



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **EKO – Chlebičov a. s.**

sídlem nám. Hlavní 65, 747 31 Chlebičov

zastoupen JUDr. Františkem Divíškem, advokátem

sídlem Velké náměstí 135/19, 500 03 Hradec Králové

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2016 č. j. 2025/16/5300-22442-709739,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto :

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 21. 3. 2016 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2016, č. j. 2025/16/5300-22442-709739 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a jemu předcházejících dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až listopad 2010 (dále jen „dodatečné platební výměry“) vydané Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“).

I. Žalobní námítky

2. Žalobce s napadeným rozhodnutím nesouhlasil. Jednak je považuje za nezákonné pro procesní pochybení žalovaného a správce daně, a dále namítl nedostatečně zjištěný skutkový stav pro chybné hodnocení provedených důkazů a chybný závěr o přechodu důkazní povinnosti na žalobce a nakonec namítl prekluzi práva vyměřit daň.
3. Podle žalobce nedošlo k ukončení daňové kontroly. Správce daně nerozhodl o žádosti žalobce o změnu termínu projednávání zprávy o daňové kontrole a došlo tak ke vzniku fikce, že žádosti bylo vyhověno podle § 36 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu. Správce daně přesto dospěl k závěru, že se žalobce odmítl seznámit se zprávou o daňové kontrole, a proto mu zprávu o daňové kontrole doručil podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Podle žalobce však podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu nebyly splněny, neboť se neodmítl seznámit se zprávou o daňové kontrole, ale pouze využil svých procesních práv, a daňová kontrola tak nebyla ukončena. Daňová kontrola podle žalobce nemohla být ukončena také z toho důvodu, že nedošlo k prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalobce na postup správce daně před ukončením daňové kontroly podle § 261 odst. 4 daňového řádu. Žalobce dále poukázal na definici lhůt a jejich chápání a běh podle daňového řádu.
4. Žalobce dále nesouhlasil se závěrem žalovaného, že nesplnil svou důkazní povinnost k prokázání provedení účtovaných prací pro žalobce společností TRH Transport spedice s.r.o. (dále jen „společnost TRH“). Žalobce provedení prací touto společností dokládal předloženými fakturami, smlouvou uzavřenou s touto společností a dále zjišťovacími protokoly, kterými docházelo k převzetí provedených prací a které byly podkladem pro fakturaci. Provedené práce byly zaznamenány v provozním deníku s odlišující poznámkou „ext“ a bylo zaznamenáno množství motohodin a množství přetěžených odpadů. Podle

žalobce je nepodstatné, že ve smlouvě nebyl sjednán konkrétní rozsah prací, neboť konkrétní rozsah určoval vždy žalobce podle provozních potřeb. Žalobce postupoval obezřetně a zajistil si dostatek důkazních materiálů k prokázání svého tvrzení, že práce byly provedeny konkrétním dodavatelem (společností TRH). Naopak správce daně postupoval nesprávně, dopustil se pochybení při hodnocení provedených důkazů a výsledku svědků, neprovedl výslech navrženého svědka M. a zejména žalobci ukládal doložit skutečnosti mimo dispoziční sféru žalobce, konkrétně, kteří subdodavatelé společnosti TRH, které konkrétní práce a kdy provedli, a dále jaké byly vztahy mezi společností TRH a jejími subdodavateli. Dopustil se rovněž pochybení při hodnocení důkazní povinnosti, neboť žalobcovou povinností nebylo prokázat konkrétního externího dodavatele prací, jak žalovaný dovodil v bodě [80] napadeného rozhodnutí, neboť jeho důkazní povinnost končí u jeho přímého dodavatele, společnosti TRH.

5. Vzhledem k tomu, že byla nesprávně ukončena daňová kontrola a nesprávně projednána zpráva o daňové kontrole, neměly být vydány dodatečné platební výměry, a žalobce proto navrhl rovněž jejich zrušení. Jestliže neměly být vydány platební výměry, nenastala situace předvídaná ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu a nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok a naopak došlo k prekluzi práva vyměřit daň.

II. Stanovisko žalovaného

6. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Odkázal na své rozhodnutí, zopakoval argumentaci k ukončení daňové kontroly k možnosti postupu podle § 88 odst. 5 daňového řádu, a rovněž k vyřízení stížnosti. Co se týče rozložení důkazního břemene a hodnocení jednotlivých důkazů, odkázal rovněž na napadené rozhodnutí.

III. Posouzení krajským soudem

7. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

a) Skutková zjištění

8. Ze správních spisů krajský soud zjistil, že dne 28. 2. 2012 byla Finančním úřadem v Opavě u žalobce zahájena kontrola mj. daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2010. Jejím předmětem byla oprávněnost žalobcem uplatněných nároků na odpočet daně z přidané hodnoty vůči dodavateli TRH.
9. Stěžejní činností žalobce je provozování skládky odpadu, kompostárny, solidifikačního a biodegradačního zařízení. Provoz skládky u žalobce upravoval provozní řád a ke zdokumentování provozu skládky sloužil provozní deník. Žalobce ve výroční zprávě za rok 2010 uvedl obměnu traktoru a fekálního návěsu a uvedl, že kapacita a možnosti dalších zařízení se při pravidelné údržbě vzhledem k množství ukládaného odpadu jeví jako dostatečná, stejný závěr obsahuje i výroční zpráva za rok 2009. Správci daně proto vznikly pochybnosti o tom, že plnění od dodavatele TRH, které žalobce deklaroval a které má přímou souvislost s ukládáním odpadu, bylo poskytnuto deklarovaným způsobem.

Žalobce předložil bezpečnostní pravidla a pokyny pro chování externího zhotovitele, popis práce externího dodavatele, a provozní deník, v žádném z těchto dokumentů však nebylo uvedeno, že by práce byly provedeny společností TRH.

10. Mezi žalobcem a společností TRH byla uzavřena smlouva o dílo dne 4. 1. 2010, za společnost TRH jednal pan M. V. – jednatel společnosti, za žalobce jednal Ing. P. M. – předseda představenstva. Ve smlouvě bylo uvedeno, že práce budou prováděny na základě vzájemně odsouhlaseného rozsahu a jednotkových agregovaných položkových cen uvedených v této smlouvě, a to s pokyny objednavatele podanými v průběhu zhotovování, za pevně stanovené smluvní ceny dle tabulky v členění podle druhu vykonávané práce za jednotkovou cenu v Kč za m³, resp. motohodiny. Přebírka prací bude na základě oboustranně potvrzeného předávacího protokolu. Ohledně fakturace bylo dohodnuto, že zhotovitel vystaví fakturu za provedené práce poté, co obě strany odsouhlasí rozsah skutečně provedených prací na základě oboustranně podepsaných zjišťovacích protokolů.
11. V řízení byl vyslechnut pan M. V., který uvedl, že společnost TRH práce pro žalobce prováděla subdodavately prostřednictvím společnosti Aktiv partner s. r. o. (dále jen „Aktiv partner“). Ani tato společnost však neprováděla práce osobně, nýbrž subdodavately pomocí společnosti Filding Group s. r. o. (dále jen Filding Group). Společnost Aktiv partner uzavřela se společností TRH rovněž smlouvu o dílo dne 4. 1. 2010, která se od smlouvy o dílo uzavřené mezi společností TRH a žalobcem lišila pouze v ujednání o ceně stanovené tak, že práce budou zajištěny ve shodě s touto smlouvou v cenách o 3,3% nižších. Nicméně Aktiv partner práce neprováděla a měla je provádět Filding Group, se kterou téhož dne, tedy 4. 1. 2010, uzavřela totožnou smlouvu o dílo, lišící se pouze místem uzavření (Uherský Ostroh). Ani společnosti Filding Group však neprováděla práce osobně, ale sjednala na ně subdodavatele rovněž dne 4. 1. 2010, rovněž v Uherském Ostrohu. Její jednatel V. P. uvedl, že dodavatelem byla společnost Meridienbau s. r. o. (dále jen Meridienbau). Tato společnost však pod tímto názvem existovala až od 17. 1. 2011, v době provádění prací existovala pod názvem NEDÁM, PRODÁM s. r. o., přičemž tento název pan P. neznal. Žádná ze společností dodavatelského řetězce přitom nedisponovala ani zaměstnanci, ani potřebným strojním vybavením pro realizaci předmětného plnění.
12. Správce daně provedl svědecké výslechy pana P. B., strojníka pana T. G. a pana Ing. T. B., ředitele, což všichni byli zaměstnanci žalobce, a dále vyslechl pana M. V., bývalého jednatele TRH, dále pana J. S. za Aktiv partner a pana V. P. za Filding Group. Svědci B., G. a B. znali další dodavatele žalobce (společnost NEVIS, LINEKO a GYPSTREND), neznali však ani společnost TRH, ani ACTIV PARTNER, ani FILDING GROUP, ani pana P.; pouze svědek B. uvedl, že ze společnosti TRH zná pana V., na což si vzpomněl po předložení faktur. Svědecké výpovědi pana V., S. a P. byly neurčité, co se týká rozsahu prací a způsobu a termínu jejich provedení, proto podle správce daně neosvědčili, že by předmětné plnění bylo poskytnuto deklarovaným způsobem.
13. Pochybnosti správce daně tak vyvráceny nebyly, což správce shrnul v úředním záznamu o výsledku kontrolních zjištění z daňové kontroly daně z přidané hodnoty dne 5. 12. 2014. Současně stanovil žalobci lhůtu pro uplatnění práva podle § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu vyjádřit se k výsledkům kontrolních zjištění. Na to reagoval žalobce žádostí

o prodloužení lhůty k vyjádření dne 16. 12. 2014, čemuž správce daně vyhověl a lhůtu o 20 dnů prodloužil. Dne 9. 1. 2015 doručil žalobce správci daně vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění, což však správce daně nevedlo ke změně kontrolních zjištění.

14. Dne 20. 1. 2015 sdělil správce daně žalobci termín projednání zprávy na den 3. 2. 2015 a současně jej poučil o důsledcích spojených s nedostavením se k projednání zprávy podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Na to žalobce reagoval žádostí o prodloužení lhůty k projednání zprávy, doručenou správci dne 21. 1. 2015, ve které požadoval odložení na den 2. 3. 2015 z důvodu časové náročnosti přípravy projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně pro odklad termínu k projednání zprávy důvod neshledal a předvolal žalobce dne 27. 1. 2015 na původně stanovený termín 3. 2. 2015; opakovaně jej poučil o následcích nedostavení se k projednání zprávy dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Dne 2. 2. 2015 žalobce doručil správci daně písemnost označenou jako stížnost na postup správce daně při daňové kontrole, omluvil se z určeného termínu projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu podání stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole. Správce daně vyhodnotil toto podání nikoliv jako stížnost, ale omluvu z projednání zprávy, kterou shledal nedůvodnou a odvolatele, který se na den 3. 2. 2015 k projednání zprávy nedostavil, předvolal na termín 13. 2. 2015, současně uvedl podrobné odůvodnění, proč podání žalobce nepovažuje za stížnost. Současně se vypořádal s námitkou žalobce, týkající se stanovení termínu k projednání zprávy, stanovování lhůt, i s námitkou na postup správce daně, který nevyhověl vzneseným důkazním návrhům. Opakovaně jej poučil o následcích nedostavení se k projednání zprávy podle § 88 odst. 5 daňového řádu.

15. Na to žalobce reagoval dne 12. 2. 2015 další písemností pod názvem „*Omluva z určeného termínu projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole*“. Jako důvod neúčasti při projednání zprávy uvedl, že předvolání správce daně považuje za vyřízení jeho stížnosti, se kterým nesouhlasí, a proto podal odvolacímu orgánu žádost o prošetření způsobu jejího vyřízení. Na základě toho dospěl správce daně k závěru, že se odvolatel projednání zprávy vyhýbá a přistoupil k jejímu doručení postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu a zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena dne 16. 2. 2015. Dne 17. 2. 2015 byly vydány dodatečné platební výměry, proti kterým podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.

16. Dne 9. 4. 2015 žalovaný vyrozuměl žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, ve kterém uzavřel, že správce daně sice posoudil podání žalobce ze dne 3. 2. 2015 nesprávně jako omluvu z určeného termínu projednání zprávy o daňové kontrole, a na kterou reagoval vydáním nového předvolání, přesto lze toto předvolání s ohledem na jeho obsah považovat za vyřízení stížnosti. Žalovaný stížnost neshledal důvodnou.

b) Posouzení žalobních námitek

17. Krajský soud se nejprve zabýval žalobními námitkami žalobce směřujícími do způsobu ukončení daňové kontroly. Žalobce nesprávnost v postupu žalovaného a správce daně spatřoval ve dvou liniích – v ukončení daňové kontroly před vyřízením jeho stížnosti, a dále z důvodu požádání o stanovení jiného termínu, čemuž byl správce daně v souladu s ustanovením § 36 daňového řádu povinen vyhovět, což se nestalo.

18. Pro posouzení námitky povinnosti vyhovět žádosti o stanovení jiného termínu projednání zprávy o daňové kontrole je podstatné zodpovězení otázky, zda stanovení termínu projednání zprávy daňové kontroly je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu. S tím souvisí zodpovězení další otázky, jaké účinky daňový řád spojuje s okamžikem projednání zprávy o daňové kontrole. Daňový řád proces ukončení daňové kontroly oproti úpravě podle zákona o správě daní a poplatků výrazně změnil, a to tak, že před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil další procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů a předloží mu jej k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť pokud toto vyjádření nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). Ustanovení § 88 odst. 3 věta první daňového řádu ukládá správci daně povinnost, aby na žádost daňového subjektu stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Tato lhůta je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, na kterou lze aplikovat i postupy ve smyslu § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu. Při samotném projednání zprávy o daňové kontrole ale daňový subjekt již nemá právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K témuž dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č. j. 5 Afs 68/2016-25 ze dne 17. 8. 2016, rovněž odborná literatura, např. Baxa, J. Daňový řád. Komentář. Wolters Kluwer, a. s. 2011, Komentář k § 88 odst. 4 daňového řádu, kde se uvádí, že „*nebude však v této fázi daňové kontroly již přípustné vznášet námitky proti výsledkům kontrolního zjištění*“, nebo Matyášová, L., Grossová, M. E.: Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, 332 s.: „*Při projednání zprávy se nově uplatní zásada koncentrace řízení. Neprojednává se formálně zpráva jako taková, ale výsledky zjištění a jejich provedené hodnocení*“. Správce daně proto určením data projednání zprávy o daňové kontrole neposkytuje daňovému subjektu časový prostor pro tvorbu námitek ke kontrolnímu výsledku, které by následně daňový subjekt uplatnil při samotném projednání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017 č. j. 7 Afs 68/2017-36, bod [38] odůvodnění).
19. Jak dovodil Nejvyšší správní soud v naposledy citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 68/2017-36, smyslem určení termínu projednání zprávy je stanovení jednoho konkrétního data vyhovujícího oběma stranám, popř. jeho možné pružné změny, např. v reakci na vznik překážky na straně správce daně či daňového subjektu. Takový postup by v případě, že by se jednalo o lhůtu ve smyslu ustanovení § 32 odst. 1 daňového řádu, možný nebyl. Správcovská lhůta musí být určena rozhodnutím a její změnu je možné provést rovněž pouze rozhodnutím, a to výhradně při splnění zákonem stanovených podmínek (§ 36 daňového řádu). Není však vhodné, aby termín projednání zprávy o daňové kontrole byl stanoven nezávisle na vůli obou stran. K takovému stavu by došlo, vztahovala-li by se na daný termín fikce prodloužení podle § 36 odst. 3 věta druhá daňového řádu, podle něž „*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*“. Takto stanovené datum by však nemuselo vyhovovat oběma stranám a pro takový postup není žádný logický důvod.

20. V posuzovaném případě správce daně postupoval přesně shora uvedeným způsobem, seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění podle § 88 odst. 2 daňového řádu, k vyjádření poskytl žalobci lhůtu podle § 88 odst. 3 daňového řádu, kterou na jeho žádost prodloužil, a protože na základě vyjádření žalobce nedošlo ke změně výsledku kontrolních zjištění, přistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole, s tím, že podpisem zprávy o daňové kontrole mělo dojít k ukončení daňové kontroly (§ 88 odst. 4 daňového řádu). Správce daně nepochybil, pokud žádost o změnu termínu o projednání zprávy o daňové kontrole nepovažoval za žádost o prodloužení lhůty ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu a rovněž nepochybil, pokud uzavřel, že nebyl povinen této žádosti vyhovět ve smyslu § 36 odst. 2 daňového řádu. Nenastala tak ani fikce vyhovění žádosti ve smyslu ustanovení § 36 odst. 3 daňového řádu. Správce daně správně přihlédl pouze k důvodům, pro které žalobce požadoval změnu termínu projednání zprávy a vyhodnotil je jako nedůvodné. Postupoval tak v souladu s daňovým řádem a žalovaný správně jeho rozhodnutí potvrdil. Tato námitka žalobce tedy není důvodná.
21. Co se týká druhé námítky, vztahující se k ukončení daňové kontroly, podle ustanovení § 261 odst. 4, poslední věta, daňového řádu, *stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly*. Stížnost směřující proti postupu správce daně je odlišná od stížnosti směřované proti skutkovým a právním závěrům učiněným při daňové kontrole; to jsou závěry, proti kterým je možné se bránit primárně prostřednictvím odvolání, a v takovém případě subsidiární opravný prostředek, kterým stížnost je, nemusí být ze své podstaty vyřízena před skončením pro daňové kontroly. Nicméně ani v tomto případě, kdy výjimka shora uvedená neplatí, neboť proti postupu správce daně ve formě stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontroly není přípustné odvolání, nepředstavuje nevyřízení stížnosti vadu, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci, byť vadou je.
22. Důvod pro tento závěr spočívá v povaze institutu projednání zprávy o daňové kontrole a tím ukončení daňové kontroly, jak bylo vysvětleno shora. Projednání zprávy o daňové kontrole primárně slouží pouze k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně a v této fázi již nelze navrhopat další důkazy a uvádět nové skutečnosti. Nemůže také dojít ke změně výsledků kontrolního zjištění. Případný chybný postup správce daně při stanovení termínu projednání zprávy tak výsledek zprávy o daňové kontrole nemohl nijak ovlivnit. Správce daně nadto stížnost žalobce vyřídil v novém předvolání, byť nesprávnou formou. V rámci vyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti přitom žalovaný neshledal ve vztahu k věcnému vyřízení stížnosti žádné vady. Stejnými námitkami se potom zabýval také v rozhodnutí o odvolání, kde je rovněž neshledal důvodnými. Přestože tedy nebylo v posuzovaném případě postupováno v souladu s § 261 odst. 4 a odst. 6 daňového řádu, tato skutečnost nevedla k porušení práv stěžovatele. Ani tato námitka není důvodná.
23. Žalobce dále namítal chybný postup správce daně podle § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť se projednání zprávy o daňové kontrole nevyhýbal, ale uplatňoval svá procesní práva.

24. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu, *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat, anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*
25. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že snaze vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole nasvědčují skutečnosti jako opakované omluvy žalobce i jeho zmocněnce, nevyužití lékařem povolených vycházek k návštěvě správce daně, neustálé odkládání termínu ústního jednání ze strany žalobce apod. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012 - 26). Na takové skutečnosti nelze nahlížet izolovaně, ale je třeba je vnímat ve vzájemné souvislosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 97/2013 - 34). V rozsudku ze dne 9. 3. 2017, č. j. 4 Afs 240/2016 - 71, potom Nejvyšší správní soud shledal, že „[i] důvodné omluvy z jednání podložené objektivními skutečnostmi tak mohou vést správce daně k legitimnímu závěru, že daňový subjekt se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Osoby zúčastněné na správě daní (tj. i daňové subjekty) mají podle § 6 odst. 2 daňového řádu povinnost poskytovat správci daně součinnost. To platí i v případě projednání zprávy o daňové kontrole, které není možné dlouhodobě oddalovat pouze z toho důvodu, že daňovému subjektu se datum nařízeného jednání zrovna „nehodí“. Pokud se daňový subjekt nemůže z důležitých důvodů nařízeného jednání zúčastnit, jeho povinností je poskytnout správci daně součinnost např. při dohodnutí jiného termínu a svoji účast zajistit i za cenu využití substitučního zastoupení právního zástupce či při nepřítomnosti statutárního zástupce daňového subjektu.“
26. Z výše uvedeného shrnutí posuzovaného případu vyplývá, že žalobce se z jednání nařízeného na 3. 2. 2015 omluvil, přičemž správce daně tuto omluvu neshledal důvodnou. Na jednání dne 3. 2. 2015 se žalobce následně nedostavil s odkazem na podanou stížnost, kterou je třeba vyřídit před ukončením daňové kontroly. Stejně postupoval také v případě jednání nařízeného na 13. 2. 2015. Žalobce se tedy opakovaně k projednání zprávy o daňové kontrole nedostavil, aniž by byl z účasti na jednání omluven; žalobcovo subjektivní posouzení postupu správce daně na tento závěr nemá žádný vliv (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 1/2018 - 48 ze dne 12. 4. 2018, „daňovému subjektu nepřísluší hodnotit zákonnost postupu správce daně a odmítat s odkazem na to součinnost. Případná nezákonnost jednání správce daně může být následně předmětem přezkumu v rámci dostupných opravných prostředků nebo v řízení před soudem“). Zároveň nelze v postupu žalobce nevidět účelovou procesní taktiku, která měla oddálit ukončení daňové kontroly. Tomu nasvědčuje především to, že v obou případech zaslal žalobce správci daně omluvu (spojenou v prvním případě se stížností, v druhém případě s žádostí o prošetření způsobu jejího vyřízení) až těsně před nařízeným jednáním. Podle krajského soudu ze všech uvedených důvodů vyplývá, že žalobcovo jednání je nutno chápat jako odmítnutí seznámit se se zprávou o daňové kontrole a podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu byly v posuzovaném případě splněny.
27. Co se týče poslední námitky související s výhradami žalobce k ukončení daňové kontroly, tedy námitky prekluze práva vyměřit daň z důvodu vadného postupu před vydáním dodatečného platebního výměru, který vydán být neměl, ani tato není důvodná. Daň podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky, a počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného

daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Tato základní lhůta může být prodloužena (§148 odst. 2), přerušena (§ 148 odst. 3) nebo stavěna (§147 odst. 4). Úkon, který přerušuje lhůtu, je zahájení daňové kontroly; ode dne, kdy byl tento úkon učiněn, běží podle § 148 odst. 3 daňového řádu lhůta znovu. V posuzovaném případě počala běžet lhůta pro stanovení daně za první období února 2010 dnem 26. března 2010 (zdaňovací období činí kalendářní měsíc podle § 99 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je tedy kratší než jeden rok a podle § 136 odst. 4 daňového řádu se přiznání k DPH podává do 25. dne kalendářního měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období), uplynula by tedy 26. března 2013. K zahájení daňové kontroly došlo 28. 2. 2012 a znovu běžící tříletá lhůta by skončila 28. 2. 2015. Vzhledem k tomu, že v posledních 12 měsících před jejím uplynutím došlo k oznámení dodatečného platebního výměru ze 17. 2. 2015 (tato skutečnost nebyla mezi účastníky sporná), který je podle § 147 odst. 1 daňového řádu rozhodnutím o stanovení daně, došlo podle §148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k jejímu prodloužení o jeden rok. Daňový řád nepodmiňuje prodloužení lhůty zákonností rozhodnutí o oznámení daně, stanoví pouze podmínku jeho oznámení, což v posuzované věci splněno bylo. K prekluzi práva vyměřit daň tak nedošlo.

28. Krajský soud se dále zabýval skutkovými žalobními námitkami.

29. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“* Podle odstavce 4 téhož ustanovení *„prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.“* Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *„správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“*

30. Daňový subjekt splní prvotní důkazní povinnost, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Obdobný názor zastává i Ústavní soud, podle něž *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“* (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04.)

31. Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se důkazní

povinnost opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků).

32. Podle § 72 odst. 1 odst. a) zákona o dani z přidané hodnoty *[p]látcce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně, přičemž předmětem daně je mimo jiné i poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku (§ 2 zákona o DPH). Podle § 14 odst. 1 zákona o DPH se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, a další činnosti vyjmenované v tomto ustanovení*
33. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátcce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, 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, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění*“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaučtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. „*Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátcce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45).
34. Mezi účastníky není sporu, že žalobce splnil svou primární důkazní povinnost ke svým tvrzením, ze kterých dovozoval nárok na odpočet DPH. Správci daně však vznikly pochybnosti ohledně průkaznosti, věrohodnosti, úplnosti, a správnosti žalobcem předložených účetních dokladů, neboť společnost TRH nedisponovala ani potřebným technickým zabezpečením, ani lidskými zdroji k provedení deklarovaných prací; těmito prostředky nedisponoval ani žádný z jejích dodavatelů, přičemž posledního dodavatele se nepodařilo určit s ohledem na jinou obchodní firmu, pod kterou údajný dodavatel v dané době podnikal; jediný subjekt, který byl schopen z tohoto hlediska deklarované práce provést, byl žalobce sám. Tyto skutečnosti správce daně prokázal a z nich dovodil existenci pochyb, zakládající přechod důkazní povinnosti zpět na žalobce. Žalovaný jeho postup aproboval a krajský soud se s jejich názorem ztotožňuje, neboť je zcela logický; bylo – li

prokázáno, že společnost TRH ani žádný z jejích dodavatelů nemohl sám deklarované práce provést, vzniká otázka, zda žalobce skutečně přijal zdanitelné plnění od společnosti. Správce daně identifikoval skutečnosti, které činí předložené daňové doklady nevěrohodným, a tyto skutečnosti prokázal, čímž svou důkazní povinnost splnil. Bylo tedy opět na žalobci, aby svá tvrzení prokázal.

35. Žalobce navrhl k prokázání svých tvrzení další důkazy, jejichž nesprávné posouzení – včetně nesprávného posouzení ostatních provedených důkazů – v žalobě namítl.
36. K tomu krajský soud uvádí, že správce daně provedl navržené listinné důkazy i listinné důkazy zjištěné z úřední činnosti, provedl i výslech svědků, a krajský soud v hodnocení těchto důkazů neshledal žádný rozpor. Při posuzování jednotlivých důkazů i všech důkazů v jejich vzájemné souvislosti správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 8 daňového řádu. Správce daně vysvětlil, proč hodnotil výpovědi zaměstnanců žalobce - strojníků a vedoucí skládky - tak, že neprokazují přijetí zdanitelného plnění od společnosti TRH. Svůj závěr učinil z toho, že vyslechnutí svědci si nepamatují konkrétní osoby, ani konkrétní stroje externích dodavatelů posuzovaných prací, jiné externí dodavatele si však tyto osoby pamatují. Tato úvaha správce daně, aprobevovaná žalovaným, se krajskému soudu jeví jako zcela logická. Je nepochybně možné plynutím času podrobnosti běžného provozu zapomenout, je však obtížné vysvětlit, proč u sporných dodavatelských prací si svědci nepamatují osoby, které měly být na skládce přítomny po dobu nikoliv krátkou či jednorázově, přitom si jiné dodavatele pamatují.
37. Dále žalobce vytkl správci daně a žalovanému, že nesprávně přikládali váhu skutečnosti, že žalobce v provozním deníku nezaznamenal pohyb cizích osob a cizích dodavatelů na skládce a spokojil se pouze s obecným údajem „ext“, tedy externí. K tomu krajský soud dodává, že minimální požadavky na obsah provozního deníku skládky stanoví bod 10, písm. a) přílohy č. 1 vyhl. č. 382/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpadem. Toto ustanovení provozovatelům zařízení k nakládání s odpady sice výslovně neukládá monitorovat údaje o cizích dodavatelích, nicméně obsahuje požadavek evidování všech skutečností charakteristických pro provoz zařízení. S ohledem na to by byl racionální postup, kdy by žalobce externí dodavatele, kteří prováděli pravidelné úpravy svahu skládky, monitoroval. Žalobce se tím totiž dostal do důkazní nouze, jelikož s ohledem na skutečnosti zjištěné nebyl správci daně ani žalovanému schopen okolnosti provedení dotčených prací objasnit. Závěr žalovaného je tak správný.
38. Žalobce nesouhlasil ani s tím, že nebyl vyslechnut svědek Ing. P. M. a jeho podpis na zajišťovacích protokolech nebyl podroben znaleckému zkoumání z hlediska jeho pravosti. Žalovaný neprovedení těchto důkazů odůvodnil tím, že ani formálně bezvadný doklad nemůže nahradit fakticitu přijetí plnění. Krajský soud se s tímto názorem ztotožňuje, neboť ani ověření podpisu Ing. M. na zajišťovacím protokole, ať už uznáním tohoto podpisu za vlastní nebo znaleckým posudkem, nemůže nahradit chybějící zjištění, zda došlo k faktickému přijetí deklarovaného plnění od třetí osoby, což je podmínkou pro vznik nároku na odpočet DPH. Provedení těchto důkazů tak je vskutku nadbytečné.
39. K jednotlivým dílčím žalobním námitkám krajský soud uvádí:

40. Není důvodná žalobní námitka, že žalobce předložil veškeré doklady, které provedení prací dokazují. Je pravdou, že žalobce předložil faktury, zjišťovací protokoly podepsané za žalobce jednatelem Ing. M. a za TRH panem V., přičemž pan V. podpis uznal ve své svědecké výpovědi, dále záznamy v provozním deníku, kde množství motohodin a přetěžených odpadů, je zaznamenáno pod zkratkou „ext“, a jako nepřímý důkaz znalecké posudky k množství provedených prací. Krajský soud k tomu odkazuje na rozsah důkazního břemene vyplývajícího z ustanovení § 92 daňového řádu, jak byl specifikován výše, ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 odst. a) zákona o dani z přidané hodnoty, včetně judikatury, ze které vyplývá již opakovaný závěr, že pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Předložení žalobcem uváděných formálně bezvadných dokladů – nebylo –li prokázáno faktické přijetí plnění od společnosti TRH – tak pro prokázání nároku na odpočet DPH nebylo dostatečné. Fakticita plnění byla totiž zpochybněna – nesporným – zjištěním, že společnost TRH nebyla fyzicky schopna plnění poskytnout, a to ani zjištěnými subdodavateli, neboť neměla k dispozici ani zaměstnance, ani strojní zařízení (alespoň traktor). Bez vyjasnění této základní otázky, tedy jakým způsobem měla společnost TRH práce provést, jsou důkazy, ať už v jakémkoliv množství, směřující pouze k prokázání provedení prací, irelevantní; konečně to, že skládka byla upravována, ani nebylo zpochybněno. Sporné a pochybné je to, zda práce poskytla právě společnost TRH, u které žalobce uplatnil odpočet daně na vstupu.

41. Krajský soud se rovněž ztotožnil s hodnocením nepřímých důkazů – znaleckých posudků, neboť ani posudek o tom, že fakturované práce měly být, resp. musely být provedeny externí technikou, v případě, že to bylo pro žalobce ekonomicky výhodné, nic nemění na tom, že nebylo prokázáno, že konkrétní zdanitelné plnění – práce na skládce – žalobce přijal od konkrétního dodavatele – společnosti TRH, když tato společnost, ani její správcem daně zjištění dodavatelé, neměli pro poskytnutí tohoto plnění ani lidské ani strojní kapacity. Zjištění správce daně týkající se způsobu vyhotovování a předávání zjišťovacích protokolů, pořadí úhrad a vyhotovování daňových dokladů v rámci řetězce, kontroly provedení práce a proškolení cizích pracovníků na skládce o bezpečnosti práce pak pouze dokresluje skutkový stav, přičemž ačkoliv každá z těchto okolností sama o sobě není způsobila ani založit u správce daně důvodné pochybnosti, ani odůvodnit závěr o neprokázání přijetí zdanitelného plnění deklarovaným způsobem, ve svém souhrnu však ano.

42. Jak již bylo uvedeno shora, z ustanovení § 72 zákona o DPH vyplývá, že daňový subjekt prokazuje přijetí zdanitelného plnění a jeho použití stanoveným způsobem. Judikatura dovodila, že je nutné, aby daňový subjekt prokázal nejen uskutečnění deklarovaného plnění, ale také, že je uskutečnila osoba, která je plátcem DPH a je jako poskytovatel uvedena na daňovém dokladu. Žalobce však neprokázal ani první část z uvedených skutečností, tedy že přijal zdanitelné plnění ve formě poskytnutých deklarovaných prací, neboť žádný z do úvahy přicházejících subjektů, zejména pak deklarovaný dodavatel - společnost TRH, nebyl schopen deklarované plnění poskytnout; jediným zjištěným subjektem, který mohl provedené práce realizovat, byl přitom žalobce sám. Žalobce tak nesplnil důkazní povinnost, kterou měl, a za této situace žalovaný správně uplatněný odpočet DPH neuznal, když podmínky pro jeho uplatnění nebyly

žalobcem prokázány; důkazní povinnost žalobce tak není rozšiřována mimo jeho dispoziční sféru, neboť je povinen prokázat pouze, zda jsou splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve vztahu k jeho deklarovanému dodavateli – společnosti TRH, nikoliv skutečnosti mimo dispoziční sféru žalobce. Ani tato žalobní námitka tedy není důvodná.

43. Krajský soud tak uzavřel, že ani námitky do skutkového stavu nejsou důvodné.
44. Žaloba proto není důvodná a krajský soud jí postupem podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
45. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 5. června 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu