ničemu vyzván (dožádání směřovalo toliko k prověření obchodů se společností AGRO Žádovice). V rámci kontroly u tohoto daňového subjektu J&K na výzvu řádně reagovala. K prokázání obchodního případu se žalobcem však dodavatel vyzván nebyl a o provedení svědecké výpovědi jednatele K. se správce daně nepokusil. Lze předpokládat, že pokud by se správce daně v dožádání řádně dotázal i na obchodní případy žalobce, dostalo by se mu relevantních odpovědí.
17. Podle žalobce bylo uskutečnění zdanitelného plnění od předemtného dodavatele prokázáno zejména z evidence o používání hnojiv za rok 2012. Z ní plyne, že hnojivo draselná sůl 60 % v množství 25 tun a hnojivo AMOFOS v množství 25 tun bylo v roce 2012 na pozemcích žalobce spotřebováno. Pokud žalovaný uváděl, že evidence hnojiv nevypovídá o tom, od koho žalobce hnojivo obstaral a že nebyly předloženy etikety a příbalové letáky hnojiv, žalobce zdůrazňuje, že žádný právní předpis mu neukládá povinnost takové dokumenty uchovávat; nejedná se ani o obvyklou praxi. Právní předpis požaduje toliko vést evidenci o hnojivech, což splnil. Ke znalosti původu hnojiva žalobce odkazuje na registr hnojiv, kde jsou rodné listy hnojiva volně ke stažení.

18. K prokázání uskutečnění zdanitelných plnění žalobce navrhoval provedení výslechu svědka J. K. Ten byl v daňovém řízení bezdůvodně odmítnut, proto žalobce předložil jeho čestné prohlášení. V odvolacím řízení byl učiněn marný pokus o jeho výslech, nicméně předvolání bylo zasláno na špatnou adresu. Minimálně od dubna 2017, kdy navrhovaný svědek zaslal omluvu Ing. K. z důvodu dočasné pracovní neschopnosti, byl žalovaný informován o nové adrese pobytu svědka. To žalobce ostatně zdůrazňoval v doplnění odvolání ze dne 25. 8. 2017. Navíc výpověď jmenovaného svědka byla provedena dne 18. 4. 2017 a 20. 4. 2017 ve věci AGRO Žádovice, kde byl svědek dotazován i na obchodování se žalobcem. Ve stanovisku prvostupňového správce daně ze dne 2. 6. 2017 byla zatajena jak znalost aktuální adresy pobytu svědka, tak skutečnost, že došlo k jeho dvěma výpovědím v rámci daňové kontroly jiného subjektu. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí setrval na tom, že navrženého svědka se z důvodu jeho nekontaktnosti nepodařilo vyslechnout. Aktuální adresu pobytu svědka žalobce uváděl v podání ze dne 1. 11. 2017, nicméně tuto skutečnost žalovaný záměrně přehlédl.
19. Žalobce nesouhlasí také s odepřením nároku na odpočet za nákup hnojiv ve výši 1 398 340 Kč od dodavatele Datapark, k němuž mělo dojít na základě 4 faktur v roce 2011. Z evidence o používání hnojiv za rok 2011 je zřejmé, že tekuté hnojivo DAM 390 v množství 20,6154 tun, hnojivo AMOFOS v množství 97,5 tun a hnojivo PK fosfor, draslík v množství 48 tun, bylo na pozemcích žalobce spotřebováno. Jednatel Dataparku, R. S., v čestném prohlášení ze dne 20. 8. 2016 potvrdil, že jeho společnost obchodní případy se žalobcem uskutečnila. Pro případ, že by správce daně nepovažoval dodání hnojiv od dodavatele Datapark za prokázané, navrhoval žalobce výslech R. S. Obdobně jako v případě J&K žalobce zmínil, že důležitá je v tomto ohledu evidence hnojiv a že právní předpisy neukládají uchovávat žalobci jiné doklady o hnojivech. Rodné listy hnojiva jsou dohledatelné v registru hnojiv. Po podání odvolání se se žalovaný pokusil provést navrhovaný výslech R. S., nicméně nebyl úspěšný. Kontaktní adresu svědkova pobytu v Anglii žalobce upřesnil v doplnění odvolání ze dne 25. 8. 2017 a opětovně o výslech žádal i v podání ze dne 1. 11. 2017. Ani poté však žalovaný výslech svědka nenařídil. Je tak zřejmé, že vědomě neusiluje o řádné zjištění skutkového stavu.
20. Žalobci byl nezákonně odepřen rovněž nárok na odpočet z obchodních transakcí (za nákup hnojiv a dodání pšenice) s dodavatelem Agro-Invest, k nimž došlo na základě 11 faktur v letech 2011 a 2012. Správce daně učinil ve věci dožádání u místně příslušného správce daně a mezinárodní dožádání.
21. Jedna faktura na částku 725 000 Kč z 28. 9. 2011 se týkala dodání hnojiva síran draselný v množství 50 tun. K tomu byla předložena evidence hnojiv, z níž jasně vyplývá, že hnojivo bylo spotřebováno. Bylo rovněž předloženo čestné prohlášení Ing. M. M., bývalého jednatele, v němž bylo dodání hnojiva potvrzeno. Pokud by správce daně považoval uvedené důkazy za nedostatečné, navrhoval žalobce provedení svědecké výpovědi M. M. a poskytl správci daně jeho aktuální adresu v Bratislavě.
22. Nárok na odpočet uplatnil žalobce rovněž za nákup secího stroje ve výši 62 000 Kč dle faktury z 13. 12. 2011, což bylo doloženo objednávkou, dodacím listem, kupní smlouvou a vysvětlením, že stroj byl využit k setí kukuřice a slunečnice. Dodání stroje bylo i v tomto případě potvrzeno čestným prohlášením M. M. a žalobce rovněž navrhoval jeho svědeckou výpověď.

23. Od předmětného dodavatele žalobce pořídil také 236,11 tun pšenice v roce 2011 a 695,277 tun pšenice v roce 2012 za celkovou částku 4 587 138,9 Kč. Z tohoto množství byla část spotřebována na krmný fond pro živočišnou výrobu, část oseta a sklizena a část prodána společností NAVOS, a. s., LUKROM, spol. s r. o. a De Heus a. s. Správce daně podle žalobce i v tomto případě nezákonně odmítl provedení výsledku svědka M. Zdůraznil, že v rámci dožádání nebyl dodavatel Agro-Invest vyzván k prokázání žádných skutečností týkajících se transakcí se žalobcem. V žádosti o mezinárodní dožádání pak byly na M. M. zcela obecné dotazy, které však nebyly zodpovězeny, neboť svědek nebyl zastižen. Po podání odvolání bylo učiněno další mezinárodní dožádání obsahující sedm stran dotazů, přestože původně měl správce daně na svědka pouze 5 obecných dotazů. Svědka se však nepodařilo vyslechnout z důvodu jeho nekontaktnosti. Žalovaný v napadeném rozhodnutí pomíjí, že svědek M. byl vyslechnut dne 7. 6. 2017 ve věci AGRO Žádovice. V doplnění odvolání ze dne 25. 8. 2017 žalobce opakovaně žádal o provedení svědecké výpovědi a uvedl aktuální adresu pobytu svědka, nicméně žalovaný tuto výpověď neprovedl.
24. K prokázání přijetí secího stroje žalobce navrhoval výsledek R. D., opraváře zemědělských strojů. I ten byl žalovaným odmítnut jako nadbytečný s odůvodněním, že skutečnosti, které se žalobce snažil předmětnou výpovědí prokázat, postrádají relevanci.
25. Správce daně dále odepřel žalobci nárok na odpočet daně z plnění od dodavatele AutoAgro za nákup řepky ozimé na základě faktury z 20. 7. 2012 na částku 2 400 000 Kč v množství 200 tun. Řepku žalobce nakupoval za účelem dalšího prodeje společnosti LUKROM. V daném období řepku nepěstoval a ani v osevních postupech nevykazoval žádné plochy oseté řepkou, což je správcí daně známo z daňového řízení u AGRO Žádovice.
26. Z dožádání správce daně bylo zjištěno, že dodavatel AutoAgro řádně plnil své daňové povinnosti a nakupoval řepku od společnosti ALEMIN s. r. o. Dožádaný správce daně navrhl správcí daně výsledek R. D., jednatele AutoAgro. Správce daně se o něj však vůbec nepokusil. Žalobce proto předložil správcí daně čestné prohlášení R. D., v němž byly obchodní případy se žalobcem potvrzeny. Pro případ přetrvávajících pochybností žalobce navrhl výsledek zmíněného svědka. Svědek byl vyslechnut až v rámci odvolacího řízení dne 12. 1. 2017, kdy potvrdil uskutečnění zdanitelného plnění a popsal bližší okolnosti transakcí. Žalovaný nicméně zcela účelově jeho výpověď vyhodnotil jako nevěrohodnou a uvedl, že odpovědi na konkrétní okolnosti dodávek měl svědek předchystány. Své výhrady proti tendenčnímu způsobu hodnocení jeho výpovědi žalobce specifikoval v podání ze dne 1. 11. 2017. Svědecká výpověď R. D. nebyla v rozporu se zjištěným skutkovým stavem a dle žalobce byla dostatečně konkrétní a věrohodná, proto z ní mělo být vycházeno. K prokázání nakládky a vykládky AutoAgro ve skladu v Sobůlkách žalobce navrhoval rovněž výpověď J. N. a dále L. M., řidiče LM Tiglio s. r. o., který měl přepravovat řepku žalobci ze skladu v Sobůlkách.
27. Pochybení spatřuje žalobce rovněž v tom, že správní spis neobsahuje žádný úřední záznam, že oprávněné úřední osobě byl znám obsah kontrolního spisu u AGRO Žádovice. Ke spekulacím správce daně o výnosu řepky ozimé žalobce odkazuje na závěr daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob u AGRO Žádovice, ve kterém byl přiznaný výnos z řepky považován za prokázaný. K tomu ostatně žalobce navrhoval výsledek svědka M. J., agronoma AGRO Žádovice, který by potvrdil (jako v předloženém čestném prohlášení), že úroda v roce 2012 částečně vymrzla během zimy a byla napadena škůdcem, proto byl výnos v dané oblasti významně nižší než celostátní průměr. Ani tato svědecká

výpověď nebyla provedena, přestože měla význam pro projednávanou věc. K prokázání příčin nižšího hektarového výnosu nebyla provedena ani výpověď Ing. L. K., jednatele AGRO Žádovice.

Shrnutí

28. Závěrem žalobce shrnul, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné (žalovaný ignoruje klíčové odvolací námitky), bylo vydáno na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, je založeno na podstatných vadách řízení a žalobci nebylo umožněno uplatnění jeho práv. Požaduje tedy, aby soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

29. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a vyjádřil se ke stěžejním námitkám uplatněným v žalobě.
30. K plnění od dodavatele Datapark žalovaný zdůraznil, že společnost je nekontaktní, sídlí na virtuální adrese a v živnostenském rejstříku nemá zapsanu žádnou provozovnu. Na internetových stránkách se neprezentuje, podle účetní závěrky z roku 2010 bylo předmětem jejího podnikání stavebnictví. Dne 1. 2. 2012 došlo k prodeji společnosti na slovenského občana. Společnost neposkytla správci daně požadovanou součinnost, proto v jejím účetnictví dožádaný správce daně nemohl ověřit uskutečnění obchodních případů se žalobcem.
31. Faktickou realizaci plnění nebylo možné ověřit ani u dodavatele Agro-Invest. I tato společnost je nekontaktní, na výzvy správce daně nereaguje. Dne 7. 9. 2012 jí byla zrušena registrace k DPH. Prodej krmiva podléhá regulaci zvláštními předpisy, které stanoví povinnost registrace prodejce do zvláštního registru. Společnost Agro-Invest však zde registrována nebyla. Nesplňovala tedy podmínku pro prodej krmiv.
32. Dodavatel AutoAgro na dožádání místně příslušného správce daně nereagoval, nebylo tedy možné ověřit realizaci transakcí. Na adrese jejího sídla bylo zapsáno 113 ekonomických subjektů; jednatel měl adresu trvalého pobytu na Městském úřadu v Kyjově.
33. Rovněž dodavatel J&K byl na adrese sídla nekontaktní a se správcem daně nekomunikoval. Daňové přiznání sice podal, nicméně daň neuhradil. Z internetových stránek společnosti vyplývá, že dodavatel nabízí dovoz zboží z celého světa, zejména automobilů, ale rovněž dovoz lodí, letadel, strojů nebo textilu. Prodej hnojiv mezi nabízenými službami inzerován nebyl.
34. U společnosti PAPV jednatelka předala správci daně určité dokumenty při místním šetření, nicméně na další požadavky správce daně již nereagovala. Adresa společnosti zapsaná v obchodním rejstříku je virtuálním sídlem, poskytnutí reklamních služeb se proto u dodavatele nepodařilo ověřit. Navíc jednatelka společnosti je snachou žalobce. Účetní závěrky společnost nezveřejňovala.
35. S ohledem na výše uvedené vznikly správci daně pochybnosti o uskutečnění předmětných plnění v souladu s údaji deklarovanými na daňových dokladech. Výzvou ze dne 9. 10. 2014 proto vyzval žalobce k odstranění pochybností. Žalobce žádným z důkazních prostředků neprokázal, že by předmětná plnění uskutečnili deklarovaní dodavatelé Datapark, Agro-Invest, AutoAgro, J&K a PAPV.

36. Žalovaný nesouhlasí s námitkou nepřezkoumatelnosti. Správní orgán podle judikatury Nejvyššího správního soudu není povinen vyčerpávajícím způsobem reagovat na každou dílčí námitku, je-li za napadeného rozhodnutí jako celku zjevné, jakým způsobem rozhodl a proč. Žalobcovo odvolání včetně doplnění čítalo přes 300 stran a většina námitek se opakovala.
37. K námitce uplynutí prekluzivní lhůty žalovaný odkázal na body 105 až 113 napadeného rozhodnutí. Doplnil, že argumentace rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 206/2017-39, je nepřiléhavá, neboť napadené rozhodnutí bylo vydáno 22. 11. 2017, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty (uplynula 6. 12. 2017).
38. Neobstojí rovněž námitka porušení procesní práv neumožněním nahlížení do spisu. K tomu lze odkázat na bod 104 napadeného rozhodnutí ve spojení se sdělením ze dne 23. 10. 2017, v němž bylo žalobci vysvětleno, proč mu požadované písemnosti nebyly poskytnuty. K námitce neumožnění korespondenčního nahlížení s ohledem na věk a zdravotní stav žalobce žalovaný uvedl, že nahlížení do spisu nepochybně mohl učinit zástupce žalobce, který má sídlo v Brně. Setrval proto na závěru, že žádost o korespondenční nahlížení byla toliko obstrukcí.
39. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017-78 ve věci *Vyrtych*, podle něhož má být prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění od dodavatele Agro-Invest v případě, že bylo prokázáno, že k předmětnému plnění došlo, žalovaný považuje za rozporný s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Z ní plyne, že dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem je jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. V rozsudcích Soudního dvora EU (dále též „SDEU“) citovaných žalobcem šlo o jiné případy, než v projednávaném případě. Žalobcem citovaná judikatura neříká, že nezáleží na tom, kdo plnění daňovému subjektu dodal. Vyplývá z ní toliko, že nárok na odpočet nemůže být odmítnut pouze na základě skutečnosti, že vnitrostátní úprava některé subjekty považuje za neexistující.
40. K namítaným procesním pochybením v důsledku nemožnosti ústně projednat seznámení s výsledkem kontrolního zjištění žalovaný odkázal na body 83 až 86 napadeného rozhodnutí. Posouzení důkazních prostředků v daňovém řízení se žalovaný věnoval v bodech 28 až 76 rozhodnutí. Uzavírá, že odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole nebylo důvodné, proto je nutno vycházet z toho, že kontrola byla řádně ukončena (body 83 až 93 rozhodnutí).
41. S ohledem na vše výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

42. Žalobce v replice ze dne 18. 8. 2018 setrval na argumentaci uplatněné v žalobě. K jednotlivým obchodním transakcím shrnul, že správce daně ani žalovaný nezpochybnili samotné uskutečnění předmětných dodávek, sporným činili toliko dodání deklarovanými dodavateli. Ze samotné skutečnosti, že předmětné společnosti nezveřejňují své účetní závěrky v obchodním rejstříku nelze ničeho dovozovat, neboť to se týká 70 % společností dodávajících zboží či služby státu. Vypovídající hodnotu nemá ani údaj o tom, že dodavatelé sídlí na adrese tzv. virtuálního sídla, kde sídlí velké množství společností. Uvedenou logikou by za virtuální sídlo bylo možné považovat i adresu sídla Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno-venkov, či sídlo žalovaného.

43. Žalobce nesouhlasí s tím, že správce daně unesl své důkazní břemeno. Nezákonným odepřením navrhovaných důkazních prostředků bylo žalobci znemožněno unést jeho důkazní břemeno. V doplnění dokazování ve věci daně z příjmů navíc byly navrhované důkazy provedeny. Setrval rovněž na tom, že klíčové námitky nebyly v napadeném rozhodnutí vyřazeny.
44. Nesprávně byla posouzena i námitka prekluze. Žalobce se se spisovým materiálem seznámil až 18. 7. 2016, přičemž v termínu od 24. 7. do 15. 8. 2016 byl jednatel žalobcova zástupce na plánované dovolené a žádal o prodloužení lhůty k vyjádření. V době ukončení kontroly tak lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění neuplynula. Své vyjádření zaslal žalobce správci daně až 17. 8., 2. 9. a 8. 9. 2016. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 12. 9. 2016 správce daně veškeré důkazní návrhy z těchto žalobcových vyjádření odmítl; žalobce ji proto důvodně odepřel podepsat. K pochybením došlo rovněž v odvolacím řízení (viz zejm. nezákonné zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření k doplnění dokazování).
45. Žalobce zdůraznil, že neuplatnil žádnou žalobní námitku proti nahlížení do vyhledávací části spisu. Brojil toliko proti neumožnění korespondenčního nahlížení. Vyjádření žalovaného k žalobě nevychází z uplatněných žalobních bodů. Dále zopakoval, že aktuální judikatura SDEU vychází z toho, že pro odepření nároku na odpočet DPH nestačí zpochybnění deklarovaného dodavatele.
46. Jako přílohu žalobce připojil protokol o výsledku P. K. ze dne 14. 5. 2018, č. j. 2010774/18/3013-60561-709946, a rozhodnutí žalovaného o odvolání ve věci doměření daně z příjmů ze dne 11. 4. 2018, č. j. 28299/18/7700-10124-506345.

V. Posouzení věci soudem

47. Napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumal soud v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
48. O žalobě rozhodl soud bez nařízení jednání při splnění podmínek vyplývajících z § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
49. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
50. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí [bod V. A) rozsudku], poté hodnotil namítané procesní vady před prvostupňovým správcem daně [bod V. B) rozsudku] a vady odvolacího řízení [bod V. C) rozsudku]. Závěrem posuzoval, zda žalobce prokázal podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH v jednotlivých případech, resp. zda odmítnutí provedení dalších důkazů žalovaným bylo opodstatněné [V. D) rozsudku].

V. A) Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

51. K namítané nepřezkoumatelnosti soud s odkazem na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu shrnuje, že nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. „Přezkoumatelnost“ rozhodnutí není hodnotou sama o sobě. Za nepřezkoumatelné proto nelze považovat takové rozhodnutí (soudu resp. správního orgánu), z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznát, jaký názor byl zaujat vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že nebyly vyvráceny všechny dílčí argumenty uplatněné účastníky řízení (viz body 29 a 30 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS).

52. V předmětném případě je nutné s ohledem na rozsáhlost a četnost žalobcových podání trvat na tom, aby v napadeném rozhodnutí byly vypořádány všechny klíčové odvolací námitky. To bylo v daném případě splněno. Pokud žalobou napadené rozhodnutí detailně nereaguje na všechny jednotlivé argumenty uplatněné v odvolání a dalších doplňujících podáních, nezpůsobuje to jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, neboť hlavní linie úvah a odpovědí na žalobcovy stěžejní námitky je z rozhodnutí žalovaného seznatelná.

53. Námitka tak není důvodná.

V. B) Namítané procesní vady před správním orgánem I. stupně

54. Žalobce v podané žalobě namítal řadu vad řízení před prvostupňovým správcem daně. Zejména nesouhlasil s tím, že výsledek kontrolního zjištění mu byl zaslán elektronicky a nebyl s ním projednán ústně. Brojil rovněž proti tomu, že daňová kontrola byla ukončena, aniž měl správce daně k dispozici jediné vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Upozorňoval rovněž na nedostatečné projednání zprávy o daňové kontrole, což způsobuje nezákonnost vydaného rozhodnutí, a konečně na účelové ukončení daňové kontroly s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně o 1 rok.

V. B. 1. Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění

55. Žalobce v podané žalobě upozorňoval na nedostatky při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, konkrétně zmiňoval, že s ním výsledek kontrolního zjištění nebyl projednán ústně.
56. K obdobně formulované odvolací námitce žalovaný v bodě 78 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že „*ani daňový řád, ani jiný právní předpis neukládá povinnost ústního projednávání výsledku kontrolního zjištění*“. Dále v bodech 79 až 82 shrnul, že žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění seznámen a byla mu dána možnost se k němu vyjádřit. Bylo na zvážení správce daně, zda připustí ústní projednání výsledku kontrolního zjištění či nikoliv. S ohledem na účelnost zvolil správce daně postup jiný a zaslal výsledek kontrolního zjištění zástupci žalobce elektronicky, což bylo podle žalovaného zcela legitimní.
57. Podle § 88 daňového řádu *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření* (odstavec 2).

Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění (odstavec 3).

58. Institut seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k tomuto výsledku (§ 88 odst. 3) spolu vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledek kontrolního zjištění předkládá daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole opakovaným doplňováním důkazních návrhů. Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, tj. umožnit vydání zprávy o daňové kontrole, která je zpravidla stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45, nebo ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39).
59. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 79/2008-139 je podle soudu nepřipadný, neboť z něj požadavek na ústní projednání výsledku kontrolního zjištění dovodit nelze. Předmětný rozsudek shledal pochybení finančních orgánů a porušení čl. 38 odst. 2 Listiny v tom, že nevyrozuměly daňový subjekt o konání svědecké výpovědi a ten jí nemohl být přítomen. Obdobný požadavek na osobní účast daňového subjektu při projednání výsledku kontrolního zjištění z předmětného článku Listiny, ani z daňového řádu vyvodit nelze. Výsledek kontrolního zjištění tvoří závěry správce daně učiněné na základě dokazování v rámci daňové kontroly. Daňový řád ukládá správci daně seznámit (jakkoli) daňový subjekt s těmito závěry a dát mu prostor na ně reagovat. Osobní účast daňového subjektu při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění není nezbytně nutná, neboť ve lhůtě stanovené správcem daně může daňový subjekt na závěry správce daně reagovat, případně navrhnout doplnění dokazování. Navíc v případě značně obsáhlých kontrolních závěrů lze písemné zaslání výsledku kontrolního zjištění daňovému subjektu považovat za vhodnější, neboť pro adekvátní reakci bude zpravidla nezbytné výsledek kontrolního zjištění důkladně prostudovat. Až poté bude možné se k němu kvalifikovaně vyjádřit.
60. Soud proto ve shodě se žalovaným uzavírá, že daňový řád ani čl. 38 odst. 2 Listiny nevyžaduje, aby seznámení s výsledkem kontrolního zjištění proběhlo vždy ústně. Příléhavý je v tomto i žalovaným zmiňovaný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 6. 2014, č. j. 10 Af 74/2013-107, z něhož plyne, že „[u]stanovení § 88 odst. 2 zákona pak nepředepisuje jako jedinou možnost seznámení daňového subjektu s výsledkem kontroly formou projednání při ústním jednání.“ S ohledem na rozsáhlost kontrolních zjištění v projednávaném případě soud nepovažuje za nestandardní, že byl zástupci žalobce výsledek kontrolního zjištění zaslán elektronicky do datové schránky. Žalobce ani neuvádí, jakým způsobem by se jeho práv mělo dotknout, že s výsledkem kontrolního zjištění byl seznámen toliko písemně, nikoliv při ústním jednání.
61. Námitku proto soud považuje za nedůvodnou.

V. B. 2. Ukončení daňové kontroly

62. Dále žalobce namítal, že mu byla stanovena nepřiměřeně krátká lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a že nebyl zohledněn termín plánované dovolené jeho zástupce.
63. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu *zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.*
64. Z § 88 odst. 6 daňového řádu dále plyne, že *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.*
65. Ze správního spisu je zřejmé, že rozhodnutím ze dne 30. 6. 2016, č. j. 3108379/16/3013-60562-710302 (doručeným zástupci žalobce téhož dne) byla žalobci stanovena lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění v délce 20 dnů. Na základě první žalobcovy žádosti ze dne 1. 7. 2016 o prodloužení stanovené lhůty „do 30. září 2016, ne však dříve než do 60 dnů ode dne ústního projednání výsledku kontrolního zjištění“ správce daně rozhodnutím ze dne 12. 7. 2016, č. j. 3223643/16/3013-60562-710302 (viz č. 1. AS 47 správního spisu), lhůtu podle § 36 odst. 3 daňového řádu prodloužil o 19 dnů, tj. činila celkem 39 dnů. Takto prodloužená lhůta končila 8. 8. 2016. Dne 15. 7. 2016 žalobce opakovaně žádal o prodloužení lhůty minimálně do 31. 8. 2016, resp. žádostí ze dnů 21. 7. 2016, z 8. 8. 2016 a z 15. 8. 2016 o prodloužení do 30. 9. 2016. Žalobce se s kompletním spisovým materiálem seznámil v rámci nahlížení do spisu dne 18. 7. 2016 (viz protokol č. j. 3277789/16/3013-60562-710302 (č. 1. AS 48 spisu). Opakované žádosti o prodloužení lhůty byly správcem daně zamítnuty (rozhodnutí ze dne 26. 7. 2016, č. j. 3401520/16/3013-60561-709946 (zamítnuta žádost z 15. 7. 2016; č. 1. AS 58), ze dne 1. 8. 2016, č. j. 3508741/16/6013-60561-709946 (zamítnuta žádost z 21. 7. 2016; č. 1. AS 60), ze dne 10. 8. 2016, č. j. 3600757/16/3013-60562-710302 (zamítnuta žádost z 8. 8. 2016; č. 1. AS 63), resp. řízení o žádosti ze dne 15. 8. 2016 bylo rozhodnutím ze dne 2. 9. 2016, č. j. 3739802/16/3013-60561-709946, zastaveno (č. 1. AS 72). Sdělením ze dne 15. 8. 2016, č. j. 3617775/16/3013-60562-10302 (č. 1. AS 64), správce daně informoval žalobce, že přistupuje k ukončení daňové kontroly a vyzval jej, aby se dne 5. 9. 2016 dostavil k projednání zprávy o daňové kontrole.
66. Až dne 17. 8. 2016 zaslal žalobce správci daně podání označené jako „první dílčí vyjádření k výsledku kontrolního zjištění“. Druhé vyjádření k výsledku kontrolního zjištění zaslal žalobce správci daně dne 2. 9. 2016 (připojil výpisy z účtů, osevní postupy, faktury, stavy prasat a spotřeby krmiva a čestná prohlášení S. K., Z. V., M. M., R. D., M. J., R. S., J. K., R. D.). Třetí vyjádření k výsledku kontrolního zjištění bylo datováno 8. 9. 2016 (předložil inventurní zápis zásob vlastní výroby v letech 2010 - 2012). Při jednání dne 12. 9. 2016 byla se zástupcem žalobce (Monasi group s. r. o., zastoupený jednatelem Bc. B. J.) projednána zpráva o daňové kontrole (protokol č. j. 3850863/16/3013-60562-710602) s tím, že zástupce odepřel podpis zprávy z důvodu, že správcem daně byly účelově odmítnuty žalobcem navrhované důkazní prostředky, jednotlivá tvrzení správce daně jsou rozporuplná a ve zprávě nejsou obsažena stanoviska k navrhovaným důkazům. Správce

daně tyto výhrady nepovažoval za oprávněné a odepření podpisu zprávy vyhodnotil jako bezdůvodné (č. 1. AS 82). Sdělením ze dne 14. 9. 2016, č. j. 3884237/16/3013-60561-709946 (č. 1. AS 84), správce daně žalobce informoval, že přestože došlo k odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, nastaly účinky projednání zprávy a ukončení daňové kontroly, neboť šlo o bezdůvodné odepření podpisu dle § 88 odst. 6 daňového řádu.

67. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě 84 zdůraznil, že žalobci „byla stanovena přiměřená lhůta pro k jeho vyjádření, avšak ten lhůtu využil předně k podání různých stížností a námitek podjatosti úředních osob, (...) přičemž až do okamžiku, kdy prvostupňový správce daně hodlal daňovou kontrolu ukončit, tyto skutečnosti nijak nerozporoval a nijak proti nim nebrojil.“ Doplnil, že „veškerá podání, která odvolatel učinil v souvislosti s vyjádřením ke kontrolním zjištěním, prvostupňový správce daně zohlednil ve Zprávě o daňové kontrole a odvolací orgán ve zde řešeném odvolání, a tudíž ani nemohlo dojít k porušení práv odvolatele“ (bod 86).
68. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že projednání zprávy o daňové kontrole je třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Platí zde koncentrační princip, neboť pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění (§ 88 odst. 3 daňového řádu), nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění ani navrhopat další důkazy (viz rozsudek ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015-30). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS).
69. Z ustanovení § 88 daňového řádu jednoznačně plyne, že prostor pro doplnění a navržení důkazů má daňový subjekt pouze ve lhůtě pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. V nyní projednávaném případě lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění uplynula 8. 8. 2016, přičemž žalobce své první vyjádření k němu zaslal správci daně až 17. 8. 2016, tedy po jejím marném uplynutí, aniž by uvedl vážné a ospravedlnitelné důvody, proč své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nezaslal správci daně dříve (skutečnost, že zástupce žalobce v předmetné době čerpal dovolenou, podle soudu nepředstavuje vážný omluvitelný důvod, pro něž by správce daně byl povinen zohledňovat pozdě uplatněné důkazní návrhy na doplnění kontrolního zjištění). Přestože obsah následných vyjádření žalobce ze dnů 17. 8., 2. 9. a 8. 9. 2016 byl zahrnut do zprávy o daňové kontrole a provedení navrhovaných důkazů bylo odmítnuto s tím, že nejde o důkazy relevantní, správně mělo být podle soudu k těmto důkazním návrhům konstatováno, že se jedná o důkazy uplatněné po lhůtě plynoucí z § 88 odst. 3 daňového řádu, k nimž už správce daně

nebude před ukončením daňové kontroly přihlížet. Jak totiž přiléhavě upozorňoval žalobce, odmítnutí důkazů pro nadbytečnost nebylo na místě, pokud správce daně již několik dnů po podání odvolání předvolal některé z navrhovaných svědků.

70. Soud proto uzavírá, že pokud žalobce v projednávaném případě navrhl doplnění kontrolního zjištění až poté, co lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění marně uplynula, aniž by současně snesl ospravedlnitelné důvody, proč důkazy nenavrhoval dříve, nebyl správce daně povinen k takovýmto návrhům na doplnění dokazování přihlížet. K ukončení daňové kontroly tak došlo podle soudu v souladu se zákonem. Odepřel-li proto žalobce podepsat zprávu o daňové kontrole z důvodu, že nebyla zohledněna jeho doplňující vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a nebyly provedeny navrhované důkazy, jednalo se o bezdůvodné odepření podpisu zprávy, jehož důsledkem bylo dle § 88 odst. 6 daňového řádu řádné ukončení daňové kontroly.
71. Přisvědčit nelze ani tvrzením o formálním projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud správce daně při ústním projednání zprávy dne 12. 9. 2016 odkazoval žalobce s jednotlivými námitkami na písemné odůvodnění zprávy o daňové kontrole, nepředstavuje takový postup porušení § 88 odst. 4 daňového řádu. Jak již bylo uvedeno výše, zpráva o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně; to je nepochybně seznatelné z písemného vyhotovení zprávy o daňové kontrole. Jsou-li kontrolní závěry obsáhlejší (tak jako v nyní projednávaném případě), lze odkazy na písemné znění zprávy o daňové kontrole považovat za přiměřené, navíc v situaci, kdy celé ústní jednání, na němž byla zpráva se žalobcem projednána, trvalo přibližně 3,5 hodiny (viz protokol o projednání zprávy, č. 1. AS 82 správního spisu).
72. Nepřípadná je podle soudu rovněž argumentace žalobce, že správce daně nemohl přistoupit k ukončení daňové kontroly dříve, než rozhodl o jeho žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 8. 8. 2016. Ze správního spisu je zřejmé, že žalobce žádal o prodloužení lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění opakovaně, přičemž jeho první žádosti bylo vyhověno s tím, že lhůta byla prodloužena o 19 dnů. Pokud následně byly správci daně adresovány další obdobně formulované žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření, v nichž žalobce nerespektoval odůvodnění rozhodnutí o prodloužení lhůty ze dne 21. 7. 2016, z něhož bylo zřejmé, že dalším žádostem o prodloužení lhůty z obdobných důvodů již nebude vyhověno, nebylo povinností správce daně vyčkávat rozhodnutí o těchto opakovaných žádostech a mohl přistoupit k ukončení kontroly. Žalobce nemohl rozumně předpokládat, že jeho dalším žádostem o prodloužení lhůt bude správcem daně vyhověno, byl-li se stanoviskem správce daně o dostatečnosti lhůty pro vyjádření informován již v rozhodnutí ze dne 21. 7. 2016, jímž bylo vyhověno jeho první žádosti o prodloužení lhůty. Namísto sepisování dalších žádostí o prodloužení lhůty se žalobce mohl zaměřit na sepsání vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, čímž by se vyhnul tomu, že daňová kontrola bude ukončena bez jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Pokud zástupce žalobce zvolil jinou procesní taktiku, musí nést negativní důsledky toho, že návrhy na doplnění dokazování zaslané správci daně po stanovené (a rovněž prodloužené) lhůtě pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nebudou v rámci daňové kontroly zohledněny.
73. Soud neshledal důvodnou ani argumentaci, že k ukončení kontroly nemohlo dojít 15. 8. 2016, neboť až dne 18. 7. 2016 se žalobce seznámil s celým rozsáhlým spisovým materiálem. Žalobci bylo seznámení s výsledkem kontrolního zjištění doručeno 30. 6. 2016 a byl vyzván k vyjádření ve lhůtě 20 dnů (než byla lhůta na základě žalobcovy

žádosti rozhodnutím ze dne 21. 7. 2016 o dalších 19 dnů prodloužena). Pokud se za této situace žalobce dostavil k nahlížení do spisu až 18. 7. 2016 (aniž by vysvětlil důvody, proč tak nemohl učinit dříve), nesl riziko toho, že po seznámení se se spisovým materiálem mu bude zbývat jen zlomek správcem daně stanovené lhůty pro vyjádření. Významná je rovněž skutečnost, že následně došlo k prodloužení lhůty pro vyjádření až do 8. 8. 2017. Podle soudu tak měl žalobce dostatečný časový prostor pro formulaci aspoň základních výhrad proti výsledku kontrolního zjištění a pro případné navrhnutí důkazů k doplnění dokazování.

74. Nerozhodný je v této souvislosti i fakt, že zástupce žalobce měl v daném termínu čerpat řádnou dovolenou. Tato skutečnost byla podle soudu řešitelná sepisem příslušného podání před nástupem na dovolenou, případně zastupitelností osob podílejících se na podnikání žalobcova zástupce. Ani z tohoto důvodu soud lhůtu pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nepovažuje za nepřiměřenou.
75. Žalobce se mylí rovněž v tom, že správce daně nemohl přistoupit k ukončení daňové kontroly, aniž měl k dispozici jediné vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění. Vyjádření k výsledku kontrolního zjištění je právem, nikoliv povinností daňového subjektu. *„Pokud však daňový subjekt tohoto svého práva nevyužije, kontrolní zjištění, s nímž byl seznámen, bude konečným výsledkem daňové kontroly, a vyplývají-li z něj důvody pro vydání rozhodnutí o daňové povinnosti, bude takové rozhodnutí na základě takto konečného výsledku daňové kontroly vydáno“* (viz Žiškova, M. in Baxa, J. a kolektiv. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Nedoložení vyjádření daňového subjektu tedy neznemožňuje správci daně ukončit daňovou kontrolu.
76. Obstát nemůže ani námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu při ukončení daňové kontroly, neboť to byl právě žalobce, na němž spočívalo důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu a v jehož zájmu bylo navrhnout doplnění dokazování. Pokud tak učinil po uplynutí lhůty k vyjádření (§ 88 odst. 3 daňového řádu), nemůže s úspěchem namítat, že skutkový stav nebyl zjištěn dostatečně.
77. Za dané situace jsou nepřipadné i námitky žalobce o účelovém ukončení daňové kontroly a nemožnosti prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Z předmětného ustanovení plyne, že *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně*. Vzhledem k tomu, že soud výše (viz zejm. body 69 až 72) neshledal pochybení správce daně při ukončení kontroly, je nutno vycházet z toho, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně byla vydáním dodatečných platebních výměrů ze dne 14. 9. 2016 o jeden rok prodloužena.
78. Pro doplnění soud uvádí, že přestože k návrhům na doplnění dokazování zaslaným správcem daně po uplynutí lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nebyl prvostupňový správce daně povinen přihlížet, žalobce je zopakoval v podaném odvolání a většina z navrhovaných důkazů byla v odvolacím řízení provedena, resp. byl učiněn pokus o jejich provedení. Odvolací řízení je založeno na apelačním principu, dle kterého odvolací daňový orgán, má-li napadené rozhodnutí správce daně za nezákonné nebo nesprávné, může tyto vady sám napravit, a to včetně nového zjištění skutkového stavu [viz § 115 odst. 1 a § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, případně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, č. 2026/2010 Sb. NSS], s nímž je povinen před vydáním odvolacího rozhodnutí daňový subjekt seznámit.

Řízení před správcem daně tedy tvoří s řízením před odvolacím orgánem jeden celek, proto i dokazování provedené v rámci daňové kontroly je nutné chápat v souhrnu s doplněním dokazování v odvolacím řízení. Práva žalobce navrhnout doplnění důkazů tak nebyla v daňovém řízení nijak krácena.

79. Odkazuje-li žalobce v této souvislosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2008, č. j. 7 Afs 71/2008-78, závěry tohoto rozsudku na věc nejsou aplikovatelné, jelikož se týkal přípustnosti opakované daňové kontroly; o tu se však v projednávané věci nejednalo. Stejně tak nepřipadný je odkaz žalobce i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005-53, neboť ten řešil situaci, kdy zpráva o daňové kontrole byla s daňovým subjektem projednána až po vydání rozhodnutí. Jak však soud uvedl výše, v předmětné věci byla zpráva o daňové kontrole se žalobcem projednána 12. 9. 2016 a dodatečné platební výměry byly vydány dva dny poté, 14. 9. 2016.

V. C) Namítané vady odvolacího řízení

80. Pochybení v odvolacím řízení spatřoval žalobce v tom, že doplnění dokazování po podání odvolání prováděly tytéž oprávněné úřední osoby, které vedly dokazování v rámci daňové kontroly, což podle něj odporuje § 113 odst. 2 daňového řádu a z něj plynoucího devolutivního účinku. Namítal rovněž vadu při posouzení jeho žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření k seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení. Brojil rovněž proti neumožnění korespondenčního nahlížení.
81. Z § 113 odst. 1 daňového řádu plyne, že *správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, a) rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4, b) rozhodne o odvolání sám, pokud mu vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítno a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4, nebo c) odvolání zamítno a zastaví odvolací řízení, pokud je podané odvolání nepřipustné nebo bylo podáno po lhůtě. Podle odstavce 2 nemůže-li správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní o nezbytné úkony. Odstavec 3 pak stanoví, že pokud správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání nerozhodne sám, postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu.*
82. Podle § 115 daňového řádu *může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty (odstavec 1). Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele (odstavec 2). Lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání (odstavec 3). Po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží (odstavec 4).*

V. C. 1. K namítanému porušení § 113 odst. 2 daňového řádu

83. Postup správního orgánu I. stupně po podání odvolání upravuje § 113 daňového řádu. Prvostupňový správce daně si po podání odvolání nejprve vyhodnotí, zda sám vydá autoremedurní rozhodnutí a podanému odvolání vyhoví, případně odvolací řízení zastaví, jsou-li splněny podmínky stanovené v § 113 odst. 1 daňového řádu. V jiných případech (zejména má-li za to, že odvolání není důvodné), ho předloží s předkládací zprávou k rozhodnutí nadřízenému orgánu, přičemž před tím je oprávněn doplnit řízení o „nezbytné úkony“.
84. Literatura k tomu uvádí, že „[n]ení cílem ustanovení, aby správce daně poté, co provede roční daňovou kontrolu a doměří daň, v rámci doplnění odvolacího řízení o nezbytné úkony prováděl další, několikaměsíční doplňování dokazování“ (viz Rozehnal, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019). Obdobně M. Žiškova uvádí, že „daňový řád blíže nevymezuje, jaké úkony považuje za nezbytné a v jakém rozsahu může správce daně řízení doplňovat. Nicméně z toho plyne, že doplnění odvolání činí pro účely zvážení možnosti vydat autoremedurní rozhodnutí a že oním rámcem, v němž se mohou doplňované úkony pohybovat, jsou odvolací důvody a jimi určený rozsah přezkumu správcem daně. Rozsah oprávnění správce daně doplňovat podklady, a vytvářet si tak předpoklady pro odstranění vad původního rozhodnutí a vad předchozího řízení v rámci autoremedury je novou právní úpravou vymezen podstatně úžeji, než judikatura dovodila z předchozí právní úpravy.“ (Žiškova, M. in Baxa, J. a kol. *opus cit.* výše).
85. Posouzení, zda se jedná o nezbytné úkony či nikoliv, je v diskreci prvostupňového správce daně. Ten na základě podaného odvolání a předchozího průběhu řízení vyhodnotí, zda je na místě doplnit dokazování (např. má-li za to, že by mu tento postup stejně byl uložen nadřízeným správcem daně ve smyslu § 115 daňového řádu). Doplnění o nezbytné úkony by nemělo být nepřiměřeně časově náročné, aby nadřízený orgán poté, co mu bude věc předložena k rozhodnutí, měl dostatečný prostor případně dále dokazování doplnit a rozhodnout ve lhůtě pro stanovení daně.
86. Se žalobcem lze souhlasit v tom, že prvostupňový správce daně po podání odvolání poměrně rozsáhle dokazování doplňoval. To však nebylo způsobeno tím, že by se snažil „dohnat“ nedostatečně zjištěný skutkový stav v rámci daňové kontroly, ale právě skutečností, že žalobce navrhl doplnění dokazování až po uplynutí lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. V takovém případě se předmětné návrhy důkazů v podstatě přesunuly až do fáze odvolacího řízení a správce daně vyhodnotil jejich provedení jako nezbytné před tím, než věc postoupil nadřízenému orgánu k rozhodnutí o odvolání. Uvedený postup podle soudu nepředstavuje procesní pochybení, naopak vyplývá ze skutkových okolností projednávaného případu. Podle soudu je totiž vysoce pravděpodobné, že pokud by prvostupňový správce daně navrhované důkazy neprovedl (či se o jejich provedení nepokusil), uložil by mu jejich provedení nadřízený orgán v intencích § 115 odst. 1 daňového řádu. Přesun dokazování až do odvolacího řízení je tak přičitatelný především žalobci, který navrhl provedení důkazů až po uplynutí lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Nadto žalobce ve svých podáních nijak nevysvětlil, jakým způsobem by do jeho práv měla zasahovat skutečnost, že po podání odvolání prováděl úkony v rámci dokazování prvostupňový správce daně. Námitka porušení § 113 odst. 2 daňového řádu tak důvodná není.
87. Dále žalobce zpochybňoval skutečnost, že po podání odvolání činily procesní úkony související s doplněním dokazování tytéž úřední osoby, které prováděly daňovou kontrolu (Ing. J. Š., Bc. R. H.). K tomu odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Ústí

nad Labem ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014-62, z něhož vyplývá, že pověřili odvolací orgán prvostupňového správce daně k doplnění dokazování podle § 115 odst. 1 daňového řádu, musí tyto úkony činit jiné osoby než ty, provádějící tyto úkony v rámci prvostupňového řízení. Se závěrem vysloveným v rozsudku č. j. 15 Af 8/2014-62 se soud neztotožňuje. Krajský soud v Ústí nad Labem uvedený závěr dovodil z nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 493/06, č. 79/2007 Sb. ÚS, a z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2016, č. j. 3 Afs 53/2015-117. Z citované judikatury však podle soudu plyne toliko požadavek na striktní oddělení úředních osob, které o věci rozhodují (v rámci čehož provádějí i hodnocení důkazů) v dané fázi řízení, nikoliv rovněž na to, aby osoby rozhodující v prvním stupni nemohly činit v další fázi řízení žádné procesní úkony, např. úkony směřující k doplnění dokazování. Podle soudu je zásadní, že úřední osoby provádějící daňovou kontrolu se nepodílely na hodnocení důkazů odvolacím orgánem. Skutečnost, že se tytéž úřední osoby účastnily procesu dokazování i po podání odvolání, proto nepředstavuje v dané věci porušení zásady dvojinstančnosti, ani jiné procesní pochybení.

88. Navíc, i pokud by byl správný závěr rozsudku č. j. 15 Af 8/2014-62, jehož se žalobce dovolává, bylo by nutno vážít, zda případná vada řízení spočívající v tom, že se na doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení podílely tytéž úřední osoby, jež prováděly daňovou kontrolu, může mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jak již soud výše uvedl, osoby prvostupňového správce daně důkazy provedené v rámci odvolacího řízení nehodnotily, pouze je realizovaly. Hodnocení provedl v konečné fázi odvolací orgán (konkrétně Mgr. Bc. T. M.). Ani pokud by tedy došlo k pochybení, nejednalo by se o vadu, která by mohla ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Ostatně ani v tomto případě žalobce nijak nekonkretizoval, jakým způsobem by tato skutečnost mohla zasahovat do jeho práv, či v čem by samotné provedení důkazů zmíněnými osobami bylo vadné či nesprávné.
89. Námitka tak není důvodná.
V. C. 2. K namítanému porušení § 115 odst. 2 daňového řádu
90. Žalobce rovněž vytýkal žalovanému, že řízení o jeho žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení bylo zastaveno pro bezpředmětnost.
91. Ze správního spisu je zřejmé, že žalovaný dne 16. 10. 2017, pod č. j. 44613/17/5300-21444-712153, vydal seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. V něm informoval žalobce o výsledcích dokazování provedeného v odvolacím řízení a stanovil mu lhůtu pro vyjádření v délce 15 dnů. Předmětné sdělení bylo doručeno žalobci 17. 10. 2017. Přípisem z téhož dne žalobce požádal mj. o prodloužení lhůty k vyjádření do 30. 11. 2017. Rozhodnutím ze dne 23. 10. 2017, č. j. 45345/17/5300-21444-712153, žalovaný řízení o žádosti ze dne 17. 10. 2017 zastavil s tím, že lhůtu vyplývající z § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit, neboť jde o lhůtu, s níž zákon spojuje zánik práva navrhnout doplnění důkazních prostředků. Dne 1. 11. 2017 žalobce učinil „předběžné vyjádření“ a navrhl provedení dalších důkazních prostředků. K doplnění dokazování žalovaný nepřistoupil a namísto toho dne 22. 11. 2017 vydal žalobou napadené rozhodnutí.
92. Jak žalobce správně upozorňuje, výkladem § 115 odst. 2 daňového řádu se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31. V něm zdůraznil, že

lhůty uplatňované při správě daní se rozlišují na ty, které obligatorně stanoví zákon (lhůty zákonné), a lhůty, které může fakultativně stanovit správce daně (lhůty správcovské). Se zákonnými lhůtami je v textu zákona vždy spojen nějaký účinek, jejich délka a běh jsou určeny přímo zákonem a měnit je lze pouze tehdy, připouští-li to explicitně zákon. Oproti tomu lhůty správcovské jsou lhůty, které stanoví správce daně, ať už na základě výslovného zmocnění zákona, nebo v rámci obecné pravomoci. Text § 115 odst. 2 daňového řádu umožňuje správci daně stanovit daňovému subjektu určitou lhůtu pro vyjádření. Prostor pro jeho diskreci ohraničuje odstavce 3, dle kterého může být tato lhůta maximálně patnáctidenní. Na základě tohoto zákonného zmocnění správce daně uváží, jak dlouhou lhůtu v konkrétním případě stanoví. Lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou správcovskou, nikoliv zákonnou. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dovedl, že předmětnou lhůtu lze prodloužit. Zmínil, že ve znění účinném do 28. 2. 2011 bylo v § 115 odst. 3 uvedeno, že „*lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů a nelze ji prodloužit*“. Novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 30/2011 Sb. byla předmětná část z ustanovení § 115 odst. 3 vypuštěna. Podle novelizovaného znění tak nic nebrání možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 prodloužit za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu. Nejvyšší správní soud odmítl argumentaci, že uplynutím předmětné lhůty dochází k zániku práva vyjádřit se k hodnocení důkazů odvolacím orgánem. Uzavřel, že úprava obsažená v § 36 odst. 5 daňového řádu se vztahuje na uplynutí lhůty, v důsledku něhož dochází k zániku hmotného práva. V případě lhůty pro uplatnění procesního práva (např. lhůta pro vyjádření se k podkladům) se § 36 odst. 5 neuplatní a takovou lhůtu prodloužit lze.

93. V projednávaném případě byla žalobci stanovena patnáctidenní (tj. maximální zákonem předvídaná) lhůta pro vyjádření, případně navrzení nových důkazních prostředků dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Její konec připadal na 1. 11. 2017. Žalobce požádal o prodloužení lhůty, nicméně žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 10. 2017, č. j. 45345/17/5300-21444-712153, řízení o žádosti zastavil z důvodu, že je zjevně nepřipustná. To bylo žalobci oznámeno 24. 10. 2017, tedy ještě před uplynutím lhůty. Přestože tedy z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 321/2016-31 plyne, že žalobcova žádost o prodloužení lhůty měla být věcně posouzena, lze podle soudu na rozhodnutí o zastavení řízení o této žádosti materiálně nahlížet jako na rozhodnutí o neprodloužení lhůty, tedy nevyhovění žádosti. Pokud bylo takové negativní rozhodnutí žalobci doručeno před uplynutím lhůty k vyjádření, na běh lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu to nemělo vliv a žalobce byl oprávněn vyjádřit se k doplnění odvolacího řízení do 1. 11. 2017 (§ 36 daňového řádu). To také žalobce učinil a žalovaný se v napadeném rozhodnutí s jeho vyjádřením a zde uplatněnými důkazními návrhy vypořádal. Skutečnost, že žalovaný při posuzování žádosti o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu pochybil, pokud se žádosti odmítl zabývat věcně a řízení o ní zastavil, způsobuje vadu řízení, která však v daném případě neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Není tedy rozhodné, že napadené rozhodnutí bylo vydáno před rozhodnutím Generálního finančního ředitelství o odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení. Soud je přesvědčen, že v kontextu celého posuzovaného případu byla patnáctidenní lhůta pro vyjádření, která je maximální lhůtou stanovenou zákonem (§ 115 odst. 3 daňového řádu), přiměřená okolnostem případu.

94. Námitka tak není důvodná.

V. C. 3. K namítanému pochybení při neumožnění korespondenčního nahlížení

95. Žalobce spatřoval pochybení rovněž v tom, že mu na základě žádosti z 1. 11. 2017 a opakovaně z 28. 11. 2017 nebyla poskytnuta část spisového materiálu, konkrétně úřední záznam ze dne 26. 2. 2016 včetně příloh.
96. Nahlížení do spisů a poskytování opisů (výpisů) z nich upravuje § 66 a § 67 daňového řádu. Podle § 66 odst. 1 daňového řádu *je daňový subjekt oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací; za stejných podmínek je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech. Z odstavce 4 pak plyne, že oprávnění nahlédnout do spisu lze využít v úředních hodinách pro veřejnost, pokud správce daně nepřipustí nahlížení do spisu i v průběhu pracovní doby mimo úřední hodiny pro veřejnost.*
97. *Na žádost daňového subjektu pořídí správce daně z části spisu, do níž lze nahlížet, doslovné opisy, kopie, výpisy nebo potvrzení o skutečnostech v ní obsažených a vydá je daňovému subjektu (§ 67 odst. 3 daňového řádu).*
98. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, plyne, že „[p]okud má daňový subjekt nárok nahlédnout do spisu, včetně pořizování opisů a výpisů z písemností v něm uložených, není důvod mu odepírat zaslání takové písemnosti (výkazu nedoplatků) poštou. Příčilo by se to smyslu citované právní úpravy a její aplikace“ (viz rozsudek ze dne 22. 5. 2008, č. j. 2 Ans 6/2007-101). Uvedený závěr týkající se výkladu zákona o správě daní a poplatků je použitelný i pro úpravu nahlížení do spisu, resp. pořizování kopií z něj podle daňového řádu, jak potvrdil Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 28. 3. 2013, č. j. 45 Af 15/2012-29. Zmínil, že podle daňového řádu lze právo nahlížet do spisu (§ 66 daňového řádu) vykonat pouze fyzicky u správce daně. Využít lze však rovněž práva na pořizování doslovných opisů či kopií z té části spisu, do které lze nahlížet (§ 67 odst. 3 daňového řádu). Takové právo je však podle Krajského soudu v Praze „omezeno základními zásadami daňového řízení, a to zásadou vzájemné spolupráce správce daně a daňových subjektů (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a zejména pak zásadou hospodárnosti řízení, podle níž správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady (§ 7 odst. 2 daňového řádu), a to ani samotnému správci daně. Z těchto zásad je třeba učinit závěr, že tam, kde by zaslání listin z daňového spisu bylo neúměrně nákladné, nelze právo na pořizování doslovných opisů, kopií, výpisů nebo potvrzení o skutečnostech ve spise obsažených realizovat absenčním způsobem, ale v souladu se zásadou spolupráce je správce daně oprávněn po daňovém subjektu vyžalovat osobní součinnost.“
99. V daném případě soud souhlasí se žalovaným, že požadavek žalobce na zaslání dokumentu zahrnujícího úřední záznam (2 strany) včetně 265 stran příloh korespondenčním způsobem byl nevhodný, neboť tak obsáhlý materiál nebylo možné jednoduše zaslat zástupci žalobce emailem či do datové schránky. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce měl sídlo v Brně, kde sídlí i žalovaný, lze považovat za standardní a přiměřené, aby se dostavil k osobnímu nahlížení do spisu k žalovanému, pokud hodlal do předmětného dokumentu (správního spisu) nahlížet.
100. Námitka tak není důvodná.
101. Nedůvodné jsou i výtky ohledně absence úředního záznamu ve spise o tom, že byl oprávněným úředním osobám znám kontrolní spis AGRO Žádovice. Pokud jde o skutečnosti známé správnímu orgánu z úřední činnosti (§ 50 odst. 1 správního řádu), není nutné trvat na tom, aby o jejich „znalosti“ byl učiněn záznam do správního spisu

(přiměřeně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2011, č. j. 1 As 33/2011-58). Navíc žalobce ve svých podáních opakovaně žádal o využití informací z daňové kontroly ve věci AGRO Žádovice; je tak nepochybné, že správním orgánům byly závěry z kontroly tohoto daňového subjektu známy.

102. Na žalobcovy osobní invektivy vůči odbornosti oprávněné osoby žalovaného soud nehodlá nijak reagovat, neboť taková argumentace není pro posouzení věci relevantní a nemá v podáních adresovaných soudu své místo.

V. D) K nároku na odpočet DPH z jednotlivých obchodních transakcí

103. Žalobce brojí dále proti postupu žalovaného, který odmítl provést svědecké výpovědi, jež byly navrhovány v doplnění odvolání ze dne 25. 8. 2017 a rovněž v podání z 1. 11. 2017. Nesouhlasí rovněž s tím, že mu byl odmítnut nárok na odpočet z předmětných zdanitelných plnění a má za to, že v daňovém řízení uskutečnění zdanitelných plnění prokázal.

V. D. 1. Skutkové okolnosti případu

104. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti. Dne 5. 12. 2013 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 až prosinec 2012.
105. Vzhledem k tomu, že se správci daně nepodařilo uskutečnění šetřených transakcí ověřit u dodavatelů (byli nekontaktní, nepodávali daňová přiznání), výzvou ze dne 9. 10. 2014 vyzval žalobce k prokázání, že přijatá zdanitelná plnění byla deklarovanými dodavateli skutečně dodána a že byla použita v rámci ekonomické činnosti.
106. Dne 12. 9. 2016 byla se zástupcem žalobce projednána zpráva o daňové kontrole, v níž správce daně odmítl žalobci nárok na odpočet DPH z výše specifikovaných zdanitelných plnění. Ve zprávě o daňové kontrole prvostupňový správce daně shrnul, že předložené listinné důkazy (objednávky, dodací listy a kupní smlouvy) v daném případě neprokázaly uskutečnění zdanitelných plnění, neboť např. u nákupu hnojiv nebyly doloženy důkazy o faktickém dodání (přepravě) zboží, suroviny byly nakupovány od neznámých společností (nikoliv od zavedených společností specializujících se na danou oblast, které žalobci standardně poskytují množstevní slevy a odložené splatnosti faktur). Nesrovnalosti panovaly rovněž u hotovostních úhrad. Přijetí plnění v podobě hnojiv podle správce daně neprokázala ani žalobcem vedená evidence hnojení, z níž vyplývá toliko evidence, nikoliv skutečná spotřeba jednotlivých hnojiv (např. strana 41 zprávy č. j. 3624886/16/3013-60562-710302). Pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu od předmětných dodavatelů byly v podstatě totožné: dodavatelé byli nekontaktní a nebylo možné ověřit faktické uskutečnění jednotlivých plnění, jde o dodavatele, kteří předmětné zboží a služby museli nakoupit, k reálné činnosti dodavatelů nebyly zjištěny žádné indicie, neměli webové stránky, jednalo se o nové společnosti bez historie a zkušeností. Žalobce, který se dlouhé roky pohybuje v zemědělství, s nimi přesto uskutečňoval milionové transakce, aniž by si zjistil bližší informace a zajistil relevantní důkazy o transakcích, z nichž by bylo možné ověřit existenci a původ zboží. Úhrad byly většinou provedeny netransparentně v hotovosti, což nezanechává auditní stopu. K provedení úhrad žalobce ani neměl dostatek finančních prostředků v pokladně, což úhrady zcela znevěrohodňuje. Pokud byly provedeny úhrady bezhotovostně, finanční prostředky byly obratem vybrány v hotovosti. Způsob placení tak posiluje podezření o tom, zda se předmětné transakce

uskutečnily v souladu s tvrzením daňového subjektu a v rámci běžného obchodního styku (viz strana 34 zprávy o daňové kontrole).

107. Dne 14. 9. 2016 proto správce daně dodatečnými platebními výměry doměřil DPH žalobci (viz bod 2 rozsudku). Na základě podaného odvolání byl doplněn skutkový stav mj. o výsledch R. S. a dne 22. 11. 2017 bylo vydáno napadené rozhodnutí.
108. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobce ve vztahu k plněním, u nichž byl odmítnut nárok na odpočet „*předložil pouze formální doklady, které blíže neprokazovaly skutečnosti ohledně faktického průběhu a okolností zkoumaných zdanitelných plnění a které tedy nevyvrátily pochybnosti správce daně, zda se tato plnění opravdu uskutečnila tak, jak odvolatel tvrdil (...). Z dalších poznatků prvostupňového správce daně pak vyplývá, že šetřené společnosti (až na PAPV Trading) standardně obchodovaly s jinými komoditami, než jaké byly předmětem šetřených plnění. Rovněž skutečnost, že odvolatel v případě nákupu zemědělských komodit obvykle obchodoval standardně s určitým stabilním okruhem obchodních partnerů (...), mezi které šetřené společnosti nespádají, rozhodně na věrohodnosti pouze formálním důkazním prostředkům nepřidává, neboť veškeré obchodní případy s těmito „nestandardními“ obchodníky vykazují stejné nestandardní a pochybné znaky – (...) tyto společnosti obchodovaly převážně s jinými komoditami, vůči správci daně jsou nekontaktní a stejně tak i jednatele šetřených společností.*“ (viz bod 43 napadeného rozhodnutí).
109. Doplnil (viz body 44 až 48 rozhodnutí), že doklady o úhradách samy o sobě nepředstavují důkazní prostředky prokazující uskutečnění zdanitelných plnění deklarovanými dodavateli, ale pouze uskutečnění peněžních přesunů od jednoho subjektu k druhému. Hotovostní platby byly rozděleny do více částí, což svědčí o obcházení denního limitu pro hotovostní platby stanoveného zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. O nestandardnostech svědčí podle žalovaného i fakt, že bylo předloženo potvrzení o hotovostní platbě, která ve skutečnosti nebyla uskutečněna; předmětný doklad byl vytvořen nejspíš omylem. Shodně jako prvostupňový správce daně shledal žalovaný rozpory rovněž ve skutečnosti, že v některých dnech, kdy měla být platba v hotovosti provedena, pokladna žalobce neobsahovala předmětnou finanční hotovost (vykazovala záporný stav). Provedení úhrady tak podle účetních dokladů nebylo možné (např. faktura č. pf2011089). Jiná faktura naopak nebyla uhrazena, přestože bylo deklarováno dodání předmětného zboží.
110. K dokladům týkajícím se obchodování s hnojivy a osivy žalovaný zdůraznil, že obchody probíhaly ve velkém množství (desítky tun), z čehož je zřejmá potřeba nákladní přepravy pro dodání zboží. Doklad o této přepravě předložen nebyl, přestože je běžné, že během nákladní přepravy jsou standardně předávány doklady prokazující její uskutečnění. Dodací listy k obchodním případům s dodavateli Datapark, Agro-Invest a J&K nevyhodnotil žalovaný jako věrohodné, neboť podpisy dodavatelů na nich se neshodují s podpisovými vzory jednatelů jednotlivých společností ve sbírce listin, navíc předmětné společnosti neměly zaměstnance a není tak zřejmé, jaké jiné osoby by dodací listy podepsaly. Žalobce nekonkretizoval, která společnost přepravu prováděla, a tuto skutečnost nebylo možné ověřit ani u dodavatelů. Doklady o následném prodeji zboží žalobcem nemohou prokázat jeho pořízení od deklarovaného dodavatele, neboť i žalobce sám byl pěstitelem. K evidenci hnojení pak žalovaný konstatoval, že „*vypovídá toliko o množství a druhu hnojiva, které mělo být použito do půdy, a nikoli která korporace předmětná hnojiva dodala. Navíc se jedná o evidenci vytvořenou odvolatelem a vzhledem ke skutečnosti, že o předmětných obchodních transakcích existují důvodné pochybnosti a zároveň trpí výše*

uvedenými nestandardnostmi, nelze takové evidenci přičítat přílišnou důvěryhodnost.“ (viz bod 50 napadeného rozhodnutí).

111. Čestná prohlášení S. K., Z. V., M. M., R. D., M. J., R. S. a R. D. nevyhodnotil žalovaný v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudky č. j. 1 Afs 77/2005-43 a č. j. 9 Afs 139/2013-30) jako relevantní důkazní prostředky. Šlo o prohlášení zcela obecná, bez popisu konkrétních relevantních okolností.
112. V odvolacím řízení byl vyslechnut svědek R. D., jednatel AutoAgro. Žalovaný jeho výpověď vyhodnotil jako nevěrohodnou a předem připravenou (viz body 60 – 64 napadeného rozhodnutí). Svědek totiž *„v případě konkrétních dotazů k obchodní spolupráci společnosti AutoAgro (...) odpovídal ochotně a přesně, včetně detailních skutečností, avšak v obecné rovině o celkové ekonomické činnosti společnosti AutoAgro buď odmítal odpovídat, nebo si již na dotazované skutečnosti nepamatoval.“* Svědecká výpověď podle žalovaného byla rovněž v rozporu se skutkovým stavem zjištěným prvostupňovým správcem daně.
113. Žalovaný proto uzavřel, že žalobce *„předloženými důkazními prostředky neposkytl celistvý a bezrozporný obraz o průběhu šetřených obchodních transakcí a bez jakýchkoli nejasností a mezer neprokázal, že zkoumaná zdanitelná plnění pro něj opravdu uskutečnily korporace Datapark, Agro-Invest, AutoAgro, J&K a PAPV, jak tvrdil“* (viz bod 76). Podle žalovaného tedy neprokázal splnění podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet dle § 72 a 73 zákona o DPH.
V. D. 2. K prokázání uskutečnění zdanitelných plnění
114. Předmětem sporu v dané věci je skutečnost, zda žalobce prokázal, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů v tvrzeném rozsahu, resp. zda prokázal oprávněnost uplatnění nároků na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 zákona o DPH.
115. Soud se nejprve obecně zabýval naplněním podmínek pro uznání nároku na odpočet a zákonností odmítnutí navrhovaných důkazů. Poté se vyjádřil jednotlivě k uskutečnění plnění deklarovanými dodavateli.
116. Hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet vyplývají z § 72 a 73 zákona o DPH. V rámci hmotněprávních podmínek (§ 72 zákona o DPH) správce daně zjišťuje, zda plnění bylo opravdu uskutečněno a zda bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 12. 2012, *Bonik EOOD*, C-285/11, bod 31). Formální podmínky vyplývají z § 73 odst. 1 zákona o DPH, který stanoví, že nárok na odpočet prokazuje plátce daňovým dokladem, který vystavil plátce a který splňuje náležitosti stanovené zákonem o DPH.
117. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103 (všechna citovaná rozhodnutí správních soudů dostupná na www.nssoud.cz), vyložil, že *„jakkoliv z § 73 odst. 1 ZDPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat.“* Obdobně Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 23. 10. 2013, č. j. 57 Af 7/2012 - 68, konstatoval,

že „vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.“

118. Žalobce namítá, že pokud správce daně a žalovaný nezpochybňovali, že plnění bylo poskytnuto, ovšem činí sporným jeho poskytnutí deklarovaným dodavatelem, měl být v souladu s judikaturou SDEU (rozsudek ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stehcamp*) a s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, ve věci *Stavebnictví Melichar*, nárok na odpočet žalobci přiznán.
119. S touto argumentací soud nesouhlasí. Nesplnění hmotněprávních podmínek (neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele) je podle soudu primárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně. Není-li tato skutečnost daňovým subjektem řádně prokázána, nezkoumá správce daně účast na daňovém podvodu; ta přichází v úvahu pouze tehdy, je-li prokázáno splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Důkazní břemeno k prokázání přijetí zdanitelných plnění, tak jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, tj. v tvrzené výši a od deklarovaného dodavatele, tedy nese daňový subjekt (§ 92 odst. 3 daňového řádu).
120. Uvedené vyplývá rovněž z judikatury SDEU, např. z rozsudku ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06*, C-516/14, bod 46, podle něhož „je na osobě povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, aby prokázala, že splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, bod 37). Daňové orgány tak mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba přiznat požadovaný daňový odpočet, či nikoliv (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 35).“ Obdobný závěr SDEU vyslovil rovněž v rozsudku ze dne 21. 11. 2018, *Vădan*, C-664/16, bod 44, aj.
121. S ohledem na výše uvedené se soud ztotožňuje se žalovaným, že žalobce u sporných obchodních transakcí neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů. Pokud správce daně uváděl, že bylo prokázáno přijetí služeb či plnění, nebylo současně prokázáno jejich přijetí v tvrzeném rozsahu (např. u reklamních služeb od PAPV), případně panovaly pochybnosti o jejich dodání deklarovaným dodavatelem.
122. V předmětné věci je zásadní zohlednit veškeré okolnosti případu. Bylo zdůrazněno, že přestože žalobce dlouhodobě podniká v oblasti zemědělství a má standardní okruh svých dodavatelů, začal obchodovat s dodavateli novými, u nichž se vyskytly podezřelé okolnosti (platby převážně v hotovosti, pokud bezhotovostně, finanční prostředky byly obratem vybírány v hotovosti, dodavatelé byli nekontaktní, sídlili na adresách virtuálního sídla, se správcem daně nekomunikovali, proto nebylo možné ověřit dodání předmětných plnění apod.). Okolnosti zahájení obchodní spolupráce s těmito novými obchodními partnery nebyly žalobcem nijak vysvětleny. Správci daně byly v průběhu kontroly předloženy písemné doklady (faktury, smlouvy, doklady o přijatých platbách atd.), u nichž však rovněž byly zjištěny pochybnosti (platby v hotovosti měly být realizovány v době, kdy v pokladně žalobce nebyla k dispozici potřebná hotovost, nárok na odpočet byl uplatněn o několik měsíců dříve, než byl vystaven daňový doklad a než mělo k předmětnému plnění dojít aj.). Pokud žalobce předkládal k prokázání přijetí hnojiv svoji

evidenci hnojení, ta podle soudu nemohla bez pochyb prokázat přijetí deklarovaného objemu hnojiv a jeho použití při žalobcově podnikání, neboť byla vytvořena žalobcem a teoreticky do ní mohlo být zaevidováno libovolné použití hnojiv. Rovněž osevňovací postupy, které jsou součástí správního spisu, byly vytvořeny žalobcem. Panují-li totiž vážné pochybnosti o dodání předmětných plnění (viz výše), nemohou pouze důkazy vytvořené žalobcem bez spojení s objektivními důkazy majícími původ od třetích osob prokázat přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů.

123. Pokud správce daně k plněním týkajícím se dodání hnojiv doplňoval, že jiné doklady než evidence hnojení a vystavené faktury nebyly doloženy (např. příbalové letáky), je nutné zohlednit, že jeho požadavek na doplnění důkazních prostředků byl motivován právě zjištěnými nestandardnostmi. Správce daně požadoval předložení důkazního prostředku, který by byl vytvořen třetí stranou (subjektem odlišným od žalobce) a byl by schopen relevantním způsobem dodání hnojiv prokázat. Žalobce má jistě pravdu v tom, že mu žádný právní předpis neukládá uchovávat příbalové letáky či etikety hnojiv. Na druhou stranu však z právního předpisu plyne, že daňový subjekt je povinen zajistit si takové důkazy (jakékoliv), které jednoznačně prokáží důvodné uplatnění nároku na odpočet. To žalobce v daném případě nezajistil, neboť jím předkládané důkazy finanční orgány správně vyhodnotily jako nedostatečné pro prokázání uskutečnění sporných zdanitelných plnění.
124. Co se týče čestných prohlášení předkládaných v daňovém řízení, zde soud odkazuje na argumentaci žalovaného obsaženou v bodě 55 napadeného rozhodnutí. Platí, že „*tvrzení třetí osoby, zachycené v písemné formě bude bezesporu důkazním prostředkem, který musí být správcem daně vyhodnocen. Nicméně ani prohlášení třetí osoby nemůže zpravidla samo o sobě doložit výdaj v určité výši*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013-30). Správní orgány k obsahu čestných prohlášení přihlédly, nicméně uzavřely, že pro svoji obecnost a při zohlednění výše zmíněných nestandardností neprokazují dodání plnění deklarovanými dodavateli. S tím se soud ztotožňuje.
125. Uváděl-li žalobce v replice, že nebyly respektovány závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, soud se s ním neztotožňuje. Z předmětného rozsudku plyne, že daňový subjekt nelze vyzývat k prokázání skutečností týkajících se subdodavatelů jeho dodavatele. To však správce daně po žalobci nepožadoval. Vyzýval jej toliko k prokázání uskutečnění jeho obchodních případů, u nichž si nárokoval odpočet daně. Pokud žalobce svoji důkazní povinnost nesplnil, nelze mu deklarovaný nárok na odpočet přiznat.

V. D. 3. K odmítnutí svědeckých výpovědí

126. Stěžejní žalobní výtkou je namítaná vada řízení způsobená neprovedením všech navrhovaných svědeckých výpovědí.
127. Úvodem lze uvést, že smyslem dokazování v daňovém řízení je co nejúplnější zjištění skutkového stavu ze strany správce daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu), které povede ke správnému zjištění a stanovení daní. V daňovém řízení se neuplatňuje zásada vyšetřovací, primární důkazní břemeno tíží daňový subjekt; ten má povinnost prokázat všechny skutečnosti, které ve svých daňových podáních tvrdil (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Správce daně není v rámci dokazování vázán dispozicí daňového subjektu a jeho návrhy na provedení důkazních prostředků, pokud jsou ale takové návrhy předloženy, je povinen se jimi zabývat. Daňový řád zakotvuje rovněž povinnosti daňového subjektu ve vztahu k důkaznímu návrhu, jejichž smyslem je umožnit správci daně kvalifikovaně rozhodnout,

zda navrhovaný důkaz (typicky výslech svědka) provede, resp. ve vztahu k jakým skutečnostem by mělo být provádění výslechu vedeno. Daňový subjekt je povinen osobu svědka identifikovat a rovněž je povinen upřesnit, které skutečnosti má v úmyslu provedením výslechu této osoby prokázat či vysvětlit (§ 92 odst. 6 daňového řádu).

128. Pro důkazní povinnost daňového subjektu přitom platí, že „každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně (...). V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho stran“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Žádný právní předpis daňovému subjektu neukládá, jakou sumu důkazních prostředků má evidovat ke každému účetnímu případu. Z logiky věci ale musí dbát na to, aby každý obchodní případ byl schopen věrohodným způsobem prokázat. Je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo je plně odpovědný za unesení důkazního břemene ve vztahu k uplatněným přijatým zdanitelným plněním po celou dobu trvání lhůty pro vyměření, resp. doměření daně. Nejde přitom jen o to, aby daňový subjekt zajistil archivaci účetních dokladů a smluvní dokumentace, ale aby uchovával rovněž další důkazní prostředky, jimiž by mohl prokázat faktické přijetí (uskutečnění) zdanitelných plnění od konkrétního daňového subjektu. Daňový subjekt musí předvídat, a to zvláště v případech, kdy uplatňuje výdaje ve značné výši, že prokazování pomocí účetních dokladů nemusí být z pohledu správce daně dostatečné, a že bude třeba přikročit i k provedení důkazů svědčících o faktickém přijetí zdanitelných plnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54).
129. V projednávané věci je z napadeného rozhodnutí zřejmé, že odmítnutí svědeckých výpovědí Z. V. a S. K., kteří měli roznášet reklamní letáky vytištěné PAPV, považoval již prvostupňový správce daně za nadbytečné z důvodu, že jmenovaní měli předmětné letáky toliko roznášet na základě dohody o provedení práce. Deklarované reklamní služby měly spočívat v dodání propagačních materiálů v daleko větším rozsahu, než na jakém se svědci měli podílet. Navíc podle vyjádření samotného žalobce mělo plnění od PAPV spočívat v „zajištění vytištění letáků“, nikoliv v jejich distribuci (viz protokol č. j. 4000411/14/3013-60561-710302). Žalovaný se proto ztotožnil se závěrem prvostupňového správce daně, že by jejich svědecká výpověď byla nadbytečná (bod 58 napadeného rozhodnutí).
130. K výslechům svědků J. K. (J&K), R. S. (Datapark) a M. M. (Agro-Invest) žalovaný v bodě 66 rozhodnutí shrnul, že „jejich výslech nemohl být proveden z důvodu nekontaktnosti. Prvostupňový správce daně se opakovaně snažil předvolat J. K. a R. S., ale bezúspěšně. J. K. se nezdržoval na adrese trvalého pobytu ani adrese uváděné žalobcem v odvolání, na trvalém bydlišti R. S. bylo prvostupňovému správci daně sděleno, že se zde již 6 let nezdržuje a nachází se v Anglii. M. M. se nepodařilo zastihnout v rámci mezinárodního dožádání, přestože ho slovenský správce daně opakovaně předvolával k výslechu a nechal ho i bezúspěšně předvést.“ Žalovaný tak konstatoval, že byly využity „zákonné instrumenty, které měl k dispozici, a které s přihlédnutím k zjištěným skutečnostem mohl účelně vynaložit.“
131. Výslech P. K. (PAPV) byl žalovaným odmítnut z důvodu, že podle dosavadního jednání není jmenovaná svědkyně důvěryhodná. Během jednání s prvostupňovým správcem daně „neposkytla správci daně požadovanou součinnost v plném rozsahu (...) poskytla pouze

minimum požadovaných dokladů, které měly pouze formálně dokládat obchodní transakci. Účetní a další podklady (...) již svědkyně neposkytla a se správcem daně přestala komunikovat.“
Ve spojení se skutečností, že je P. K. snachou žalobce, na ni žalovaný nahlížel jako na nedůvěryhodnou osobu (bod 68).

132. Odmítnut pro nadbytečnost byl rovněž výslech R. D., opraváře zemědělských strojů, který měl potvrdit dodání stroje od Agro-Invest. Svědek podle žalovaného nemohl relevantně prokázat dodání od deklarovaného dodavatele, pokud měl podle žalobce pouze provádět pravidelnou technickou kontrolu stroje a jeho údržbu (bod 69 rozhodnutí). Ani výslech J. N. nepovažoval žalovaný za významný, neboť měl prokázat nakládku řepky, ovšem nikoliv již její dodání žalobci (bod 70). Relevantní podle žalovaného nebyl ani výslech L. M. (LM Tiglio), neboť z dokladů AutoAgro nevyplývalo, že by dopravu plnění měla provádět společnost LM Tiglio (bod 71). Odmítnuty pro nadbytečnost byly rovněž další navrhované důkazy (výslech M. J. nebo L. K.).
133. Soud úvodem uvádí, že při posuzování, zda žalovaný odmítl provedení žalobcem navrhovaných důkazů v souladu se zákonem, je podstatné zohlednit, jakou důkazní hodnotu měly navrhované důkazní prostředky pro doposud zjištěný skutkový stav mít, jinými slovy, co jimi hodlal žalobce prokázat. Správce daně přistoupí k výsledku svědka, může-li svědecká výpověď sloužit k prokázání skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Neakceptování důkazního návrhu lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (viz např. náleze ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).
134. Důvodem odmítnutí důkazního návrhu tedy může být okolnost, že navrhovaný důkaz není schopen potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti a není podstatný pro již zjištěný skutkový stav (shodně např. náleze Ústavního soudu ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03). Správce daně proto není vázán všemi důkazními návrhy daňového subjektu, nicméně pokud k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupí, musí být zřejmé, jaké důvody jej k odmítnutí dokazování s ohledem na již zjištěný skutkový stav vedly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008 č. j. 8 Afs 81/ 2007-42).
135. Soud je přesvědčen, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dostal této povinnosti a jasně odůvodnil, proč považuje navrhované výsledky svědků za nadbytečné. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že na základě veškerých okolností projednávaného případu nebylo provedení navrhovaných svědků potřebné, případně pokud se správce daně neúspěšně pokusil o jejich vyslechnutí, nelze mu nekontaktnost svědků přičítat k tíži. Zásadní je totiž skutečnost, že v daňovém řízení byly ohledně šetřených dodavatelů zjištěny takové rizikové faktory (např. nekontaktnost, virtuální sídla, nově zahájená spolupráce se žalobcem, společnosti se neprofilovaly jako obchodníci s dodávanými komoditami, platby převážně v hotovosti, ačkoliv stav pokladny byl záporný, některé faktury neuhrazeny, přestože bylo vykázáno dodání apod.), které způsobují, že ani pokud by byly výsledky navržených svědků provedeny a tito svědci by obecně potvrdili realizaci obchodní spolupráce se žalobcem, nepostačovalo by takto zjištěné penzum důkazů v souhrnu s ostatními důkazy shromážděnými v daňovém řízení pro prokázání uskutečnění

zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů. Důkazní nouze žalobce spočívá v tom, že sice předložil smlouvy a faktury formálně deklarující uskutečnění obchodních transakcí, nicméně v nich byly zjištěny hrubé nestandardnosti, které nebyly vysvětleny ani doplněny objektivními, nezpochybnitelnými a věrohodnými důkazy (např. získanými od dodavatelů či poskytovatelů plnění) svědčícími o skutečné realizaci obchodních transakcí (přiměřeně srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 11. 2018, C 664-16, *Vădan*, bod 44). Je tak zřejmé, že ani navrhovaní svědci by důkazní nouzi žalobce nemohli zvrátit. Lze tak souhlasit se závěrem žalovaného, že prostřednictvím navrhovaných důkazů nemohly být s ohledem na dříve zjištěné skutečnosti v daňovém řízení žalobcem tvrzené skutečnosti prokázány (shodně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78).

136. Podle soudu je ze správního spisu zřejmé, že správní orgány vynaložily dostatečné úsilí, aby zajistily výslechy J. K., R. S. a M. M. Žalobce zpočátku ve svých návrzích na provedení dokazování uváděl nepřesné (nesprávné) kontaktní údaje těchto svědků (v rozporu s § 92 odst. 6 daňového řádu; např. druhé vyjádření k výsledku kontrolního zjištění z 2. 9. 2016), což přispělo k tomu, že se svědecké výpovědi nepodařilo uskutečnit. Nemůže se nyní s úspěchem dovolávat pochybení žalovaného spočívajícího v tom, že neučinil další pokus o předvolání jmenovaných svědků poté, co mu žalobce v závěru odvolacího řízení sdělil novou adresu jejich pobytu (ve vyjádření ze dne 1. 11. 2017 a z 25. 8. 2017). Neměl-li žalobce správnou adresu pobytu těchto svědků, nemohl výlučně na ně při prokazování předmětných obchodních transakcí spoléhat a měl si obstarat i jiné objektivní důkazy prokazující uskutečnění deklarovaných plnění, které by zapadaly do ucelené a věrohodné verze skutkového průběhu obchodních transakcí.
137. Žalobce rovněž namítal, že v jiném daňovém řízení byli někteří navrhovaní svědci vyslechnuti (např. v daňovém řízení s AGRO Žádovice nebo ve věci žalobce týkající se daně z příjmů fyzických osob) byly úspěšně provedeny. K tomu je nutné zdůraznit, že každé daňové řízení má svá specifika a nelze pouze ze skutečnosti, že u jednoho daňového subjektu byly navrhované výslechy těchto osob provedeny a v jiném nikoli, spatřovat nezákonnost nyní napadeného rozhodnutí. Z těchto důvodů není bez dalšího určující ani fakt, že výslechy jmenovaných osob byly provedeny ve věci žalobce týkající se jiné daně. Jak soud ověřil ze soudních spisů ve věci AGRO Žádovice vedených u tohoto soudu pod sp. zn. 29 Af 72/2017 a 29 Af 97/2017, jejichž přílohou je správní spis zmiňovaný žalobcem, je zřejmé, že dne 7. 6. 2017 byl s úspěchem proveden na základě žádosti o mezinárodní spolupráci výslech M. M. a ve dnech 18. 4. a 20. 4. 2017 výslech J. K. Žalobce brojí proti tomu, že prvostupňový správce daně tuto skutečnost úmyslně zamlčel v předkládací zprávě, resp. že nebyla zmíněna v napadeném rozhodnutí a že se již žalovaný po vyjádření žalobce k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení znovu o jejich předvolání nepokusil. K tomu je předně nutné zdůraznit, že výslech svědka M. byl učiněn na základě mezinárodního dožádání, přičemž slovenský správce daně se o výslech svědka pokusil, dokonce požádal i o jeho předvedení, ovšem bezúspěšně. Tuzemský správce daně za této situace neměl nástroje, jak sám daný výslech realizovat. Byť by jistě bylo možné opakovanou žádostí o mezinárodní spolupráci pokusit se znovu výslech zajistit, nebylo k tomu přistoupeno s ohledem na zbývající část lhůty pro vyměření daně a rovněž z důvodu, že obdobně ani v tomto případě, by ani svědecká výpověď potvrzující spolupráci se žalobcem nebyla způsobila s ohledem na dříve zjištěné skutečnosti přijetí zdanitelných plnění prokázat (viz bod 135 výše).

V. D. 4. K obchodním transakcím s jednotlivými dodavateli

PAPV

138. Co se týče reklamních služeb od PAPV, zde je prvně nutno zdůraznit, jak uváděl i žalovaný v napadeném rozhodnutí, že podezřelou okolností bylo, že nárok na odpočet byl uplatněn o několik měsíců dříve, než byl daňový doklad vystaven. Jak žalovaný zdůraznil, u dokladu č. 120100040 (pf2012065) bylo datum vystavení 22. 10. 2012, datum splatnosti 21. 11. 2012, datum uskutečnění zdanitelného plnění 30. 11. 2012, ovšem nárok na odpočet byl uplatněn za červen 2012. Totéž se týkalo i dokladu č. 120100085 (bod 49 napadeného rozhodnutí).
139. Žalobce v daňovém řízení předložil několik kusů vizitek a letáků na prodej prasat, jímž prokazoval přijetí plnění od dodavatele PAPV. To však žalovaný s ohledem na výše uvedené neshledal jako dostatečný důkaz prokazující přijetí reklamních služeb od dodavatele PAPV v tvrzeném rozsahu. Poznamenal, že plnění od předmětného dodavatele mělo spočívat v široké propagaci žalobce (výroba a vytištění letáků, vizitek, zajištění inzerce, billboardy, reklamní cedula). Podle žalovaného byly důkazy předloženy „pouze k části tvrzeného rozsahu propagace, přičemž z předložených letáků a vizitek není seznatelné, kdy a kým byly vyrobeny a zda byly součástí šetřené dodávky“ (viz bod 56 rozhodnutí). Ve spojení s výše popsány dalšími pochybnostmi týkajícími se předmětných obchodních transakcí s PAPV (viz bod 138 shora) soud ve shodě s žalovaným uzavírá, že ani předmětnými vizitkami a letáky nebyla prokázána realizace tvrzených reklamních služeb v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech.
140. Tvrzení žalobce, že v seznámení se se zjištěnými skutečnostmi ze dne 16. 10. 2017 nebyly zahrnuty platební výměry za období červen a listopad 2012, tudíž se domníval, že mu obchodní případy s PAPV budou uznány, shledal soud účelovým. Přestože lze do jisté míry souhlasit se žalobcem, že nezahrnutí těchto platebních výměrů do předmětu seznámení ze dne 16. 10. 2017 bylo pochybením žalovaného, z kontextu celého odvolacího řízení je zřejmé, že žalovaný prověřoval i obchodní transakce s PAPV a žalobce se nemohl oprávněně domnívat, že mu předmětné nároky na odpočet budou v odvolacím řízení uznány. Ostatně sám žalobce se svou argumentací na stranách 4 – 13 doplnění odvolání ze dne 1. 11. 2017 věnoval transakcím s PAPV a snažil se přesvědčit žalovaného, že by mu měl být předmětný nárok na odpočet uznán.
141. Námitky žalobce, že v daňovém řízení bylo prokázáno přijetí plnění od dodavatele PAPV v tvrzeném rozsahu, tak nejsou důvodné.
142. Na tom by podle soudu nemohl ničeho změnit ani výslech P. K. Jakkoli lze souhlasit s tím, že u takové svědkyně by z důvodu jejích rodinných vazeb na žalobce (snacha) bylo lze očekávat do určité míry tendenční výpověď, tato skutečnost by sama o sobě nemohla vést k odmítnutí jejího výslechu. Zásadní pro posuzovanou věc podle soudu však je, že ani pokud by P. K. při své výpovědi potvrdila, že PAPV zajistila tisk vizitek, reklamních letáků, billboardů apod., nemohla by tato skutečnost s ohledem na dříve zjištěné nesrovnalosti (zejm. v datech vystavení, uskutečnění zdanitelného plnění na daňových dokladech a okamžik uplatnění nároku na odpočet – viz body 138 a 139 rozsudku) zvrátit výsledky dokazování a prokázat uskutečnění zdanitelného plnění tvrzeným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu. K poukazu žalobce na to, že výslech svědkyně K. byl ve věci daně z příjmů fyzických osob proveden dne 18. 1. 2018, soud odkazuje na bod 137 shora.

Datapark

143. Co se týče dodavatele Datapark, který měl žalobci dodávat hnojiva, zde soud odkazuje zejména na strany 35 – 38 zprávy o daňové kontrole. Lze shrnout, že předložené důkazy neprokázaly bez pochybností dodání hnojiv předmětným dodavatelem. Správce daně kromě pochybností o dispozičních oprávněních k účtu (z nichž dovozoval napojení i na osobu blízkou žalobci) zmínil skutečnost, že faktura ze dne 18. 8. 2011 č. 110100013 nebyla uhrazena, přestože bylo deklarováno dodání 48,5 tun hnojiva. Rovněž podle soudu je taková skutečnost značně nestandardní a vzbuzuje pochybnosti o faktické realizaci dodávek hnojiva v tvrzeném rozsahu. Jak bylo uvedeno výše, ani žalobcem vedená evidence hnojení nemohla bez pochybností prokázat dodání hnojiv od předmětného dodavatele.
144. V odvolacím řízení učinil správce daně pokus o výslech R. S., nicméně bezúspěšně. Na adrese uváděné v původním návrhu na provedení jeho výslechu se jmenovaný nezdržoval a při místním šetření na adrese trvalého pobytu vyšlo najevo, že již 6 let žije v Anglii. Pokud žalobce dodatečně informoval žalovaného o jeho aktuální adrese a žalovaný již neučinil další pokus o jeho výslech (patrně i s ohledem na blížící se konec lhůty pro stanovení daně), nespátřuje v tom soud vadu řízení, která by mohla způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Ani pokud by jeho výslech byl proveden a svědek by potvrdil uskutečnění transakcí se žalobcem, nebyly by vyvráceny pochybnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly.

Agro-Invest

145. Od dodavatele Agro-Invest měl žalobce přijmout zdanitelná plnění spočívající v pořízení hnojiva, krmné pšenice a secího stroje.
146. Nákup pšenice měly prokazovat faktury vystavené žalobcem na prodej pšenice pro jeho odběratele a výpočty, z nichž mělo plynout spotřebování pšenice částečně jako krmivo a její částečné ponechání na skladě. Soud souhlasí se žalovaným, že faktury dokládající následný prodej pšenice odběratelům žalobce nejsou způsobilé prokázat předcházející pořízení pšenice žalobcem od dodavatele Agro-Invest. Vlastní záznamy žalobce o spotřebě pšenice také nejsou zcela věrohodné, jak vysvětlil správce daně na straně 40 zprávy o daňové kontrole. Byly vytvořeny žalobcem a i pokud by byly věrohodné, nemohly by v daném případě bez spojení s dalšími důkazy prokázat faktickou realizaci deklarovaných plnění ve značném rozsahu.
147. Neprůkazné jsou rovněž důkazy doložené k pořízení hnojiva. Jak bylo zmíněno výše, evidence hnojení je v tomto ohledu nedostatečná, stejně jako doklady o bezhotovostních transakcích, neboť neprodleně po provedení úhrad byly finanční prostředky z účtu vybírány v hotovosti. Žádné další důkazy potvrzující reálný nákup hnojiv, případně jeho přepravu předloženy nebyly.
148. Co se týče pořízení secího stroje MASCAR, správce daně ve zprávě o daňové kontrole (strana 42) zpochybňoval jeho fyzickou existenci (při místním šetření v místě žalobcova podnikání nebyl stroj zjištěn, k čemuž byl deklarován jeho následný prodej nekontaktnímu odběrateli MPP Partners). Nebyl tak předložen jediný relevantní důkaz o pořízení předmětného stroje. Čestné prohlášení opraváře strojů R. D. nepovažovaly správní orgány za relevantní. V dané situaci, kdy neexistovaly dostatečné doklady o pořízení tohoto stroje, bylo i podle soudu nadbytečné provádět důkaz výslechem svědka

D., který podle žalobce prohlášení měl směřovat k prokázání provádění oprav, ovšem nikoliv k prokázání pořízení tohoto stroje od dodavatele Agro-Invest. Upozorňoval-li žalobce na to, že výslech svědka D. byl proveden dne 18. 1. 2018 ve věci týkající se daně z příjmů fyzických osob, soud odkazuje na bod 137 shora.

149. Žalobce ve vyjádření z 1. 11. 2017 zpochybňoval závěr žalovaného o existenci virtuálního sídla, resp. o absenci propagace dodavatele na internetových stránkách, k čemuž předložil výpis z internetových stránek. Žalovaný setrval na tom, že screenshoty z webových stránek předložené žalobcem závěr o virtuálním sídle dodavatele Agro-Invest nezpochybňují. Prokazují toliko skutečnost, že „je společnost Agro-Invest na těchto informačních webech, agregujících kontakty na různé společnosti, registrována.“ Neosvědčují však faktické uskutečnění zdanitelných plnění (viz bod 57 rozhodnutí). S tímto hodnocením se soud ztotožňuje.
150. Lze tak uzavřít, že žalobcem předložené důkazy neprokázaly přijetí deklarovaného zdanitelného plnění od dodavatele Agro-Invest. Námitka tak není důvodná.

J&K

151. Od dodavatele J&K deklaroval žalobce pořízení hnojiv. Správce daně se k průkaznosti dokladů předložených k předmětným zdanitelným plněním vyjádřil na straně 42 až 46 zprávy o daňové kontrole. Zdůraznil, že v rámci dožádání zaslaného ve věci AGRO Žádovice dodavatel neposkytl doklady za předmětné zdaňovací období (září 2012), proto u něj nebylo možné pořízení hnojiv ověřit. Rovněž evidence hnojiv byla z výše uvedených důvodů shledána jako důkaz neprokazující uskutečnění deklarovaných plnění. Platba měla být provedena v hotovosti v době, kdy stav pokladny byl záporný, což vyvolávalo rovněž pochybnosti o skutečné realizaci plnění.
152. Čestné prohlášení J. K. nebylo vyhodnoceno jako věrohodné; důkaz jeho svědeckou výpovědí se nepodařilo uskutečnit. Uváděl-li žalobce, že svědek ve věci AGRO Žádovice vyslechnut byl, což správce daně měl zohlednit i v nynějším případě, lze s tím do jisté míry souhlasit. Správce daně mohl nepochybně ověřit adresu, na kterou bylo svědkovi zasláno předvolání ve věci AGRO Žádovice, a pokusit se jej znovu předvolat. Jak však bylo zmíněno výše, ani pokud by svědek potvrdil dodání hnojiv žalobci, nepostačoval by tento důkaz vzhledem k ostatním skutečnostem zjištěným v daňovém řízení pro věrohodné prokázání předmětných obchodních transakcí (viz bod 135 shora). Pochybení žalovaného tak nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

AutoAgro

153. Od dodavatele AutoAgro deklaroval žalobce přijetí řepky ozimé v červenci 2012. K tomu byly předloženy 4 faktury vystavené za prodej řepky odběrateli LUKROM a úhrady těchto faktur odběratelem převodem z účtu, případně zápočtem. Žalobce rovněž tvrdil, že řepku v daném roce nepěstoval. Z toho dovozuje, že pokud ji prodal odběrateli, musel ji dříve nakoupit právě od dodavatele AutoAgro, neboť od jiného dodavatele řepku nenakupoval.
154. Správce daně na straně 47 až 49 zprávy o daňové kontrole vysvětlil, že dodavatel na dožádání nereagoval a neposkytl potřebnou součinnost. Správce daně proto využil informace zjištěné z dožádání u předmětného dodavatele ve věci AGRO Žádovice, kde dodavatel na výzvy finančního úřadu reagoval. AutoAgro měla faktury za prodej řepky ve svém účetnictví zahrnuté, přičemž deklarovala pořízení od společnosti ALEMIN. Tato

společnost však byla nekontaktní a neplnila si daňové povinnosti. O přepravě řepky nebyly poskytnuty žádné doklady, faktury měly být hrazeny v hotovosti, přestože v dané době neměl žalobce dostatečné peněžní prostředky.

155. O přijetí plnění tak panovaly pochybnosti, které nemohly být vysvětleny ani výsledky svědků R. J. či L. K. Výslech R. D. byl v odvolacím řízení proveden, ale soud jej ve shodě s žalovaným hodnotí jako neprůkazný. Není standardní, aby si svědek nepamatoval (či nechtěl vzpomenout) na okolnosti týkající se podnikání společnosti v obecných souvislostech, ovšem na straně druhé poskytoval zcela přesné odpovědi na dotazy týkající se obchodní spolupráce právě se žalobcem. Soudu se jeho výpověď nejeví jako věrohodná a ve shodě se správními orgány uzavírá, že přijetí řepky od deklarovaného dodavatele nebylo v daňovém řízení prokázáno.
156. Námitka tak není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

157. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
158. Návrhy listinných důkazů připojenými k replice soud dokazování neprováděl. Pokud jde o výpověď P. K. z řízení týkajícího se daně z příjmů fyzických osob, k ní lze uvést, že pokud v nynějším daňovém řízení nebyla provedena, nelze při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházet z jejího obsahu. Rozhodnutí Generálního finančního ředitelství č. j. 28299/18/7700-10124-506345, které žalobce připojil k žalobě, je součástí správního spisu předloženého žalovaným.
159. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 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, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), 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.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 26. března 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu