



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Ing. Lenky Bursíkové ve věci

žalobkyně: **TREX-MB spol. s r.o.**, IČO: 25123947
sídlem U Přejezdu 343, Mladá Boleslav
zastoupená daňovým poradcem Ing. Zdeňkem Urbanem
sídlem Jungmannova 319, Jičín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 6. 2019, č. j. 24594/19/5300-22442-707666,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 1. 2018, č. j. 108294/18/2115-50522-203033, 110697/18/2115-50522-203033, 110704/18/2115-50522-203033, 110715/18/2115-50522-203033, 110726/18/2115-50522-203033 (dále jen „platební výměry“), kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců srpen až prosinec roku 2013 ve výši 13 870 Kč, resp. 21 616 Kč, 11 962 Kč, 13 539 Kč a 17 747 Kč a současně předepsáno penále ve výši 2 774 Kč, resp. 2 523 Kč, 2 392 Kč, 2 707 Kč a 3 549 Kč.

2. Žalobkyně nesouhlasí se závěry správce daně, který neuznal žalobkyní uplatněné nároky na odpočet DPH z přijatých plnění na nákup pohonných hmot (dále jen „PHM“), neboť dle něj nebylo prokázáno, že tato plnění žalobkyně použila k uskutečnění její ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně má za to, že správce daně svá tvrzení nepodložil důkazy (v době vydání platebních výměrů dokonce nebyly součástí spisového materiálu), a platební výměry tak má za nepřezkoumatelné. Správce daně v rámci daňové kontroly nevyjádřil kvalifikovaně pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH. Správce daně nevydal výzvu, ve které by vyjádřil tyto pochybnosti, čímž by přenesl důkazní břemeno na žalobkyni. Platební výměry vydal na základě domněnek bez přímých důkazů vyplývajících ze spisového materiálu, neboť ty v něm absentovaly. Žalobkyně dále namítá, že postup žalovaného, který se snažil pochybení správce daně (tj. absenci důkazů a listin ve spisu) napravit tím, že prováděl další dokazování, je nepřijatelný. Žalovaný jakožto odvolací orgán je sice oprávněn v rámci odvolacího řízení odstraňovat vady řízení, avšak není oprávněn zahladit absenci důkazního materiálu jakožto podkladu pro rozhodnutí ve spise, a přezkoumávat tak rozhodnutí, která jsou pro takové vady nepřezkoumatelná. Platební výměry byly nepřezkoumatelné a jejich vady nebylo možné zhojit procesní aktivitou žalovaného.
3. Žádný právní předpis žalobkyni neukládá povinnost evidovat provoz vozidel tzv. knihou jízd. Žalobkyně má za to, že po faktické stránce v řízení před správcem daně prokázala, že spotřebované pohonné hmoty použila zákonem stanoveným způsobem, tedy pro uskutečňování zdanitelných plnění. Žalobkyně poskytovala v rámci řízení správcem daně součinnost, předložila v rámci odvolacího řízení žalovanému k důkazu soupis vydaných faktur od 1. 8. 2013 do 31. 12. 2013, a prokázala tak četnost své ekonomické činnosti, ke které pohonné hmoty bez pochyb potřebovala a využila. Předložila rovněž tabulky, jimiž dokazovala souvztažnost mezi realizovanými zakázkami, jízdami, nákupem pohonných hmot v inkriminovaném časovém období atd. Rovněž svědecké výpovědi zaměstnanců potvrdily, že pohonné hmoty bylo třeba hojně nakupovat v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Knihy jízd navíc žalobkyně vedla a ke kontrole je předložila. Správce daně je však posoudil jako vedené neprůkazným způsobem. Žalobkyní zhotovená shrnutí v tabulce pak byla shledána jako nevěrohodná, neboť byla vytvořena dodatečně. Správcem daně podsouvaný způsob vedení evidence (z níž by plynulo, který konkrétní litr pohonné hmoty použila na kterou část své ekonomické činnosti) však žalobkyni žádný předpis průběžně vést neukládá. PHM jsou druhově určené, přičemž v průběhu posuzovaného období realizovala více zakázek s vyšší potřebou jejich nákupu najednou. Dle žalobkyně je nadbytečné dokazovat, kdy k návozu materiálu došlo a zda bylo 5 litrů PHM spotřebováno v pracovní den či o víkendu.
4. Žalobkyně též namítá, že správce daně pochybil, pokud nevzal v potaz úvahy vyslovené v rámci jiného řízení vedeného se žalobkyní, které bylo zacíleno na kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. To je rozporné s postupem žalovaného, který nahrazuje chybějící důkazní prostředky odkazem na skutečnosti zjištěné v rámci jiné daňové kontroly téhož správce daně u žalobkyně. Z rozhodnutí o odvolání ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti přitom plyne, že správce daně považuje cesty – s výjimkou cest uskutečněných ve dnech dovolených, pracovní neschopnosti či pracovního volna u části zaměstnanců – za služební, resp. pracovní. Nákup PHM tedy byl učiněn v rámci ekonomické činnosti žalobkyně.

5. Žalobkyně konečně namítla, že neprodloužením lhůty stanovené k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení a k navržení dalších důkazních prostředků ve výzvě žalovaného ze dne 18. 4. 2019 byla porušena její procesní práva. Možnost prodloužit takovou lhůtu podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“) přitom vyplývá z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31. Nejedná se totiž o lhůtu dle § 36 odst. 5 daňového řádu, kterou prodloužit nelze.

Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že odvolací orgán je v rámci odvolacího řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu oprávněn odstraňovat vady řízení nebo doplňovat jeho výsledky pouze v rozsahu skutečností významných pro správné stanovení daňové povinnosti, jimiž se správce daně zabýval, a to s cílem aby skutková zjištění provedená v daňovém řízení byla úplná a procesně bezvadná. Tak tomu dle žalovaného bylo i v řešeném případě. Dále žalovaný uvedl, že daňové řízení je postaveno na zásadě jednotnosti řízení, tedy že řízení vedené před správcem daně a řízení vedené před odvolacím orgánem jsou pojímána jako jeden celek. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pokud v průběhu odvolacího řízení napravit vady řízení před správcem daně.
7. Dále žalovaný uvádí, že nemůže jít k tíži finančních orgánů, pokud žalobkyně nevedla knihu jízd ani jiné podklady ohledně přijatých PHM průkazným způsobem. Žalobkyně svá tvrzení mohla prokázat i jinými důkazními prostředky než knihou jízd, nicméně se jí to nepodařilo. Žalobkyní předložené důkazní prostředky nebyly způsobilé její tvrzení prokázat. Žalobkyně spoléhala na svědecké výpovědi, avšak sama uvedla, že po několika letech si svědci nemohou na konkrétní jízdy vzpomenout. Tabulky vytvořené žalobkyní s odstupem několika let nebyly relevantním důkazem. Žalobkyně neprokázala, jak byly PHM konkrétně použity k ekonomické činnosti.
8. K námitce, že žalovaný nezohlednil závěry vyplývající z daňové kontroly zaměřené u žalobkyně na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, žalovaný uvedl, že připomínaným rozhodnutím správce daně doměřil žalobkyni daň ve výši 1 % ze vstupní ceny vozidla při zjištění, že zaměstnanci používali vozidla ve dnech dovolených, pracovní neschopnosti a volna. V této souvislosti vznikly správcem daně pochybnosti o nároku na odpočet DPH, pro obě daně platí různá pravidla a principy.
9. K otázce prodloužení lhůty k vyjádření žalovaný dospěl k závěru, že § 36 odst. 5 daňového řádu správcem daně neumožňuje lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužit, neboť s jejím uplynutím spojuje odst. 4 citovaného ustanovení zánik práva navrhnout další důkazní prostředky. Z materiálního hlediska přitom bylo žalobkyni vyhověno, neboť žalovaný na její reakci na výzvu i přes neprodloužení lhůty vyčkal a až následně vydal napadené rozhodnutí.

Skutečnosti vyplývající z obsahu správního spisu

10. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně podala řádná daňové přiznání k DPH za období měsíců srpen až prosinec roku 2013, ve kterých na řádku 40 uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců.
11. V rámci vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu provedl správce daně dne 25. 9. 2014 u žalobkyně místní šetření, při kterém mimo jiné opatřil knihy jízd za rok 2013. V nich je zaznamenáno datum a čas jízdy, počátek a cíl cesty, její účel (zpravidla pouze „Pracovní

schůzka“, popř. „Nákup zboží“ nebo „Oprava průmyslových podlah“), počet km, stav tachometru a jméno řidiče. Dále správce daně opatřil výkazy o tankování PHM a docházkové a mzdové listy zaměstnanců.

12. Správce daně zahájil dne 23. 8. 2016 daňovou kontrolu ve věci DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2013 a rovněž ve věci daně z příjmů právnických osob a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2013. V rámci této kontroly žalobkyně předložila daňové doklady za nákup PHM od společnosti CCS Česká společnost pro platební karty (dále jen „CCS“).
13. Na základě výzvy správce daně poskytla společnost CCS výpisy čerpání PHM na tankovací karty dle žalobkyní uplatněných daňových dokladů.
14. Dne 14. 2. 2017 vydal správce daně v souladu s § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu výzvu (dále jen „výzva 1“), kterou žalobkyni vyzval *v souvislosti s kontrolou daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti* mimo jiné k prokázání, že všechny zakoupené PHM byly použity na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a že jízdy uvedené v předložených knihách jízd byly služební. Ve výzvě správce daně popsal konkrétní nesrovnalosti v předložených dokumentech: docházka nesouhlasí se mzdovými listy, doba jízdy neodpovídá odpracované době, časy jízd neodpovídají pracovní době ani směnám v docházce, v účetnictví nefigurují cestovní náhrady, ač uvedené vzdálenosti nemohly být uskutečněny za méně než 5 hodin, při kterých dle § 176 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, vzniká zaměstnancům právo na stravné, vozidla jezdila i v době nemocenské a dovolené, v knihách jízd je uveden účel cesty pouze obecně, dle faktur od dodavatele PHM vozidla tankují ve dnech, kdy není v knize jízd zaznamenána jízda, je tankováno i do vozidel, která nejsou v majetku žalobkyně, všechny nákupy PHM nejsou zaznamenány, v knihách jízd jsou uvedeny jízdy o víkendech a svátcích, vzhledem k účelu a množství ujetých kilometrů, spotřebovaných a natankovaných PHM má správce daně pochybnosti o tom, zda ujeté kilometry byly skutečně služební a zda jsou vozidla užívána pouze pro služební cesty, z výpočtů správce daně je rozpor mezi vykázanými kilometry a spotřebou PHM, opakující se jízdy do stejného města za různým účelem jsou vykazovány v přesně stejné vzdálenosti, což je neobvyklé. Správce daně následně popsal konkrétní nesrovnalosti ve vztahu ke konkrétním vozidlům a řidičům.
15. Dne 20. 4. 2017 reagovala žalobkyně na výzvu 1 podáním, v němž v některých případech uvedla, že řidič při tankování platil v hotovosti, doklad byl ztracen nebo vyhozen, avšak majitel společnosti doklad proplatil, cestovní příkazy ani výplata cestovních náhrad nebyla nalezena a veškeré výplaty cestovních náhrad byly vyplaceny a odvedeny v odměnách zaměstnancům.
16. Dne 20. 9. 2017 seznámil správce daně žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění. Správce daně v něm mimo jiné uvedl, že kontrolou bylo zjištěno, že žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet DPH na základě dokladů za tankování pomocí karet CCS. Správce daně následně popsal pochybnosti, které mu ohledně předložených podkladů vznikly a znovu podrobně popsal jejich důvody (obdobně jako ve výzvě 1, na kterou v této souvislosti výslovně poukázal). Uzavřel, že žalobkyně neprokázala nárok na odpočet DPH za nákup PHM, k dodanění z tohoto důvodu tedy za období srpen-prosinec 2013 označil částku základu daně 314 863,72 Kč a DPH 66 121,379 Kč.

17. Žalobkyně se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila dne 27. 10. 2017. Ve stručném podání uvedla, že s obsahem výsledku kontrolního zjištění nesouhlasí.
18. Dne 8. 1. 2018 byla se žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole DPH se shodným výsledkem, jako bylo uvedeno ve výsledku kontrolního zjištění. Správce daně v závěru zprávy o daňové kontrole zopakoval, že žalobkyni sdělil pochybnosti ohledně prokazování spotřeby PHM a vyzval ji k jejímu prokázání. Žalobkyně však reagovala pouze stručným popisem situace a setrvala v rovině tvrzení, která neprokázala. Správce daně tedy uzavřel, že předložené důkazní prostředky, tj. faktury za nákup PHM, knihy jízd a tvrzení žalobkyně v odpovědi na výzvu 1, např. že všechny vykonané cesty byly služební, mj. za účelem řešení reklamace, že cestovní náhrady byly vyplaceny v odměnách na výplatní pásce a že některé platby byly provedeny v hotovosti, přičemž doklad byl ztracen nebo vyhozen, nepovažuje za důkaz o tom, že PHM sloužily k ekonomické činnosti žalobkyně.
19. Na základě zprávy o daňové kontrole správce daně vydal dne 15. 1. 2018 platební výměry, které byly podle § 147 odst. 4 daňového řádu odůvodněny výše uvedenou zprávou o daňové kontrole.
20. Proti platebním výměrům žalobkyně podala odvolání, ve kterém namítala nedostatečné podklady pro rozhodnutí, neboť obsahem spisu byly v podstatě jen platební výměry, ze kterých přezkoumatelně nevyplývá, na čem jsou založeny. S ohledem na to, že částky doměřené daně korespondují s částkami vyloučenými za základu daně z příjmů právnických osob za pořízené PHM, žalobkyně předpokládala, že platební výměry vychází ze stejných podkladů (byť ve spisu nezařazených), jako v případě doměření daně z příjmu právnických osob a daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti (které byly předmětem společně konané daňové kontroly – pozn. soudu). Z účetnictví je zřejmé, že zakázky byly realizovány po celé republice. Bylo nutno zajistit dojezd zaměstnanců, statutární zástupce rovněž jezdil dojednávat zakázky. Spotřeba PHM tedy byla vynaložena při ekonomické činnosti.
21. Správce daně následně doplnil dokazování.
22. Dne 19. 4. 2018 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností (dále jen „výzva 2“), kterou žalobkyni vyzval k prokázání nákladů vynaložených na PHM, jak uvedla v doplnění odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ve věci daně z příjmů právnických osob (ve věci služebních cest jednatele žalobkyně pana J. K. žalobkyně navrhovala smlouvy, objednávky, dokumenty k reklamacím a k zakázkám). Správce daně ve výzvě 2 dále s poukazem na zprávu o daňové kontrole uvedl, že žalobkyně neprokázala tvrzení, že jízdby byly uskutečněny, PHM ve vykázané výši spotřebovány a že PHM sloužily k použití v rámci její ekonomické činnosti.
23. Dne 23. 4. 2018 správce daně v reakci na odvolací námítky žalobkyni sdělil, že kopie knih jízd vztahujících se ke kontrolovanému období pořídil při místním šetření, které provedl v rámci vyhledávací činnosti. Odkázal na protokol o místním šetření ze dne 25. 9. 2014 a sdělil, že není evidován v elektronické podobě spisu, ale pouze v listinné podobě. Kopii protokolu žalobkyni zaslal. Správce daně rovněž uvedl, že ostatní písemnosti týkající se daňové kontroly jsou zařazeny ve spisu daně z příjmů právnických osob.
24. Dne 17. 5. 2018 vypovídal svědek L. Š., který byl u žalobkyně zaměstnán jako technik. Staral se o komplexní zajištění zakázek. V rámci zakázky si bral auta, jak bylo potřeba, spotřebu neřešil. Při placení PHM používali kartu CCS s limitem 15 000 Kč, když se limit

vyčerpal, platil nákupy hotově s tím, že peníze si bral v kanceláři. V roce 2013 pracoval na zakázkách v Mladé Boleslavi, Kvasinách, Chomutově a Praze. Často jezdil na nacenění zakázek, které se pak nerealizovaly. Zakázky se řešily podle potřeby, třeba i přes noc. Jezdilo se různými auty. Knihu jízd nepsal, odevzdával pouze doklady o nákupu PHM za hotové. Potvrdil, že místa v knize jízd odpovídají skutečnosti, data potvrdit nedokázal. Uvedl dále, že v rámci práce používají naftová topidla a vysoušeče kvůli technologiím. S autem parkoval někdy doma, bylo to jednodušší než ho vracet do firmy. Na některá místa se jezdilo i vícekrát za den.

25. Dne 18. 5. 2018 vypovídal svědek T. V., který byl rovněž stavebním technikem žalobkyně. Pracoval na zakázkách v mladoboleslavském regionu, jezdilo se ale i do Hradce, Olomouce, Sokolova a standardně do Prahy. Jezdilo se s tím, co bylo k dispozici. Bydlel na ubytovně u firmy v Debři, auta parkovala také tam. PHM platil na kartu CSS, popř. mu byly zpětně proplaceny v hotovosti. Tankovalo se také do kanystrů na vysoušeče. Naváželo se průběžně hodně materiálu, jezdilo se několikrát. Podlaha trvá několik dní, musí se dodržet technologické postupy. V některých autech knihy jízd byly. Byl to trochu chaos, a když nebyl čas, tak se hned jízd nezapisovaly.
26. Dne 26. 5. 2018 žalobkyně v rámci reakce na výzvu 2 (a doplnění odvolání ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti) uvedla, že provedené výsledky potvrdily, že používání aut ve společnosti podléhalo okamžitým potřebám. Reálná pracovní doba byla různá, pro zjednodušení externího zpracování mezd nebyly v jednotlivých dnech vykazovány jednotlivé hodiny. To vysvětluje nesoulad mezi časy uváděnými v knihách jízd a mzdových listech. Navíc doba strávená na služební cestě ne vždy odpovídá pracovní době. Bylo poskytováno náhradní volno. Cestovní náhrady byly vypláceny formou mzdy. Ve svůj neprospěch tak žalobkyně zaplatila zbytečně odvody i za tyto náhrady, za které se odvody odvádět nemají. Pokud jde o vykazování služebních cest v době dovolené a pracovní neschopnosti zaměstnance pana Kohoutka, ten jako vlastník a statutární zástupce pracovní dobu nemá a řeší záležitosti společnosti neustále. Pokud se některý den tankovalo, i když nebyly vykázány služební cesty, pravděpodobně šlo o tankování PHM do kanystrů pro pracovní stroje. Stejného dne ve věci DPH zopakovala odvolací námítky a ve věci daně z příjmů právnických osob uvedla, že provedené výsledky prokázaly provádění plateb za PHM v hotovosti a realizaci služebních cest a rovněž tankování do kanystrů za účelem zajištění provozu strojů. Přípojná vozidla a hmotnost nákladu zvyšují spotřebu automobilů oproti spotřebě deklarované v technickém průkazu až o 35-40%. Doplnila též tabulku s výpočtem minimální spotřeby PHM dle neúplné knihy jízd. K prokázání reálné spotřeby navrhla zkušební jízdu vozidla s naloženým materiálem. Dále uvedla, že vzhledem ke způsobu nákupu nikdo není schopen si pamatovat, kdy, kde, na jakou kartu, do jakého auta nebo stroje a kolik PHM bylo čerpáno. Pro ilustraci popsala typický denní pohyb vozidel a pracovníků. V souvislosti s namítanými nesrovnalostmi poukázala na to, že je potřeba pravidelně navážet materiál, dodržovat technologické postupy, řešit nenadálé situace (např. poruchy strojů a nářadí) a reklamace, vést obchodní jednání atp. Připojila také fotodokumentaci realizovaných podlah. Dne 12. 6. 2018 pak doplnila tabulku služebních jízd včetně uvedení účelu a odhadovaného počtu najetých kilometrů.
27. Žalobkyně v doplnění odvolání proti platebnímu výměru ze dne 2. 11. 2018 poukázala na rozhodnutí správce daně ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za stejné zdaňovací období, jenž částečně vyhověl odvolání žalobkyně. Žalovaný uvedl, že nelze

toliko s odkazem na nadměrné čerpání PHM potvrdit závěr správce daně, že vozidla byla zaměstnancům poskytována k soukromým účelům (a že je tedy nutno odvést daň podle § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů – pozn. soudu). Současně nebylo prokázáno, že by jednatel žalobkyně pohonné hmoty použil pro soukromé účely. Žalobkyně uvedla, že z odkazovaného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný vykázané cesty považuje za cesty pracovní a že je nepochybné, že PHM byly použity k její ekonomické činnosti.

28. Dne 4. 2. 2019 vydal správce daně na pokyn žalovaného výzvu, aby žalobkyně mimo jiné prokázala použití PHM od dodavatele CSS dle vyjmenovaných daňových dokladů v rámci její ekonomické činnosti a aby tak odstranila pochybnosti správce daně o použití těchto zdanitelných plnění (dále jen „výzva 3“). Výzvu 3 správce daně odůvodnil tak, že mu v průběhu daňové kontroly vznikly pochybnosti vyplývající z nesrovnalostí, které popsal obdobně jako ve výzvě 1 (v podrobnostech výslovně odkázal na zprávu o daňové kontrole ve věci daně z příjmů právnických osob a daně z příjmů ze závislé činnosti za rok 2013).
29. Dne 18. 2. 2019 vypovídala svědkyně P. T., která u žalobkyně pracovala jako asistentka. Potvrdila, že tankování probíhalo na karty CSS a občas se platilo v hotovosti. Karty byly k dispozici volně. Správce daně předestřel několik cest vykázaných v knize jízd, svědkyně si na jejich účel nevzpomněla a uvedla, že se tehdy zaučovala. Nevěděla, kdo to vypisoval, byl to trochu chaos. Potvrdila tankování do kanystrů, PHM byly potřeba do topidel, vysoušečů, elektrocentrál.
30. Stejného dne vypovídala i svědkyně L. L., která u žalobkyně pracovala jako administrativní pracovnice. PHM se nakupovaly pro provoz firmy, pro topení v halách, vysoušení směsí. Ohledně tankování vypovídala obdobně jako předchozí svědci. Ke správcem daně předestřeným jízdám žalobkyně odpovídala neurčitě tak, že šlo o nacenění prací u výrobních hal, vyzvednutí něčeho menšího nebo nějaké certifikace, mohly to být např. slevy nebo reklamace, nebo mohl být problém se zaměstnancem, že neměl přílbu, zaměření atp. Byla si však jista, že služebních cest bylo více, než kolik je vykázano v knize jízd. Cesty si zapisovala buď sama, nebo je zapisoval někdo z kanceláře.
31. V reakci na výzvu 3 žalobkyně dne 5. 3. 2019 odkázala na provedené výsledky. Za jízdy mimo směny čerpali zaměstnanci náhradní volno. Svátky a víkendy se navíc netýkají statutárního zástupce, neboť ten funkci vykonává neustále. K cestám v době pracovní neschopnosti statutárního zástupce žalobkyně uvedla, že při výkonu funkce statutárního zástupce nemůže pracovní neschopnost (jakožto překážka v práci) vzniknout. Absence konkrétního údaje v knize jízd je způsobena tím, že tato evidence není sama o sobě povinná. K tankování mimo dny pracovních cest docházelo z důvodů přípravy vozidel včetně mytí a čištění před cestou. Důkazem o účelu služebních cest jsou kromě výsledků též seznamy realizovaných zakázek, fakturace, uzavřené smlouvy, předávací a reklamační protokoly. Navíc již dříve sdělila, že knihy jízd nejsou úplné. Záznamy nebyly prováděny systematicky. Žalobkyně následně přiložila orientační výpočet minimální spotřeby PHM ve vozidlech podle průměrné denní četnosti jízd, doby trvání zakázek a vzdálenosti místa realizace.
32. Žalovaný žalobkyni dne 23. 4. 2019 doručil dokument, kterým ji seznámil se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji podle § 115 odst. 2 daňového řádu k vyjádření v rámci odvolacího řízení ve lhůtě 15 dnů. K této lhůtě žalovaný uvedl, že ji nemůže prodloužit, je si však vědom toho, že v některých případech může být nedostatečná. Avizoval, že v souladu se zásadou spolupráce vyčká s vydáním konečného rozhodnutí po rozumně zdůvodnitelnou

dobu, pokud žalobkyně podá reakci na seznámení ve stanovené lhůtě a uvede, že další důkazní prostředky je schopna doložit teprve následně do určitého data. Na takové podání bude nahlíženo jako na doplnění odvolání. K věci samé žalovaný uvedl, že provedené důkazní prostředky jistě prokazují, že žalobkyně vykonává podnikatelskou činnost, nebylo jimi však „osvědčeno“, jak konkrétně byly PHM pro její ekonomickou činnost použity. Žalobkyniny výpočty a odhady spotřeby nic nevypovídají o konkrétních jízdách. Břemeno k prokázání tvrzení leží na žalobkyni a ta jej ani v odvolacím řízení neunesla. Z přijatých plnění jí proto nelze uznat nárok na odpočet DPH.

33. Žalobkyně téhož dne s ohledem na obsáhlost dokumentu požádala o prodloužení lhůty k vyjádření o 18 dní. Následně se věcně vyjádřila dne 23. 5. 2019. Uvedla, že za dominantní důkaz finanční orgány očividně pokládají knihu jízd. Povinnost vést průběžně evidenci jízd žalobkyni však žádný právní předpis neukládá. Ze svědeckých výpovědí přitom jasně vyplynulo, že PHM byly používány do dopravních i stavebních prostředků. Pokud by tomu tak nebylo, žalobkyně by žádných ekonomických výsledků nedosáhla. PHM jsou věcí druhově určenou a nelze prokazovat, který konkrétní litr byl použit na který konkrétní účel. Opakovaně jako důkazní prostředek přiložila přehled realizovaných zdanitelných plnění v posuzovaném období, jejichž celková hodnota činila 53 mil Kč a která nebylo možné realizovat bez spotřeby PHM. Jiné důkazní návrhy žalobkyně nevznesla.
34. Rozhodnutím ze dne 29. 5. 2019 žalovaný zastavil žádost žalobkyně o prodloužení lhůty podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť šlo dle jeho názoru o zjevně nepřípustné podání. Lhůtu podle § 115 daňového řádu je totiž nutno považovat za lhůtu prekluzivní.
35. Žalovaný dne 18. 6. 2019 vydal napadené rozhodnutí. Připustil, že správce daně skutečně vycházel ze zjištění a důkazních prostředků získaných v rámci kontroly na dani z příjmů. Jelikož nebyla v rámci kontroly na DPH vydaná výzva k prokázání skutečností týkající se DPH, bylo správci daně uloženo doplnit dokazování a výzvu zopakovat. Tím byly dle žalovaného napraveny vady řízení. Žalovaný vysvětlil, že nelze zohlednit rozhodnutí ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, neboť v něm správce daně doměřil daň proto, že dotčená vozidla byla užívána zaměstnanci žalobkyně v době dovolených, pracovní neschopnosti a pracovního volna. Z tohoto důvodu také vznikla správci daně pochybnost i ve věci DPH. V principech zdanění jsou však u obou daní rozdíly. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně vskutku nemá povinnost vést knihu jízd. Žalobkyně však nebyla vyzvána k jejímu předložení, nýbrž k prokázání jejích tvrzení. Bylo na žalobkyni, jak tato tvrzení prokáže. Žalobkyně se spolehla na svědecké výpovědi, sama však uvedla, že si svědci po letech na konkrétní jízdy nemohou vzpomenout. Údaje v předložených tabulkách pak nelze ničím ověřit. Je přitom v zájmu žalobkyně, aby byla schopna prokázat, že nakoupené PHM sloužily pro její ekonomickou činnost. Její vykonávání přitom finanční orgány nezpochybnily, avšak konkrétní použití PHM prokázáno nebylo. V napadeném rozhodnutí, stejně jako ve výzvě 3, žalovaný zpochybňoval rozsah (četnost a účel) služebních jízd. Žalovaný nepožadoval prokázat spotřebu každého konkrétního litru, ale souvislost deklarovaného plnění na vstupu s konkrétními zdanitelnými plněními na výstupu.
36. Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) dne 19. 7. 2019 zamítlo odvolání proti výše uvedenému rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty, neboť se ztotožnilo s názorem, že lhůta podle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou propadnou. K žalobkyninu odkazu na rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31, GFŘ

uvedlo, že soud se otázkou charakteru lhůty vyjadřoval toliko *obiter dictum* mimo rámec souzené věci. Žalobkynině žádosti o prodloužení lhůty přitom dle něj bylo materiálně vyhověno, neboť k vydání napadeného rozhodnutí došlo až poté, co uplynula lhůta, o jejíž poskytnutí žádala.

Posouzení žaloby soudem

37. Soud předesílá, že skutkově obdobnou věcí, byť v kontextu daně z příjmů právnických osob, se zabýval již v rozsudku ze dne 25. 2. 2022, č. j. 54 Af 37/2019-55, od jehož závěrů nemá důvod se odchýlovat a ze kterého – s přihlédnutím k odlišné povaze věci (DPH) a vymezení žaloby – vychází.
38. V posuzované věci je mezi účastníky řízení v první řadě sporné, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uznání jí uplatňovaného nároku na odpočet DPH vztahujícího se k nákupům PHM.

Obecný úvod

39. Soud úvodem připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe NSS i Soudního dvora týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet DPH je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl (viz např. rozsudky NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 21, nebo ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 52 a judikaturu Soudního dvora tam citovanou).
40. Soudní dvůr v řadě rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Tyto podmínky v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále to, že příslušná faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“; viz např. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, a další judikaturu citovanou v usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, bod 30 a násl.).
41. Hmotněprávní podmínky jsou upraveny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž pořízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. Pro uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 téže směrnice (formální podmínka).
42. V českém právu pak uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 zákona DPH. Z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH plyne, že plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Z § 73 odst. 1 zákona o DPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Náležitosti daňového dokladu pak stanoví § 29 zákona o DPH. Nesplní-li daňový subjekt zákonné podmínky pro přiznání odpočtu podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nárok na odpočet daně mu vůbec nevznikne (viz např. rozsudek č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 20).
43. Soudní dvůr připustil, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky

formální (viz např. rozsudky SDEU ze dne 8. 5. 2008, *Ecotrade*, spojené věci C-95/07 a C-96/07, bod 63, ze dne 30. 9. 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, bod 39, nebo ze dne 9. 7. 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, body 58 a 59).

44. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
45. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, body 47 až 51, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, bod 13, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, bod 49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, bod 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
46. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
47. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.
48. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
49. Podle judikatury NSS pak platí, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však 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“* (rozsudek

NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103; shodně též rozsudek NSS č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 13).

Hodnocení unesení důkazních břemen v projednávaném případě

50. Žalobkyně v nyní projednávané věci výše uvedené judikatorní závěry o přenášení důkazního břemene v případech prokazování splnění podmínek pro uznání odpočtu DPH v obecné rovině nerozporuje. Domnívá se však, že důkazní břemeno unesla, a byl to naopak správce daně (a žalovaný), kdo neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání pochybností o věrohodnosti a průkaznosti žalobkyní předložených daňových dokladů za nákupy PHM.
51. Jak uvedl např. Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 29. 5. 2007, č. j. 62 Ca 20/2006-65, č. 1296/2007 Sb. NSS, správní řízení je vystavěno na zásadě jeho jednotnosti, a řízení tedy od okamžiku jeho zahájení až do vydání rozhodnutí v jeho posledním stupni tvoří jeden celek. Tato zásada nepochybně platí nejen pro správní řízení, nýbrž i pro řízení vedené orgány finanční správy (srov. též usnesení rozšířeného senátu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006-106, č. 1456/2008 Sb. NSS, a ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). I pokud tedy není dodržen zcela správný postup v daňovém řízení, nezakládá to důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, pakliže nesprávný postup žalobkyni neznemožnil realizovat její procesní práva.
52. Soud konstatuje, že správce daně zcela zřetelně formuloval výhrady, ze kterých dovozoval pochybnosti o správnosti a úplnosti evidence spotřeby PHM a knihy jízd. Jakkoliv byla výzva 1 učiněna ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, bylo zřejmé, že správce daně knihu jízd považuje ve svém celku za neprůkaznou, a to včetně detailně uvedených důvodů. Nedostatek v podobě identifikace daně pak správce daně zhojil již ve výsledku kontrolního zjištění, ve kterém jednoznačně své závěry vztáhl i na DPH. Od té chvíle žalobkyně měla mnoho příležitostí proti těmto závěrům brojit, což také činila. Naposledy pak své výhrady správce daně formuloval na pokyn žalovaného ve výzvě 3, po které nemohla mít žalobkyně o rozsahu svého důkazního břemene ve vztahu k DPH žádné pochybnosti a měla ještě poslední šanci jej unést. Nejasnost o rozsahu důkazní povinnosti nemohla být způsobena ani tím, že výzva 3 v podrobnostech odkazovala na zprávu o daňové kontrole v rámci jiné daně, neboť i s touto zprávou byla žalobkyně seznámena (ve stejný den jako se zprávou o daňové kontrole ve věci DPH). Z jejich podání v daňovém řízení je ostatně evidentní, že si byla velice dobře vědoma toho, co po ní správce daně požaduje prokázat. Sama však, jak vyplývá i z žaloby, na prokazování konkrétních plnění (skutečné spotřeby) rezignovala a domáhala se uznání odpočtu v minimální nutné výši nákladů na PHM, kterou určila za pomoci orientačních výpočtů.
53. Z uvedeného jasně vyplývá, že správce daně unesl důkazní břemeno a vyjevil, jaké pochybnosti mu ohledně evidence související s uplatněnými náklady na PHM vznikly. Ačkoliv správce daně nejprve pochybnosti sdělil formálně nesprávným způsobem (ve vztahu k jiné dani), procesní práva žalobkyně zůstala zachována (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 - 79).
54. S žalobkyní soud nesouhlasí ani v tom směru, že by mělo být napadené rozhodnutí zrušeno pro nepřezkoumatelnost platebních výměrů pro nedostatek důvodů, resp. pro jejich nesoulad se správním spisem. I v daňovém řízení platí, že prvostupňové rozhodnutí tvoří s rozhodnutím o odvolání jeden celek a případné nedostatky jednoho z nich lze zhojit či doplnit rozhodnutím druhým, a to obousměrně (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2018,

č. j. 1 As 186/2017-46). I kdyby tedy snad platební výměry v době vydání nebyly dostatečně podloženy, nezpůsobovalo by to nezákonnost napadeného rozhodnutí tehdy, pakliže byly podklady v odvolacím řízení dostatečně doplněny. Nad rámec uvedeného soud uvádí, že součástí daňového spisu jsou podklady, o které se opírá výzva 1, obstarané v rámci vyhledávací činnosti správce daně ještě před zahájením daňové kontroly (viz bod 11 rozsudku a položku 13 spisu správce daně). Odhlédne-li soud v tuto chvíli od výše uvedeného nesprávného zacílení výzvy toliko na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, je zřejmé, že i platební výměry (resp. zpráva o daňové kontrole) byly podloženy dostatečně.

55. Žalovaný pak dospěl ke zcela správnému závěru, že z dokazování neplyne souvislost deklarovaného plnění na vstupu s konkrétními zdanitelnými plněními na výstupu. Celá evidence jízd byla vedena zcela chaoticky. Jelikož bezpečně vyšlo najevo, že kniha jízd neodráží skutečnost, a vynaložení konkrétních nákladů nebylo prokázáno ani jiným způsobem, nezbylo žalovanému než nárok na odpočet žalobkyni odepřít.
56. Má-li žalobkyně tím, že nelze prokázat spotřebu „každého konkrétního litru“, na mysli, že finanční orgány na ni v souvislosti s prokazováním nákladů na PHM uvalují břemeno, které nelze unést, mýlí se. Z výše uvedené zásady, že daňový subjekt prokazuje tvrzení, které uvádí ve svém daňovém přiznání, jednoznačně plyne povinnost žalobkyně prokázat odůvodněnost uplatněných odpočtů. To lze učinit administrativně nijak zvlášť složitým vedením elementárních záznamů a evidencí. Pakliže žalobkyně tyto záznamy vedla chaoticky a nebyla je schopna věrně zkompletovat ani dodatečně, jde to výhradně k její tíži. Žalobkyně sice skutečně není povinna vést knihu jízd a může skutečné využití PHM prokázat i jinak, soud však dodává, že si nedovede představit mnoho způsobů, jak by tak mohla učinit bez řádně vedené, věrohodné a nerozporné evidence o provedených služebních jízdách a tankování PHM. Nutno dodat, že ani provedenými výslechy nebylo konání služebních cest v konkrétním *rozsahu (četnosti a účelu)* prokázáno, jak správně konstatoval žalovaný v napadeném rozhodnutí. Pak však není zřejmé, jak vysoké náklady na vstupu žalobkyně na svou ekonomickou činnost vlastně vynaložila.
57. Soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2009, č. j. 1 Afs 97/2009-73, zejm. jeho body 26 a 36. Ačkoliv se jedná o rozsudek vztahující se k dani z příjmů fyzických osob, a hovoří o souvislosti nákladů s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, je plně použitelný pro problematiku odpočtu DPH a prokazování souvislosti vynaložených nákladů na PHM na vstupu s konkrétním zdanitelným plněním na výstupu. Dle citovaného rozsudku kniha jízd, v níž je účel pracovních cest označen velmi obecnými a neurčitými pojmenováními jako „obchodní jednání“, „nákup“, „servis“ atp., neprokazuje, že byly pracovní cesty uskutečněny, a pokud snad nějaké cesty byly uskutečněny, že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (v nynějším případě *v rámci ekonomické činnosti žalobkyně*). Dle daného rozhodnutí v situaci, kdy převažující část údajů v knize jízd je zcela nekonkrétní a vágní, může být uskutečnění pracovních cest a jejich souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů (v nynějším případě *souvislost se zdanitelným plněním na výstupu*) prokázáno např. relevantními svědeckými výpověďmi, parkovacími lístky, výpisy z platebních karet (jimi lze prokázat, že se daňový subjekt zdržoval na určitém místě), dodacími listy potvrzujícími osobní dodání (či odběr zboží), pokladními doklady (osobní převzetí či předání hotovosti), zápisy o reklamách (část cest měla údajně souvislost s reklamami), obchodní korespondencí (např. elektronickou, jejímž předmětem je sjednání místa a času schůzky), fotodokumentací

(ta se běžně pořizuje v souvislosti s reklamacemi, dokumentací dodání služeb, propagací) atd. Žalobkyně však nenamítá, že by takové důkazní prostředky snesla a žalovaný je neprovedl nebo nevyhodnotil správně.

58. Soud nepřehlédl, že skutečnost, že byly uskutečňovány *nějaké* služební cesty a že byly na vstupu vynakládány *nějaké* náklady na nákup PHM do stavebních strojů, přístrojů a technologií, byla obecně svědeckými výpověďmi prokázána a že pro ekonomickou činnost žalobkyně je nezbytné náklady na nákup PHM vynakládat. Zůstalo však zcela nejasné, kdy konkrétně, kam a proč auta jezdila, jaké palivo (v jaké nákupní ceně) bylo při dané cestě v jejich nádržích a kolik ho bylo spotřebováno. V této souvislosti se soud ve výše citovaném rozsudku č. j. 54 Af 37/2019-55, týkajícím se shodného skutkového základu ve věci daně z příjmů právnických osob, zabýval možností stanovení daně náhradním způsobem a judikaturou umožňující uznání tzv. esenciálních (minimálních) nákladů. Dospěl při tom k závěru, že vzhledem k obratu žalobkyně nedošlo k zatemnění účetnictví v takovém rozsahu, který by umožňoval stanovit daň náhradním způsobem. Nyní posuzovaná věc se ale týká DPH a neuznání nároku na odpočet a soud zde pro jakékoliv zohlednění tzv. esenciálních výdajů nevidí ani teoreticky žádný prostor (obdobně též v rozsudcích Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2020, č. j. 31 Af 9/2018-88, nebo Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 22. 9. 2020, č. j. 59 Af 6/2020-47). Soud si je vědom, že tento závěr se může žalobkyni subjektivně jevit jako nesprávný a nespravedlivý. Je však nutno uvést, že si daný důsledek zapříčinila v první řadě sama tím, že si neobstarala spolehlivé a věrohodné doklady o použití PHM, jejichž nákup hodlala daňově uplatnit.

Nezohlednění rozhodnutí ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

59. K námitce žalobkyně, že žalovaný nepřihlédl k rozhodnutí správce daně ve věci daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti, soud uvádí, že se ztotožňuje s tezí žalovaným citovaného (srov. bod 58 napadeného rozhodnutí) rozsudku NSS ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015-35, podle kterého jsou cíle a principy uplatňování daně z příjmů a DPH odlišné. Mezi stranami není sporné, že správce daně doměřil daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 1% vstupní ceny vozidel proto, že je zaměstnanci používali ve dnech dovolených, pracovní neschopnosti a pracovního volna. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně (viz např. položku 44 spisu žalovaného, zejm. úřední záznam ze dne 18. 7. 2018, č. j. 3735717/18/2115-60562-801783) následně tento závěr částečně přehodnotil pro důkazní nouzi. Již z pravidel formální logiky plyne, že neprokázáním užívání vozidel pro soukromé účely (což je podmínka pro doměření daně z příjmu fyzických osob, jejíž splnění prokazuje správce daně) ještě není prokázáno jejich užívání pro účely dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobkyně, tím méně pak v nějaké konkrétní výši či rozsahu (což je podmínka uznání odpočtu DPH, jejíž splnění prokazuje daňový subjekt).

Neprodloužení lhůty

60. Pokud jde o namítané neprodloužení lhůty k vyjádření v odvolacím řízení, rekapituluje soud nejprve rozhodující právní úpravu:

Ustanovení § 115 odst. 2-4 daňového řádu znělo:

(2) 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.

(3) **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.

(4) Po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.

Ustanovení § 36 odst. 1-5 daňového řádu znělo:

(1) *Správce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon.*

(2) *Správce daně vyhoví první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší.*

(3) *Nevydá-li správce daně rozhodnutí do doby, o niž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydá-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno. Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty.*

(...)

(5) **Lhůtu nelze prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva.**

61. Má-li se soud vyjádřit k povaze lhůty podle § 115 odst. 2 a možnosti jejího prodloužení, odkazuje plně na rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, zejm. body 47-61, ze kterých vyplývá, že žádost daňového subjektu dle § 36 odst. 1 daňového řádu o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 téhož zákona, tj. lhůty pro vyjádření se ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a pro případné navržení provedení dalších důkazních prostředků, **není** podáním zjevně právně nepřijatelným ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Takové žádosti **lze** vyhovět za podmínek § 36 daňového řádu, neboť **nejde** o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva ve smyslu § 36 odst. 5 daňového řádu. NSS tímto rozhodnutím přisvědčil názoru, který prosazovala v nynějším řízení žalobkyně, a naopak nepřisvědčil žalovanému a GFŘ.
62. Bez ohledu na výše uvedené však soud konstatuje, že formálním neprodloužením lhůty nebylo do žalobkyniných práv zasaženo. Ačkoliv bylo rozhodnutí, kterým GFŘ zamítlo odvolání proti zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty (soud jeho obsah v bodě 36 tohoto rozsudku rekapituluje toliko pro ilustraci, neboť rozhoduje podle právního a skutkového stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí), vydáno až poté, co žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodl ve věci samé, podstatné je, že fakticky bylo žádosti vyhověno. Žalobkyně požádala o prodloužení lhůty k vyjádření ve stejný den, kdy jí byla výzva k vyjádření doručena, tedy 23. 4. 2019. Patnáctidenní lhůtu žádala prodloužit o 18 dní. Posledním dnem prodloužené lhůty by tedy bylo pondělí 27. 5. 2019. Žalobkyně se v rámci této lhůty vyjádřila, a to již dne 23. 5. 2019. V uvedeném podání toliko opakovaně přiložila přehled realizovaných zdanitelných plnění v posuzovaném období (k němu se žalovaný vyjádřil v bodě 65 a 66 napadeného rozhodnutí), jiné důkazní návrhy neuplatnila, a to ani později v řízení před soudem. Až následně žalovaný dne 29. 5. 2019 zastavil řízení

o žádosti o prodloužení lhůty a teprve až 18. 6. 2019 vydal napadené rozhodnutí. Je také nutno uvést, že v podstatě po celou dobu řízení, a to i v řízení před soudem, setrvaly jak žalobkyně, tak finanční orgány na v zásadě kontinuálních (byť vzájemně odlišných) argumentačních liniích a k žádné dramatické změně právního či skutkového hodnocení ani na jedné straně nedošlo. Lze tedy uzavřít, že časový prostor poskytnutý žalobkyni naprosto postačoval ke kvalifikovanému vyjádření a případnému poskytnutí důkazů (srov. bod 62 výše zmiňovaného rozsudku č. j. 3 Afs 80/2019-126) a že tohoto prostoru žalobkyně rovněž (byť neúspěšně) využila. Žalobkyně ostatně neuvádí, jakou jinou argumentaci či jaké důkazy by byla předložila, pokud by jí byla lhůta prodloužena formálně správným způsobem. Procesní pochybení žalovaného tedy nemělo na zákonnost napadeného rozhodnutí vliv.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

63. Jelikož soud neshledal žádný žalobní bod důvodným a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
64. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, protože mu žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 15. března 2022

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu

