



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. et Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Miroslava Majakeva ve věci

žalobce: **M. L.**
IČO X, sídlem X

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2021, č. j. 33270/21/5300-22441-712084,

takto:

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

Odůvodnění:

Shrnutí průběhu daňové kontroly

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) zahájil dne 19. 9. 2018 daňovou kontrolu žalobce na daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období prvního až čtvrtého čtvrtletí 2017.
2. Dne 16. 10. 2018 správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností a doložení dokladů (dále „první výzva“) podle § 92 odst. 4 ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“). Správci daně vznikla pochybnost mj. ve vztahu k čtyřem předloženým daňovým dokladům od dodavatelky Alteris s.r.o. (dále „Alteris“) a daňovému dokladu č. 2017018 od dodavatelky LiAgra, s.r.o. (dále „LiAgra“), znějícím na „polní práce“. Správce daně své pochybnosti vysvětlil tím, že z předložených faktur není patrné, kdo, kdy, na jakých pozemcích a v jakém rozsahu polní práce provedl. Současně nebyly zjištěny žádné vystavené doklady týkající se zemědělské činnosti (ale pouze pronájmu reklamní plochy, tlumočení a překladu). Vyzval proto žalobce, aby prokázal a doložil faktické provedení těchto prací deklarovanými dodavateli a aby prokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“).
3. Žalobce ve své odpovědi ze dne 6. 11. 2018 ve vztahu k polním pracím uvedl, že jejich evidence je v příloze včetně ročního zúčtování. Dále uvedl, že seno ze sklizně 2016 a 2017 bylo prodáno v roce 2018. Některé z fakturovaných polních prací představovaly údržbu pozemků kolem reklamních poutačů.
4. Při ústním jednání dne 26. 11. 2018 správce daně vyzval zástupce žalobce, jímž si žalobce zvolil svého bratra a současně společníka obou dodavatelů, L. L., k vysvětlení souvislostí mezi spotřebovanou naftou od dubna do listopadu 2017 (kterou žalobce zanesl do evidence polních prací) a přijatými fakturami mj. od společnosti LiAgra. K faktuře č. 2017018 žalobce doložil rozpis prací a pozemků, které se shodují s pozemky v přehledech o spotřebě motorové nafty. Správce daně zajímala od dodavatelky LiAgra ještě faktura ze dne 5. 11. 2017 č. 2017025 na částku 375 100 Kč, kterou ve své první výzvě neuvedl. Vyzval žalobce, aby i ve vztahu k této faktuře doložil faktické provedení účtovaných prací, konkrétně aby sdělil, jaké práce a kdy byly provedeny, jakým pracovníkem, jakou technikou, kdo vlastní pozemky, na nichž byly práce provedeny apod. Zástupce žalobce odpověděl, že nafta byla nakoupena pro Alteris, která vykonávala práce pro žalobce. Pozemky, na kterých byly práce provedeny, a jejich vlastníky lze zjistit z portálu LPIS. Práce prováděli zaměstnanci Alteris. Za dodavatelku LiAgra prováděli práce zástupce a kamarádi. Faktické provedení slíbil doložit do příštího jednání.
5. Dne 7. 12. 2018 žalobce správci daně sdělil, že na výzvu k dodatečně specifikované faktuře č. 2017025 nebude reagovat, protože takový postup správce daně nemá oporu v zákoně. Domáhal se sdělení konkrétního ustanovení, na základě kterého takto správce daně postupoval.
6. Při ústním jednání dne 15. 4. 2019 správce daně v rámci daňové kontroly u žalobce zamýšlel prověřit účetnictví společnosti LiAgra, neboť dosud nebyly odstraněny pochybnosti ohledně spolupráce této společnosti a žalobce. L. L., jednající tentokrát jménem společnosti LiAgra z pozice jejího společníka, odpověděl, že účetnictví nepředkládá, neboť mu nebylo zřejmé, co konkrétně správce daně požadoval. Přislíbil předložit evidence pro zemědělství, která byla

podkladem fakturaci žalobci.

7. Dne 24. 4. 2019 L. L. správci daně doručil fakturu č. 2017018, rozpis polních prací, kde je uveden díl půdního bloku a u něj typ práce (sekání / odvoz / podmítka), celkový počet hodin a celková cena 46 585 Kč a ručně psaný ústřížek datovaný 21. 8. 2017.
8. Dne 12. 6. 2019 správce daně žalobce opět vyzval k prokázání skutečností a doložení dokladů podle § 92 odst. 4 ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu (dále „**druhá výzva**“). V ní mj. žalobce vyzval, aby prokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH z faktury č. 2017025 (evidovanou pod F/39) od dodavatele LiAgra za polní práce v celkové výši 375 100 Kč a aby prokázal a doložil faktické provedení těchto účtovaných polních prací. Z předložené faktury není podle správce daně patrné, kdo, kdy, na jakých pozemcích a v jakém rozsahu a jakou technikou práce provedl. Správci daně tak vznikla pochybnost, zda skutečně došlo k faktickému provedení těchto polních prací a zda se týkaly ekonomické činnosti žalobce.
9. Při ústním jednání dne 13. 6. 2019 správce daně sdělil, že dosud předložené důkazní prostředky (protokoly z kontrolních prohlídek z května, srpna a září 2017 a měsíční přehledy spotřebované motorové nafty) k fakturám za polní práce neodstranily pochybnosti správce daně a neprokazují provedení prací. Správce daně se snažil získat související podklady od dodavatelek (LiAgra a Alteris). Po analýze podkladů od LiAgry správci daně nebyl dostatečně znám počet hodin a díly půdních bloků, kde byly práce provedeny. Nebyl zřejmý časový rozsah plnění a způsob provedení polních prací uvedených na faktuře, tj. kdo, kdy a jakou technikou je provedl. Zástupce žalobce ke způsobu provedení prací odkázal na měsíční přehledy spotřebované nafty. Práce podle něj byly vykonány traktorem, který měla LiAgra pronajatý. Správci daně by měla být tato skutečnost známa. Zástupce žalobce znovu zpochybnil zákonnost postupu správce daně ve vztahu k prověřování faktury č. 2017025, která nebyla uvedena v první výzvě.
10. Dne 3. 7. 2019 správce daně žalobci písemně sdělil, že přípustnost svého postupu ohledně prověřování faktury č. 2017025 dovozuje z § 85 až § 88 a z § 92 až § 93 daňového řádu.
11. Dne 15. 7. 2019 žalobce odpověděl správci daně, že zástupce LiAgra dne 13. 6. 2019 uvedl, jakou technikou práce LiAgra prováděla. Žalobce se domnívá, že všechny pochybnosti správce daně byly spolehlivě vyvráceny a na jeho otázky zodpovězeny. Kdo práce provedl, je uvedeno na faktuře a v protokolu, údaje o čase a místě provedených prací vyplývají z měsíčních přehledů spotřeby motorové nafty. Ohledně specifikace techniky správce daně odkázal na jiné řízení. Správci daně jsou podle žalobce známy i další příjmy žalobce ze zemědělské činnosti v téměř milionové výši. Zřejmě aby ilustroval nepřiměřenost požadavků správce daně, žalobce současně požádal podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, o sdělení jmen a příjmení pracovníků společnosti SKYCLEAN s.r.o., kteří uklízeli v objektu správce daně na základě smlouvy o dílo, včetně toho, v jakých dnech, v jakém rozsahu a jakou technikou úklidové práce prováděli. Ve vztahu k faktuře č. 2017025 žalobce znovu označil postup správce daně za nezákonný. Závěrem uvedl, že přílohy dle textu budou dodány na vyžádání.
12. Dne 19. 7. 2019 správce daně na nepředložení příloh reagoval přípisem, v němž s odkazem na § 92 odst. 3 a § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu uvedl, že je pouze na žalobci, jaké zvolí

a předloží důkazní prostředky, aby prokázal svá tvrzení.

13. Dne 30. 9. 2019 správce daně žalobce seznámil s výsledkem kontrolního zjištění. Nárok na odpočet DPH z faktury č. 2017018 od dodavatelky LiAgra správce daně uznal na základě sdělení o prováděných polních pracích a po ověření údajů o traktoru ze smlouvy o nájmu dopravního prostředku. Správce daně uznal také oprávněnost odpočtu ve vztahu k plnění od dodavatelky Alteris. Naopak nadále setrval na tom, že žalobce neprokázal plnění dodavatelky LiAgra dle faktury č. 2017025 znějící na polní práce. Připomněl, že žalobce v reakci na druhou výzvu správce daně k prokázání tohoto plnění nepředložil žádný důkazní prostředek a pouze tvrdil, že postup správce daně nemá oporu v zákoně.
14. Žalobce zareagoval dne 23. 10. 2019. K faktuře č. 2017018 uvedl, že i přesto, že správce daně neprokázal právní důvod svého požadavku, zasílá smlouvu o zajištění provozu farmy a výpověď této smlouvy. V předložené smlouvě datované 5. 1. 2017 je uveden žalobce jakožto odběratel a společnost LiAgra jako poskytovatel, který se zavázal v době od 6. 1. 2017 do 31. 12. 2019 zajistit péči o deset koní, kteří jsou ve smlouvě označeni identifikačním číslem, jménem a pohlavím. Žalobce se zavázal za poskytnuté služby platit společnosti LiAgra paušální náhradu ve výši 1 000 Kč plus DPH za den. Dle smlouvy činila výpovědní doba dva měsíce a počala plynout dnem doručení výpovědi. Dle předložené výpovědi žalobce smlouvu vypověděl dne 11. 9. 2017 a téhož dne poskytovatel výpověď převzal.
15. Ve zprávě o daňové kontrole na to správce daně reagoval konstatováním, že předmětná faktura zní na polní práce. Žalobce předložil smlouvu o péči o zvířata. Předmět uvedený na tomto důkazním prostředku tedy nekoresponduje s předmětem fakturovaných prací. Pochybnosti o tom, kdo, kdy, na jakých pozemcích, v jakém rozsahu a jakou technikou polní práce dle faktury provedl, tak nebyly odstraněny. Předloženou smlouvu a její výpověď správce daně označil za irelevantní. Zpráva byla se zástupcem žalobcem projednána dne 27. 11. 2019.
16. Správce daně žalobci následně dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 12. 2019, č. j. 5119868/19/2121-50522-203071 (dále „dodatečný platební výměr“), žalobci doměřil DPH za čtvrté čtvrtletí 2017 ve výši 97 100 Kč. Současně konstatoval povinnost žalobce zaplatit penále z doměřené daně ve výši 19 420 Kč.

Odvolací řízení

17. Žalobce brojil proti dodatečnému platebnímu výměru odvoláním. V něm vysvětlil, že dle vyjádření LiAgry došlo na faktuře č. 2017025 k nepřesnosti při vyplňování a automatickém propisování účetním softwarem. Z toho důvodu zůstalo nejen v kolonce *Položka*, ale chybně též v kolonce *Text* napsáno „*polní práce*“ namísto například „*dle smlouvy o zajištění provozu farmy ze dne 5.1.2017*“. Požadavek správce daně ke sdělení toho, kdo, kdy, na jakých pozemcích, v jakém rozsahu a jakou technikou práce provedl, považoval žalobce za irelevantní, protože neměl povinnost takové informace od společnosti LiAgra požadovat. Žalobce namítl, že v průběhu daňové kontroly byl nepřipustně rozšířen její rozsah nad rámec první výzvy.
18. Správce daně k požadavku žalovaného doplnil spisový materiál. Ověřil, že společnost LiAgra fakturu č. 2017025 vykázała ve svém daňovém přiznání k DPH, resp. v kontrolním hlášení. Z přípisů Ministerstva zemědělství (dále „ministerstvo“) správce daně zjistil, že žalobce má

od 7. 5. 2015 v ústřední evidenci dle zákona č. 154/2000 Sb., o šlechtění, plemenitbě a evidenci hospodářských zvířat a o změně některých souvisejících zákonů (plemenářský zákon), evidováno pět hospodářství s chovem koní. V roce 2017 nebyl registrován jako majitel koní. Společnost LiAgra dle sdělení ministerstva není a nebyla registrována jako chovatelka ani jako majitelka koní. Správce daně dále od ministerstva zjistil informace o vlastnících koní, o které mělo být dle smlouvy pečováno. Majitelkou klisen Amálka a Tjalkje S. byla v roce 2017 K. K. (od 21. 2. 2018 paní M. K.). Majitelkou klisen Nessi Agnez ze Samoty, Polyna, Wikje B., Ashley a Halina byla v roce 2017 paní M. K. Klisnu Kopající kůň a valacha Michala vlastnil v roce 2017 JK Lucky ranch, z. s., jehož výkonnému výboru předsedá paní M. K. U klisny Žanety je uveden pouze vlastník od 21. 2. 2018, kterým je paní M. K.

19. Dne 16. 6. 2021 správce daně provedl místní šetření u paní K. ve V. za účelem zjištění místa ustájení koní. Paní K. správci daně sdělila, že koně Amálku a Tjalkje S. skutečně v roce 2017 vlastnila. Měla je ustájené na statku u S. u pana J. J. Na dotaz správce daně, jestli je měla někdy ustájené u pana M. L., odpověděla, že ne, že ho vůbec nezná. Koně pak prodala paní K. do L.
20. Téhož dne správce daně provedl místní šetření také u paní M. K. v L. Paní K. potvrdila, že v roce 2017 byla majitelkou koní Nessi Agnes ze Samoty, Polyna, Wikje B., Ashley a Halina. Přes zimu je měla ustájené na svém statku v L. V době pastvy byli u pana L. na pastvách někde u R. Přesné místo nevěděla. Sám si pro koně přijel s vozíkem, odvezl je na své pastvy a zase přivezl. Jedinou péčí o koně na pastvinách bylo dávat jim vodu a občas seno. Nic za to neplatila. Byla to protislužba. Koně se napásli a on nemusel sekat trávu.
21. Dne 21. 6. 2021 správce daně žalobce vyzval k prokázání skutečností, konkrétně aby ve lhůtě 15 dní od doručení výzvy prokázal, že skutečně přijal plnění od LiAgy deklarované ve smlouvě o zajištění provozu farmy ze dne 5. 1. 2017 (dále „třetí výzva“). Zaprvé měl konkrétně sdělit, jaké práce dodavatelka LiAgra prováděla v rámci péče o zvířata, od kdy do kdy byly práce realizovány a na jakých místech. Dále jej vyzval, aby uvedl, kde se konkrétně zvířata uvedená ve smlouvě nacházela a v jaké době se na těchto místech nacházela. Zadruhé měl žalobce prokázat, že přijaté plnění dle smlouvy sloužilo k jeho ekonomické činnosti. Výzva byla zástupci žalobce doručena fikcí dne 7. 7. 2021 a vhozena do schránky dne 9. 7. 2021. Žalobce na tuto výzvu ve stanovené patnáctidenní lhůtě nereagoval.
22. Dne 28. 7. 2021 žalovaný vyhotovil seznámení se zjištěnými skutečnostmi a vyzval žalobce k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, případně k navržení provedení dalších důkazních prostředků ve lhůtě osmi dnů od doručení. Tato výzva byla zástupci žalobce doručena fikcí dne 12. 8. 2021 a vhozena do schránky dne 16. 8. 2021.
23. Dne 4. 8. 2021 doručil zástupce žalobce správci daně žádost o navrácení lhůty v předešlý stav a o prodloužení lhůty na odpověď na třetí výzvu do 31. 8. 2021 kvůli časové tísní způsobené delší nemocí a probíhajícími žněmi a senosečemi. Uvedl, že byl od 29. 6. 2021 do 1. 8. 2021 v pracovní neschopnosti, která se v současné době nevystavuje v papírové, ale pouze v elektronické podobě, a odkázal správce daně, aby si ji ověřil u České správy sociálního zabezpečení. Okresní správa sociálního zabezpečení (dále „OSSZ“) správci daně sdělila, že v roce 2021 neeviduje pracovní neschopnost žalobcova zástupce. Ten je veden jako osoba samostatně výdělečně činná vykonávající vedlejší činnost.

24. Správce daně dne 23. 8. 2021 zamítl žádost o navrácení lhůty v předešlý stav a nepovolil žádost o prodloužení lhůty. Zástupce žalobce nedoložil žádné důkazní prostředky, přestože by od lékaře měl obdržet průkaz práce neschopného, a mohl tak doložit pracovní neschopnost jiným způsobem. Kromě toho tvrdil, že byl v pracovní neschopnosti od 29. 6. 2021, o možnosti vyzvednout si třetí výzvu byl přitom vyrozuměn provozovatelem poštovních služeb již 23. 6. 2021 a měl tedy pětidenní prostor si ji vyzvednout a měl vědět, že mu bude písemnost po uplynutí desetidenní lhůty k vyzvednutí vhozena do schránky. Mohl také požádat jinou osobu, aby písemnost vyzvedla ve schránce, nebo požádat o opakované doručení či doručení na jinou adresu. Správce daně proto neshledal důvody k povolení navrácení lhůty. O prodloužení lhůty pak lze požádat jen před jejím uplynutím, zástupce žalobce tak učinil až po jejím uplynutí.
25. Dne 20. 8. 2021 žalobce odeslal žalovanému reakci na výzvu k vyjádření v rámci odvolacího řízení, jež byla žalovanému doručena dne 23. 8. 2021. Žalobce žalovanému navrhl, aby vyzval společnost LiAgra k prokázání realizace prací uvedených v předmětu smlouvy, vzhledem k tomu, že převážnou většinu důkazních prostředků má k dispozici právě dodavatelka LiAgra. Dále poukázal na to, že na jeho žádosti o informace správce daně reagoval pouze zasláním smlouvy na provádění úklidových prací v jeho prostorách, přestože žalobce chtěl všechny písemnosti týkající se této smlouvy o dílo. Žalobce se proto domníval, že i jím předložená smlouva o zajištění provozu farmy představuje dostatečný důkazní prostředek. Žalobce navíc předložil knihu jízd, z níž je zřejmé, že pro koně v L. sám nebyl ani je nepřivezl zpět. Převoz zajistil L. L., jehož křestní jméno chybí v protokolu o místním šetření u paní K. Ohledně klisen Amálka a Tjalkje S. žalobce požádal o vyjádření LiAgra. Domnívá se, že existuje několik nákladových daňových dokladů souvisejících s chovem koní, které správce daně uznal. Stejně tak existuje důkazní prostředek prokazující použití plnění pro ekonomickou činnost žalobce, který má správce daně k dispozici.

Napadené rozhodnutí

26. Žalovaný o odvolání žalobce rozhodl v záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 30. 8. 2021 (dále „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr tak, že žalobci doměřil DPH za čtvrté čtvrtletí 2017 ve výši 65 108 Kč a konstatoval žalobcovu povinnost uhradit penále ve výši 13 021 Kč. Změna, kdy žalovaný uznal nárokovaný odpočet daně, se týkala jiného plnění než od společnosti LiAgra. Ohledně nároku na odpočet ve vztahu k plnění od společnosti LiAgra dle faktury č. 2017025 shledal žalovaný odvolací námitky nedůvodnými.
27. Podstatou sporu podle žalovaného bylo, zda byly splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění od dodavatele LiAgra. Žalovaný konstatoval, že žalobce pracuje jako tlumočnick pro Policii a soudy. Žalobce předložil fakturu s předmětem plnění „polní práce“. Vzhledem k tomuto obecnému vymezení bez jakéhokoli odkazu na objednávku či smlouvu vznikla správci daně pochybnost, zda skutečně došlo k faktickému provedení fakturovaných služeb a zda byla plnění použita v rámci ekonomické činnosti odvolatele (překladatelská činnost). Odvolatel byl proto dne 12. 6. 2019 vyzván, aby prokázal oprávněnost uplatněného nároku a doložil faktické provedení polních prací. Tím přešlo důkazní břemeno na žalobce. Na námitku žalobce, že tato faktura nebyla zahrnuta již do první výzvy, žalovaný odpověděl, že zákonodárce nelimitoval správce daně v počtu výzev při kontrolním postupu. Dále žalovaný připomněl, že zástupce žalobce avizoval doložení

provedení prací dle předmětné faktury, to však následně neučinil. To, že společnost LiAgra zahrnuje daňový doklad do kontrolního hlášení, samo o sobě není důkazem o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. Z místních šetření u majitelek koní žalovaný dovodil, že žalobce poskytl pastvinu jen pro osm z deseti koní uvedených ve smlouvě o zajištění provozu farmy. Třetí výzvou na žalobce přešlo důkazní břemeno ohledně realizace péče o zvířata a ohledně toho, že přijaté plnění sloužilo k jeho ekonomické činnosti. Žalobce na tuto výzvu ve stanované lhůtě nereagoval. Při daňové kontrole ani v odvolacím řízení nebyly zjištěny žádné doklady v souvislosti s koňmi ani důkazy o tom, že by přijaté zdanitelné plnění žalobce použil pro svou ekonomickou činnost.

28. K odvolací námitce, že v protokolech z místního šetření chybí křestní jméno L. L., žalovaný uvedl, že je to proto, že ani paní K. křestní jméno nezmínila. Správce daně vyzval k předložení účetnictví za rok 2017 i LiAgra. Tato dodavatelka, zastupovaná stejně jako žalobce panem L. L., předložila jen podklady k faktuře č. 2017018, nikoliv ke sporné faktuře č. 2017025. L. L. přitom měl k podkladům dodavatelky přístup, navíc se měl na prokazovaném plnění podílet. Návrh žalobce, aby správce daně vyzval LiAgra k prokázání realizace prací dle smlouvy o zajištění provozu farmy proto žalovaný považoval za účelový. Takový postup je v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 30. 1. 2018, č. j. 2 Afs 24/2007-119, možné odmítnout, jde-li o požadavek vedený snahou mařit nebo prodlužovat daňové řízení.
29. Když žalobce reagoval na výzvu k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení, uvedl, že existují další daňové doklady související s chovem koní, které správce daně uznal. Žalovaný to u správce daně ověřil, ten to nepotvrdil. Nevyplývá to ani z předložených evidencí pro účely DPH dle § 100 zákona o DPH za zdaňovací období 2017. Co se týče žalobcových žádostí o informace, je jeho přirovnání nepřiléhavé, protože správce daně nebyl v postavení daňového subjektu, který má prokázat nárok na odpočet. Žalobce si měl ve vlastním zájmu zajistit důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu, jak vyplývá z § 34 zákona o DPH. Neopatrnil si však ani důkazní prostředky v rámci svých běžných obchodních potřeb. Žalovaný také shledal, že žalobce měl přijmout plnění spočívající v péči o cizí koně v hodnotě 375 100 Kč, a to v situaci, kdy od vlastníků koní nepožadoval žádnou úhradu. Neprokázal tedy ani, že by přijaté plnění použil v rámci své ekonomické činnosti.

Shrnutí žaloby

30. Proti napadenému rozhodnutí žalobce podal žalobu dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“), kterou se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž mu žalovaný nevyhověl. Brojí tedy proti tomu, že žalovaný ve shodě se správcem daně neuznal uplatněný nárok na odpočet zdanitelného plnění od společnosti LiAgra dle faktury č. 2017025.
31. Žalobce namítá, že žalovaný se jeho odvoláním řádně nezabýval a neměl dne 30. 8. 2021 vydat napadené rozhodnutí, když věděl, že žalobce doloží důkazní prostředky do dne 31. 8. 2021, což také učinil. Jen odvolací řízení trvalo dva roky. Jeden den navíc v délce řízení by tak nehrál žádnou roli. Sám žalovaný v odst. 36 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobce bude specifikovat důkazní prostředky v reakci na třetí výzvu. O existenci několika dalších daňových dokladů souvisejících s chovem koní a o existenci důkazních prostředků

prokazujících použití sporného plnění správce daně přitom věděl, přesto nepravdivě žalovanému jejich existenci nepotvrdil. Konkrétně, jak stojí v protokolu ze dne 21. 9. 2021, pracovnice správce daně, paní L. G., potvrdila, že četla žalobcovu reakci na třetí výzvu ze dne 31. 8. 2021, a že správce daně uznal doklad na nákup smrkové kulatiny. Žalobce považuje za nekonzistentní i další vyjádření paní G. v průběhu tohoto jednání, týkající se plnění spočívajícího v nakládce a odvozu hnoje a nákladů na ně vynaložených.

32. Podle žalobce měl správce daně především zkoumat, zda došlo ke zdanitelnému plnění. Předmětem plnění byla dle smlouvy o zajištění provozu farmy péče o zvířata. Správce daně zjišťoval, kde byla zvířata ustájena, místo toho, aby se zajímal, kdo se o koně staral. Žalobce poukázal na to, že ranč v L. je registrovaným hospodářstvím s chovem koní, o němž správce daně věděl. Po celou dobu trvání smluvního vztahu byly koně v tomto hospodářství a žalobce měl povinnost se o ně starat nebo pro ně zajistit náležitou péči. Není pravda, že by nebyly zjištěny žádné doklady související s koňmi, naopak takové doklady existují a správce daně o nich má povědomí, přestože žalovanému sdělil opak.
33. Žalobce se dále ohradil vůči tomu, jak žalovaný v odst. 14, 22 a 23 napadeného rozhodnutí zpochybnil všechna zdanitelná plnění nesouvisící s ekonomickou činností žalobce, který pracuje jako překladatel a tlumočnick pro Policii ČR a pro soudy. Připomněl, že mezi jeho ekonomické činnosti patří i rostlinná a živočišná výroba, jak uvedl již při zahájení daňové kontroly.
34. Žalobce nesouhlasí s tím, že by zástupce odvolatele mohl prokázat pracovní neschopnost jiným způsobem, např. lékařskou zprávou, protože takovou zprávu neobdržel. Zástupce má u OSSZ vedenu pouze vedlejší činnost a jeho pracovní neschopnost eviduje jeho zaměstnavatel, což by mělo být správci daně známo, včetně identifikace zaměstnavatele z odevzdaných daňových přiznání, jak žalobci sdělila pracovnice OSSZ.
35. Žalobce popsal způsob vyřizování jeho žádostí o informace ohledně úklidu v prostorách správce daně. Žalobce se domáhal zaslání veškerých písemností týkajících se smlouvy o provádění úklidových prací. Správce daně mu kromě této smlouvy nic nezaslal. Žalobce se proto domnívá, že i on doložením smlouvy poskytl dostatečný důkazní prostředek a další musejí být pouze u dodavatelky.
36. K žalobě připojil žalobce řadu listin, z nichž některé jsou součástí daňového spisu. Mezi dalšími listinnými důkazy žalobce předložil mj. podání doručené správci daně dne 31. 8. 2021 označené jako doplnění odvolání, odvolání vůči rozhodnutí o zamítnutí navrácení lhůty, potvrzení o pracovní neschopnosti vydané zaměstnavatelem žalobcova zástupce dne 23. 9. 2021 a potvrzení praktické lékařky ze dne 21. 9. 2021, protokol o ústním jednání (nahlížení do spisu) ze dne 21. 9. 2021, několik účtenek a daňových dokladů. Dále žalobce soudu zaslal vyjádření společnosti LiAgra ze dne 3. 11. 2021 a vyjádření paní M. K. ze dne 2. 11. 2021.

Vyjádření žalovaného

37. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Ve věci jde o to, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně přijatého zdanitelného plnění od LiAgry. Na žalobní výtku, že správce daně nezjišťoval, kdo se o koně staral, ale kde byli ustájeni, žalovaný odpověděl, že paní K. sama vypověděla, že své koně měla ustájené na svém statku v L., a paní K., že své koně měla

ustájené u pana J. na statku u S. Pochybnosti správce daně pramenily z vágního vymezení předmětu plnění jako „polních prací“ na faktuře od LiAgry, z něhož nebylo patrné, co bylo konkrétně předmětem plnění. Z toho, že žalobce mj. provozuje rostlinou a živočišnou výrobu samo o sobě neplyne, že by žalobcem předložené písemnosti souvisely s chovem koní. Žalobce navíc nepředložil žádný důkazní prostředek o použití tvrzeného přijatého plnění v rámci jeho ekonomické činnosti, který by zakládal nárok na odpočet dle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalobce měl od LiAgry přijmout částku 375 100 Kč včetně DPH v situaci, kdy sám od vlastníků koní nepožadoval žádnou úhradu.

38. Za této situace nebyl důvod, aby žalovaný vyčkal s vydáním napadeného rozhodnutí do 31. 8. 2021. Zopakoval, že návrh žalobce na výzvu adresovanou společnosti LiAgra k prokázání plnění považoval žalovaný za účelově navržený důkazní prostředek. Žalobce v průběhu daňové kontroly měnil svá vyjádření, navíc jeho zástupce byl také zástupcem dodavatelky LiAgra. Ten přislíbil předložení dokladů prokazujících faktické provedení fakturovaných prací a sám se měl podílet na zpochybněném plnění a jako zástupce dodavatelky měl přístup k jejím podkladům. Prodloužení lhůty do 31. 8. 2021 navíc žalovaný nepovolil, protože žádost o něj byla podána opožděně. K žalobním tvrzením ohledně pracovní neschopnosti zástupce žalobce žalovaný uvedl, že žalobcově zástupci nic nebránilo si lékařskou zprávu vyžádat. Citované sdělení pracovnice OSSZ žalobce ničím nedoložil.
39. Za účelově navržený důkazní prostředek žalovaný považuje i v žalobě zmíněné vyjádření LiAgry ze dne 3. 11. 2021 a další důkazy jsou součástí daňového spisu. Žalovaný zdůraznil, že těžiště dokazování spočívá v daňovém, nikoliv v soudním řízení. Výhrady k vyjádření paní G. žalovaný nepovažoval za podstatné pro předmět řízení. Kromě toho se jednání, jehož se týkají, odehrálo až po vydání napadeného rozhodnutí. Znovu odmítl i souvislost daňového řízení s řízením o žalobcových žádostech o informace.

Replika žalobce

40. Žalobce v replice uvedl, že nepřesnost s vymezením předmětu plnění na faktuře byla v průběhu daňové kontroly vyjasněna. Při místním šetření se paní G. paní K. účelově ptala, kde byli koně ustájeni, nikoliv na to, kdo se o koně staral. Vlastník koní náhradu nepožadoval, protože protihodnotou bylo, že se o koně nemusel starat. K argumentaci žalovaného, že plnění nepoužil ke své ekonomické činnosti, žalobce poukázal na fakturu za prodej sena, kterou předložil již při daňové kontrole. Proti rozhodnutí o zamítnutí navrácení lhůty se žalobce odvolal a dosud o něm nebylo rozhodnuto. Závěrem citoval z rozsudku NSS ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, který je podle něj přílehlavý i na jeho případ.

Ústní jednání

41. Žalobce udělil na počátku jednání ústně plnou moc omezenou na zastupování při tomto jednání (§ 28 odst. 1 občanského soudního řádu ve spojení s § 64 s. ř. s.) L. L., který jej zastupoval v daňovém řízení.
42. K dotazu soudu na datovou schránku, do které si přeje doručovat soudní písemnosti, žalobce sdělil, že si přeje, aby byly nadále zasílány do jeho datové schránky, kterou má zřízenou jako fyzická osoba (nikoli jako podnikající fyzická osoba či tlumočnick).

43. Oba účastníci při jednání setrvali na svých stanoviscích.
44. Žalobce zdůraznil, že společnost, která fakturu vystavila, musela DPH odvést. Vyhověním žalobě by tedy státu nevznikla žádná újma. Postup daňových orgánů označil za nespravedlivý a šikanózní.
45. Žalovaný uvedl, že nerozporuje princip neutrality DPH, k čemuž žalobce zřejmě mířil, ale v daném případě žalobce přes dostatečný prostor neunesl své důkazní břemeno.
46. K dotazu soudu žalobce sdělil, že odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav ze dne 23. 8. 2021 bylo zamítnuto.
47. Soud provedl některé navržené důkazy. Konkrétně provedl důkaz doplněním odvolání ze dne 31. 8. 2021 proti prvostupňovému rozhodnutí, které se stalo součástí správního spisu až po vydání napadeného rozhodnutí. Dále soud provedl e-mail pracovnice správce daně adresovaný žalovanému ze dne 23. 8. 2021, v němž sděluje, že nenašla žádné doklady související s chovem koní. Konečně soud provedl důkaz žalobcem předloženými listinami týkajícími se pracovní neschopnosti jeho zástupce od 29. 6. 2021 do 1. 8. 2021.
48. Žalobce k provedenému e-mailu pracovnice správce daně uvedl, že ta v něm sice sděluje, že žádné doklady související s chovem koní správce daně nemá, ale přitom dříve uznal například fakturu na nákup dřeva, z kterého se stavěla ohrada.
49. Další navržené důkazy soud zamítl. Řada z žalobcem předložených listin byla již obsažena ve správním spise, kterým se dokazování neprovádí (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117). Další důkazní návrhy (vyjádření paní K. ze dne 2. 11. 2021 a společnosti LiAgra ze dne 3. 11. 2021) soud zamítl, neboť se jimi žalobce opožděně snažil unést své důkazní břemeno z daňového řízení (k tomu viz dále odst. 60 a 62). Další neprovedené důkazní návrhy soud nepovažoval za relevantní ve vztahu k přezkumu napadeného rozhodnutí (ručně psané poznámky při nahlížení do spisu 21. 9. 2021, protokol ze dne 21. 9. 2021, doklady týkající se spotřebované nafty, vyúčtování polních prací dodavatele Alteris, sdělení žalovaného k žádosti žalobce o informace ze dne 13. 10. 2021, úřední záznam žalovaného ze dne 27. 7. 2021, protokol o nahlížení do spisu společnosti LiAgra ze dne 26. 11. 2018, registrační lístek chovatele ze dne 1. 5. 2015, zákres hospodářství ze dne 3. 10. 2017).

Posouzení věci soudem

50. Soud ověřil, že žaloba byla podaná včas, osobou k tomu oprávněnou a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel soud v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s., ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, jimiž je podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. vázán. Vady, k nimž by musel přihlídnout i bez námitek, neshledal.
51. Žaloba není důvodná.
52. Podstatou sporu je, zda se žalobci podařilo prokázat splnění zákonných podmínek pro odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH ve vztahu k plnění, které měla žalobci

poskytnout společnost LiAgra na základě smlouvy o zajištění provozu farmy ze dne 5. 1. 2017.

53. K rozložení důkazního břemene ohledně prokazování nároku na odpočet DPH existuje bohatá judikatura NSS. Z ní vyplývá, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které uvádí v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, odst. 21, a v něm citovanou judikaturu).
54. Okruh dokazovaných skutečností rozhodných pro nárok na odpočet DPH je vymezen v § 72 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění pod písm. a) až e) tohoto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. 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 (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, odst. 40). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně.
55. Soud v první řadě konstatuje, že správce daně řádně vyjádřil své pochybnosti ve vztahu k předmětné faktuře, a to ve výzvě ze dne 12. 6. 2019. Správce daně upozornil, že z předložené faktury není patrné, kdo, kdy, na jakých pozemcích a v jakém rozsahu a jakou technikou práce provedl. Soud připomíná, že sporná faktura zněla na „polní práce“, bez jakékoliv další specifikace či odkazu na smlouvu či objednávku. Daňový doklad tedy neobsahoval konkrétně popsany předmět plnění a zcela absentoval rozsah plnění. Jak přitom vyplývá z judikatury NSS, „[j]estliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno“ (rozsudky ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021-74, odst. 40, ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017-25, odst. 13, nebo ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133). Správcem daně tak vznikly pochybnosti

ohledně předložené faktury zcela oprávněně a důkazní břemeno se přesunulo zpět na žalobce.

56. V tomto ohledu žalobce v žalobě toliko namítá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že žalobce pracuje jako tlumočník a překladatel, ale přehlíží, že již na počátku daňové kontroly žalobce uvedl, že v roce 2017 měl příjmy nejen z překladatelství a tlumočnictví, ale také rostlinné a živočišné výroby. Na tom však zmíněné pochyby správce daně založeny nebyly. Ostatně i žalovaný hned v dalším odstavci napadeného rozhodnutí souhlasně rekapituluje podstatu pochyb ohledně předmětné faktury a konstatuje, že sdělením důvodných pochybností došlo k přesunu důkazního břemene na žalobce, jak odpovídá výše citované judikatuře. I z celého průběhu daňového řízení je zřejmé, že si daňové orgány byly vědomy toho, že žalobce podniká i v oblasti zemědělství, vždyť také uznaly žalobcův nárok na odpočet ve vztahu k faktuře č. 2017018, znějící taktéž na polní práce.
57. Námitka žalobce, že sporná faktura č. 2017018 nebyla zahrnuta již do první výzvy správce daně, a proto již nemohla být předmětem kontroly, není důvodná. Předmětem daňové kontroly správce daně učinil dle protokolu o jejím zahájení ze dne 19. 9. 2018 DPH za zdaňovací období roku 2017 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně za vymezené zdaňovací období. Do tohoto období předmětné plnění dle faktury spadalo. Správci daně § 92 odst. 4 daňového řádu ani žádné jiné ustanovení nebránilo v tom, aby své pochybnosti v rámci daňové kontroly ohledně plnění dle této faktury zahrnul do své druhé výzvy. Ostatně žalobce svoji argumentaci opíral pouze o § 7 daňového řádu, tedy o povinnost správce daně postupovat bez zbytečných průtahů. I pokud by snad kvůli tomu, že správce daně zařadil plnění dle předmětné faktury až do své druhé výzvy, došlo k průtahům v daňovém řízení, nemělo by to pochopitelně vliv na samotnou správnost stanovené daně. Žalobce měl v této věci více než dostatek prostoru na tuto výzvu a pochyby v ní vyjádřené reagovat (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, odst. 26).
58. Pokud jde o samotné neuznání nároku na odpočet, soud souhlasí s daňovými orgány, že v návaznosti na výše řádně vyjádřené pochybnosti ohledně faktického uskutečnění plnění a jeho rozsahu přešlo důkazní břemeno na žalobce a ten jej neunesl.
59. Z předmětné faktury č. 2017025 vyplývalo, že uskutečněné plnění se týkalo (nespecifikovaných) polních prací. Až ve vyjádření ze dne 23. 10. 2019 přišel žalobce s tím, že ve skutečnosti šlo o plnění spočívající v péči o 10 koní na základě smlouvy ze dne 5. 1. 2017. V tomto ohledu ale své tvrzení ohledně faktické realizace zmíněné péče v daňovém řízení nijak nepopsal (například jak, kdy, kde apod. péče probíhala) a nedoložil. Jediné konkrétnější skutkové zjištění, které ale samo o sobě nedokazuje, že k faktickému uskutečnění smlouvy došlo, učinil správce daně v průběhu odvolacího řízení, když zjistil, že vlastnice dvou koní uvedených ve smlouvě, paní K., žalobce ani neznala a vlastnice dalších koní uvedených ve smlouvě, paní K., měla přes zimu koně ustájené u sebe a v době pastvy je vozil pan L. (nespecifikovala který) někam k R. Pokud žalobce namítá, že správce daně účelově nezjišťoval, kdo se o koně staral, ale kde byli ustájeni, tak soud připomíná, že to byl žalobce, kdo měl faktické uskutečnění péče prokazovat. Ověření toho, kde byli koně v předmětné době ustájeni, je logickou součástí zjišťování toho, jak tvrzená péče o ně ve skutečnosti probíhala. Skutečnost, že hospodářství žalobce bylo zaneseno do příslušné evidence, nijak neprokazuje průběh péče o koně uvedené ve smlouvě, kterou měla

poskytovat společnost LiAgra. V průběhu odvolacího řízení žalobce toliko odkazoval na nespécifikované daňové doklady související s chovem koní, které mu údajně byly uznány a měly jeho tvrzení prokazovat, ty ale nijak blíže neoznačil. Žalovaný se tuto tvrzenou skutečnost přesto pokusil ověřit u správce daně a stejně tak ověřil evidenci pro účely DPH dle § 100 zákona o DPH. Žádné takové doklady však nevypátral. Uznání faktury na nákup dřeva správcem daně nijak neprokazuje, že došlo k plnění smlouvy ze dne 5. 1. 2017 ze strany společnosti LiAgra. Soud připomíná, že důkazní břemeno v dané situaci tížilo žalobce, který tak byl povinen označit konkrétní důkazy na podporu svých tvrzení.

60. Soud se ztotožňuje s žalovaným (viz zejména odst. 39 napadeného rozhodnutí) i ohledně nesplnění dalšího zákonného předpokladu pro přiznání nároku na odpočet dle § 72 odst. 1 zákona o DPH, kterým je použití přijatého plnění v rámci jeho ekonomické činnosti (srov. § 5 odst. 3 zákona o DPH). Žalobce totiž do vydání napadeného rozhodnutí nijak nedoložil, že by přijaté plnění spočívající v péči o cizí koně, za které dle faktury zaplatil 375 100 Kč, následně jakkoliv zužitkoval ve své ekonomické činnosti. Až v doplnění odvolání ze dne 31. 8. 2021, tedy až po uplynutí lhůty k vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v odvolacím řízení a až po vydání a vypravení napadeného rozhodnutí, žalobce přišel s konstrukcí, že díky výkalům koní na pastvě sklídl více sena, které později prodal, a ještě inkasoval dotace na chov koní. Po vydání napadeného rozhodnutí ale takto žalobce nemůže dohánět svoji pasivitu z daňového řízení a tímto způsobem zpochybňovat rozhodnutí daňových orgánů argumentací, kterou před nimi neuplatnil a kterou mohl předestřít již v reakci na druhou výzvu ze dne 12. 6. 2019. Pokud by se soud měl touto argumentací jako první zabývat, popřel by tím svoji přezkumnou roli (viz judikatura citovaná níže v odst. 62). Proto se soud tímto novým tvrzením žalobce o tom, jak využil přijaté plnění ve své ekonomické činnosti, věcně nezabýval.
61. Odkaz žalobce na rozsudek NSS č. j. 3 Afs 223/2020-66 je nepřipadný. Žalobce odkazoval na odst. 26 tohoto rozsudku, kde NSS vyslovil, že účelem podnikání jistě není ničím neohrazené shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného daňového řízení v budoucnu, čímž se postavil proti bezbřehým požadavkům daňových orgánů na usnesení důkazního břemene daňových subjektů. Takto nepřiměřené požadavky daňové orgány na žalobce ale v tomto případě nekladly. Žalobce byl po většinu daňového řízení ve vztahu k předmětné faktuře pasivní, až v reakci na kontrolní zjištění začal deklarovat jiné plnění, než bylo uvedené na faktuře, a ani poté se až do vydání napadeného rozhodnutí v zásadě nepokusil objasnit a doložit konkrétní okolnosti toho, jak mělo toto plnění (péče o koně) probíhat a jak jej použil ve své ekonomické činnosti. Soud připomíná, že je na žalobci, aby si opatřil takové důkazy, kterými prokáže splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně [viz např. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2023, č. j. 6 Afs 214/2022-37, odst. 49, taktéž reagující na odkaz (jiného) daňového subjektu na rozsudek č. j. 3 Afs 223/2020-66].
62. Protože žalobce k žalobě přiložil listiny, kterými nejspíše hodlal dodatečně své důkazní břemeno unést (zejména vyjádření paní K. z 2. 11. 2021 a vyjádření společnosti LiAgra ze dne 3. 11. 2021), soud připomíná, že neunesení důkazního břemene ve vztahu k tvrzením uplatněným v daňovém řízení nelze dohánět a napravovat až v soudním řízení. Přezkoumává-li soud v řízení otázku, zda daňový subjekt unesl v daňovém řízení důkazní břemeno, možnost, že by důkazní břemeno unesl teprve nově předloženými důkazy před správním soudem, je vyloučena (viz např. rozsudky NSS ze dne 24. 2. 2023,

č. j. 6 Afs 310/2021-33, odst. 16; ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019-30, odst. 19; nebo ze dne 30. 6. 2022, č. j. 7 Afs 208/2020-30, odst. 20). Tento závěr potvrzuje též literatura: „*Soud totiž přezkoumává otázku, zda daňový subjekt (žalobce) unesl v daňovém řízení své důkazní břemeno, resp. otázku rozložení důkazního břemene v konkrétní situaci. Možnost, že by toto důkazní břemeno unesl teprve nově předloženými důkazy před správním soudem, je vyloučena*“ (Kühn, Z.: *Komentář k § 77*. In: Kocourek, T., Kühn, Z. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Wolters Kluwer, Praha 2019, str. 633). Z judikatury NSS současně vyplývá, že neprovedení navrženého důkazu soudem může být odůvodněno právě tím, že jej žalobce mohl a měl navrhnout již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován. Koncepce daňového řádu je totiž založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho pochybnostem, zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Pokud daňový subjekt svoji důkazní povinnost nesplní, nemůže již rozhodnutí finančního orgánu z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Řízení před soudem totiž nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, která je založena na přezkumu správních rozhodnutí (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 12. 2016, č. j. 5 Afs 94/2016-34, nebo ze dne 6. 12. 2017, č. j. 4 Afs 208/2017-30, odst. 28). Soud podotýká, že žalobce mohl navrhnout důkazy v daňovém řízení do uplynutí lhůty k vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v odvolacím řízení. Tato lhůta v této věci uplynula 20. 8. 2021. Podle § 115 odst. 4 daňového řádu se k později uplatněným návrhům na provedení důkazů nepřihlíží. Žalobce byl přitom v této věci již prostřednictvím druhé výzvy z 12. 6. 2019 zpraven o podstatě pochybností daňových orgánů ohledně sporné faktury a o tom, jaké konkrétní podmínky musí prokázat, aby mu byl nárok na odpočet přiznán. Žalobci tedy nic nebránilo opatřit si zmíněná vyjádření již v průběhu daňového řízení v roce 2019 (tím spíše, když autorem vyjádření společnosti LiAgra je jeho bratr, který jej současně v daňovém řízení zastupoval). Nadto, pokud soud z výše uvedených důvodů vysvětlil, že nelze přihlížet k tvrzením uplatněným až po vydání napadeného rozhodnutí ohledně toho, jak žalobce použil přijaté plnění ke své ekonomické činnosti (viz odst. 60 výše), logicky nemá smysl ani provádět důkazy předložené na podporu těchto pozdě uplatněných tvrzení. Z těchto důvodů soud návrh na provedení těchto důkazů zamítl.

63. Žalobce v této souvislosti také namítá, že žalovaný měl před vydáním rozhodnutí právě vyčkat na doplnění odvolání, které žalobce avizoval dne 4. 8. 2021. K tomu soud podotýká, že tvrzení žalobce o doplnění odvolání do 31. 8. 2021 bylo součástí žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav a o prodloužení lhůty na odpověď na třetí výzvu do 31. 8. 2021. Tuto žádost však správce daně zamítl rozhodnutím ze dne 23. 8. 2021 (a dle sdělení žalobce při soudním jednání bylo odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítnuto). Soud také připomíná, že žalobci byla stanovena patnáctidenní lhůta na reakci na třetí výzvu, která byla jeho zástupci doručena fikcí 7. 7. 2021 a vhozena do schránky dne 9. 7. 2021. Dále žalovaný doručil zástupci žalobce seznámení se zjištěnými skutečnostmi dne 12. 8. 2021 s osmidenní lhůtou na případné vyjádření. Žalovaný tedy jasně časově ohraničoval prostor, ve kterém mohl žalobce v odvolacím řízení ještě reagovat před tím, než žalovaný vydá své rozhodnutí. Žalobce ostatně ještě v této lhůtě reagoval podáním ze dne 20. 8. 2021, tedy poslední den lhůty, v němž argumentoval na podporu svého přesvědčení o usnesení důkazního břemene.

Žalovaný následně po obdržení této reakce a po uplynutí stanovené lhůty vydal napadené rozhodnutí. Žádná z těchto okolností nemohla u žalobce vyvolat oprávněné přesvědčení, že žalovaný navzdory uplynutí stanovené lhůty a obdržení žalobcova vyjádření bude ještě dále vyčkávat s vydáním napadeného rozhodnutí. Žalobci tedy v tomto ohledu nespovědčilo legitimní očekávání, kterého se dovolává v žalobě.

64. Žalobce v této souvislosti v žalobě dále namítal, že jeho zástupce byl v době od 29. 6. 2021 do 1. 8. 2021 v pracovní neschopnosti a nesouhlasil s tím, že mohl doložit pracovní neschopnost. Zástupce žalobce svoji žádost nijak nedoložil, což zdůvodnil tím, že v současné době se nevystavuje pracovní neschopnost v papírové podobě. Na to správce daně reagoval tím, že jednak si u OSSZ ověřil, že zástupce žalobce neměl v roce 2021 evidovanou pracovní neschopnost, jednak uvedl, že nemoc mohl doložit i jinak, např. průkazem práce neschopného. Navíc o zásilce s třetí výzvou byl zástupce vyrozuměn již 23. 6. 2021, tedy ještě před počátkem pracovní neschopnosti.
65. Soud k tomu zaprvé uvádí, že je na žadateli, aby tvrdil a prokázal závažné důvody, pro které by měl správce daně povolit navrácení lhůty dle § 37 daňového řádu. Zástupce však k žádosti žádný důkaz nepředložil. Není přitom pravdou, že by ošetřující lékař již nemohl vystavit průkaz dočasně práce neschopného pojištěnce či lékařskou zprávu tak, aby zástupce tvrzenou pracovní neschopnost doložil. Stejně tak mohl tvrzený důvod doložit jinak (např. komunikací se zaměstnavatelem).
66. Dle soudu je z předložených listin patrné, že zástupce žalobce byl skutečně v pracovní neschopnosti od 29. 6. 2021 do 1. 8. 2021. Pokud jde o lhůtu na reakci na třetí výzvu, ta uplynula 22. 7. 2021, tedy v průběhu pracovní neschopnosti zástupce žalobce, nicméně daňové orgány žalobci fakticky poskytly dostatečný časový prostor k reakci, neboť žalovaný k vydání rozhodnutí přistoupil až dne 30. 8. 2021, tedy téměř měsíc poté, co zástupci žalobce pracovní neschopnost skončila. Pokud jde o seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, zásilka s touto listinou byla zástupci žalobce neúspěšně doručována dne 2. 8. 2021, tedy již po skončení jeho pracovní neschopnosti, a byla doručena fikcí 12. 8. 2021, neboť si zástupce zásilku nevyzvedl. Žalobci tak pracovní neschopnost jeho zástupce nebránila v tom, aby mohl na uvedené písemnosti reagovat. To ostatně žalobce učinil svým podáním ze dne 19. 8. 2021, které jeho zástupce odeslal žalovanému dne 20. 8. 2021. Soud proto shrnuje, že zmíněná pracovní neschopnost zástupce žalobce nijak neomezila žalobce v uplatnění jeho procesních práv v rámci odvolacího řízení.
67. Pokud jde o vyjádření pracovnice správce daně paní L. G. ze dne 21. 9. 2021 a jeho interpretaci ze strany žalobce, soud je neshledal jakkoliv relevantními pro přezkum dříve vydaného napadeného rozhodnutí. Stejně tak průběh řízení o žalobcově žádosti o informace není jakkoliv podstatný pro přezkum napadeného rozhodnutí ve věci nároku na odpočet daně. Protože žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet, nelze hovořit o porušení zásady daňové neutrality, kam zřejmě mířil se svojí argumentací při ústním jednání (viz např. rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2018, č. j. 6 Afs 97/2017-24, odst. 26).

Závěr a náklady řízení

68. Protože soud neshledal žalobní námítky důvodnými ani nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, zamítl žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s.

69. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce právo na náhradu nákladů řízení nemá, neboť neměl ve věci úspěch. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť vystupování před správními soudy spadá do jeho běžné úřední činnosti (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 10. 2022, č. j. 6 As 198/2022-16, odst. 12, a v něm citovanou judikaturu).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 4. května 2023

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu.