



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **KLS ELEKTRO, spol. s r. o.**, se sídlem Novohradská 99, České Budějovice, zastoupená Mgr. Michalem Pavlasem, advokátem se sídlem Na Sadech 4/3, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2017, č. j. 34408/17/5300-22444-704601, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 6. 2019, č. j. 50 Af 37/2017 – 98,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobkyně jako stěžovatelka proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“).

[2] Rozhodnutím žalovaného byla zamítnuta stěžovatelčina odvolání a potvrzeny odvoláními napadené dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 7. 2016, č. j. 1628874/16/2201-51521-301229,

č. j. 1628945/16/2201-51521-301229, č. j. 1628963/16/2201-51521-301229 a č. j. 1628990/16/2201-51521-301229, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen, říjen, listopad a prosinec roku 2010 (dále jen „dodatečné platební výměry“). Na základě dodatečných platebních výměrů byla stěžovatelce celkem doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 12 255 136 Kč a penále 2 451 027 Kč.

[3] Dne 28. 8. 2013 provedl správce daně u stěžovatelky místní šetření, jehož předmětem byl záznam evidence DPH a faktury přijaté za roky 2010, 2011 a 2012. Následně u stěžovatelky zahájil daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen až prosinec roku 2010. Předmětem stěžovatelčiny činnosti v těchto obdobích byla výstavba fotovoltaických elektráren (dále jen „FVE“) a elektroinstalační práce na velkých objektech. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka nerozptýlila pochybnosti vyjádřené ve výzvě k prokázání skutečností (ze dne 24. 7. 2015, č. j. 1598056/15/2201-61563-301449, dále jen „výzva k prokázání skutečností“) týkající se uskutečnění deklarovaných přijatých zdanitelných plnění. Na základě výsledků daňové kontroly obsažených ve zprávě o daňové kontrole ze dne 7. 7. 2016, č. j. 1562512/16/2201-61563-301449 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), proto správce daně stěžovatelce neuznal nárok na odpočet DPH ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“), z plnění uvedených na dokladech vystavených společnostmi:

- ISO FEN ENERGY, s. r. o. (doklady č. FVE1/109, č. FVE1/110, č. FVE1/111, č. FVE1/112, č. FVE1/113, č. FVE1/115, č. FVE1/116, č. FVE1/117 a č. FVE1/118 s datem uskutečněního plnění 25. 11. 2010); stěžovatelce byla těmito doklady fakturována *„instalace, zprovoznění a konfigurace dálkového monitoringu na konkrétních FVE včetně připojení do servisního centra“*, a to v celkové částce 26 403 683,60 Kč (ve výše uvedeném pořadí šlo o FVE Ledenice, Krašovice, Dynín, Ševětín, Zákolany, Babice-Sedlovice- Chvalovice-Němčice, průmyslová zóna Casta Písek, ubytovna Casta Písek a Humpolec);
- HARD-Bohemia, s. r. o. (doklady č. 2008201000, č. 2408201000, č. 0211201000, č. 1211201000, č. 1911201000 a č. 0112201000; čísla dokladů mají tvar dle data uskutečněního zdanitelného plnění); stěžovatelce byly těmito doklady fakturovány *„pomocné montážní práce na akci FVE Ledenice“*;
- FRANK TRADE, s. r. o. (doklady č. 422010 s datem uskutečněního plnění 31. 8. 2010 a č. 272010 s datem uskutečněního zdanitelného plnění 4. 8. 2010 – nárok uplatněn ve zdaňovacím období prosinec 2010); stěžovatelce byly oběma těmito doklady fakturovány *„provedené přípravné, stavební a pomocné práce na akci RVE Ledenice“*;
- STAVOING, s. r. o. (doklady č. 100100044 s datem uskutečněního zdanitelného plnění 10. 12. 2010 a č. 100100045 s datem uskutečněního zdanitelného plnění 30. 12. 2010); stěžovatelce byly těmito doklady fakturovány *„provedené stavební práce“* na akcích *„FVE Dynín“* a *„FVE Ševětín“*;
- ŠAFINVEST, s. r. o. (doklad č. 6 s datem uskutečněního zdanitelného plnění 27. 10. 2010); šlo o *„konečnou fakturu na akci: FVE Krašovice – montážní a zemní práce“*.

pokračování

[4] Krajský soud se v napadeném rozsudku zabýval namítanými procesními pochybeními správce daně a žalovaného (nezákonný rozsah místního šetření správce daně u stěžovatelky, neúplnost zprávy o daňové kontrole, nevydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, neprojednání zprávy o daňové kontrole, opomenutí možnosti stanovení daně na základě pomůcek) a dále také námitkami nezákonného postupu žalovaného při dokazování a nesprávného hodnocení důkazů (konkretizovanými k jednotlivým společnostem a daňovým dokladům uvedeným výše v odst. [3] tohoto rozsudku). Neshledal je důvodnými, a proto žalobu zamítl.

II. Řízení před Nejvyšším správním soudem (rekapitulace podání)

II. a) Kasační stížnost

[5] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stížnost tedy podala s tvrzením nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, dále vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit (za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost), a konečně nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[6] Stěžovatelka má za to, že krajský soud nesprávně posoudil rozsah místního šetření, když uvedl, že rozsah místního šetření nepřekročil pouhé rámcové prověření účetnictví a „mapování terénu“. Za nesprávné považuje stěžovatelka také hodnocení krajského soudu, že provedením místního šetření nedošlo fakticky k zahájení daňové kontroly; z toho má pak plynout i namítaná neúplnost zprávy o daňové kontrole. Při místním šetření si správce daně vyžádal daňová přiznání za 34 zdaňovacích období a zákonné evidence k nim a ověřoval správnost daňové povinnosti přiznané stěžovatelkou. Ke zdaňovacím obdobím červenec až prosinec roku 2010 dále vyžadoval předložení veškerých daňových dokladů na vstupu, přičemž po jejich zkontrolování označil 49 dokladů, z nichž požadoval fotokopii. K zakázce Ledenice požadoval fotokopii vydané faktury. Kromě těchto již existujících dokumentů si vyžádal na stěžovatelce, aby mu sestavila a předala seznam dodavatelů za roky 2010, 2011 a 2012. Je zjevné, že nešlo o pouhé shromažďování podkladů a zjišťování předběžných podkladových informací. Účelem postupu správce daně bylo prověřit daňové povinnosti a tvrzení stěžovatelky, a to ve značném rozsahu, který odpovídal daňové kontrole. Takový postup vybočil ze zákonných mezí vyhledávací činnosti, a proto nešlo o pouhé místní šetření, ale o faktickou daňovou kontrolu. Krajský soud pouze konstatoval, že rozsah místního šetření nehodnotí jako extenzivní, ale argumentačně se nevypořádal s tím, proč shromážděné údaje za 34 zdaňovacích období nebyly přehnané vzhledem k účelu, pro který byly zajištěny. Krajský soud dle stěžovatelčina názoru pochybil, když

v rámci místního šetření dovodil přípustnost podobně rozsáhlého průlomu do stěžovatelčiny informační autonomie, jako by tomu bylo při dokazování v daňovém řízení.

[7] Krajský soud ve vztahu ke konstatování, že nešlo o faktické zahájení daňové kontroly, zcela přehlíží skutečnost, že při místním šetření byly kompletně zkontrolovány přijaté daňové doklady na vstupu, a to nejen za oficiálně kontrolovaná zdaňovací období. Dne 28. 8. 2013 zcela evidentně probíhala kontrolní činnost, konkrétně kontrola DPH na vstupu dle přijatých daňových dokladů. Důkazem je protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 1643357/13/2201-05406-301449 ze dne 29. 8. 2013, který byl sepsán následující den po provedení „místního šetření“. Předmětem daňové kontroly byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010 až prosinec 2010 v rozsahu všech údajů uváděných v daňových přiznáních. Z vyjádření správce daně na str. 5 protokolu o zahájení daňové kontroly jasně vyplývá, že přijaté daňové doklady na vstupu již správce daně nevyžadoval, neboť je již zkontroloval předchozího dne v rámci „místního šetření“. K oficiální kontrole je tak již předložit nechtěl a vyžádal si toliko daňové doklady na výstupu, pokladní doklady a výpisy z účtu. Vyhledávací činnost není určena k hodnocení důkazních prostředků, k tomu slouží doměřovací řízení. Z kontextu průběhu postupů správce daně je zřejmé, že správce daně vyhodnotil důkazní prostředky získané dne 28. 8. 2013 při místním šetření jako nedostatečné k prokázání tvrzených skutečností v daňových přiznáních stěžovatelky, a proto následujícího dne 29. 8. 2013 zahájil daňovou kontrolu. Je zjevné, že dne 28. 8. 2013 neprobíhala tzv. vyhledávací činnost, ale že správce daně fakticky zahájil daňovou kontrolu. Zpráva o daňové kontrole je z tohoto důvodu neúplná, jak namítala stěžovatelka v žalobě a hodlala to namítat již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole, což jí však postupem správce daně bylo znemožněno (jak namítáno níže). Takto neúplná zpráva o daňové kontrole nemohla být podkladem pro následně vydané dodatečné platební výměry, které z tohoto důvodu nejsou řádně odůvodněny. S touto skutečností se krajský soud nevypořádal.

[8] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně posoudil splnění podmínek ohledně povinnosti správce daně postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu má správce daně za účelem správného zjištění daně zásadně povinnost volit mírnější postup. Jsou-li naplněny podmínky pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, je postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu pro správce daně závazný. V případě stěžovatelky tyto podmínky naplněny byly, neboť správce daně měl dostatek konkrétních informací z provedeného místního šetření, o čemž svědčí fakt, že mezi daňovými doklady, které si z místního šetření odnesl, byla i řada těch, u kterých následně doměřil daň. Skutečnost, že správce daně bezprostředně po místním šetření zahájil daňovou kontrolu, svědčí o získání indicií, že dosud stanovená daň neodpovídala skutečnosti. Pokud by se správce daně domníval, že daň doměřena nebude, pak by zcela jistě jeho činnost skončila provedením místního šetření a nezahajoval by nehospodárně daňovou kontrolu, která je pro stát finančně i časově nákladná. Stejně tak by nevydal zajišťovací příkazy ještě předtím, než doručil stěžovateli výzvu k prokázání skutečností. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018 – 29, podle kterého *„se nelze ztotožnit s tvrzením stěžovatele, že správce daně musí mít při vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu natolik konkrétní znalosti, aby mohl vyměřit daň v jiné výši, než v jaké byla vyčíslena v posledním daňovém přiznání. Pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 totiž není nutné, aby měl správce daně*

pokračování

naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat.“

[9] Dle názoru krajského soudu žalobní námitky stěžovatelky směřovaly výhradně proti oprávněnosti postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu, aniž by zároveň namítala nedostatky uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 – 31, tj. chybějící podstatné náležitosti zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil. Není však pravda, že by stěžovatelka nevznesla námitky stran chybějících podstatných náležitostí zprávy o daňové kontrole. Neúplnost zprávy namítala stěžovatelka v žalobě a hodlala tak činit rovněž v rámci projednání zprávy o daňové kontrole. Toto právo jí však správce daně upřel, když zvolil postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu, pro který, dle názoru stěžovatelky i krajského soudu (bod 143 napadeného rozsudku), nebyly splněny zákonné podmínky. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku ohledně předvolání k projednání zprávy o daňové kontrole. Dle krajského soudu stěžovatelka přehlíží § 100 odst. 1 daňového řádu, přičemž projednání zprávy o daňové kontrole je jedním z typických úkonů, při němž je osobní účast daňového subjektu, resp. jeho zástupce nezbytná. Názor krajského soudu nemá oporu v daňovém řádu. Postup správce daně byl nezákonný. Zasláním předvolání byla stěžovatelce uložena povinnost dostavit se ke správci daně za účelem projednání zprávy o daňové kontrole. Projednání zprávy o daňové kontrole je právem, nikoliv povinností kontrolovaného daňového subjektu. Předvolání ke správci daně s hrozbou uložení sankcí a předvedení může správce daně použít pouze v případě, že má sloužit k zabezpečení osobní účasti předvolané osoby, a to ke splnění její zákonné povinnosti. Povinnosti kontrolovaného daňového subjektu jsou vyčerpávajícím způsobem uvedeny v § 86 odst. 3 daňového řádu, povinnost dostavit se k projednání zprávy o daňové kontrole tam zakotvena není. Osobní účast stěžovatelky v tomto případě nebyla nutná, jak se domnívá krajský soud. Správce daně měl použít mírnější prostředky k dosažení účasti stěžovatelky na ústním projednání. Předvolání bylo formulováno nesprávně a poučení o důsledcích přímo vadně, neboť neexistuje důvod, proč by měla být stěžovatelka pokutována. Rovněž při načasování předvolání na konec lhůty, kdy daňoví poradci podávají za své klienty daňová přiznání, muselo správci daně být zřejmé, že zástupce stěžovatelky je v této době abnormálně časově vytížen, což nesvědčí o seriózním přístupu úředních osob. Krajský soud se nevypořádal s žalobní námitkou o účelovosti postupu správce daně dle § 88 odst. 5 daňového řádu z důvodu hrozící prekluze. Správce daně vedl daňovou kontrolu způsobem, že se v jejím závěru sám dostal do časového tlaku, a proto se snažil účelově navodit dojem, že se stěžovatelka vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole. Přitom ke dni nařízeného jednání neměla stěžovatelka k dispozici doplněný výsledek kontrolního zjištění a nebyla vyřízena stěžovatelčina stížnost. Správci daně trvalo téměř 2 roky, než vydal výzvu k prokázání skutečností, a po tuto dobu stěžovatelka ani netušila, zda má správce daně nějaké pochybnosti a jaké. Správce daně byl podstatnou část lhůty určené pro daňovou kontrolu téměř nečinný, přičemž v závěru daňové kontroly byl naopak nadmíru rychlý a neposkytl stěžovatelce ani jeden pracovní den k seznámení s doplněným výsledkem kontrolního zjištění. Je také zjevné, že správce daně úmyslně přenesl stěžejní část dokazování (svědecké výpovědi navrhované již v průběhu daňové kontroly) do odvolacího řízení, což je účelové zneužití práva. Existence odvolacího řízení nemůže znamenat, že ze strany prvostupňového správce daně bude docházet při daňové kontrole k úmyslnému

nezákonnému jednání. Ustanovení o provádění dokazování jsou v daňovém řádu proto, aby byla dodržována. Zjevné vady jako nevyslechnutí svědků bylo možné odstranit ještě v průběhu daňové kontroly, což hodlala stěžovatelka rovněž namítat v rámci projednání zprávy o daňové kontrole, bylo-li by jí správcem daně umožněno toto právo konzumovat. Vzhledem k tomu, že dodatečné platební výměry byly vydány před projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole a tato vada nebyla napravena ani v odvolacím řízení, nemohla se zpráva o daňové kontrole stát důkazem. Dodatečné platební výměry proto nejsou ve smyslu § 102 daňového řádu řádně odůvodněny. K doměření daně z moci úřední může dojít dle § 143 odst. 3 daňového řádu pouze na základě výsledků daňové kontroly. Dodatečné platební výměry byly vydány v době, kdy daňová kontrola nebyla ještě řádně ukončena. Dle § 88 daňového řádu musí být zpráva o daňové kontrole s daňovým subjektem řádně projednána. Teprve podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Tento zákonný postup správce daně nedodržel a dodatečné platební výměry zatížil vadou nezákonnosti.

[10] Krajský soud nepřisvědčil stěžovatelčině námitce, dle níž se správce daně opomněl zabývat otázkou, zda nezpochybněná přijatá zdanitelná plnění mohla stěžovateli umožnit realizaci předmětných zakázek, a případně stanovit daň prostřednictvím pomůcek. Dle názoru krajského soudu stanovení daně pomocí pomůcek nepřicházelo v úvahu vzhledem k tomu, že se jednalo pouze o jednotlivé konkrétní výdaje, které představují pouze menší část uplatněných odpočtů. Správce daně tudíž nezpochybnil takovou část účetnictví, která by svým rozsahem zatemňovala účetní obraz. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že částku 12 255 136 Kč neuznané DPH na vstupu, představující téměř 1/3 z celkového nároku na odpočet za zdaňovací období srpen, říjen, listopad a prosinec roku 2010, vydává krajský soud „pouze za menší část“. Neuznání DPH na vstupu ve výši přesahující 30 % celkového uplatněného nároku na odpočet za daná období (40 435 663 Kč) představuje, dle stěžovatelčina názoru, velmi významnou částku, zejména s ohledem na to, že veškerou neuznanou DPH svým dodavatelům zaplatila v ceně poskytnutých plnění. Vztaheno k jednotlivým zakázkám pak neuznaná část odpočtu tvoří ještě významnější podíl. Oproti vyslovenému názoru krajského soudu se stěžovatelka domnívá, že správce daně zpochybnil významnou část účetnictví, předpoklady pro užití pomůcek byly splněny a správce daně se měl zabývat otázkou, zda bez zpochybněných plnění byla vůbec díla realizovatelná.

[11] Krajský soud zamítl důkazní návrhy (výsledky svědků a místní šetření na jednotlivých FVE) z důvodu jejich nadbytečnosti, resp. irelevance, a tvrdí, že tyto důkazní prostředky nemohou vést k prokázání skutečného rozsahu, ceny a doby uskutečnění přijatých plnění, jakož i následného využití pro ekonomickou činnost stěžovatelky. Stěžovatelka namítá nedůvodnost zamítnutí důkazních návrhů. Právě provedením svědeckých výpovědí ostatních dodavatelů, jejichž plnění nebyla rozporována, mohla stěžovatelka prokázat, že tito dodavatelé neposkytli shodná plnění jako dodavatelé, jejichž plnění rozporována byla. Místním šetřením lze i po letech na místě samém prokázat rozsah plnění. Neprovedením důkazních návrhů, za současné absence přesvědčivého odůvodnění, proč navrhované důkazní prostředky za žádných rozumně představitelných okolností nemohou přinést nic relevantního, bylo stěžovateli znemožněno unést její důkazní břemeno.

pokračování

[12] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole opakovaně uvedl, že nezpochybňuje provedení montážních a zemních prací v rámci výstavby FVE ani existenci a instalaci monitoringu na jednotlivých FVE, zároveň však v rámci hodnocení důkazních prostředků uvedl, že nejsou důkazem o tom, že plnění stěžovatelka fakticky přijala a použila v rámci své ekonomické činnosti. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že faktické provedení fakturovaných prací nebylo prokázáno, zároveň však dospěl k závěru, že provedením dokazováním byly zjištěny takové rozpory mezi jednotlivými důkazními prostředky, které svědčí o tom, že se tvrzená zdanitelná plnění neuskutečnila tak, jak byla deklarována na sporných dokladech. Krajský soud se s těmito rozpornými závěry ztotožnil a uvedl, že spor není veden o samotném uskutečnění plnění, nýbrž v otázce jejich rozsahu, ceny, doby uskutečnění a o následném využití těchto plnění pro ekonomickou činnost stěžovatelky. Takové závěry správce daně, žalovaného i krajského soudu jsou vzájemně neslučitelné a pro stěžovatelku nesrozumitelné. V této souvislosti stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2018, č. j. 1 Afs 258/2018 - 32, s tím, že buď plnění nebylo poskytnuto vůbec, nebo sice poskytnuto bylo, ale jinak než je tvrzeno. Stěžovatelka zejména trvá na tom, že pořídila plnění od dodavatelů ISOFEN ENERGY, HARD-Bohemia, s. r. o. (dále jen „HARD-Bohemia“), FRANK TRADE, STAVOING a ŠAFINVEST - daňové doklady vystavily tytéž společnosti a nakoupená plnění těchto od dodavatelů se ziskem prodala v rámci výstavby jednotlivých FVE. Z prodeje odvedla daň na výstupu, a tedy splnila všechny formální i hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. Neutralita DPH nebyla v obchodním řetězci narušena. K závěru krajského soudu, že nárok na odpočet daně byl stěžovatelce upřen proto, že neprokázala rozsah, cenu, dobu uskutečnění a využití plnění pro ekonomickou činnost, odkazuje stěžovatelka na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 - 71, s tím, že v případě daně z přidané hodnoty zjednodušeně řečeno pro uznání nároku na odpočet daně postačí, pokud plátce daně předloží fakturu od svého subdodavatele, který je plátcem daně, ledaže správce daně prokáže, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně daně z přidané hodnoty. Případné vyšší fakturované ceny mají vliv na samotnou výši DPH, kterou má však státu zásadně odvést subdodavatel plátce, přičemž plátce ji zároveň uplatňuje ve svém nároku na odpočet DPH, následně ji v ceně svého produktu přenáší na další článek subdodavatelského řetězu až ke konečnému poplatníkovi, tudíž celkový daňový efekt na DPH by vůči státnímu rozpočtu měl být nezměněn, ledaže by se jednalo o daňový podvod, který však musí prokázat správce daně. Stěžovatelka předložila a navrhla důkazní prostředky na podporu pravdivosti svých tvrzení ohledně toho s kým, v jakém rozsahu a za jakou cenu díla, jejichž existence je naprosto nepochybná, zrealizovala. Krajský soud přitakal závěru žalovaného, že důkazní prostředky nejsou dostatečné, aby prokázaly pravdivost tvrzení stěžovatelky. Jediným jejím pochybením tak je, že důkazní prostředky, které navrhla či předložila, nedosahují takové intenzity, kterou krajský soud shodně s finančními orgány považuje za dostatečnou. Krajský soud však zcela přehlíží fakt, že správce daně nevysvětlil, podle čeho požadovanou míru intenzity důkazu určil. Daňový řád míru důkazu nestanoví. Pokud tedy správce daně hodnotí intenzitu důkazu, pak hodnotu této míry konstruuje sám v rámci svého volného uvážení a měl by se umět s touto otázkou legitimně a přezkoumatelně vypořádat, což neučinil. Důkazní břemeno tížilo obě strany sporu dle § 92 daňového řádu. Krajský soud neshledal jako vadu, že správce daně pro důkazní břemeno stěžovatelky požadoval vyšší míru důkazu, zatímco pro své důkazní břemeno míru významně nižší. V této souvislosti odkazuje stěžovatelka na nález

Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, s tím, že žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze *ex post* prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti. Pokud je důkazní standard požadovaný k prokázání určité skutečnosti tvrzené stěžovatelkou jako jednou stranou řízení zcela nepřiměřeně vysoký, tak v důsledku toho je i důkazní břemeno kladené na tohoto účastníka řízení zjevně nepřiměřené a dochází k porušení jeho práva na rovnost v řízení podle čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Dále stěžovatelka odkazuje na odbornou komentářovou literaturu s tím, že po zahájení kontroly je v zájmu daňového subjektu, aby správci daně poskytl součinnost spočívající zpravidla ve zpřístupnění účetnictví. Tímto zpřístupněním zároveň dochází ke splnění jeho důkazního břemene podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Správce daně pak buď dojde k závěru, že deklarovaný stav v účetnictví je v souladu se skutkovým stavem, nebo že tomu tak není. V druhém případě je to správce daně, koho tíží důkazní břemeno, kdy pro jeho unesení může využít postup podle odstavce 4. Podaří-li se správci daně jeho důkazní břemeno definované v odstavci 5 ustát, opětovně je to daňový subjekt, koho bude tížit důkazní břemeno podle odstavce 3. Bude tak jeho povinností, aby předložil jiné důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, pocházející z roviny mimo účetnictví. Stěžovatelka namítá, že nelze připustit stav, kdy správce daně bude využívat důkazního břemene pouze za účelem „nachytání“ daňového subjektu na procesních úskalích vedeného řízení (s odůvodněním, že je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno). Platí, že jak daňový subjekt, tak správce daně nese důkazní břemeno ohledně svých tvrzení. Není sice povinností správce daně zjistit skutkový stav, avšak je jeho povinností vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Stěžovatelka rovněž odkazuje na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2001, sp. zn. 21 Cdo 762/2001, s tím, že *„závěr o tom, že účastník neunesl důkazní břemeno, lze učinit jen tehdy, jestliže zhodnocení důkazů, které byly za řízení provedeny (§ 120 odst. 3 věty druhá o. s. ř.), neumožňuje soudu přijmout závěr ani o pravdivosti tvrzení účastníka a ani o tom, že by bylo nepravdivé.“* Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) pak ve svém rozsudku ze dne 9. 10. 2017, č. j. 9 Afs 81/2007 – 60, uvedl, že *„[k] výzvám správce daně k prokázání přijetí zboží ještě i jiným způsobem stěžovatelka doložila skladové karty, záznamní evidenci k dani z přidané hodnoty (dále i DPH), výsledovky dle jednotlivých měsíců, ... aj. Rovněž při ústním jednání vedeném u správce daně vyložila způsob, jakým probíhaly obchody s výše zmíněnými dodavateli, Avšak jak vyplývá z napadeného rozhodnutí správního orgánu, všechny tyto důkazní prostředky nebyly dle názoru správce daně a správního orgánu dostatečné ... Nejvyšší správní soud si však v této souvislosti klade otázku, jaké další důkazní prostředky měla stěžovatelka dle požadavků správce daně předložit (když ten ve svých výzvách uváděl vždy obecné označení důkazní prostředek, aniž by konkretizoval jaký), resp. jakými dalšími prostředky vůbec reálně mohla přijetí zdanitelného plnění prokázat.“* Stěžovatelka dále cituje z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75, ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 – 111, ze dne 9. 6. 2011, č. j. 7 Afs 39/2011 – 72, a ze dne 11. 10. 2013, č. j. 8 Afs 39/2012 – 126, stejně jako z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04.

[13] Dále se stěžovatelka v kasační stížnosti přizpůsobila konstrukci té části odůvodnění napadeného rozsudku, v níž krajský soud vypořádával žalobní námitky ohledně nezákonného postupu žalovaného při dokazování a nesprávného hodnocení důkazů (odstavce 158 až 264 napadeného rozsudku). Její zbývající kasační námitky tedy adresně odpovídají vždy na právní posouzení krajského soudu vztahující se k jednotlivým

pokračování

stěžovatelčiným dodavatelům a v rámci nich k jednotlivým jimi vystaveným daňovým dokladům. Nejvyšší správní soud uvedené kasační námitky na tomto místě, v zájmu přehlednosti jejich vypořádání níže v tomto rozsudku, nepředestíral, nýbrž tak učinil v jednotlivostech až níže v části odůvodnění obsahující právní posouzení důvodnosti kasačních námitek. Na tomto místě postačí uvést, že stěžovatelka v kasační stížnosti podrobně reagovala na posouzení vymezených žalobních námitek krajským soudem, s nímž se ani v jediném případě neztotožnila. Závěrem k tomu konstatovala, že své důkazní břemeno unesla, pochybnosti rozptýlila, a naopak důkazní břemeno ohledně prokázání existence důvodných pochybností je na žalovaném a nemůže být setrvale a účelově přenášeno na daňový subjekt. Žalovaný nadto stěžovatelčiny důkazní návrhy buďto ignoroval, nebo dezinterpretoval, přičemž krajský soud takový postup aproboval, když závěry žalovaného nekriticky přejal do odůvodnění svého rozsudku.

II. b) Vyjádření žalovaného

[14] Žalovaný nejprve odkázal na své vyjádření k žalobě ze dne 9. 11. 2017. Popřel, že by správce daně provedením místního šetření jakkoli vybočil ze zákonných mezí vyhledávací činnosti a jakkoli omezil či zkrátil stěžovatelku na jejích právech. Ta ostatně v souvislosti s provedením místním šetřením v rámci protokolu o místním šetření č. j. 1642635/2201-05406-301449 nic nenamítala, a nečinila tak ani při jednání o zahájení následné daňové kontroly. Žalovaný dále podotknul, že v průběhu daňového ani odvolacího řízení stěžovatelka nenamítala skutečnost, že správce daně učinil konkrétní zjištění ještě před provedením místního šetření a následně v jeho průběhu, proto mohl důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, a měl postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení. Z dokladů předložených stěžovatelkou při místním šetření dospěl správce daně k závěru, že nemůže důvodně předpokládat doměření daně, neboť bylo možné předpokládat i opak. Teprve na základě důkazního řízení vedeného v průběhu daňové kontroly mohl správce daně zjistit skutkový stav a uvážit o tom, zda skutečnosti tvrzené stěžovatelkou osvědčují stanovenou výši daně. Tento závěr správce daně, tj. že výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu nebyla namístě, podporuje i jednání stěžovatelky, která jak v průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení, tak na základě žaloby, resp. kasační stížnosti obhájí svá tvrzení, že jí danými obchodními společnostmi byla poskytnuta zdanitelná plnění uvedená na předložených fakturách.

[15] Žalovaný poukazuje na to, že stěžovatelka sice v kasační stížnosti namítá, že není pravda, že by nevznesla námitky proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole, a že neúplnost zprávy namítala již v žalobě, ovšem stěžovatelka již neuvádí, jaké podstatné náležitosti ve zprávě o daňové kontrole postrádá. Krajský soud sice dospěl k závěru, že postup správce daně v době po zaslání kontrolního zjištění až po skončení daňové kontroly považuje za problematický, kdy podmínky pro aplikaci § 88 odst. 5 daňového řádu nebyly opodstatněné, avšak tento postup nezpůsobuje nezákonnost dodatečných platebních výměrů. Žalovaný zdůraznil, že pokud je v řízení nutná osobní účast osoby zúčastněné na správě daní, správce daně osobu předvolá. V předvolání uvede kdy, kam, v jaké věci a z jakého důvodu se má dostavit, a současně tuto osobu upozorní na případné právní důsledky nesplnění uložené povinnosti. Je třeba přitom odlišit situaci, kdy přítomnost u prováděného procesního úkonu je právem účastníka, kterému odpovídá

povinnost orgánu včas a řádně jej o chystaném úkonu vyrozumět, od situace, kdy je účast osoby při procesním úkonu nutná a správní orgán musí mít k dispozici prostředky, jak osobní přítomnosti dosáhnout, a případně ji i vynutit. Správce daně tedy může předvolat osobu zúčastněnou na správě daní, dojde-li k závěru, že její osobní účast je nutná. Nelze proto spatřovat pochybení správce daně v samotném předvolání stěžovatelky k projednání zprávy o daňové kontrole.

[16] Dále žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelných plnění na základě předložených daňových dokladů a nepodařilo se jí tak vyvrátit pochybnosti správce daně o tom, jaké konkrétní práce, v jakém rozsahu, kým a kdy byly v předmětných zakázkách realizovány. Stěžovatelka tak neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k uplatněným konkrétním výdajům, které měla vynaložit na realizaci konkrétních zakázek. Vzhledem k tomu, že správce daně nezpochybnil takovou část účetnictví, která by svým rozsahem již účetní obraz stěžovatelky zatemňovala, nepřicházelo v úvahu stanovit daň pomocí pomůcek, a proto se touto otázkou ani správce daně nezabýval.

[17] Ohledně dokazování a hodnocení jednotlivých plnění dle dodavatelů v dané věci žalovaný odkazuje na zprávu o daňové kontrole, odůvodnění napadeného rozhodnutí a v neposlední řadě i seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení.

[18] Žalovaný tudíž považuje kasační stížnost za nedůvodnou a má za to, že ji patří zamítnout.

II. c) Stěžovatelčina replika

[19] Stěžovatelka odkázala na komentářovou literaturu k § 92 daňového řádu, s tím, že *„daňový subjekt není nadán tak rozsáhlými pravomocemi jako správce daně. Z tohoto důvodu je povinností správce daně poskytnout daňovému subjektu patřičnou součinnost za účelem skutečného prokázání skutkového stavu. Tento postup by tak měl probíhat ve vzájemném dialogu správce daně a daňového subjektu. Nelze připustit stav, kdy správce daně bude využívat důkazního břemene pouze za účelem nachytání daňového subjektu na procesních úskalích vedeného řízení (s odůvodněním, že je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno, nechť se tedy snaží). Správce daně je tak příkladmo povinen dotazovat jiné správce daně či daňové subjekty, předvolávat svědky, provádět místní šetření, vyžadovat listiny či jiné informace, a to všude tam, kde se takovýto postup bude jevit účelným... není sice povinností správce daně zjistit skutkový stav, avšak je jeho povinností vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil.“* Obecně platí, že neunesli-li daňový subjekt své důkazní břemeno, je nutno vyvodit následky v jeho neprospěch. Toto pravidlo však bylo ovlivněno evropským právem, přesněji judikaturou Soudního dvora Evropské unie (rozsudek ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11), a to ve vztahu k harmonizovanému zákonu o dani z přidané hodnoty. Obecně platí, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na odpočet, pak neunesli-li důkazní břemeno (neprokáže-li naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet), nemůže jej obhájit. Uvedené však neplatí tam, kde do úvahy přichází právě podvod na DPH. V těchto případech i při neprokázání naplnění hmotněprávních podmínek může daňový subjekt nárok na odpočet obhájit, a to z důvodu, že zapojení do podvodu na DPH zakládá vznik zcela nového důkazního břemene správce

pokračování

daně. Ten je v takovém případě pro neuznání nároku na odpočet povinen prokázat, že nárokový daňový subjekt o podvodu věděl, či vědět musel. A to i v případě, kdy daňový subjekt ani neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet.

[20] Stěžovatelka opakuje, že byla zkrácena na svých procesních právech, jelikož jí žalovaný a krajský soud neumožnili unést důkazní břemeno, když *a priori* odmítali provedení místních šetření či svědeckých výpovědí s obecnou argumentací, že tyto důkazní prostředky již nemohou s odstupem času vnést jistotu do daného řízení. Stěžovatelka dále uvádí, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno, když se mu nepodařilo vyvrátit tvrzení stěžovatelky jako taková, o čemž svědčí i závěry krajského soudu v bodě 264 napadeného rozsudku v tom smyslu, že správce daně zpochybnil primárně rozsah, cenu a dobu přijetí zdanitelného plnění; zpochybnění původce přijatého plnění a v některých případech i fakticity plnění pak mělo spíše druhotnou povahu (avšak zpochybněno bylo).

[21] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěry žalovaného a krajského soudu, podle nichž zde nelze aplikovat nosné důvody rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78, a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 – 23. Základní myšlenky ohledně odpočtu DPH provedené v citovaných rozsudcích se totiž na nyní posuzovanou věc vztahují. Stěžovatelka se neztotožňuje se zpochybněním validity závěrů uvedených rozsudků odkazem na očekávané rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Dle stěžovatelčina názoru představují výše citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ustálenou judikaturu. Do té doby, než bude případně změněna novým náhledem, není možné ji účelově přehlížet, jak to činí krajský soud v napadeném rozsudku. Stěžovatelka tak cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 – 23, že *„z hlediska DPH je podstatné, že pokud budou transakce podnikatelů skutečné a plnění jimi vykazovaná budou opravdu poskytována, takže nepůjde jen o plnění předstíraná, a pokud všichni své povinnosti v oblasti DPH splní a žádný z nich řízeným a předem naplánovaným způsobem nezmizí z ekonomického života tak, aby neměl nesplněnou daňovou povinnost, kterou ve skutečnosti mají plnit jiní, bude zásadně u každého z nich zdaněna daní z přidané hodnoty jím vytvořená přidaná hodnota. Proto je v zásadě nerozhodné, kdo z podnikatelů v rámci určitého uzavřeného souboru transakcí vytvoří přidané hodnoty více, a kdo méně, na základě jakých faktických plnění a pomocí kterých soukromoprávních institutů. Z hlediska DPH je tedy rozhodné, zda bylo plnění fakticky uskutečněno a zda subjekty v daňovém řetězci plní své daňové povinnosti.“* Stěžovatelka dále namítá, že je třeba přihlédnout k tomu, že je jí *de facto* kladen za vinu podvod na DPH, neboť správce daně v této souvislosti podával trestní oznámení; argumentace krajského soudu v bodě 174 napadeného rozsudku je tedy nesprávná a úmysl kráť DPH by správce daně býval musel prokázat. To se však nestalo a správce daně tuto povinnost toliko přesunul na orgány činné v trestním řízení; trestní řízení je nicméně dosud vedeno ve stádiu přípravného řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

III. a) Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. V konkretizované podobě ji stěžovatelka uplatnila k tomu, jak krajský soud ve vztahu k přijatému plnění dle faktury č. FVE1/113 (FVE Zákolany) konstatoval nevěrohodnost dodatku č. 2 ke smlouvě o dílo se společností ITT TRADE, jehož obsahem je prohlášení smluvních stran, že součástí smlouvy o dílo je též monitorovací systém. Stěžovatelka namítá, že závěr krajského soudu o nevěrohodnosti dodatku č. 2 postrádá jakékoli racionální odůvodnění, a je tedy v zásadě nepřezkoumatelný. Nejvyšší správní soud tuto námitku shledal nedůvodnou, neboť krajský soud v odst. 167 obsírně popsal všechny důvody, na jejichž základě se ztotožnil se závěrem žalovaného o nevěrohodnosti dodatku č. 2 k předmětné smlouvě o dílo. Mezi tyto důvody patřilo mj. i „nesmyslné“ vysvětlení absence položky monitoringu v cenovém rozpočtu nabídky zhotovení (dodání a montáže) FVE Zákolany ze dne 28. 6. 2010. Nejvyšší správní soud tedy odůvodnění předmětného závěru krajského soudu v napadeném rozsudku nalezl. To, že se s ním stěžovatelka neztotožňuje, resp. považuje je za nedostatečné, přitom neznamená, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[25] Nejvyšší správní soud na tomto místě pro úplnost uvádí, že napadený rozsudek neshledal nepřezkoumatelným ani nad rámec výše vypořádané stížní námítky. Odůvodnění napadeného rozsudku v zásadě přejímá strukturu uplatněné žalobní argumentace a na jejím základě vypořádává jednotlivé žalobní námítky. Díky tomu mohl Nejvyšší správní soud jednoduše ověřit, že krajský soud neopomněl vypořádat byť jediný žalobní bod. Dílčí části odůvodnění napadeného rozsudku jsou formulovány srozumitelně a poskytují jasný obraz úvah, kterými se krajský soud při vypořádání jednotlivých žalobních námitek řídil. Současně je zřejmé, jak se úvahy krajského soudu promítly do hodnocení důvodnosti individuálních žalobních námitek. Dále je třeba uvést, že nic nesvědčí o zmatečnosti řízení před krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], na niž stěžovatelka rovněž poukazuje, ovšem fakticky její argumentace opět míří k nepřezkoumatelnosti rozsudku, která již byla výše posouzena. Proto lze konstatovat, že ani nad rámec námitek uplatněných v kasační stížnosti neshledal Nejvyšší správní soud přítomnost vad uvedených v § 109 odst. 4 s. ř. s.

III. b) Nezákonný rozsah místního šetření a faktické zahájení daňové kontroly

[26] Stěžovatelka obdobnou námitku uplatnila již v řízení před krajským soudem. Ten ji vypořádal v odst. 122 až 131 odůvodnění napadeného rozsudku a neshledal ji důvodnou. Nejprve přitom citoval zákonnou úpravu v rozsahu § 80 odst. 1 a § 78 odst. 3 daňového řádu, což následně doplnil o citaci komentářové literatury k ustanovení o místním šetření (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 279-280). Dále krajský soud citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 – 130, a konstatoval, že dle jeho názoru správce daně nevybočil při místním šetření z mantinelů vyjádřených v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2008, č. j. 9 Afs 110/2017 – 113, a ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 – 80. Krajský soud tudíž „[r]ozsah místního šetření uskutečněného v průběhu jednoho dne, v jehož rámci žalobkyně předložila správci daně pouze základní dokumenty (daňová přiznání a evidence k DPH), daňové doklady za období pouhých pěti měsíců a seznam dodavatelů (popř. kopie těchto dokumentů v rozsahu několika desítek stran),

pokračování

nevyhodnotil jako natolik extenzivní, že by žalobkyni nepřiměřeně zatěžoval. Správce daně rozsahem místního šetření nepřekročil pouhé rámcové prověření účetnictví a zjišťování předběžných podkladových informací.“

[27] Nejvyšší správní soud se s výše prezentovaným právním posouzením krajského soudu ztotožňuje. Stěžovatelce lze samozřejmě přisvědčit v obecném předpokladu, že místní šetření se koná v rámci vyhledávací činnosti, přičemž vyhledávací činnost je primárně určena k vyhledávání důkazních prostředků, nikoli k jejich hodnocení. To však neznamená, že by správce daně byl povinen pro každý případ, kdy v rámci své vyhledávací činnosti získá důkazní prostředek, zahajovat daňovou kontrolu jenom proto, aby mohl relevanci (při šetření získaného) důkazního prostředku posoudit. Ustanovení § 78 odst. 3 daňového řádu z tohoto důvodu jasně vymezuje, že v rámci vyhledávací činnosti správce daně provádí místní šetření, ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3 téhož zákona a opatřuje nezbytná vysvětlení. Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že posouzení obsahu důkazních prostředků získaných správcem daně při místním šetření nebylo ničím jiným než vyhodnocením jejich relevance toliko pro účely vyhledávací činnosti správce daně. Stěžovatelka tuto činnost pracovníků správce daně zcela neopodstatněně přirovnává k provádění dokazování ve smyslu § 92 daňového řádu. Místní šetření jakožto institut přístupný správci daně je daňovým řádem zcela nepochybně systematicky zařazeno do kategorie tzv. „postupů při správě daní“. Nejde tedy bez dalšího o „řízení“ ve smyslu dílu 3. hlavy VI části II daňového řádu, ve kterém by mělo být dokazování prováděno; jeho smyslem je získání důkazních prostředků pro případné pozdější využití při správě daní.

[28] Nejvyšší správní soud poznamenává, že stěžovatelka v žalobě ani v kasační stížnosti netvrdila, že by správce daně při provádění místního šetření překročil své pravomoci nějakým konkrétním úkonem, jenž by byl daňovým řádem vyhrazen výlučně k provedení v rámci daňové kontroly. Takovým úkonem jistě nemůže být (stěžovatelkou úkorně vnímaný) rozsah vyhledávací činnosti správce daně při realizaci místního šetření. V obdobném smyslu se ostatně Nejvyšší správní soud nedávno vyjádřil také v odst. 26 svého rozsudku ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 393/2019 – 54.

[29] Z výše uvedeného důvodu nemá Nejvyšší správní soud za to, že by provedením místního šetření u stěžovatelky došlo (vzhledem k jeho rozsahu) k faktickému zahájení daňové kontroly; Z toho pak logicky vyplývá bezpředmětnost stěžovatelčiny námitky stran neúplnosti zprávy o daňové kontrole.

III. c) Absence výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení

[30] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku k obdobně formulované žalobní námitce nejprve citoval text § 145 odst. 2 daňového řádu, aby následně navázal citacemi právních názorů vyjádřených v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39, a v rozsudku téhož soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 – 23. Krajský soud vyjádřil přesvědčení, že oba uvedené rozsudky nebyly prvně uvedeným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu překonány, což

dokladoval odkazem na souladné použití jejich závěrů v následném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 – 33. S přihlédnutím k uvedené judikatuře pak krajský soud „neshledal, že by správce daně v průběhu daňové kontroly šel tzv. „najísto“, jak žalobkyně namítla. Z obsahu správního spisu není patrné, že by správce daně na základě provedeného místního šetření (či jiným způsobem) získal před zahájením daňové kontroly takové informace, z nichž by doměření daně mohl důvodně předpokládat. Ostatně ani žalobkyně nikterak nespecifikovala, o jaká zjištění by se mělo jednat. Otázka doměření daně nadto byla v průběhu daňové kontroly předmětem obsáhlého dokazování, jehož výsledek mohl správce daně jen stěží předpovídat. Opačnému závěru pak nenasvědčují ani zajišťovací příkazy vydané až v polovině roku 2015, kdy již vzhledem k množství shromážděných podkladů obsažených ve správním spisu bylo celkové množství správcem daně získaných informací oproti okamžiku zahájení daňové kontroly v roce 2013 zcela nesouměřitelné. Správce daně proto nepochybil, pokud před zahájením daňové kontroly žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení nevyzval.“

[31] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že správce daně při místním šetření získal i řadu těch daňových dokladů, na jejichž základě byla posléze stěžovatelce doměřena daň. Skutečnost, že správce daně hned dne následujícího po provedení místního šetření zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu, svědčí podle stěžovatelky o tom, že při místním šetření získané důkazní prostředky byly dostatečným podkladem pro závěr, že dosud stanovená daň neodpovídala skutečnosti. Stěžovatelka cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018 – 29, že „se nelze ztotožnit s tvrzením stěžovatele, že správce daně musí mít při vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu natolik konkrétní znalosti, aby mohl vyměřit daň v jiné výši, než v jaké byla vyčíslena v posledním daňovém přiznání. Pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 totiž není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření takto předpokládat.“

[32] Nejvyšší správní soud shledává tuto kasační námitku nedůvodnou.

[33] Předně je třeba konstatovat, že stěžovatelka nepřipadně připodobňuje nyní posuzovanou věc té, již se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018 - 29. Nelze pochybovat, že při řešení otázky, zda správce daně mohl v té které věci ještě před zahájením daňové kontroly důvodně předpokládat, že daň bude doměřena, nemůže být abstrahováno od konkrétních skutkových okolností, které jsou pro její zodpovězení v té které věci rozhodné. Jedná se o otázku skutkovou, a proto může být nalezení vpravdě přílehlavé analogie v dosavadní judikatuře spíše problematické. Ve stěžovatelkou odkazované věci sice Nejvyšší správní soud shledal, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly dostatek poznatků, na jejichž základě měl důvodně předpokládat, že daň bude doměřena; skutkové okolnosti tehdejší a nyní posuzované věci jsou však diametrálně odlišné. Za podstatnou okolnost totiž Nejvyšší správní soud v odkazované věci považoval zejména fakt, že „[s]těžovatel (Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj) totiž dne 3. 10. 2013 zahájil u žalobce první daňovou kontrolu na DPH za výše uvedené měsíce let 2011 až 2014, v jejímž rámci se neztotožnil s klasifikací dodávek zboží s obsahem wolframu žalobcem a jeho dodavateli, resp. s tím, zda se jednalo o tvrdokovový materiál pořízený v běžném režimu DPH s nárokem na odpočet DPH, anebo o druhotné suroviny ve formě odpadového materiálu (na základě daňové kontroly pak stěžovatel vydal

pokračování

platební výměry a dodatečné platební výměry, proti nimž se žalobce odvolal a následné zamítavé rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství bylo na základě žaloby zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 2018, č. j. 22 Af 102/2016 - 48). V protokolu o místním šetření ze dne 29. 3. 2016 pak stěžovatel vymezil předmět jednání jako „Místní šetření v rámci vyhledávací činnosti správce daně za účelem zjištění pořízení druhotných surovin s obsahem wolframu ve zdaňovacích obdobích březen 2013 až srpen 2013 a říjen 2013 až leden 2014“; na základě domluvy s žalobcem při místním šetření měla být stěžovateli předána evidence vztahující se k dotčeným zdaňovacím obdobím. Předmět druhé daňové kontroly, jejíž zákonnost je předmětem tohoto řízení, pak stěžovatel vymezil následovně: „Zahájení daňové kontroly [...] na dani z přidané hodnoty [...] za zdaňovací období duben 2013, květen 2013, červen 2013, červenec 2013, srpen 2013, prosinec 2013 a leden 2014, a to v rozsahu veškerých nákupů a prodejů tvrdokovového materiálu...“. Již z vymezení daňové kontroly a místního šetření předcházejícího této kontrole je patrné, že předmětem místního šetření a druhé daňové kontroly byla stejná daň a stejná žalobcova činnost jako při první daňové kontrole, pouze v obdobích, která stěžovatel nekontroloval v rámci první daňové kontroly. Ze zprávy o první daňové kontrole a z rozhodnutí na jejím základě vydaných je přitom zřejmé, co je předmětem sporu mezi žalobcem a stěžovatelem; stěžovatel měl zároveň poměrně široký přehled o aktivitách žalobce z první daňové kontroly a další informace obdržel v návaznosti na provedené místní šetření (zvýraznění doplněno).“ Je zřejmé, že tehdejší správce daně měl na základě dříve provedené (první) daňové kontroly množství poznatků, které mohl ve značné míře aplikovat i na případy daňových povinností téhož daňového subjektu v ostatních, dosud nekontrolovaných, zdaňovacích obdobích. Srovnatelná situace však v nyní posuzované věci nenastala, a proto se nelze dovolávat analogického hodnocení natolik rozdílných skutkových okolností obou věcí.

[34] Stěžovatelka rovněž přestřela úvahu, že pokud by se správce daně domníval, že daň doměřena nebude, pak by zcela jistě jeho činnost skončila provedením místního šetření a nezahajoval by ne hospodárně daňovou kontrolu, která je pro stát finančně i časově nákladná. Nejvyšší správní soud se s touto úvahou neztotožňuje, neboť stěžovatelka zjevně pomíjí, že v pozici správce daně neexistují toliko dvě modalita, tj. že doměření daně buďto lze, anebo nelze důvodně předpokládat, nýbrž k těmto je nezbytné připojit i alternativy, že doměření daně lze, anebo nelze vyloučit. Jinými slovy, přestože doměření daně nebude možné při aktuálním penzu poznatků správce daně důvodně předpokládat (a tedy nebude namístě vyzývat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu), může zároveň platit, že doměření daně nelze vyloučit. Právě pro takové situace je koncipován postup označovaný daňovým řádem jako daňová kontrola.

[35] Pokud stěžovatelka obdobně namítla, že indicií o důvodném předpokladu správce daně o budoucím doměření daně je také fakt, že došlo k vydání zajišťovacích příkazů, pak k tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětné zajišťovací příkazy byly vydány dne 21. 7. 2015, tj. téměř dva roky po provedení místního šetření a zahájení daňové kontroly. Takto argumentovat by bylo případné tehdy, pokud by zajišťovací příkazy byly vydány ještě před zahájením daňové kontroly, neboť podle § 141 odst. 6 věty první před středníkem daňového řádu platí, že „[d]odatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení

o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně. Vydání zajišťovacích příkazů na (v té době ještě nestanovené) předmětné daně si lze jistě představit jako silnou indicii o existenci důvodného předpokladu doměření daně, avšak časově ukotvenou k době krátce předcházející datum jejich vydání. O existenci důvodného předpokladu doměření daně ve větším časovém odstupu před tímto datem totiž zajišťovací příkaz nemusí vypovídat ničeho.

[36] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s tím, jak krajský soud posoudil otázku naplnění podmínek pro uplatnění § 145 odst. 2 daňového řádu na podkladě skutkových okolností nyní posuzované věci. Správce daně totiž až v rámci následně zahájené daňové kontroly komplexně hodnotil předmětné daňové doklady. Pouhým získáním těchto formálních dokumentů přitom správce daně jen stěží mohl být schopen ještě před zahájením daňové kontroly zpochybnit rozsah, hodnotu, či dokonce fakticitu zde deklarovaných přijatých plnění, jak to učinil následně ve zprávě o daňové kontrole.

III. d) Neprojednání zprávy o daňové kontrole

[37] Stěžovatelka rovněž v kasační stížnosti namítla, že s ní správce daně v rozporu s § 88 daňového řádu neprojednal zprávu o daňové kontrole. V důsledku toho pak nemohla být zpráva o daňové kontrole použita jako důkaz a nemohla ani sloužit jako odůvodnění následně vydaných dodatečných platebních výměrů. S tím následně spojuje stěžovatelka další nezákonné následky, jako je vydání dodatečných platebních výměrů před ukončením daňové kontroly a absence odůvodnění dodatečných platebních výměrů.

[38] Obdobnou námitku přitom uplatnila stěžovatelka již v žalobě. Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná, že podle posledně odkazovaného zákonného ustanovení platí, že *„[o]dmítne-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*“. Krajský soud k uplatněné žalobní námitce uvedl, že podmínky pro postup správce daně dle § 88 odst. 5 daňového řádu vskutku splněny nebyly. Vyšel přitom z obsahu správního spisu, z něhož zjistil, že *„[d]ne 16. 5. 2016 správce daně zaslal žalobkyni výsledky kontrolního zjištění v rozsahu 125 stran a stanovil žalobkyni lhůtu k vyjádření 15 dnů od doručení, k němuž došlo dne 16. 5. 2016. K žádosti žalobkyně tuto lhůtu následně prodloužil do 20. 6. 2016. Celkově lhůta pro reakci žalobkyně tak činila 25 dnů, což vzhledem k rozsahu kontrolního zjištění představuje dobu relativně krátkou, a nelze tudíž žalobkyni vytýkat, že své vyjádření čítající 34 stran zaslala správci daně až dne 26. 6. 2016*.

Již dne 21. 6. 2016 přitom správce daně předvolal žalobkyni k projednání zprávy o daňové kontrole na 7. 7. 2016 v 13:00 hodin. Z přípisu správce daně přitom nevyplývá, že by souběžně s tím zaslal žalobkyni zprávu o daňové kontrole.

V pátek dne 1. 7. 2016 v 15:29 hodin zaslala žalobkyně správci daně žádost o poskytnutí doplněného kontrolního zjištění. Z času odeslání správce daně dovodil účelovost postupu žalobkyně. S tímto závěrem se však krajský soud neztotožnil. Nelze přehlédnout, že od podání vyjádření ke kontrolnímu zjištění v té době uplynul pouze jeden pracovní týden, přičemž žalobkyně mohla jen stěží předpokládat, že by správce daně doplněné kontrolní zjištění reagující

pokračování

na její obsáhlé podání vyhotovil významně dříve než v pátek dne 1. 7. 2016. Bylo přitom především povinností správce daně, aby žalobkyni s doplněným kontrolním zjištěním v přiměřeném čase před projednáním daňové kontroly seznámil. Nelze proto žalobkyni klást k tíži, že za situace, kdy jí správce daně doplněné kontrolní zjištění sám nezaslal, se na něj nakonec sama obrátila v situaci, kdy jí k seznámení se s tímto dokumentem zbýval v podstatě pouze jeden pracovní den (pondělí dne 4. 7. 2016).

Na žalobkyninu žádost pak správce daně v pondělí 4. 7. 2016 sice reagoval, avšak taktéž až v odpoledních hodinách (14:53 hodin). Ani skutečnost, že o odeslání doplněného kontrolního zjištění žalobkyni informoval kolem 15. hodiny SMS zprávou, pak nic nemění na tom, že žalobkyně k prostudování uvedeného dokumentu čítajícího 70 stran neměla již ani jeden pracovní den (na 5. a 6. 7. totiž připadají státní svátky). Již z tohoto důvodu krajský soud nepovažuje za jakkoli účelovou žalobčinu omluvu z jednání odeslanou správcí daně dne 4. 7. 2016 v 16:23 hod. společně se stížností na postup správce daně. Skutečnost, že tou dobou již měla žalobkyně doplněné kontrolní zjištění k dispozici, na tomto posouzení nemůže nic změnit.“

[39] Krajský soud tedy sice dospěl k závěru, že pro postup správce daně dle § 88 odst. 5 daňového řádu nebyly dány zákonem předvídané důvody, avšak následně konstatoval, že stěžovatelka byla prokazatelně s výsledky kontrolního zjištění seznámena a obsáhle na ně reagovala, přičemž za stavu, kdy stěžovatelčiny žalobní námitky ohledně neprojednání zprávy o daňové kontrole nadto směřovaly výhradně proti oprávněnosti postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu (absentovaly zde tedy námitky vůči obsahu či nedostatkům samotné zprávy o daňové kontrole jako takové), nemohlo podle krajského soudu shledané pochybení správce daně samo o sobě zapříčinit nezákonnost vyžadující kasační zásah krajského soudu. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na bod 1) své žaloby, v němž měla namítnout neúplnost zprávy o daňové kontrole. Podle stěžovatelky tedy neobstojí tvrzení krajského soudu, že stěžovatelka v žalobě namítala pouze nezákonnost postupu správce daně dle § 88 odst. 5 daňového řádu.

[40] Nejvyšší správní soud neshledal tuto námitku důvodnou.

[41] Nejvyšší správní soud podrobně prošel obsah stěžovatelčiny žaloby. Zjistil přitom, že stěžovatelka sice v bodě 1) své žaloby skutečně namítla neúplnost zprávy o daňové kontrole, avšak jednalo se v podstatě pouze o mimoděčnou formulaci následku jiné namítnuté vady, a sice překročení rozsahu místního šetření, jež mělo dle stěžovatelky vést k materiálnímu zahájení daňové kontroly. Jinými slovy lze uvést, že stěžovatelka v bodě 1) žaloby namítala nezákonnost (rozsahu) místního šetření, z čehož v závěru předmětného oddílu žaloby zcela obecně vyvodila nesprávné vymezení předmětu daňové kontroly a údajnou neúplnost zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelkou nyní v kasační stížnosti vzpomínaná žalobní „námitka“ neúplnosti zprávy o daňové kontrole není ničím jiným než výsledkem poněkud svérázné argumentační techniky, kterou stěžovatelka ve svých podáních ve věci samé běžně praktikuje. Rozhodně se však nejedná o náležitě rozvedenou, konkretizovanou, a tedy úplnou žalobní námitku, která by mohla zvrátit v předchozím odstavci uvedený názor krajského soudu. Obstojí tudíž závěr krajského soudu, podle kterého neprojednání zprávy o daňové kontrole, k němuž došlo v důsledku nezákonného postupu správce daně podle § 88 odst. 5 daňového

řádu, nemohlo mít v této konkrétní věc vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

[42] Pokud stěžovatelka v kontextu námitky neprojednání zprávy o daňové kontrole v kasační stížnosti rovněž namítala, že správce daně nebyl oprávněn předvolat ji k projednání této zprávy s odůvodněním, že účast daňového subjektu na projednání zprávy není jeho povinností (kterou by bylo možné sankcionovat pokutou), nýbrž jeho oprávněním, uvádí k tomu Nejvyšší správní soud, že není zřejmé, čeho se stěžovatelka touto námitkou snaží docílit. Připojení této námitky k oddílu kasační stížnosti o neprojednání zprávy o daňové kontrole lze podle Nejvyššího správního soudu nahlížet jako pochybení při grafické úpravě textu kasační stížnosti (což ostatně dokládá i text žaloby, v níž jsou naopak obě zmíněné námitky vzájemně separovány). Nezávisle na výše uvedeném však Nejvyšší správní soud považuje za nutné upozornit na vnitřní rozpornost stěžovatelčiny argumentace, kdy namítá zkrácení svého práva na projednání zprávy o daňové kontrole a současně správci daně vytýká, že ji k účasti na projednání této zprávy vyzval. Pokud by snad měl stěžovatelčin argument spočívat pouze v kritice formy, absentuje v kasační stížnosti jakékoli vyličení negativních důsledků takového postupu ve vztahu k právní sféře stěžovatelky jakožto osoby zúčastněné na správě daní. Nejvyšší správní soud přitom není povolán, aby takové tvrzení za stěžovatelku konstruoval a vyhledával argumenty je podporující. Jinými slovy, pokud stěžovatelka s tvrzeným pochybením správce daně nespojila argumentaci, která by svědčila pro závěr, že namítané pochybení mohlo mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé [srov. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], nemůže být její námitka úspěšná.

[43] Stěžovatelka rovněž v kontextu neprojednání zprávy o daňové kontrole v kasační stížnosti namítla, že se krajský soud nevypořádal s žalobní námitkou ohledně účelovosti postupu správce daně dle § 88 odst. 5 daňového řádu z důvodu hrozící prekluze. Nejvyšší správní soud na základě obsahu žaloby konstatuje, že stěžovatelka takovou námitku nevznesla; přinejmenším ne v takové kvalitě, aby bylo namístě požadovat po krajském soudu její adresné vypořádání v odůvodnění napadeného rozsudku. Stěžovatelka patrně považuje strohé žalobní konstatování, že „[s]právce daně byl téměř 2 roky od zahájení daňové kontroly ve vztahu k žalobci nečinný. Vedl daňovou kontrolu způsobem, že se v jejím závěru sám dostal do časového tlaku z důvodu hrozící prekluze“, za samostatnou žalobní námitku. Nejvyšší správní soud však upozorňuje, že se jedná o pouhé dvě věty v samotném úvodu bezmála třístránkového oddílu žaloby označeného jako „Neprojednání zprávy o daňové kontrole“, přičemž celá žaloba má 39 stran formátu A4. Nadto se v případě výše citovaného textu jedná o hypotézu stran motivací správce daně neopřenu o konkrétní argumenty. Krom toho lze pochybovat o smysluplnosti předmětné stěžovatelčiny výtky adresované krajskému soudu, pakliže sám krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku připustil, že správce daně užitím postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu skutečně pochybil (avšak současně shledal, že takové pochybení nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé).

III. e) Možnost stanovení daně náhradním způsobem

[44] Stěžovatelka v žalobě namítla nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a dodatečných platebních výměrů, neboť v nich nebylo pojednáno o možnosti stanovení

pokračování

daně prostřednictvím pomůcek. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval nedůvodnost této námitky, neboť dospěl k závěru, že v posuzované věci nebylo stěžovatelčino účetnictví zpochybněno natolik, aby bylo na místě stanovit daň podle pomůcek; správní orgány tedy podle názoru krajského soudu nebyly povinny zabývat se ve svých rozhodnutích otázkou užití pomůcek, a proto jejich rozhodnutí nemohou být v daném ohledu nepřezkoumatelná.

[45] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že částku neuznané DPH na vstupu ve výši 12 255 136 Kč, představující téměř 1/3 z celkového uplatněného nároku na odpočet v předmětných zdaňovacích obdobích, vydává krajský soud „pouze za menší část“. Neuznání DPH na vstupu v části přesahující 30 % celkového uplatněného nároku představuje dle stěžovatelčina názoru velmi významnou částku, zejména s ohledem na to, že veškerou neuznanou DPH svým dodavatelům zaplatila v ceně poskytnutých plnění. Vztaženo k jednotlivým zakázkám pak neuznaná část odpočtu tvoří ještě významnější podíl na těchto zakázkách. Oproti názoru krajského soudu se stěžovatelka domnívá, že správce daně zpochybnil natolik významnou část účetnictví, že tím došlo ke splnění předpokladů pro užití pomůcek, a správce daně se měl tudíž zabývat otázkou, zda i bez zpochybněných plnění byla vůbec díla realizovatelná.

[46] Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka v této námitce neuplatnila v podstatě žádnou polemiku s relevantním právním názorem krajského soudu. Omezila se na pouhé konstatování, že přesahuje-li podíl neuznaného nároku na odpočet DPH 30 % z celkového uplatněného nároku na odpočet, musí se jednat o zpochybnění natolik významné části účetnictví daňového subjektu, které vede bez dalšího k povinnosti orgánů finanční správy odůvodnit, proč nebylo využito ke stanovení daně pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu. Kasační stížnost se tak například vůbec nevypořádává s odkazy krajského soudu na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68, ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 – 143, a především rozsudek rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29 (publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud tudíž považuje za dostatečné k této kasační námitce uvést, že se ztotožňuje s názorem krajského soudu a setrvává na právním názoru vyplývajícím z výše odkazované judikatury. Stěžovatelčino účetnictví nebylo nepoužitelné *per se*, neboť ze strany správce daně a žalovaného došlo toliko ke zpochybnění jednotlivých plnění. Nejednalo se o situaci podobnou těm v oblasti daní z příjmů při uplatnění esenciálních nákladů, neboť nyní bylo zpochybněno a stěžovatelkou neprokázáno to, že deklarovaná sporná plnění byla vůbec dodána a přijata. I bez těchto plnění však mohla být ostatní plnění, správcem daně nezpochybněná, stěžovatelkou přijata za účelem její ekonomické činnosti. Z ničeho nevyplývá, že by daň nebylo možné stanovit na základě dokazování, a proto nebylo na místě stanovit daň užitím pomůcek.

III. f) Zamítnutí důkazních návrhů krajským soudem

[47] Nejvyšší správní soud podotýká, že v zásadě veškerá dále předestřená kasační argumentace je v kasační stížnosti podána poněkud nepřehledným a neutříděným způsobem. Stěžovatelka sice opatřila svou (více než třicetistránkovou) kasační stížnost dílčími nadpisy, avšak námitky, jež v jednotlivých oddílech uplatňuje, často s příslušným

označeným oddílu nesouvisí; jindy se zase jedná o námitky zcela obecné nebo spočívající toliko v citaci judikatury.

[48] Stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž zcela obecně namítla, že krajský soud nedůvodně zamítl její návrhy na provedení důkazů (výslechy svědků a provedení místních šetření na jednotlivých FVE). Má za to, že předmětné důkazy nebyly nadbytečné, jak se domníval krajský soud, jelikož provedením svědeckých výpovědí ostatních dodavatelů, jejichž plnění nebyla rozporována, mohla stěžovatelka prokázat, že tito dodavatelé neposkytli shodná plnění jako dodavatelé, jejichž plnění rozporována byla. Místním šetřením lze i po několika letech prokázat rozsah plnění. Neprovedením jejích důkazních návrhů za současné absence přesvědčivého odůvodnění tohoto postupu tak krajský soud stěžovatelce znemožnil unesení důkazního břemene.

[49] Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než k této námitce uvést, že ji stěžovatelka vznesla ve zcela obecné podobě. Tomu odpovídajícím způsobem proto může Nejvyšší správní soud toliko konstatovat, že krajský soud v bodu 117 odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatelčiny důkazní návrhy zamítl z důvodu „*nadbytečnosti, resp. irrelevance pro posuzovanou věc, neboť tyto důkazní prostředky nemohou – i s ohledem na běh času – vést k prokázání skutečného rozsahu, ceny a doby uskutečnění plnění, jakož i následného využití právě tohoto plnění pro žalobčinu ekonomickou činnost tak, jak je žalobkyně deklarovala,*“ přičemž krajský soud v podrobnostech odkázal na vypořádání jednotlivých žalobních námitek týkajících se konkrétních plnění (rozčleněných podle jednotlivých sporných daňových dokladů). Krajský soud tedy souhrnně vysvětlil důvod zamítnutí stěžovatelčiných důkazních návrhů. Pokud stěžovatelka s daným důvodem nesouhlasila, bylo na ní, aby v kasační stížnosti uvedla zcela konkrétně, který důkazní návrh je s tímto závěrem krajského soudu v rozporu. Pouhé odmítnutí krajským soudem prezentovaných důvodů nemůže představovat náležitě konkretizovanou kasační námitku. Pokud ostatně v tomto ohledu stěžovatelka nyní pouze uvedla, že navrhované svědecké výpovědi ostatních dodavatelů měly prokázat, že jimi nebyla sporná plnění poskytnuta, pak by ani takové výpovědi z povahy věci nemohly prokázat, kým sporná plnění naopak poskytnuta byla (nelze zde samozřejmě bez dalšího uplatnit logické pravidlo „vyloučení třetího“). Současně platí, že pokud měli stěžovatelkou navržené svědci vypovídat jen k nesporným plněním, pak asi stěží mohli vypovídat ke (správcem daně zpochybněným) skutkovým okolnostem, jako je rozsah, cena a doba plnění, natož pak o využití přijatého plnění stěžovatelkou k ekonomické činnosti, které jsou základem nynějšího sporu. Tato obecná námitka vůči postupu krajského soudu je proto nedůvodná.

III. g) Určitost (srozumitelnost) vylicení důvodů pro neuznání oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH

[50] Stěžovatelka považuje za vnitřně rozporná, a tudíž nesrozumitelná, konstatování správce daně ve zprávě o daňové kontrole, žalovaného v odůvodnění rozhodnutí o odvoláních a krajského soudu v odůvodnění napadeného rozsudku. Namítá, že správce daně opakovaně uvedl, že nezpochybňuje provedení montážních a zemních prací v rámci výstavby předmětných fotovoltaiických elektráren, avšak současně při hodnocení důkazních prostředků uvedl, že tyto nejsou důkazem o tom, že plnění stěžovatelka fakticky přijala a použila v rámci své ekonomické činnosti. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že faktické provedení fakturovaných prací nebylo prokázáno, zároveň však

pokračování

dospěl k závěru, že provedeným dokazováním byly zjištěny takové rozpory mezi jednotlivými důkazními prostředky, které svědčí o tom, že se tvrzená zdanitelná plnění neuskutečnila tak, jak byla deklarována na sporných dokladech. Krajský soud se s těmito rozpornými závěry ztotožnil a uvedl, že spor není veden o samotném uskutečnění plnění, nýbrž v otázce jejich rozsahu, ceny, doby uskutečnění a o následném využití těchto plnění pro stěžovatelčinu ekonomickou činnost.

[51] K tvrzené rozpornosti výše uvedených závěrů, zejména pak jejím důsledkům, odkazuje stěžovatelka na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2018, č. j. 1 Afs 258/2018 - 32. Zdůrazňuje, že buďto nebylo plnění vůbec poskytnuto, nebo sice poskytnuto bylo, ale jinak, než je tvrzeno (jiným dodavatelem, v jiném množství apod.). Nelze na jedné straně tvrdit, že stěžovatelka neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění, a současně neuznání nároku na odpočet DPH opřít o závěr, že neprokázala přijetí plnění v tvrzeném rozsahu či použití přijatého plnění v rámci vlastní ekonomické činnosti. Rozhodnutí, které ve vztahu k otázkám zcela zásadním pro posouzení celé věci obsahuje natolik rozporné závěry, je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Stěžovatelka trvá na tom, že pořídila plnění od dodavatelů ISO FEN ENERGY, HARD-Bohemia, FRANK TRADE, STAVOING a ŠAFINVEST, předmětné daňové doklady na přijatá plnění jí vystavili právě tito dodavatelé a plnění od těchto dodavatelů stěžovatelka následně se ziskem prodala v rámci výstavby jednotlivých FVE, přičemž z těchto prodejů odvedla daň z přidané hodnoty na výstupu. Splnila tedy veškeré formální i hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu a daňová neutralita nebyla nikterak narušena.

[52] Nejvyšší správní soud shledává tuto námitku nedůvodnou.

[53] Ze zprávy o daňové kontrole zjistil Nejvyšší správní soud následující závěry správce daně. Ve vztahu k daňovým dokladům vystavených ISO FEN ENERGY (č. FVE1/109, č. FVE1/110, č. FVE1/111, č. FVE1/112, č. FVE1/113, č. FVE1/115, č. FVE1/116, č. FVE1/117 a č. FVE1/118) správce daně na str. 71 uvedl, že se jednalo o daňové doklady „za instalaci, zprovoznění a konfiguraci dálkového monitoringu včetně připojení do servisního centra“ v celkové částce 26 403 583,60 Kč. Následně na str. 73 shrnul, že „[u]vedené skutečnosti nesvědčí pro faktické přijetí zdanitelných plnění plátcem od ISO FEN ENERGY s.r.o.“, přičemž stěžovatelčinu odpověď na výzvu k prokázání skutečností, stejně jako cenové nabídky, objednávky, smlouvy o dílo, znalecký posudek, srovnávací nabídku na dodání monitorovacího systému a předávací protokoly, vyhodnotil tak, že jimi nebyla prokázána stěžovatelčina tvrzení obsažená ve formálně správných daňových dokladech. Správce daně uzavřel, že vyhodnotil všechny shromážděné důkazní prostředky související s prokazováním přijetí zdanitelných plnění dle faktur přijatých od ISO FEN ENERGY, s tím, že stěžovatelka neprokázala, že fakticky přijala zdanitelná plnění uvedená na předmětných daňových dokladech, a neprokázala tak uplatněné odpočty z těchto dokladů ve smyslu § 72 odst. 1 a 2 ZDPH. Obdobně se následně k prokázání naplnění podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet DPH v souvislosti s předmětnými daňovými doklady vyjádřil i žalovaný, a sice na str. 10 (odst. 40) svého rozhodnutí, když uvedl, že „*musí souhlasit se závěrem prvostupňového správce daně, že odvolatel neprokázal faktické přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od společnosti ISO FEN ENERGY s.r.o. a jejich použití v rámci své ekonomické činnosti.*“

[54] Podle Nejvyššího správního soudu je již z výše uvedeného zřejmé, že ve vztahu k plněním souvisejícím s fakturami vystavenými ISO FEN ENERGY se správce daně i žalovaný vyjádřili zcela jednoznačně a srozumitelně k důvodu neuznání uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Tímto důvodem byl závěr, že stěžovatelka neprokázala faktické přijetí deklarovaných plnění a jejich použití v rámci své ekonomické činnosti. Nejvyšší správní soud podotýká, že příslušná část zprávy o daňové kontrole, v níž se správce daně zabýval popisem a hodnocením důkazů, které byly k otázce prokázání faktického přijetí těchto plnění a jejich použití v rámci stěžovatelčiny ekonomické činnosti při místních šetřeních a v průběhu daňové kontroly shromážděny, se rozprostírá na přibližně 40 stranách textu. Správce daně se zde velmi podrobným a adresným způsobem zabýval každým z posuzovaných daňových dokladů (resp. přijatých plnění). Není tedy pravdou, že by nebylo lze seznat důvod pro neuznání stěžovatelkou uplatněného nároku na odpočet DPH na vstupu.

[55] Pokud jde o daňové doklady vystavené společností HARD-Bohemia, pak se již v části zprávy o daňové kontrole popisující dříve vyjádřené pochybnosti správce daně (konkrétně na str. 16) uvádí, že „*správci daně vznikly pochybnosti, zda plátce fakticky přijal zdanitelná plnění uvedená na daňových dokladech č. 2008201000, 2408201000, 0211201000, 1211201000, 1911201000 a č. 0112201000 od korporace HARD-Bohemia s.r.o., DIČ: CZ28230639, v jakém rozsahu je přijal a jak tato plnění použil ke své ekonomické činnosti (v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 a 2 zákona o DPH)*“. Bližším popisem a hodnocením shromážděných důkazů se správce daně zabýval na str. 74 až 88 zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud připouští, že správce daně neuzavřel posledně zmíněnou část zprávy o daňové kontrole podobným souhrnným konstatováním, jakým opatřil část věnovanou daňovým dokladům od ISO FEN ENERGY. Totéž lze uvést i ve vztahu k částem zprávy daňové kontroly pojednávajícím o plněních údajně poskytnutých dodavateli FRANK TRADE a STAVOING. To je nicméně opodstatněno skutečností, že v případech všech deklarovaných přijatých plnění od posledně uvedených dodavatelů, vyjma plnění od ISO FEN ENERGY (kde šlo o instalace, zprovoznění a konfigurace dálkového monitoringu na konkrétních FVE včetně připojení do servisního centra), byly fakturovány typově podobné práce (stavební, montážní, zemní a přípravné práce), a proto se k nim, co do otázky prokázání naplnění hmotných podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH, vyjádřil souhrnně. Uvedené souhrnné vyjádření správce daně se nachází na str. 123 až 125 zprávy o daňové kontrole, kde je výslovně uvedeno, že „*[p]látce daně neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 a 2 zákona o DPH*“, neboť „*neodstranil pochybnosti vyjádřené správcem daně ve výzvě č. j. 1598056/15/2201-61563-301449, když v rámci kontroly nepředložil správci daně takové důkazní prostředky, kterými by prokázal, že plnění na základě shora uvedených daňových dokladů přijal a použil ke své ekonomické činnosti*“. Nejvyšší správní soud uvedenou formulaci neshledal nesrozumitelnou. Konkrétnější vysvětlení popsání závěru správce daně skýtá rozsáhlá zpráva o daňové kontrole, což Nejvyšší správní soud ověřil podrobným seznámením se s jejím obsahem. Stěžovatelku proto Nejvyšší správní soud odkazuje v detailech na zprávu o daňové kontrole.

[56] Nejvyšší správní soud rovněž podotýká, že v tomto konkrétním případě lze s ohledem na výsledky správcem daně provedeného dokazování akceptovat, že správce

pokračování

daně zahrnul do odůvodnění svého závěru o neprokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně místy také zákonnou formulaci „*a použil ke své ekonomické činnosti*“. Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že tato formulace má své opodstatnění, jelikož správce daně dokazováním k plnění údajně poskytnutým ze strany ISO FEN ENERGY zjistil, že stěžovatelka následně jako dodavatelka FVE konečnému zákazníkovi neuváděla ve smluvní dokumentaci předmětná plnění (resp. nejen instalaci, zprovoznění a konfiguraci monitoringu, ale ani monitoring vůbec jakožto funkci) mezi jednotlivými položkami dodávaného díla (FVE). Současně správce daně zjistil, že v některých případech byly stěžovatelce fakturovány (a to opakovaně) instalační práce a dodávky hardwaru v souvislosti se zřízením téhož (jediného) monitorovacího dispečinku, který se nadto měl nacházet v obchodních prostorách stěžovatelky; nešlo tedy samozřejmě o několik různých dispečinků, jež by byly umístěny v areálech jednotlivých FVE nebo v areálech jejich konečných objednatelů. Nejvyšší správní soud nemá pochyb, s přihlédnutím k celkovému kontextu zprávy o daňové kontrole, že správce daně výše uvedenou formulací nikterak nenaznačoval, že by se stěžovatelce podařilo prokázat faktické přijetí těch kterých plnění. Správce daně tím naopak (byť lze připustit, že poněkud neobratně) podepíral svůj závěr o neprokázání přijetí deklarovaného plnění. Podle logiky správce daně totiž neprokázání následného použití (a to jakéhokoli použití, nikoli pouze použití k ekonomické činnosti) sporovaného přijatého plnění může být jednou z indicií vedoucích k pochybnostem o tom, zda vůbec bylo plnění fakticky přijato.

[57] Nejvyšší správní soud podotýká, že mu neunikla podstata stěžovatelčiny námitky, která tkví v důsledném rozlišování „plnění nebylo fakticky poskytnuto“ a „plnění nebylo poskytnuto tak, jak je uvedeno na uplatněném daňovém dokladu“. Stěžovatelka při formulaci tohoto terminologického rozlišení vyšla z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2018, č. j. 1 Afs 258/2018 – 32. V odkazované věci Nejvyšší správní soud shledal rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání ve věci doměření DPH nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost, neboť na rozdíl od závěrů tehdejšího prvostupňového správce daně obsažených ve zprávě o daňové kontrole stálo samo na závěru, že daňový subjekt neprokázal přijetí zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno na uplatněném daňovém dokladu (zatímco zpráva o daňové kontrole stála na závěru, že se daňovému subjektu nepodařilo prokázat faktické přijetí zdanitelného plnění). Nejvyšší správní soud nicméně považuje za nutné zdůraznit, že z odkazovaného rozsudku nevyplývá názor, podle něhož by bez dalšího při záměně uvedených formulací měla být konstatována nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost. Nelze opomenout, že v předmětném rozsudku k tomu přistupovalo navíc i zjištění Nejvyššího správního soudu, že „[ž]alovaný pak nikde dále v rozhodnutí nespécifikuje, v čem spočíval rozpor mezi skutečným stavem a stavem deklarovaným na daňovém dokladu. (...) rozhodnutí žalovaného obsahuje několik rozporných a vzájemně neslučitelných závěrů, ze kterých nelze jednoznačně dovodit, v jakém smyslu stěžovatelka své důkazní břemeno (které na ni správce daně rádně přenesl) neunesla (zvýraznění doplněno)“. Nejvyšší správní soud i nadále setrvává na názoru, že z žalobou napadeného rozhodnutí musí být zřejmé, zda daňový subjekt neprokázal přijetí žádného zdanitelného plnění, které by alespoň částečně korespondovalo plnění deklarovanému na uplatněném daňovém dokladu (tedy neprokázal vůbec faktické uskutečnění zdanitelného plnění jako takového), anebo zda daňový subjekt prokázal, že nějaké zdanitelné plnění přijal, nicméně se mu již nepodařilo prokázat, že je přijal od plátce, v jakém rozsahu a kdy se tak stalo (tj.

neprokázal přijetí zdanitelného plnění právě v té podobě, jež byla deklarována na uplatněném daňovém dokladu). Určitost závěrů orgánů finanční správy co do označení formálních či materiálních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH je však vždy třeba hodnotit s přihlédnutím ke kontextu žalobou napadeného rozhodnutí (a jemu předcházejících rozhodnutí, resp. zpravidla zprávy o daňové kontrole) v jeho celistvosti, nikoli izolovanou komparací dvou separátních formulací odůvodnění rozhodnutí (jak to činí stěžovatelka). To platí tím spíše, byl-li předmět daňové kontroly, resp. deklarovaná přijatá zdanitelná plnění, natolik rozsáhlý, jako tomu je v nyní posuzované věci. Jakkoli tedy v nyní posuzované věci v souhrnu veškerého textu zprávy o daňové kontrole (200 stran textu) a rozhodnutí žalovaného (23 stran textu) mohlo dojít k užití obou z výše uvedených formulací, za podstatné v nynější věci Nejvyšší správní soud považuje, že ve vztahu k jednotlivým uplatněným daňovým dokladům lze v těchto správních rozhodnutích vždy dohledat jednoznačné a konkretizované důvody závěru o nesplnění podmínek vzniku nároku na odpočet DPH. V nyní posuzované věci tudíž Nejvyšší správní soud, ve shodě s krajským soudem, neshledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným.

III. h) Rozpor v judikatuře; aplikovatelnost v nyní posuzované věci

[58] Stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž argumentovala rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 – 71, jež citovala v rozsahu, že *„v případě daně z přidané hodnoty zjednodušeně řečeno pro uznání nároku na odpočet daně postačí, pokud plátce daně předloží fakturu od svého subdodavatele, který je plátcem daně, ledaže správce daně prokáže, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně daně z přidané hodnoty“* (srov. odst. [12] výše). Nejvyšší správní soud projednání této námítky spojí s vypořádáním stížní argumentace, již stěžovatelka uplatnila ve své replice datované dnem 11. 12. 2019 (srov. odst. [21] výše), kde poukazovala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78, a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 – 23; stěžovatelčiny argumenty, stejně jako citované rozsudky Nejvyššího správního soudu, spolu totiž fundamentálně souvisí.

[59] V řízení o kasační stížnosti stěžovatelka namítla, že nesouhlasí jednak s názorem krajského soudu, podle něhož závěry rozsudků v předchozím odstavci uvedených nebyly pro nyní posuzovanou věc relevantní, přičemž se vymezila i proti poznámce krajského soudu upozorňující na skutečnost, že rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78, a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 – 23 (resp. právní názory tam vyjádřené), byly předmětem řízení před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu z důvodu své rozpornosti s ustálenou judikaturou tohoto soudu.

[60] K tomu Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že v době vydání napadeného rozsudku krajského soudu skutečně probíhalo před rozšířeným senátem tohoto soudu řízení ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017, jež byla rozšířenému senátu postoupena na základě usnesení prvního senátu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 – 35, a sice s právní otázkou: *„Je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla?“* Pro úplnost lze podotknout, že s právní mocí ke dni 13. 3. 2020 bylo řízení před rozšířeným senátem přerušeno výrokem II.

pokračování

usnesení rozšířeného senátu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 – 54, přičemž výrokem I. tohoto usnesení se rozšířený senát § 267 odst. 3 Smlouvy o fungování Evropské unie obrátil na Soudní dvůr Evropské unie s předběžnou otázkou: „*Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani?*“ Ke dni vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu v nyní posuzované věci přitom nebylo Soudním dvorem Evropské unie o citované předběžné otázce rozhodnuto, pročež zůstává výše specifikované řízení před rozšířeným senátem i nadále přerušeno.

[61] Z výše zmíněného usnesení prvního senátu o postoupení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu se podává, že předkládající senát shledává stěžovatelkou odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78, a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 – 23, rozpornými s jinak ustálenou judikaturou tohoto soudu. Sporná právní otázka je nicméně zcela jasně vymezena a vztahuje se toliko na situace, kdy daňový subjekt neprokázal právě a pouze to, že mu bylo plnění, s jehož přijetím spojoval uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu, poskytnuto právě tou osobou, jež vystavila daňový doklad (tj. deklarovaným dodavatelem). Typicky se bude jednat o případy, jejichž skutkový základ spočívá v obchodních transakcích, pro něž je příznačná obtížnost identifikování dodavatele v často mnohočlenném subdodavatelském řetězci (např. při poskytování reklamních služeb formou časově vymezené projekce reklamního spotu na velkoplošné obrazovce či při subdodávkách stavebních prací, dílčích technologických zařízení apod.). Podstatné však v těchto typech případů je, že plnění samotné bylo nepochybně poskytnuto a přijato a je znám jeho rozsah, stejně jako není pochyb, že bylo pořízeno „v režii“ objednatele (ten plnění uvedeného charakteru, rozsahu a dalších podstatných vlastností potřeboval v rozhodné době ke své činnosti a v časové souvislosti s poskytnutým plněním zaplatil částku, jež odpovídá takovému plnění, tak, že se jeví, že byla zaplacená „za“ toto plnění); otázka je jen, kdo je skutečným „původcem“ plnění.

[62] Nejvyšší správní soud se v nyní posuzované věci podrobně seznámil s povahou a rozsahem pochybností správce daně o stěžovatelkou tvrzených skutečnostech (dle uplatněných daňových dokladů). Současně zohlednil následné dokazování, jež bylo v rozsahu zpochybněných daňových tvrzení stěžovatelky provedeno správcem daně a doplněno žalovaným. Tyto procesy a jejich výstupy jsou podrobně a srozumitelně popsány v předloženém spisovém materiálu správce daně a žalovaného, zejména pak ve zprávě o daňové kontrole, v „seznámení se zjištěnými skutečnostmi“ ze dne 26. 6. 2017, č. j. 28822/17/5300-22444-70461, a v odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Především zohledněním jejich obsahu Nejvyšší správní soud ověřil, že v žádném z nyní posuzovaných případů uplatnění nároku na odpočet nenastala situace, v níž by ze strany stěžovatelky zůstala neprokázána jen a pouze její tvrzení o identitě osoby, jež jí měla to které zdanitelné plnění poskytnout (dodat). Pokaždé došlo ze strany správce daně ke zpochybnění více než jednoho z aspektů deklarovaných zdanitelných plnění; zejména šlo o zpochybnění rozsahu, ceny, data uskutečnění plnění, a také osoby dodavatele. V žádném z případů tedy nedošlo k neuznání uplatněného nároku na odpočet DPH jen a pouze z toho důvodu, že by stěžovatelka neprokázala, že plnění přijala právě od deklarovaného dodavatele. Z tohoto důvodu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s názorem krajského soudu, že

vývody stěžovatelkou odkazovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78, a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 – 23, nebyly pro nyní posuzovanou věc relevantní, neboť se zakládaly na podstatně odlišných skutkových a právních okolnostech. K tomu je navíc třeba poznamenat, vymezila-li se stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž vůči poznámce krajského soudu o zpochybnění závěrů těchto rozsudků v důsledku předložení výše označené věci (sp. zn. 1 Afs 334/2017) rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, že předmětnou poznámku krajského soudu je třeba vyhodnotit jako irelevantní z hlediska rozhodovacích důvodů napadeného rozsudku. Podstata toho, co krajský soud uvedl, totiž spočívá v názoru, že stěžovatelkou odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu nebyly pro posuzovanou věc aplikovatelné, nikoli již v hodnocení jejich správnosti nebo podloženosti, či snad ve formulaci predikce rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017.

[63] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se stěžovatelčím názorem, že jí ze strany orgánů finanční správy byl v podstatě kladen za vinu podvod na DPH. Zpráva o daňové kontrole (resp. platební výměry správce daně) a rozhodnutí žalovaného stojí na závěru, že se stěžovatelce, poté, co na ni bylo přeneseno důkazní břemeno v rozsahu správcem daně zpochybněných tvrzení, nepodařilo unést důkazní břemeno co do naplnění hmotněprávních podmínek dle § 72 ZDPH. V procesním rámci nyní posuzované věci je předčasné uvažovat o skutkových či právních aspektech daňového podvodu, neboť stěžovatelkou uplatněný nárok na odpočet DPH neobstál již v jedné z předcházejících fází posuzování ze strany orgánů finanční správy, jíž je zkoumání oprávněnosti uplatněného nároku z hlediska zákonné úpravy v § 72 ZDPH. Daňový podvod je třeba rozkrývat zpravidla až v situaci, kdy orgány finanční správy dospějí k závěru, že nárok na odpočet DPH byl daňovým subjektem uplatněn oprávněně, tj. až tehdy, domnívají-li se, že jinak oprávněně uplatněný nárok na odpočet má být daňovému subjektu odepřen z důvodu, že předmětné zdanitelné plnění bylo součástí podvodu na DPH, o kterém daňový subjekt věděl, nebo musel vědět. Správce daně ani odvolací orgán nejsou v žádném případě povinni, dospějí-li k závěru, že daňový subjekt neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 ZDPH, současně osvědčovat, že deklarovaná plnění nebyla součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Stěžovatelka uvedenou souslednost nedůvodně převrací.

III. i) Nesprávné hodnocení důkazů

[64] V převažujícím rozsahu kasační stížnosti uplatnila stěžovatelka argumentaci vymezující se vůči závěrům správce daně, žalovaného, a konečně i krajského soudu, pokud jde o hodnocení důkazů provedených v daňovém řízení. Stěžovatelka zde přejímá systematiku zvolenou krajským soudem při vypořádávání jejích (obdobně zaměřených) žalobních námitek, které byly soustředěny do oddílů věnovaných jednotlivým zpochybněným zdanitelným plněním (resp. daňovým dokladům), přičemž v jednotlivostech směřuje proti odst. 166 až 260 rozsudku krajského soudu. Takto nastoleného formátu se Nejvyšší správní soud, pro účely zachování přehlednosti vypořádání uplatněné kasační argumentace, přidržel. Tento oddíl tudíž navazuje na odkaz Nejvyššího správního soudu učiněný v odst. [13] výše.

III. i) 1. Instalace, zprovoznění a konfigurace dálkového monitoringu (ISOFEN ENERGY)

FVE Zákolany – faktura č. FVE1/113

[65] Krajský soud v odst. 167 napadeného rozsudku uvedl, že se „zcela ztotožnil se závěrem správce daně, dle něhož je vysvětlení žalobkyně stran nezahrnutí monitoringu do cenového rozpočtu zcela nevěrohodné (viz strany 40 až 42 zprávy o daňové kontrole). Žalobkyně v této souvislosti uvedla, že bylo žádoucí navyšovat cenu jednotlivých komponentů, neboť nižší cena vzbuzuje u investorů nedůvěru; pokud pak bylo pro účely získání bankovního financování nutno přidat do rozpočtu položku monitoringu, došlo k ponížení cen ostatních komponentů, aby cena stanovená rozpočtem zůstala stejná. Ve shodě se správcem daně krajský soud považuje takovéto vysvětlení za nesmyslné. Je stěží představitelné, že by se informovaný investor nechal bezdůvodně lákat právě nadsazenou cenou, aniž by zároveň v případě investice v řádu desítek milionů srovnával cenové nabídky a parametry konkurenčních zařízení. Je pak naprosto nepochopitelné, proč by žalobkyně na jedné straně do rozpočtu nezahrnula položku v hodnotě takřka 1,7 milionu Kč, aby v něm naopak z druhé strany uvedla v porovnání s tím bagatelní položky ve výši několika málo desítek tisíc. Monitorovací zařízení, které mělo být předmětem přijatého zdanitelného plnění, se nadto v FVE Zákolany nedochovalo údajně z důvodu požáru a nebylo již obnoveno; správce daně tak ani nemohl přímo ověřit jeho samotnou existenci. Správce daně taktéž příhodně poukázal na to, že dle předávacího protokolu ze dne 25. 11. 2010 měla žalobkyně převzít FVE Zákolany v podobě specifikované v cenové nabídce ze dne 2. 9. 2010, a to i přesto, že dle tvrzení žalobkyně v rámci souběžně vedené daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob byla stavba FVE Zákolany zrealizována pouze z jedné čtvrtiny; fakturovaná cena monitoringu však zůstala beze změny. Významným je též zjištění správce daně, že společnost ISO FEN ENERGY v roce 2010 nenakoupila komponenty monitorovacího systému obsažené v její cenové nabídce za rok 2010 (viz strany 70 a 71 zprávy o daňové kontrole a odstavec 84 rozhodnutí žalovaného).“

[66] K tomu stěžovatelka v první řadě namítla, že dle její obchodní zkušenosti je právě celková cena určující, na rozdíl od dílčí položky oddílového rozpočtu. To má podle ní plynout i ze zákona o veřejných zakázkách a soudobé praxe veřejných zadavatelů; klíčová je zde toliko konečná cena díla, nikoli skladba jednotlivých komponent rozpočtu. Argument krajského soudu je tudíž podle stěžovatelky v zásadě zcela spekulativní, bez hlubšího významu, a nadto přehlíží smluvní volnost a zásadu legální licence. Stěžovatelčina povinnost dodat a nainstalovat monitoring na FVE Zákolany vycházela přímo z předmětné smlouvy o dílo včetně jejích dodatků.

[67] Nejvyšší správní soud k této námitce sděluje, že není povolán k tomu, aby spekoval o váze jednotlivých kritérií účastných rozhodovacího procesu objednatelů některé ze stěžovatelkou zhotovených FVE. Neshledává přitom nic nelogického či účelového na pochybnosti správce daně (sdílené žalovaným i krajským soudem) o faktickém přijetí deklarovaného plnění (dodání a instalace monitoringu na FVE Zákolany) stěžovatelkou tak, jak bylo deklarováno dle daňového dokladu – faktury č. FVE1/113. Primární zdroj pochybnosti tkvěl ve skutečnosti, že listina zachycující smlouvu o dílo ze dne 2. 8. 2010, č. 20100627, uzavřenou mezi stěžovatelkou (jako zhotovitelem) a společností ITT TRADE, a. s. (dále jen „ITT TRADE“), jako objednatelem, na dodání a montáž FVE Zákolany, neobsahovala v kombinaci se svou přílohou č. 1 (cenová nabídka ze dne 28. 6. 2010) klauzuli o tom, že by dílo mělo zahrnovat také dodání a montáž monitoringu. Ve smluvní dokumentaci se monitoring poprvé objevuje až v dodatku č. 2 ze

dne 10. 10. 2010, který pojednává o montáži monitorovacího zařízení sloužícího ke sledování a archivaci provozních stavů předmětné FVE. V dodatku č. 2 ke smlouvě o dílo č. 20100627 se dále mj. podává: „1. *Smluvní strany shodně prohlašují, že součástí smlouvy o dílo je též monitorovací systém, výslovně neuvedený v příloze č. 1 – cenové nabídce. Tento monitorovací systém je nedílnou součástí díla.* 2. *Vzhledem k tomu, že cena díla byla dohodnuta včetně monitorovacího systému, zůstává cena za dílo beze změn.* 3. *smluvní strany se dohodly, že termín dokončení montáže monitorovacího systému je 31. 12. 2010. Podepsáno v Českých Budějovicích 10. 10. 2010.*“ Z předávacího protokolu sepsaného při předání FVE Zákolany se dále podává, že „dne 25. 10. 2020 předávající předal a přebírající převzal výrobu elektrické energie na střeše průmyslových objektů dle specifikace uvedené v cenové nabídce, která je nedílnou součástí smlouvy o dílo ze dne 2. 8. 2008 (zvýraznění doplněno NSS).“ Ze zprávy o daňové kontrole (srov. str. 43 až 44) vyplývá, že stěžovatelka sama sdělila, že ve skutečnosti byla zrealizována stavba FVE pouze z jedné čtvrtiny, tj. o výkonu 100 kWp („kilowatt-peak“, tj. jednotka nominálního výkonu solárního panelu, případně souboru solárních panelů – solární elektrárny, v ideálních světelných podmínkách, dále jen „kWp“, pozn. NSS), namísto smluvně ujednaného rozsahu elektrárny o výkonu 400 kWp, a umístěna pouze na střechách budov, nikoli na povrchu nezastavěného terénu pozemku. Správce daně z poměru původně projektované ceny FVE Zákolany (30 790 614 Kč) a původně projektovaného výkonu 400 kWp vypočetl cenu za 1 kWp, která činila 76 977 Kč. Tato cena za 1 kWp byla zachována i při snížení fakticky instalovaného výkonu oproti výkonu původně projektovanému, tedy výkon byl snížen na čtvrtinu, stejně jako celková cena za dodání FVE. Uvedené poměrné snížení celkové ceny FVE Zákolany však nenalezlo svůj odraz ve snížení ceny plnění uvedeného na faktuře č. FVE1/113 (cena zůstala nezměněna, tj. 1 700 000 Kč), tedy stěžovatelka zaplatila (započítla) ISOFEN ENERGY za monitoring částku odpovídající cenově původně projektovanému výkonu 400 kWp.

[68] Nejvyšší správní soud připouští, že stěžovatelce v zásadě nic fakticky nebrání uplatňovat v předmluvním vyjednávání i v samotném kontraktním procesu rozličné metody sestavování cenových nabídek. Pokud však stěžovatelka v nyní posuzovaném případě zvolila (jak tvrdila správci daně) takovou metodu, jež ve své podstatě zastírá některé podstatné náležitosti specifikace komponent předmětného díla (konkrétně dodání a instalaci monitoringu) za účelem následného „rozpuštění“ zamlčené cenové položky v položce fotovoltaických panelů tak, aby údajně uvedla objednatele v omyl ohledně vyšší kvality panelů, musela také počítat s tím, že se takovouto machinací může pro případ budoucího daňového řízení vmanévrovat do důkazně obtížné, ne-li neúnosné, procesní situace.

[69] Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s názorem krajského soudu, že dodatek č. 2 ke smlouvě o dílo č. 20100627 působí nevěrohodně. Zůstává například otázkou, jaký byl motiv pro pořízení tohoto dodatku, pakliže by bylo pravdivé tvrzení stěžovatelky, že monitoring byl (nevyřčenou) součástí samotné smlouvy o dílo a smluvní strany navzájem o tom neměly žádné pochybnosti. Jediným logickým vysvětlením se pak jeví být účelové dotvoření předmětného dodatku k vybědnutí z důkazní nouze v daňovém řízení. Stěžovatelčin pokus o vysvětlení, poukazující na snahu o zachování kontinuity dokumentů předkládaných průběžně pro účely získání financování blíže neurčenou bankovní institucí shledává Nejvyšší správní soud nepodloženým a nepřesvědčivým. Obdobně, má-li být přistoupeno na tvrzení stěžovatelky o zahrnutí monitoringu v předmětné smlouvě o dílo,

pokračování

se jeví nesmyslným, aby objednatel ITT TRADE v předávacím protokolu ze dne 25. 10. 2010 stvrdil, že „převzal výrobu elektrické energie na střeše průmyslových objektů dle specifikace uvedené v cenové nabídce, která je nedílnou součástí smlouvy o dílu ze dne 2. 8. 2008“, aniž by současně v předávacím protokolu uvedl sebemenší zmínku o (v té době již smluvními stranami údajně uzavřeném) dodatku č. 2 k předmětné smlouvě a jeho vlivu na předání díla jako funkčního celku. Ostatně samotný předávací protokol ze dne 25. 10. 2010 je fakticky zjevně nesprávný, neboť není pochyb o tom, že stěžovatelka (bezesporu po předchozí dohodě s objednatelem) předala objednateli elektrárnu pouze se čtvrtinovým instalovaným výkonem v kWp oproti výkonu projektovanému právě v té cenové nabídce, na niž se v protokolu o předání smluvní strany odkazují. Skutečnost, že se smluvní strany dohodly na zúžení rozsahu díla (ze 400 kWp na 100 kWp), tedy protokol o předání vůbec nereflektuje, když odkazuje na cenovou nabídku kalkulovanou pro nominální výkon 400 kWp.

[70] Pokud stěžovatelka namítá, že jí nemůže být kladena k tíži vyšší moc v podobě požáru, jenž v roce 2013 (správně 2012) mj. zničil na střeše objektu instalovanou FVE, pak jí Nejvyšší správní soud přisvědčuje, avšak je třeba zdůraznit, že požár objektu nebyl příčinou vzniku pochybností správce daně o faktické realizaci deklarovaného plnění tak, jak bylo uvedeno na uplatněném daňovém dokladu. Prvotní a zásadní pochybnost získal správce daně kvůli zásadním a systematickým (nikoli pouze dílčím) nepravdivostem v dokumentaci. To, že v důsledku požáru nebylo možno následně existenci monitoringu ověřit, je druhořadé.

[71] Stěžovatelka se rovněž vymezila vůči konstatování krajského soudu, že „[v]ýznamným je též zjištění správce daně, že společnost ISO FEN ENERGY v roce 2010 nenakoupila komponenty monitorovacího systému obsažené v její cenové nabídce za rok 2010“. S odkazem na svědeckou výpověď P. B., jednatele ISO FEN ENERGY, podle níž je možné, že tento správce daně nepředložil veškeré přijaté faktury, stěžovatelka namítá, že dost možná nemusely být předloženy správci daně právě ty faktury, jež by dokládaly nákup komponent monitorovacího systému, který uvedená společnost v daném období stěžovatelce dodávala. Závěr krajského soudu o tom, že ISO FEN ENERGY v předmětném období nenakoupila dostatek materiálu k uskutečnění stěžovatelce vyfakturovaných plnění, proto stěžovatelka považuje za předčasný a nepodložený. Současně podotýká, že jí nemůže být přičítáno k tíži, že jiný daňový subjekt určitou skutečnost (nákup komponent) neprokázal.

[72] Nejvyšší správní soud shledal, že ve výše uvedeném se krajský soud dopustil nepřesnosti. Ohledně údajného zjištění správce daně, že společnost ISO FEN ENERGY v roce 2010 nenakoupila komponenty monitorovacího systému obsažené v její cenové nabídce za rok 2010, totiž odkázal krajský soud na str. 70 a 71 zprávy o daňové kontrole, kde však podle zjištění Nejvyššího správního soudu takový závěr vyjádřen není. Správce daně totiž v druhém odstavci na str. 71 zprávy o daňové kontrole uvedl, že „[z] předložených dokladů nevyplývá, k realizaci jakých konkrétních zakázek byl materiál uvedený na jednotlivých fakturách použit. Zároveň charakter tohoto materiálu si lze jen těžko spojit s monitorovacím systémem tak, jak v odpovědi na výzvu jeho princip popsal plátce.“ Z toho vyplývá, že z dokladů (faktur přijatých) předložených ISO FEN ENERGY v rámci místního šetření konaného dne 4. 1. 2016 nelze podle správce daně dovodit konkrétnější

závěry relevantní pro otázku faktického uskutečnění zdanitelného plnění pro stěžovatelku. Krajský soud se nicméně nemýlil v odkazu na odst. 84 odůvodnění rozhodnutí žalovaného, z něhož se podává, že „[b]ylo tedy zcela zřejmé, že společnost ISO FEN ENERGY, s.r.o. komponenty nabízené ve své cenové nabídce v roce 2010 nenakoupila.“ Tento závěr si žalovaný nicméně mohl dovolit konstatovat až poté, co v odvolacím řízení doplnil dokazování, zjistil nové skutečnosti, vyhodnotil je a seznámil s nimi stěžovatelku podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný tak učinil přípisem ze dne 26. 6. 2017, v jehož odst. [56] až [58] se především zabýval otázkou, zda z dokladů předložených při místním šetření u společnosti ISO FEN ENERGY bylo možné ověřit, že tato společnost stěžovatelce fakturovaný monitoring v deklarovaném rozsahu (a tomu odpovídající ceně) skutečně dodala. Nejvyšším správním soudem připomenutý „mezikrok“ představovaný doplněním odvolacího řízení je přitom stěžejní pro přezkoumatelné propojení závěrů prezentovaných správcem daně ve zprávě o daňové kontrole a žalovaným v žalobou napadeném rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto odůvodnění napadeného rozsudku částečně koriguje, aniž by tím byla dotčena výsledná úvaha krajského soudu o důvodnosti předmětné žalobní námitky.

[73] Stěžovatelka má za to, že svědeckými výpověďmi paní S., J. S. a J. G. bylo jednoznačně potvrzeno, že k instalaci monitorovacího zařízení na FVE Zákolany došlo, a to včetně doby, kdy se tak stalo. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že ze strany svědka G. se jednalo o pouhé domněnky. Tento byl v předmětné době vedoucím zakázek, měl je na starosti a také je pomocí subdodavatelů i fyzicky realizoval. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že stěžovatelkou sporované hodnocení svědeckých výpovědí žalovaným nebylo nikterak zavádějící. V podstatě jde totiž o to, že svědci sice shodně vypověděli (často však nedostatečně konkrétně, např. ve vztahu k jednotlivým FVE), že k dodání a instalaci „nějakého“ monitoringu došlo, avšak detaily jejich výpovědí nebyly s to potvrdit jeho přesné specifikace, softwarové funkcionality apod. Rovněž jsou tyto výpovědi u některých z realizovaných zakázek popřeny výpověďmi jiných svědků (např. pokud jde o FVE Němčice, Sedlovice, Chvalovice a Babice, u nichž ze sdělení předsedy představenstva Zemědělsko-obchodního družstva se sídlem v Němčicích, vlastníka dotčených elektráren, vyplynulo, že zde nejsou monitorovací zařízení, která by zajišťovala sledování provozních a poruchových stavů a která umožňují ukládání a archivování dat).

[74] Nejvyšší správní soud nepřisvědčuje stěžovatelce ani v tom, že žalovaný svévolně zamítl její důkazní návrh na provedení výslechu jejího bývalého zaměstnance, J. T. Je zřejmé, že pokud již z čestného prohlášení J. T. vyplynulo, že monitoring měl instalovat osobně svědek B. (jednatel ISO FEN ENERGY), pak stěží mohlo být provedením svědecké výpovědi zjištěno více než právě výslechem údajného instalátora monitoringu (který žalovaným proveden byl). Zamítnutí předmětného důkazního návrhu je tedy náležitě odůvodněné a působí zcela logicky, nikoli svévolně, jak namítá stěžovatelka.

[75] Stěžovatelka se dále ohradila vůči výtce krajského soudu spočívající v tom, že stěžovatelčino tvrzení o realizaci zkušebního provozu FVE, jímž vysvětlovala správcem daně poukazovanou prodlevu mezi předáním FVE objednateli a až později uskutečněným předáním monitoringu té samé elektrárny, nebylo stěžovatelkou důkazně podloženo (např. žádný ze svědků zkušební provoz při své výpovědi nevzpomenul, ani nevyplýval

pokračování

ze souhrnu všech správci daně předložených listin). Nejvyšší správní soud neshledává v konstataci krajského soudu žádnou nesprávnost. Krajský soud se takto vyjádřil v odst. 173 odůvodnění napadeného rozsudku, přičemž výslovně reagoval na stěžovatelčino žalobní tvrzení. Skutková tvrzení je přitom žalobce povinen prokázat, pakliže nejsou mezi stranami nesporná, případně nejedná-li se o notorietu. V nyní posuzované věci v žádném případě nešlo o nesporné skutkové tvrzení, a proto krajský soud nepochybil, pokud se zabýval tím, zda k němu stěžovatelka předložila či označila důkazy.

[76] Nedůvodně se stěžovatelka v odst. 47 doplnění kasační stížnosti vymezuje vůči odst. 174 odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud se zde vyjadřoval k žalobní námitce spočívající v tom, že v posuzované věci nevystaly takové okolnosti, jež by dokládaly úmysl stěžovatelky či jejího dodavatele ISO FEN ENERGY krátiť daň. Krajský soud zcela srozumitelně vysvětlil, že v nyní posuzované věci se správce daně ani žalovaný nepokoušeli prokázat stěžovatelce či jejímu dodavateli úmysl krátiť daň, protože úmysl krátiť daň nebyl pro posouzení oprávněnosti stěžovatelkou uplatněného nároku na odpočet DPH relevantní. Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením krajského soudu zcela ztotožňuje a pro stručnost odkazuje na rozlišení mezi „neuznáním uplatněného“ a „odepřením jinak oprávněně uplatněného“ nároku na odpočet DPH, poskytnuté výše v oddílu III. g) tohoto rozsudku.

FVE Ledenice – faktura č. FVE1/109

[77] Krajský soud v odst. 176 odůvodnění napadeného rozsudku předeslal, že „[d]le faktury č. FV1/109 byly předmětem plnění instalace, zprovoznění a konfigurace dálkového monitoringu včetně připojení do servisního centra v hodnotě 5 923 903,40 Kč bez DPH. Žalobkyně uzavřela se společností Save ENERGY smlouvu o generální dodávce FVE Ledenice ze dne 22. 11. 2010; cena díla byla stanovena dle cenové nabídky, která položku odpovídající realizaci monitoringu neobsahuje. Taktéž v případě FVE Ledenice tedy nastala situace, kdy monitoring nebyl obsažen v položkovém rozpočtu, přestože tento rozpočet jinak obsahuje i položky řádově nižší hodnoty, než je tomu v případě uvedeného monitoringu (k otázce nezahrnutí položky monitoringu do položkového rozpočtu srov. obdobně odstavec 167 shora).“

[78] Stěžovatelka namítá, že smlouva o generální dodávce ve svém bodu 1.2.2. jednoznačně obsahuje povinnost dodat monitorovací systém, přičemž okolnost, zda je monitoring uveden v oddílovém rozpočtu pod samostatnou položkou, je zcela irelevantní. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že krajský soud ve svém rozsudku tuto (stěžovatelkou namítanou) skutečnost reflektoval, a to konkrétně v odst. 179, kde uvedl, že „[ž]alobkyni lze přisvědčit potud, že dle bodu 1.2.2 smlouvy o generální dodávce byla součástí dodávky FVE též instalace monitorovacího systému. Taktéž ze svědecké výpovědi svědka T. B. vyplývá, že (nějaký) monitorovací systém na FVE Ledenice patrně instalován byl.“ K tomu nicméně krajský soud doplnil, že „[t]yto skutečnosti však nejsou způsobilé rozptýlit – z pohledu krajského soudu zásadní – pochybnost, která tkví především v nejasném určení přesné hodnoty přijatého plnění. Vzhledem ke shora popsaným diskrepancím je pak nejisté i to, zda plnění dodala skutečně společnost ISO FEN ENERGY. Na tomto hodnocení nemůže nic změnit ani fotodokumentace monitoringu na FVE Ledenice, navrhované místní šetření či doplnění výsledků svědků P. a J., neboť tyto důkazní prostředky směřují k prokázání samotné existence přijatého zdanitelného plnění (nelze předpokládat, že by tyto osoby – jednatelé společnosti Save

ENERGY – mohly přinést jakékoli relevantní informace týkající se ceny plnění, které měla žalobkyně převzít od společnosti ISO FEN ENERGY). Za této situace považuje krajský soud odůvodnění neprovedení výsledku pana P. pro nadbytečnost, jelikož už byli vyslechnuti pánové G. a J. (viz strana 150 zprávy o daňové kontrole) za zcela dostatečné.“ Nejvyšší správní soud považuje za zřejmé, že stěžovatelka poněkud zbytečně brojí proti závěru, že monitoring nebyl součástí dodávky FVE Ledenice objednateli Save ENERGY; správní orgány totiž takový závěr nekonstatovaly, na což trefně poukazuje krajský soud v citovaném textu. V daňovém řízení naopak bylo dokazováním zjištěno, že blíže neurčený monitoring na předmětné FVE patrně nainstalován byl, ale zůstalo zcela nejasné, jaký přesně a v jakém rozsahu, natož kým (od koho); proto ani v tomto případě nelze uvažovat o tom, že by stěžovatelka prokázala alespoň oprávněnost nižší částky odpočtu DPH (obdobu tzv. esenciálních nákladů). Současně Nejvyšší správní soud podotýká, že zcela totožnou námitku uplatnila stěžovatelka již ve svém vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, přičemž správce daně se k ní vyjádřil v prvním odstavci strany 145 zprávy o daňové kontrole. Nad její rámec stěžovatelka v kasační stížnosti nepřináší žádnou argumentaci. Nejvyšší správní soud tudíž toliko vyjadřuje své ztotožnění s názorem správce daně, žalovaného a potažmo i krajského soudu.

[79] Krajský soud po vzoru správce daně zopakoval, že stěžovatelka „měla již dne 17. 6. 2010 k dispozici cenovou nabídku monitoringu FVE Ledenice, který od společnosti ISO FEN ENERGY objednala dne 9. 8. 2010, tedy ještě předtím, než měla uzavřenu smlouvu s objednatelem FVE Ledenice, tj. společností Save ENERGY. Žalobkyně si tudíž nemohla být v době objednávky monitorovacího systému jista ani samotným uzavřením smlouvy s objednatelem, ani celkovou dohodnutou cenou dodávané FVE.“ K tomu stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že předmětná datace je nepodstatná, neboť ze spisu je podle jejího názoru více než zřejmé, že stěžovatelka dodávky a práce dojednala dlouho před finálním podpisem smlouvy o generální dodávce FVE Ledenice. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka v kasační stížnosti neuvedla, ze kterých konkrétních podkladů předloženého spisového materiálu má vyplývat, že práce na FVE Ledenice realizovala před samotným uzavřením smlouvy o generální dodávce předmětné elektrárny koncovému zákazníkovi. Není přitom na Nejvyšším správním soudu, aby v rozporu se svou procesní úlohou nezaujatého třetího vyhledával namísto stěžovatelky ve spisovém materiálu listiny, jež mají podporovat její předmětné tvrzení.

[80] Stěžovatelka nesouhlasí ani s následujícími zjištěními a úsudky krajského soudu. S odkazem na str. 47 zprávy o daňové kontrole totiž krajský soud uvedl, že „cenová nabídka monitoringu obsahuje také položky, které zůstaly ve vlastnictví žalobkyně (nebyly tedy předány objednateli FVE Ledenice), a není zřejmé, proč by náklady na tyto položky měla nést společnost Save ENERGY“. K tomu dodal, že „[z]a plausibilní považuje (...) též úvahu správce daně uvedenou na stranách 145 a 146 zprávy o daňové kontrole, dle níž žalobkyně uzavřela se společností Save ENERGY smlouvu o servisní činnosti k FVE Ledenice již dne 18. 6. 2010, tj. cca 5 měsíců před uzavřením smlouvy o generální dodávce FVE Ledenice. Ze smlouvy o servisní činnosti přitom fakticky vyplývá, že FVE Ledenice byla zhotovena již před datem 18. 6. 2010. K předání monitoringu však mělo dle předávacího protokolu dojít až dne 25. 11. 2010. Skutečnost, že kompletní FVE byla dle protokolu o předání a převzetí díla formálně dodána až dne 30. 11. 2010, uvedenou nejasnost neobjasňuje.“ Stěžovatelka upozorňuje, že položky cenové nabídky monitoringu, jež zůstaly v jejím vlastnictví i po předání FVE objednateli, přeci slouží nejen

pokračování

jí, ale také vlastníku FVE. Nerozumí, proč by uzavření servisní smlouvy několik měsíců před uzavřením smlouvy o generální dodávce samotné elektrárny mělo budít pochybnosti o uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že samotné uzavření servisní smlouvy vztahující se k FVE Ledenice, která v té době (vyjde-li soud z data předávacího protokolu FVE Ledenice) ještě neměla být zdaleka dokončena, samozřejmě není bez dalšího problematické. Podstata výtky správce daně nicméně spočívala v tom, že podle obsahu zmíněné servisní smlouvy měl být již v té době předmětný monitoring na FVE Ledenice nainstalován a uveden do provozu. Nejvyšší správní soud pro přehlednost shrnuje, že servisní smlouva měla být uzavřena dne 18. 6. 2010. Podle této servisní smlouvy platí, že *„zhotovitel namontoval a uvedl do provozu zařízení uvedené pod bodem 1“,* kterým je *„FVE o výkonu 1400 kWp na pozemku parc. č. X v k.ú. L. (zvýraznění doplněno NSS).“* Předmětem servisní smlouvy je servisní činnost stěžovatelky spočívající ve *„sledování provozu, vyhodnocování provozu, provádění pravidelných kontrol, zkoušek, servisních prohlídek, revizí a odstraňování poruch a údržba FVE Ledenice“*. Podle servisní smlouvy měla stěžovatelka již od data 18. 6. 2010 provádět nepřetržitou servisní službu (24 hodin denně), krom toho také 2x ročně servisní prohlídky, měla kontinuálně sledovat stav zařízení, porovnávat jej s měřenými hodnotami, sledovat také stav poruchových hlášení a na tento bez prodlení reagovat. Nejvyšší správní soud konstatuje (a shoduje se v tomto se správcem daně, žalovaným i krajským soudem), že není objektivně možné, aby stěžovatelka tuto svou smluvní povinnost vůči svému kontrahentu plnila a aby zároveň platilo, že předmětná FVE byla uvedena do provozu až v listopadu 2010 (dle údajů Energetického regulačního úřadu). Text servisní smlouvy, podle kterého již v době uzavření smlouvy (18. 6. 2010) byla FVE Ledenice namontována a uvedena do provozu, je navíc v příkrém rozporu s výše zmíněnými údaji Energetického regulačního úřadu o uvedení elektrárny do provozu až v listopadu 2010, stejně jako s obsahem předávacího protokolu FVE Ledenice (sepsaného dne 30. 11. 2010) i s datem uskutečnění zdanitelného plnění (dodání a instalace monitoringu ze strany ISOFEN ENERGY, 25. 11. 2010). Všechny tyto závažné nesrovnalosti je podle názoru Nejvyššího správního soudu třeba vyhodnotit v jejich souhrnu. Pak lze aprobovat závěr žalovaného podaný v odst. 90 odůvodnění jeho rozhodnutí, podle něhož *„nebylo prokázáno, že by společnost ISOFEN ENERGY s.r.o. měla být dodavatelem unikátního řešení monitorovacího zařízení, které sama vyvinula a odvolateli dodala. Žádné důkazní prostředky týkající se tohoto vývoje (specifikace požadavků zákazníka, seznámení se situací a podmínkami na místě, studie, návrhy řešení, zkušební či testovací verze programu, hodnocení testovací verze, aplikace do navrženého systému dané FVE a další) nebyly předloženy. Dle tvrzení odvolatele měl být v některých případech monitorovací systém vyvíjen „na míru“, zdanitelná plnění uvedená na sporných dokladech však byla popsána obecně a u všech FVE shodně. Odvolatel dále tvrdí, že monitorovací zařízení dodával vždy jako součást díla na klíč, není tedy jasné, jak mohl od svého dodavatele toto zařízení převzít až po zahájení provozu FVE na základě sporných dokladů, když k datu zahájení činnosti musely být FVE kompletně dokončeny.“*

[81] Závěrem k tomuto oddílu odůvodnění rozsudku Nejvyšší správní soud dodává, že již neopakoval vypořádání těch kasačních námitek, jejichž obdobami se zabýval již ve vztahu ke zdanitelnému plnění souvisejícího s FVE Zákolany; ostatně tak nebude činit ani u dalších daňových dokladů vystavených stěžovatelce společností ISOFEN ENERGY (níže).

FVE Dynín – faktura č. FVE 1/111

[82] Stěžovatelka namítá, že smlouva o dílo v daném případě obsahovala projektový rozpočet, tj. rozpočet, který obsahuje několik málo bodů; nejedná se v žádném případě o položkový rozpočet, kde by se jednotlivé položky již měly nebo mohly objevovat. Součástí tohoto projektového rozpočtu byl též oddílový rozpočet, kde se monitorovací systém výslovně objevuje. Nesouhlasí tedy s názorem krajského soudu, že z tohoto oddílového rozpočtu není patrné, že je součástí projektového rozpočtu na FVE Dynín, když obsahuje stejné položky, stejný rozsah, stejné projektové ceny apod. Nejvyšší správní soud podotýká, že i v tomto případě se jedná v podstatě o opakování argumentace a výtek uplatněných již ve stěžovatelčině vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění (na něž správce daně reagoval na str. 151 zprávy o daňové kontrole).

[83] Krajský soud v odst. 185 odůvodnění napadeného rozsudku mj. uvedl, že „[p]oložka *monitoringu* je obsažena až v dodatečně předloženém projektovém rozpočtu – oddílovém rozpisu, avšak je vyčíslena ve výši 4 420 000 Kč; neodpovídá tedy ceně fakturované v daňovém dokladu č. FVE1/111. Správce daně nadto na straně 49 zprávy o daňové kontrole správně poznamenal, že z tohoto dokumentu není patrné, že by se měl vztahovat k FVE Dynín. Dle předávacího protokolu ze dne 5. 11. 2010 žalobkyně předala téhož dne kompletní dílo dle specifikace obsažené v cenové nabídce společnosti ISO FEN ENERGY. V rozporu s tím však žalobkyně od poslední jmenované společnosti převzala monitorovací systém dle příslušného předávacího protokolu až dne 25. 11. 2010.“ Správce daně na obdobnou námitku stěžovatelky, vznesenou v rámci jejího vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, uvedl, že „smlouva o dílo k zakázce FVE Dynín neobsahuje žádné ujednání o tom, že by předmětem dodání měl být i monitoring. Z projektového rozpočtu jako nedílné součásti smlouvy, předaného v rámci protokolu o zahájení daňové kontroly, rovněž není zřejmé, že předmětem dodání byl monitorovací systém.“ K tomu dodal, že „to, že součástí dodávky FVE Dynín má být monitorovací zařízení, je patrné až z písemnosti Projektový rozpočet – oddílový rozpis cen (písemnost neobsahuje informaci, že se jedná o rozpočet FVE Dynín), která byla správci daně zaslána v rámci odpovědi na výzvu správce daně... Správce daně tak předloženou písemnost Projektový rozpočet – oddílový rozpis cen a tvrzení zástupce plátce, že monitoring má být uveden jako součást v oddílu měničů, považuje za zcela účelové, když poté, co se plátce seznámil s pochybností správce daně ohledně zjištění, že rozpočet položku *monitoringu* neobsahuje, zašle nový Projektový rozpočet a ve svém vyjádření uvede, že položka je obsažena v oddílu měničů.“ Nejvyšší správní soud se s výše uvedeným názorem správce daně a krajského soudu ztotožňuje. Není zřejmé, proč stěžovatelka nepředložila „Projektový rozpočet – oddílový rozpis cen“ správci daně ihned, tj. současně se samotnou smlouvou o dílo. Skutečnost, že tak bez zjevného důvodu učinila až dodatečně, vskutku vyvolává pochybnosti o hodnověrnosti předmětné listiny.

[84] Nejvyšší správní soud musí přisvědčit i důvodnosti pochybnosti správce daně vyjádřené na str. 152 zprávy o daňové kontrole, spočívající v tom, že „dle předané nabídky ze dne 2. 9. 2010, zasláné korporaci ISO FEN ENERGY s.r.o., a dle daňového dokladu č. FVE 1/111, byla cena za pořízení *monitoringu* téměř dvojnásobná, v základu daně 8 885 855 Kč. Vzhledem k tomu, že cena díla FVE Dynín 140 887 420 Kč nebyla překročena, není jasné, z jakého důvodu nebyl tento vzniklý rozdíl investorovi vyfakturován. Je nelogické, aby plátce na své náklady nesl takovéto navýšení ceny, aniž bylo navýšení dojednáno i s odběratelem, resp.

pokračování

proč by měl plátce na takovouto nabídku od ISO FEN ENERGY s.r.o. vůbec přistoupit a tuto cenu akceptovat, když v projektovém rozpočtu počítal s cenou poloviční. Rovněž správce daně poukazuje na skutečnost, že monitorovací zařízení od ISO FEN ENERGY s.r.o. měl plátce přijmout dle předávacího protokolu dne 25. 11. 2010, přičemž hotová FVE Dynín byla předána již 5. 11. 2010.“ Jedná se zde opět o jednu z dlouhé řady nesrovnalostí v listinách, jejichž předložením zamýšlela stěžovatelka odstranit pochybnosti správce daně. Ani v kasační stížnosti přitom stěžovatelka nenabízí jejich věrohodné vysvětlení, a proto nemůže důvodně namítat, že pochybnosti správce daně vyvrátila a unesla tak své důkazní břemeno stran skutečnosti, že se deklarované přijaté plnění fakticky uskutečnilo tak, jak je uvedeno na předmětném daňovém dokladu.

[85] Pokud jde o stěžovatelčiny výhrady vůči vyhodnocení závěrů a přínosu stěžovatelkou předloženého znaleckého posudku týkajícího se posouzení adekvátnosti ceny, za niž stěžovatelka monitoring pro FVE Dynín měla pořídit, pak ani tyto neshledal Nejvyšší správní soud důvodnými. Správce daně, žalovaný i krajský soud zcela opodstatněně vyzdvihli, že znalecký posudek byl zpracován na základě vstupních údajů poskytnutých stěžovatelkou, zejména pak na základě faktury č. FVE 1/111 a cenové nabídky od ISO FEN ENERGY ze dne 2. 9. 2010, a proto stěží může po skutkové stránce (zejména pokud jde o faktický rozsah plnění) vnést do případu nové světlo, neboť vychází právě z těch tvrzení daňového subjektu, jež byla správcem daně účinně zpochybněna. S jistým zjednodušením lze tedy uvést, že znalecký posudek k otázce ceny plnění, který vychází v rozhodné míře z cenových údajů právě předmětné sporné zakázky, aniž by ceny jednotlivých komponent přesvědčivě komparoval na dostatečně reprezentativním vzorku podobných případů, bude poskytovat závěry zpravidla tautologické povahy. Správce daně, žalovaný ani krajský soud se proto nedopustil pochybení, pakliže setrvali na tom, že se stěžovatelce předložením znaleckého posudku znalce Richarda Chalupy nepodařilo prokázat, že plnění dle daňového dokladu č. FVE 1/111 bylo stěžovatelkou fakticky přijato tak, jak bylo deklarováno. Namítá-li současně stěžovatelka, že se krajský soud ani žalovaný nevypořádali s konkurenční cenovou nabídkou na pořízení monitoringu FVE Dynín, kterou předložila správci daně dne 28. 1. 2016, pak předně Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka v žalobě (v posledním odstavci str. 15) skutečně zmínila, že k prokázání ceny obvyklé za fakturovaný monitoring předložila dříve správci daně mj. i cenovou nabídku společnosti Siemens a její porovnání s cenovou nabídkou ISO FEN ENERGY. Neuvedla však, že by se konkurenční nabídkou žalovaný nezabýval, a proto nyní nemůže v kasační stížnosti přípustně, srov. § 104 odst. 4 s. ř. s., namítat, že se krajský soud k předmětné konkurenční nabídce v odůvodnění napadeného rozsudku adresně nevyjádřil.

[86] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by provedením místního šetření na FVE Dynín nebylo možné prokázat přijetí předmětného plnění od ISO FEN ENERGY tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu. Ze zařízení na místě lze vyčíst ukládané hodnoty, a to dokonce zpětně k okamžiku zprovoznění monitoringu. Nejvyšší správní soud připouští, že při formulaci důvodů pro přisvědčení názoru, že místní šetření nemohlo přispět k prokázání stěžovatelčiných tvrzení, byl krajský soud v odst. 188 napadeného rozsudku hraničně stručný. Je proto třeba doplnit, že správce daně na str. 153 zprávy o daňové kontrole označil případné místní šetření za nezpůsobilý důkazní prostředek, s tím, že „provedení kontroly instalace monitorovacího zařízení přímo na místě FVE Dynín či zhotovení

nové fotodokumentace správcem daně, jak zástupce plátce ve svém vyjádření navrhuje, není s to prokázat, že plátce přijal k datu 25. 11. 2010 od korporace ISO FEN ENERGY s.r.o. plnění deklarovaná daňovým dokladem č. FVE 1/111, když při provedeném místním šetření u korporace ISO FEN ENERGY s.r.o. nebyly zjištěny žádné doklady na vstupu související s dodávkou monitorovacího zařízení plátců.“ S citovanou úvahou správce daně se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Pochybnost v tomto případě spočívala nejen v tom, zda byl monitoring vůbec instalován, nýbrž zda jej dodal deklarovaný dodavatel ISO FEN ENERGY, a především zda instalovaný monitoring (kvalitou, funkcionalitou, rozsahem) odpovídal fakturované ceně plnění. Nepostačuje tedy zjištění, že na FVE „nějaký monitoring“ patrně byl, protože ten mohl být instalován např. samotnou stěžovatelkou anebo zcela jinou osobou, a zejména mohlo jít o monitoring zcela jiné hodnoty, než jaká byla stěžovatelkou deklarována (o monitoring „běžný“ a typicky řádově levnější, než jaký deklarovala stěžovatelka).

FVE Ševětín – faktura č. FVE1/112

[87] K výtce správce daně a žalovaného, aprobované krajským soudem, že v oddílovém rozpočtu je cena uvedena nižší, než byla ve skutečnosti nasmlouvána a zrealizována, stěžovatelka v kasační stížnosti vysvětluje, že tento rozpor nastal tím, že rozpočet se dělal ještě před znalostí ceny monitorovacího systému. Navýšení ceny za monitoring dělalo řádově jednotky procent z celkové ceny díla dle smlouvy o dílo doložené ve spise. Samotný fakt, že výsledná cena byla vyšší, než jaký byl původní předpoklad při sestavování rozpočtu, dle stěžovatelčina názoru nemůže znamenat a ani neznamena, že tento monitoring vůbec nenainstalovala, tedy že se zdanitelné plnění neuskutečnilo. V této souvislosti stěžovatelka poukazuje na fakt, že jí nebyl uznán odpočet DPH ani z této minimální částky, která prokazatelně součástí rozpočtu byla. Stěžovatelka tedy namítá, že neuznání odpočtu jako takového bylo nezákonné.

[88] K této námitce považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zopakovat úvod do reálií předmětného deklarovaného zdanitelného plnění, a to citací odst. 194 odůvodnění napadeného rozsudku: „Dle faktury č. FV1/112 byly předmětem plnění instalace, zprovoznění a konfigurace dálkového monitoringu včetně připojení do servisního centra v hodnotě 3 892 851 Kč bez DPH. Žalobkyně uzavřela se společností ISO FEN ENERGY smlouvu o dílo ze dne 21. 7. 2010, jejímž předmětem bylo dodání FVE Ševětín. Cena díla byla smluvně stanovena dle cenové nabídky ze dne 20. 7. 2010, která je přílohou smlouvy, jako konečná a maximální (sic!). Uvedená cenová nabídka přitom cenu monitoringu vyčísľuje na 496 350 Kč bez DPH; neodpovídá tedy ceně fakturované, která je řádově vyšší. Významným je též zjištění správce daně, že společnost ISO FEN ENERGY v roce 2010 nenakoupila komponenty monitorovacího systému obsažené v její cenové nabídce za tento rok (viz strany 70 a 71 zprávy o daňové kontrole a odstavec 84 rozhodnutí žalovaného).“ Již samotný propastný rozdíl mezi cenou projektovanou a cenou deklarovanou na daňovém dokladu zakládá zásadní pochybnosti o skutečném rozsahu přijatého plnění. Jako zcela nevěrohodné a účelové se jeví stěžovatelčino vysvětlení, že v době stanovení projektované ceny neměla k dispozici konkrétní cenovou nabídku na monitoring od svého dodavatele - společnosti ISO FEN ENERGY. I pokud by z tohoto vysvětlení totiž měl správce daně, resp. nyní Nejvyšší správní soud, vyjít, není rozumně myslitelné, aby stěžovatelka ve své cenové prognóze mylila o více než 784 %, pakliže jejím oborem činnosti bylo dodávání FVE na klíč, a měla

pokračování

by tedy být v alespoň elementární rovině znalá tehdejších cenových hladin obdobných plnění.

[89] Pokud stěžovatelka dále namítá, že výše popsaný cenový rozdíl nemůže znamenat, že daňový subjekt tento monitoring vůbec nenainstaloval, pak jí sice lze přisvědčit, avšak současně je třeba podotknout, že nic takového správce daně ani žalovaný ve svých rozhodnutích netvrdili. Jak již bylo uvedeno výše, v případě plnění dokládáního fakturou č. FVE1/112 se správce daně nezabýval tím, zda vůbec byl kdy nějaký monitoring nainstalován na FVE Ševětín, nýbrž tím, zda stěžovatelka fakticky přijala zdanitelné plnění deklarované předmětným daňovým dokladem a toto plnění použila ke své ekonomické činnosti (srov. str. 157 odst. 2 zprávy o daňové kontrole). Rovněž lze podotknout, že si stěžovatelka sama protiřečí, pokud tvrdí, že monitoring na tuto elektrárnu nainstalovala ona, neboť ze samotného daňového dokladu se naopak podává, že tento monitoring měla údajně nainstalovat právě společnost ISOFEN ENERGY (na daňovém dokladu je uveden předmět plnění „*za instalaci, zprovoznění a konfiguraci dálkového monitoringu FVE Ševětín*“), tudíž to nemohla být současně stěžovatelka sama. Pochybnost, zda fakticky instalovaný monitorovací systém byl instalován tím, o kom to tvrdí stěžovatelka, anebo někým jiným (jí samotnou či nějakým jiným jejím subdodavatelem) tedy nebyla odstraněna. Suma neodstraněných dílčích pochyb a nejasností, jež by samy o sobě jednotlivě nemusely dostatečnou pochybnost vyvolávat, je ve svém celku taková, že tvrzení stěžovatelky významně znevěrohodňuje.

[90] Námitku, že stěžovatelce nebyl uznán odpočet alespoň v rozsahu ceny monitoringu dle cenového rozpočtu (496 350 Kč bez DPH), shledává Nejvyšší správní soud nepřipustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť nebyla uplatněna (adresně ve vztahu k předmětnému daňovému dokladu) v žalobě, ačkoli v jejím uplatnění stěžovatelce patrně nic nebránilo. Stěžovatelka namítla pouze v obecné rovině (v bodu 6 své revidované žaloby), že daň měla být stanovena náhradním způsobem. Tuto námitku přitom Nejvyšší správní soud vypořádal již výše v odst. [46], přičemž současně odkazuje zejména na odst. 157 napadeného rozsudku, v němž krajský soud o případné možnosti zohlednit esenciální výdaje náležitě pojednal (s tam podaným názorem se přitom Nejvyšší správní soud ztotožňuje).

[91] Ve vztahu k daňovému dokladu č. FVE1/112 formulovala stěžovatelka své další námitky pomocí odkazů na kasační námitky, které uplatnila již k předchozím daňovým dokladům. Takto odkázala na odst. 38, 45, 46, a 47 doplnění kasační stížnosti ze dne 23. 8. 2019. Odst. 38 předmětného podání přitom obsahuje další odkaz, a sice na výpověď P. B., jednatele ISOFEN ENERGY, z níž stěžovatelka dovozuje, že ze strany ISOFEN ENERGY nemusely být správci daně předloženy kompletní doklady; podle stěžovatelky přitom potenciální neúplnost předložených dokladů znemožňovala správci daně učinit závěr, že ISOFEN ENERGY nenakoupila materiál potřebný k realizaci fakturované dodávky monitoringu pro jednotlivé FVE. Shodná kasační námitka je vypořádána výše v odst. [72] tohoto rozsudku, na což Nejvyšší správní soud nyní již toliko odkazuje. I na ostatní stěžovatelčiny „odkazové“ námitky lze nalézt odpověď výše v odůvodnění tohoto rozsudku.

[92] Stěžovatelka v části kasační stížnosti vymezené pro námitky poukazující na nesprávné hodnocení důkazů správními orgány, konkrétně přímo ve vztahu k daňovému dokladu č. FVE1/112, uvedla, že „[k] bodu 197, k výpovědím pana B. a pana G. odkazuje stěžovatelka na své vyjádření k bodu 172 pod odst. 45 tohoto podání.“ Tento odkaz není Nejvyššímu správnímu soudu srozumitelný, neboť stěžovatelka v odst. 45 svého podání ze dne 23. 8. 2019 vůbec výpovědi P. B. a J. G. nezmiňuje. Nejvyšší správní soud podotýká, že jestliže se stěžovatelka rozhodne formulovat svou kasační stížnost pomocí odkazů na jednotlivé části svých podání, pak soud není povolán k tomu, aby v případě mylného údaje v takovém odkazu za stěžovatelku domýšlel, na co se asi snažila odkázat, nebo aby v jejím obsáhlém podání vyhledával argumentaci, která by se mohla jevit jako přináležející.

[93] Dále „[k] bodu 198 (napadeného rozsudku) odkazuje stěžovatelka na své vyjádření k bodu 173 (napadeného rozsudku) pod odst. 46 tohoto podání (doplnění kasační stížnosti).“ Nejvyšší správní soud v tomto odkazuje na odst. [75] tohoto rozsudku.

[94] K bodu 199 rozsudku krajského soudu odkazuje stěžovatelka na své vyjádření k bodu 174 napadeného rozsudku pod odst. 47 doplnění kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud odkazovanou námitku vypořádal v odst. [76] tohoto rozsudku.

[95] Konečně stěžovatelka namítá, že „předložila v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností z 8. 10. 2015 fotodokumentaci monitorovacího zařízení, k tomuto se krajský soud nevyjádřil. Žalující k prokázání svého tvrzení dále předložila kromě faktury a navazujících účetních dokladů jako jsou pokladní doklady, bankovní výpisy či interní účetní doklady, stejně jako své účetnictví, záznamní evidenci vedenou dle ustanovení § 100 zákona o DPH, smlouvu dle včetně příloh a dodatků, cenovou nabídku společnosti ISO FEN ENERGY s.r.o. ze dne 2. 9. 2010, objednávku monitorovacího zařízení ze dne 10. 9. 2010 a předávací protokol monitorovacího zařízení ze dne 25. 11. 2010. V uvedeném spatřuje stěžovatelka rovněž nezákonný postup žalovaného.“ Nejvyšší správní soud k tomuto uvádí, že krajský soud vzal uvedený žalobní text na vědomí v narativní části odůvodnění napadeného rozsudku (konkrétně v odst. 39), aby následně v odst. 196 nejprve akcentoval význam výše popsané cenové diskrepance pro úvahy o důvodnosti pochybností správce daně a na základě toho posléze uzavřel, že uvedený rozpor stěžovatelka uspokojivým způsobem nevysvětlila, proč nelze vytýkat daňovým orgánům, že těmto dokumentům nepřikládaly významnou důkazní hodnotu. Krajský soud se tedy k tomu, že stěžovatelka předložila správci daně zmíněnou fotodokumentaci, vyjádřil. Nejvyšší správní soud podotýká, že kasační argumentace je poněkud nesrozumitelná - stěžovatelka v ní podala výčet správcem daně poskytnutých důkazů, ale vzápětí bez dalšího pouze uzavřela, že v „uvedeném“ spatřuje rovněž nezákonný postup žalovaného. Stěžovatelka nepopsala žádný skutkový děj či procesní postup přičitatelný žalovanému, a proto není zřejmé, v čem vlastně má jeho tvrzený nezákonný postup spočívat. V souvislosti s tímto (zdaleka ne ojedinělým) argumentačním deficitem podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud připomíná, že kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011 – 108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54).

pokračování

[96] Z bodů 200 až 202 napadeného rozsudku stěžovatelka vyvozuje právní názor žalovaného, resp. krajského soudu, podle kterého je z hlediska daňového řízení situace, kdy realizační firma některé menší součásti díla – cenově v řádu jednotek procent – nemá „vysoutěžené“ před podpisem smlouvy o dílo, významným prvkem a je zde důvodná pochybnost správce daně, zda k uskutečnění zdanitelného plnění skutečně došlo tak, jak je uvedeno v daňovém dokladu. Takto stěžovatelkou vnímaný právní názor je podle ní mimo běžnou realitu a nemůže být způsobilý vyvrátit její tvrzení, že k realizaci plnění došlo. Nejvyšší správní soud stěžovatelce nepřisvědčuje. Ze stěžovatelkou označených částí odůvodnění napadeného rozsudku totiž žádný takový názor krajského soudu (resp. správních orgánů) nevyplyvá. Krajský soud např. v odst. 201 uvedl i další důvody, na nichž správce daně založil své pochybnosti, zda se předmětná transakce odehrála tak, jak bylo uvedeno na příslušném daňovém dokladu; tyto je třeba hodnotit ve vzájemných souvislostech, nikoli izolovaně.

[97] K závěru správce daně a krajského soudu, že ISOFEN ENERGY nenakoupila žádné komponenty nezbytné k realizaci fakturovaného plnění, odkazuje stěžovatelka na odst. 38 doplnění kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud obdobnou námitku vypořádal v odst. [72] tohoto rozsudku, na který tímto odkazuje.

[98] K bodu 203 napadeného rozsudku stěžovatelka namítá, že pan Šafránek je jednatelem topenářské firmy, a ohledně monitoringu FVE tak nemůže podat relevantní vyjádření. Je naopak otázkou, proč k tomuto tématu nebyli vyslechnuti ostatní stěžovatelkou navržení svědci, např. pan P. – investor FVE Ledenice, pan B. – tvůrce monitoringu a další. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že je s podivem, namítá-li nyní stěžovatelka nedostatek odbornosti Ing. Š., pokud jde o monitoring FVE, ačkoli sama ve svém podání č. j. 1281464/17 ze dne 3. 5. 2017 po žalovaném v odvolacím řízení požadovala, aby byl protokol o svědecké výpovědi, kterou dříve Ing. Š. učinil v rámci řízení o dani z příjmů právnických osob, převzat jako důkaz v řízení o dani z přidané hodnoty (jak plyne z odst. [40] Seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 26. 6. 2017, dále jen „Seznámení“). Rovněž lze podotknout, že pan B., jako jeden z jednatelů společnosti ISOFEN ENERGY, byl správcem daně vyslechnut v rámci doplnění odvolacího řízení. Konečně - nepřipadně působí stěžovatelkou vyjádřený údiv nad tím, že nebyl jako svědek vyslechnut investor FVE Ledenice pan P.; stěžovatelka totiž sama ve správním řízení vysvětlovala, že investory jednotlivých FVE úmyslně uváděla v omyl co do ceny FVE panelů tím, že ji v rozpočtu uměle navyšovala poté, co rozpočtově vymlčela položky odpovídající monitoringu. Stěžovatelka tedy v konečném důsledku tvrdí, že dokazování mělo být nedostatečné, nebyla-li vyslechnuta osoba, kterou ovšem sama stěžovatelka měla (úspěšně, lze-li jí věřit) uvést v omyl ohledně dílčích položek dodávky FVE.

[99] Stěžovatelka opakovaně namítá, že závěry krajského soudu o nepřiměřené ceně nejsou pro účely přiznání nároku na odpočet DPH relevantní, a není tak možné skrze ně zpochybnit existenci plnění. Nejvyšší správní soud k tomu znovu uvádí, že ze zjištěné nepřiměřenosti ceny lze mj. také usuzovat na neuskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu, přičemž právě taková je v nyní posuzované věci relevance závěrů krajského soudu.

[100] Ohledně neprovedení navržených výsledků pak stěžovatelka namítá poškození svých práv. Dle krajského soudu z výpovědi svědka Rostislava Šafránka nelze dovodit nic jiného než skutečnost, že monitorovací zařízení bylo instalováno, přičemž existence monitoringu nemůže rozptýlit pochybnosti správce daně. To však není pravdou, neboť pan Šafránek ve své výpovědi zcela konkrétně vyjmenovává funkce monitorovacího systému, určuje dobu instalace, vyjadřuje se k funkčnosti v době předání apod., vyjadřuje se tedy nepřímou rovněž k rozsahu díla. Nejvyšší správní soud považuje nekonzistentnost stěžovatelčiny argumentace za zarážející, neboť na jednu stranu namítla, že Ing. Šafránek je jednatelem topenářské firmy, pročez nemůže podat relevantní vyjádření k detailním otázkám monitoringu FVE (srov. výše odst. [98] tohoto rozsudku), na druhou stranu se ale nyní opírá o svědeckou výpověď téže osoby a shledává, že Ing. Šafránek je naopak zcela způsobilý se k otázkám rozsahu tvrzeného zdanitelného plnění kvalifikovaně vyjádřit. Nejvyšší správní soud považuje takto protichůdnou námitku za ryze účelovou. Svědek sice výše uvedené skutečnosti potvrdil, avšak z jeho výpovědi není zřejmé, zda se jednalo o monitoring (software) deklarovaného dodavatele, jaká byla jeho povaha rozsah ani kdo jej instaloval. K rozptýlení pochybností správce daně proto jeho výpověď není dostatečná.

[101] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti uvedla: „*K bodu 204 rozsudku. Hodnocení svědeckých výpovědí svědků P. B. a J. G. viz vyjádření k bodu 172 (viz odst. 45 tohoto podání).*“ Nejvyšší správní soud již stěžovatelčiny námitky k bodu 172 napadeného rozsudku vypořádal výše v odst. [92] odůvodnění tohoto rozsudku.

[102] Další námitka spočívá v tom, že stěžovatelka k prokázání svého tvrzení předložila kromě faktury a navazujících účetních dokladů, jako jsou pokladní doklady, bankovní výpisy či interní účetní doklady, také své účetnictví, záznamní evidenci vedenou dle § 100 zákona o DPH, smlouvu o díle, cenovou nabídku společnosti ISO FEN ENERGY s.r.o. ze dne 2. 9. 2010, objednávku monitorovacího zařízení ze dne 10. 9. 2010 a předávací protokol monitorovacího zařízení ze dne 25. 11. 2010. Stěžovatelka tak má za to, že splnila svou povinnost tvrzení a unesla důkazní břemeno, žalovaný však nikoli. Nejvyšší správní soud neshledává tuto námitku důvodnou. Stěžovatelkou uvedené důkazní prostředky nebyly s to prokázat, že stěžovatelka přijala deklarované plnění v rozsahu, čase a od dodavatele právě tak, jak je uvedeno na předmětném daňovém dokladu. V tom se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s názorem krajského soudu, jak je prezentován v odst. 202 odůvodnění napadeného rozsudku.

[103] K bodu 205 napadeného rozsudku stěžovatelka namítá, že místní šetření na FVE Krašovice navrhovala jak z důvodu zjištění, že v objektu jsou instalovány komponenty pro monitorovací systém, tak i z důvodu, že v objektu jsou provedeny práce společností Šafinvest. Vzhledem k tomu, že žalovaný stěžovatelku k místnímu šetření nepřizval, nemohla zde vše názorně ukázat a vysvětlit, jak a s jakými komponenty funguje monitorovací systém, kde a jakým způsobem jsou provedeny práce od subdodavatele Šafinvest apod. Místo takto navrhovaného místního šetření provedl správce daně své utajené šetření, kde provozovatel, který se šetření zúčastnil, neměl ponětí, proč je toto šetření prováděno, a správce daně tudíž ke své potřebě nemusel fotit či jakkoliv monitorovat zařízení instalovaná na FVE Krašovice. Žalovaný následně označil toto místní šetření za provedené, aniž stěžovatelce umožnil místně prokázat provedení prací

pokračování

fakturovaných společnostmi ISO FEN ENERGY a Šafinvest, čímž zcela záměrně znemožnil stěžovatelce ještě blíže osvědčit svá tvrzení. V tomto spatřuje stěžovatelka další poškození svých práv. Nejvyšší správní soud shledává tuto námitku nedůvodnou. Jak správně uvedl krajský soud, podle § 80 odst. 2 daňového řádu platí, že „[k] provedení místního šetření může správce daně přizvat osobu, jejíž přítomnost je podle povahy věci potřebná.“ Stěžovatelčin názor, že její přítomnost byla s ohledem na povahu věci potřebná, přitom Nejvyšší správní soud nesdílí; je totiž v první řadě na úvaze správce daně, zda je přesvědčen o tom, že jeho pracovníci nebo jiné osoby přítomné místnímu šetření jsou natolik odborně zdatné, aby mohl jejich prostřednictvím učinit relevantní skutková zjištění na místě samém. Obecně vzato je spíše vhodné při místních šetřeních tohoto typu (prověřování specifických míst vyžadujících odbornou znalost) postupovat v součinnosti s prověřovaným, nebrání-li tomu zvláštní důvody (například potřeba překvapivosti šetření). Striktní povinnost provádět šetření za přítomnosti prověřovaného však ze zákonné úpravy neplyne. Stěžovatelka přesvědčivým způsobem nevyvrací, že správce daně ve své úvaze pochybil, a že jedině v její přítomnosti mohlo být místní šetření smysluplné. Neuvádí, co významně jiného oproti tomu, co bylo v místním šetření zjištěno a ve spisovém materiálu zachyceno, by správci daně při šetření předestírala a jak by to pravděpodobně změnilo výsledek daňové kontroly.

[104] K bodu 206 napadeného rozsudku odkazuje stěžovatelka na své vyjádření k bodu 173 napadeného rozsudku; to nicméně Nejvyšší správní soud vypořádal již v odst. [75] tohoto rozsudku, na který proto nyní toliko odkazuje.

[105] K bodu 207 napadeného rozsudku odkazuje stěžovatelka na své vyjádření k bodu 174 napadeného rozsudku; Nejvyšší správní soud obdobně odkazuje na odst. [76] odůvodnění tohoto rozsudku.

FVE Babice (Sedlovice, Chvalovice, Němčice) – faktura č. FVE 1/115

[106] K bodům 208 – 211 napadeného rozsudku stěžovatelka namítla, že monitoring sloužil pro její vlastní potřebu a zákazník jej nevyužíval, což je podpořeno svědeckou výpovědí člena představenstva Zemědělsko-obchodního družstva Němčice, Ing. R., který na otázku správce daně, kdo byl uživatelem monitorovacího zařízení, uvedl, že to měla „být firma, která elektrárny instalovala. Mělo to být zařízení pro jejich účely.“ Svědek rovněž podal písemné čestné prohlášení, v němž uvedl: „Na základě dotazu společnosti KLS ELEKTRO spol. s r.o., dodavatele fotovoltaických elektráren na našich objektech Babice, Sedlovice, Chvalovice a Němčice, potvrzujeme, že v době instalace těchto elektráren (v roce 2010) bylo namontováno též monitorovací zařízení. Toto zařízení jsme pro naši potřebu nevyužívali, bylo určeno pro servis výše uvedených FVE, který na základě smluv o údržbě pro naši společnost zajišťuje dodavatel, tedy společnost KLS ELEKTRO spol. s r.o.“ Z výsledku svědka podle stěžovatelky vyplynulo, že v době výsledku, tj. ke dni 6. 4. 2017, již monitorovací zařízení instalováno nebylo, stejně tak tomu bylo k datu 9. 11. 2015. Monitorovací zařízení ostatně stěžovatelčin odběratel nevlastnil. Žalovaný pochybil, pokud toto použil jako důkaz, že monitorovací zařízení nebylo instalováno vůbec; obdobně pochybil i krajský soud, to vše přesto, že stěžovatelka setrvale uváděla, že investor toto zařízení ani nikdy nevyužíval. Zařízení bylo z FVE odinstalováno v roce 2013. Dle názoru stěžovatelky jsou tak závěry soudu, potažmo žalovaného, zmatečné.

[107] Nejvyšší správní soud k okruhu námitek popsaných v předchozím odstavci předesílá, že správce daně ani žalovaný nebyli povinni prokazovat, že monitoring nebyl vůbec nainstalován. Na správních orgánech totiž spočívá důkazní břemeno ohledně prokázání těch skutečností, jež mají zakládat jejich důvodné pochybnosti o tom, že se zdanitelné plnění událo tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu. Naopak, je povinností daňového subjektu, aby prokázal skutečnosti, jejichž existence osvědčí skutečné přijetí zdanitelného plnění tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu, a to navíc v takové míře, že v jejich světle ztratí vyjádřené pochybnosti správce daně relevanci. Lze tedy konstatovat, že problém nespočívá v tom, zda správní orgány prokázaly, že monitorovací zařízení nebylo vůbec instalováno, ale zda stěžovatelka prokázala, že tomu tak bylo, a to způsobem, jaký je uveden na daňovém dokladu.

[108] Dále Nejvyšší správní soud poznamenává, že závěr správce daně o tom, že monitorovací systém nebyl objednateli předmětných FVE (Němčice, Chvalovice, Sedlovice, Babice) stěžovatelkou dodán, plynul v první řadě ze sdělení samotného objednatele uvedených fotovoltaických elektráren, Zemědělsko-obchodního družstva Němčice, ze dne 9. 11. 2015, jak se podává na str. 72 a 166 zprávy o daňové kontrole, nikoli ze svědecké výpovědi Ing. R.

[109] Nejvyšší správní soud si rovněž povšiml, že si stěžovatelka v různých fázích své argumentace protiřečí. Ve svém vyjádření ze dne 26. 6. 2016, č. j. 1526264/16, k výsledku kontrolního zjištění uvedla, že jí není zřejmé, proč předseda představenstva Zemědělsko-obchodního družstva ve svém vyjádření ze dne 9. 11. 2015 uvedl, že předmětné FVE nemají monitorovací zařízení; trvala na tom, že zde v té době byla nainstalována. Navzdory tomu však stěžovatelka nyní v kasační stížnosti namítá, že ze svědecké výpovědi Ing. R. vyplynulo, že monitorovací zařízení bylo odinstalováno již před 9. 11. 2015, a sama nyní uvádí, že monitoring byl odinstalován v roce 2013. Nejvyšší správní soud se pozastavuje nad tím, že stěžovatelka, jež od počátku tvrdila, že tamní monitoring byl v jejím vlastnictví a že jej používala k plnění svých závazků ze servisních smluv, očividně v průběhu daňové kontroly neměla vůbec ponětí o tom, že byla monitorovací zařízení odinstalována ještě před 9. 11. 2015. Pokud by měl Nejvyšší správní soud takovou námitku přijmout, nemohla by stěžovatelka již v žádném případě plausibilně tvrdit, že monitoring používala k plnění svých závazků ze servisních smluv – její očividná nevědomost o tom, kdy mělo být (podle jejího tvrzení) monitorovací zařízení demontováno, není s takto přdestřenou skutkovou verzí rozumně slučitelná. Stěžovatelka tak v podstatě vlastní argumentací diskredituje svědeckou výpověď Ing. R., na kterou se ale v kasační stížnosti současně sama odvolává.

[110] Pokud jde o žalovaného, ten se svědecké výpovědi Ing. R. a jejímu hodnocení věnoval v odst. [115] až [121] Seznámení. V žalobou napadeném rozhodnutí pak žalovaný na toto hodnocení předmětné svědecké výpovědi odkázal. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že stěžovatelka ve své argumentaci nepředestírá obsah svědecké výpovědi vyváženým a celistvým způsobem. Z protokolu č. j. 877909/17/2201-62563-302436 o výslechu svědka Ing. R., konaném dne 6. 4. 2017, se podává, že svědek nemůže „*přesně tvrdit, že toto monitorovací zařízení tam v té době bylo. V době, na které se odkazuje toto vyjádření, tj. v roce 2010.*“ Poté, co prvostupňový správce daně konfrontoval svědka

pokračování

s obsahem písemného vyjádření svědka ze dne 5. 1. 2017, svědek uvedl: „*Domníval jsem se, že tam bylo, protože byla určitá pravděpodobnost, že tam to zařízení firma KLS namontovala po ústní domluvě.*“ Dále vypověděl, že si osobně neověřoval, zda byl monitoring nainstalován. Opakovaně uváděl, že jde o záležitost starou sedm let a že si nemůže podrobnosti pamatovat. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením této výpovědi ze strany žalovaného i krajského soudu. Svědek výslovně uvedl, že nemůže potvrdit, že monitoring byl vůbec na FVE Zemědělsko-obchodního družstva Němčice nainstalován. Tím svědek sám jednoznačně zpochybnil svá předchozí písemná vyjádření v této otázce.

[111] Stěžovatelka nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že nepředložila žádný důkazní prostředek, když ve věci vypovídal jak J. G. (výpověď ze dne 26. 11. 2015), tak pan B. (výpověď ze dne 27. 9. 2016). Nejvyšší správní soud nicméně připomíná, že krajský soud v napadeném rozsudku netvrdil, že by stěžovatelka nepředložila žádný důkazní prostředek; konstatoval totiž, že nepředložila žádný důkazní prostředek, který by byl způsobilý pochybnosti správce daně rozptýlit. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud může jedine ztotožnit.

[112] Co se týká ceny, lze podle stěžovatelčina názoru úspěšně aplikovat znalecký posudek Ing. Richarda Chalupy ze dne 8. 6. 2016, opatřený znaleckou doložkou. Stěžovatelka nadto podotýká, že závěry o nepřiměřené ceně nejsou pro účely přiznání nároku na odpočet DPH relevantní, a není tak možné skrze ně zpochybnit existenci plnění. Nejvyšší správní soud tuto námitku shledává neurčitou, resp. nepřípadnou. V první řadě totiž není vůbec zřejmé, v čem vlastně má spočívat stěžovatelčina výtky vůči napadenému rozsudku. Formulace „*co se týká ceny*“ v žádném případě nepředstavuje dostatečně konkretizovanou námitku. Ostatně, i kdyby se Nejvyšší správní soud měl pokoušet dovodit význam uvedené formulace, narazil by na problém spočívající v tom, že krajský soud v referované části odůvodnění napadeného rozsudku vůbec neposuzoval adekvátnost ceny údajného monitoringu, a není tedy jasné, proč stěžovatelka tímto směrem neurčitě argumentuje.

[113] K bodu 212 napadeného rozsudku odkazuje stěžovatelka na své vyjádření k bodu 172 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud, stejně jako v předchozích případech, odkazuje na odst. [92] odůvodnění tohoto rozsudku.

[114] K bodu 213 napadeného rozsudku odkazuje stěžovatelka na své vyjádření k bodu 174 napadeného rozsudku. Odkazovaným vyjádřením se Nejvyšší správní soud zabýval výše v odst. [76] tohoto rozsudku, a proto na výše uvedené nyní pouze odkazuje.

[115] Stěžovatelka závěrem k dokladu č. FVE1/115 uvádí, že k prokázání svého tvrzení předložila kromě faktury a navazujících účetních dokladů, jako jsou pokladní doklady, bankovní výpisy či interní účetní doklady, také své účetnictví, záznamní evidenci vedenou dle § 100 zákona o DPH, smlouvu o díle, cenovou nabídku společnosti ISO FEN ENERGY ze dne 2. 9. 2010, objednávku monitorovacího zařízení ze dne 10. 9. 2010 a předávací protokol monitorovacího zařízení ze dne 25. 11. 2010. K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že zde stěžovatelka toliko předestřela výčet prostředků, jimiž se snažila v daňovém řízení prokázat, že předmětné zdanitelné plnění přijala tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu. Nejedná se o řádně formulovanou kasační námitku. Je ostatně

zjevné, že nejde v podstatě o nic jiného než o opis formulace sumarizačních vyjádření, jimiž stěžovatelka opatřila své podání i ve vztahu k výše již pojednaným daňovým dokladům (deklarovaným zdanitelným plněním). Z repetitivnosti pramenící nepřítomnosti stěžovatelčiny argumentace je ve vztahu k plnění dle faktury č. FVE1/115 tím zjevnější, že sama stěžovatelka od počátku tvrdí, že dodávka monitoringu nebyla součástí dodávky fakturované FVE objednateli díla; jedná se tedy o nonsens, pakliže současně namítá, že k prokázání svého tvrzení (tedy že monitoring na dotčených FVE skutečně instalován byl) předložila smlouvu o dílo, jejíž součástí ale monitoring nebyl (a ani podle stěžovatelčiny vlastní argumentace neměl být).

FVE Průmyslová zóna Casta Písek a FVE Ubytovna Casta Písek – faktury č. FVE 1/116 a č. FVE 1/117

[116] K bodům 214 až 216 napadeného rozsudku stěžovatelka namítá, že monitorovací systém byl bez jakýchkoliv pochyb součástí stavby na klíč, a to na základě dodatků č. 2 k jednotlivým smlouvám o dílo. Tyto dodatky smluvně upravovaly rozsah díla, a to na základě dohody dvou samostatných smluvních subjektů. Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že stěžovatelka zcela pomíjí podstatu úvah krajského soudu, jež jsou ovšem z odůvodnění napadeného rozsudku zjevné a které krajský soud vedly k aprobaci důvodnosti pochybností finančních orgánů o uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo stěžovatelkou deklarováno. Krajský soud samozřejmě neopomenul stěžovatelkou předložené dodatky č. 2 ke smlouvám o dílo (FVE Průmyslová zóna Casta Písek a Ubytovna Casta Písek), avšak v odst. 215 popsal skutečnosti, které považoval za postačující k existenci důvodných pochybností. Na to nicméně stěžovatelka komplexním způsobem nereaguje (činí tak pouze v jednotlivostech, srov. níže).

[117] Stěžovatelka k předmětnému zdanitelnému plnění vznesla obdobnou námitku, která je popsána v odst. [71] odůvodnění tohoto rozsudku, a Nejvyšší správní soud proto nyní pouze odkazuje na vypořádání této kasační námitky podané výše v odst. [72]. Nad rámec tohoto odkazu se Nejvyšší správní soud předmětnou námitku nezabýval, neboť zjistil, že stěžovatelka takovou námitku neuplatnila v řízení před krajským soudem, ačkoli směřuje proti explicitnímu skutkovému závěru žalovaného, a tedy stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby takovou námitku uplatnila již v žalobě. Stěžovatelka v žalobě k této problematice pouze uvedla, že výslech svědka B. byl proveden se značným časovým odstupem od předmětu výslechu, že i svědek se může mýlit a že správce daně pokládal svědkovi nepřípustné otázky; o tom, zda svědek předtím při místním šetření skutečně správci daně předložil veškeré doklady vztahující se k realizaci předmětných plnění pro stěžovatelku, stěžovatelka v žalobě žádnou polemiku nevedla, a proto je v uvedeném rozsahu její kasační námitka nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[118] Stěžovatelka dále cituje z bodu 217 napadeného rozsudku: „Svědka (Ing. M., pozn. NSS) pak sice při výslechu konaném dne 28. 4. 2017 vypověděl, že dílo bylo předáno jako kompletní, avšak na straně druhé vzápětí ve vztahu k FVE Průmyslová zóna Casta Písek uvedl, že coby závadu díla uplatnil nutnost „zprovoznit a upravit software“ sledující jednotlivé parametry FVE. Nebyl-li software monitorovacího systému při předání díla ani zprovozněn, nemohl být samotný monitorovací systém zároveň „funkční v základních parametrech“, jak sugeruje žalobkyně“, což konfrontuje s protokolem o svědecké výpovědi Ing. M. ze dne 4. 8.

pokračování

2015: „*Otázka správce daně na svědka: Bylo součástí díla FVE Průmyslová zóna v okamžiku předání, tj. v roce 2009, monitorovací zařízení? Odpověď svědka: Ano. Otázka správce daně na svědka: Bylo toto monitorovací zařízení v roce 2009 funkční při zahájení provozu FVE průmyslová zóna? Odpověď svědka: Bylo.*“ Stěžovatelka v tomto smyslu namítá, že je zřejmé, že krajský soud výpověď Ing. M. zcela ignoroval a svévolně ji desinterpretoval, čím ji zjevně poškodil na jejích právech. Nejvyšší správní soud se s uvedenou námitkou neztotožňuje. V první řadě je třeba poukázat na skutečnost, že stěžovatelka v žalobě nepoukazovala na výpověď Ing. M. ze dne 4. 8. 2015. Pouze v druhém odstavci str. 23 své žaloby obecně namítla, že orgány finanční správy pochybily, pokud se tohoto svědka dotazovaly na cenu monitorovacích zařízení, a současně podotkla, že tento svědek potvrdil, že v okamžiku předání bylo součástí díla monitorovací zařízení a jeho instalace byla součástí smlouvy. Nejvyšší správní soud nicméně musí podotknout, že takto svědek vypovídal i při výslechu konaném dne 28. 4. 2017, přičemž stěžovatelka v žalobě žádným způsobem mezi oběma výpověďmi nerozlišovala. Nelze proto důvodně vytýkat krajskému soudu, že tak nečinil ani on sám, a to tím spíše, že se v obou případech měl svědek vyjadřovat shodně. Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že z ničeho nevyplývá, že by krajský soud jednu z výpovědí Ing. M. ignoroval a svévolně dezinterpretoval, jak se snaží navodit stěžovatelka.

[119] K hodnocení svědeckých výpovědí J. G. a P. B. odkazuje stěžovatelka na svou kasační argumentaci k bodům 170 a 171 napadeného rozsudku, kterou (údajně) přdestřela v odst. 45 a 46 doplnění kasační stížnosti ze dne 23. 8. 2019. Nejvyšší správní soud v první řadě poznamenává, že odst. 45 a 46 stěžovatelčina doplnění kasační stížnosti neobsahují jakoukoli argumentaci k výpovědím J. G. a P. B., neboť se vztahují k bodům 172 a 173 napadeného rozsudku; stěžovatelka v nich recykluje námitku účelovosti postupu správce daně z důvodu hrozící prekluze a význam nedoložení listin o zkušebním provozu FVE. Stížní námítky k bodům 170 a 171 napadeného rozsudku obsahují odst. 42 a 43 doplnění kasační stížnosti, na které stěžovatelka nyní patrně zamýšlela odkázat. Stěžovatelka tedy namítá, že výslech svědka G. ze dne 26. 11. 2015 zcela jednoznačně potvrzuje realizaci monitorovacího zařízení na všech objektech i určuje dobu provedení. Nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že se jedná pouze o svědkovu domněnku, neboť svědek byl v letech 2010 a 2011 vedoucím zakázek, tyto zakázky měl na starosti a pomocí subdodavatelů je i fyzicky realizoval. Na všech těchto zakázkách byl osobně a při výslechu, který probíhal ve dnech 26. a 27. 11. 2015, na 33 stranách popsal průběh výstavby jednotlivých fotovoltaických elektráren. Stěžovatelka tak v žádném případě nesouhlasí s názorem krajského soudu, že tvrzení svědka G. je v rozporu s dalšími podklady. Nejvyšší správní soud k této námitce předně poznamenává, že výpověď svědka G., konaná v dnech 26. a 27. 11. 2015 a zachycená na protokolech č. j. 2016988/15/2201-62564302436 a č. j. 2026232/15/2201-61563-301449, se týká především zemních prací; monitoring je zde pojednáván ve zcela marginálním rozsahu, a nadto obecným způsobem (str. 9 a 10 prvně uvedeného protokolu). Z protokolů se podává, že výslech svědka G. provedl správce daně na návrh daňového subjektu (stěžovatelky). Správce daně přitom soustředil své otázky na svědka pouze v rozsahu let 2010 a 2011 (ačkoli FVE Průmyslová zóna Casta Písek měla být zprovozněna již v roce 2009). V průběhu celé svědecké výpovědi nebyl svědek správcem daně tázan adresně na předmětné zdanitelné plnění, resp. vůbec na FVE pro společnost Casta. Pokud stěžovatelka nesouhlasí s tím, že podle krajského soudu vyslovil svědek ohledně monitoringu pouze domněnku, poznamenává Nejvyšší správní soud, že tato

námítka se nemůže týkat plnění dle faktur č. FVE 1/116 a č. FVE 1/117, neboť správce daně se tázal: „*Kdo byl dodavatelem monitorovacího systému umístěného na FVE v Ledenicích a kdo ho namontoval?*“, načež svědek odpověděl: „*domnívám se, že to byla firma ISO FEN ENERGY (zvýraznění doplněno)*“. Nejvyšší správní soud dále uvádí, že lze důvodně předpokládat, že by svědek podobně odpověděl i na přímý dotaz ve vztahu k FVE pro společnost Casta, neboť když byl správcem daně tážán: „*Na základě jaké skutečnosti uvádíte, že dodavatelem monitorovacího systému a montáže ve FVE Ledenice byla firma ISO FEN ENERGY?*“, svědek odpověděl: „*Protože to byla jediná firma, která tento monitoring pro nás na všech elektrárnách pro nás prováděla.*“ Z toho Nejvyšší správní soud vyvozuje, že si svědek G. v rámci své výpovědi nevzpomínal konkrétně na zakázku FVE Ledenice (z hlediska monitoringu), přičemž tato zakázka byla rozhodně jednou z těch rozsáhlejších; lze se tedy důvodně domnívat, že by si stěží pamatoval zakázky menšího rozsahu, jako byly právě FVE pro společnost Casta. Dále je sice pravdou, že svědek vypověděl, že ISO FEN ENERGY byla „*jediná firma, která tento monitoring pro nás na všech elektrárnách pro nás prováděla*“, avšak jelikož svědek předtím nejprve vypověděl, že se domnívá, že v případě FVE Ledenice dodala monitoring ISO FEN ENERGY (tedy toto s jistotou nevěděl a čerpal patrně z nedostatku povědomí o tom, že by monitoring kdy dodal jiný dodavatel než právě ISO FEN ENERGY), je zřejmé, že si nepamatoval případy dodávek monitoringu u jednotlivých elektráren. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že stěžovatelčina námitka, kterou původně uplatnila ve vztahu k části napadeného rozsudku týkající se plnění dle faktury č. FVE1/109 (Ledenice), je v kontextu tohoto oddílu nepřipadná, resp. nedůvodná.

[120] Stěžovatelka rovněž odkázala na výpověď svědka B., s tím, že svědek jednoznačně upřesnil rozsah, dobu uskutečnění a tvorbu ceny monitorovacího zařízení. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že svědek B. byl k otázkám monitoringu komplexně vyslechnut správcem daně dne 27. 9. 2016, o čemž byl správcem daně pořízen protokol č. j. 1913390/16/2201-61563-301449. Z tohoto protokolu je Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, že svědek B. potvrdil instalaci, zprovoznění a konfiguraci dálkového monitoringu na všech FVE uvedených v odst. [3] tohoto rozsudku. Krajskému soudu je však nutno přisvědčit v konstatování, že konkrétní skutečnosti ve vztahu k rozsahu a ceně jednotlivých plnění z této výpovědi nikterak nevyplývají. Svědek toliko uvedl, že „*[k]aždá zakázka byla jiná, na každé zakázce byla použita jiná technologie, takže na každé zakázce probíhal vývoj specifických softwarových částí, které odpovídaly použité technologii*“. Jak ovšem žalovaný trefně upozornil v Seznámení (str. 13, odst. 45), je otázkou, jaké specifické požadavky zákazníků měly být zprostředkovány svědku B. panem G., L. nebo paní Š., pakliže současně má platit stěžovatelčino vysvětlení absence položky monitoringu v jednotlivých smlouvách o dílo, tj. že monitoring nebyl v původních smlouvách výslovně zmíněn proto, aby o jeho cenu mohla být navýšena cena FV panelů a tím byli uvedeni v omyl právě investoři, kteří by se tak měli domnívat, že dražší FV panely budou také kvalitnější; stěží mohli investoři klást specifické požadavky na monitoring, pakliže neměli vůbec vědět, že monitoring bude instalován. Ve světle zjištění, že stěžovatelce fakturované ceny za dodání, instalaci a konfiguraci monitoringu byly v případě každé z elektráren přesným násobkem jednotkové ceny za kWp instalovaného výkonu FVE (srov. odst. [67] tohoto rozsudku), nelze uvěřit svědkovu tvrzení o tom, že každá z elektráren byla specifická. Resp. pokud by skutečně každá z předmětných elektráren specifická byla, jak tvrdil svědek, pak by bylo extrémně nepravděpodobné, že u každé z FVE by poměr

pokračování

fakturované ceny monitoringu a instalovaného výkonu byl právě 4231,36 Kč. Naopak, zjištěné skutečnosti vzbuzují dojem, že stěžovatelka se svým deklarovaným dodavatelem se zpětně dohodli na celkové částce za všechny realizované projekty FVE, kterou shodným poměrem rozdělili na jednotlivé FVE podle původně plánovaného instalovaného výkonu té které elektrárny (v případě FVE Zákolany ovšem očividně oba aktéři zapomněli, že byla realizována pouze z jedné čtvrtiny, čemuž nepřizpůsobili k této elektrárně fakturovanou cenu monitoringu); Nejvyšší správní soud podotýká, že podle zjištění správce daně navíc stěžovatelka hradila ISO FEN ENERGY faktury za monitoring započtením (správce daně nicméně již nezjistil, jaká byla podstata pohledávky ISO FEN ENERGY vůči stěžovateli). Nejvyšší správní soud uzavírá, že zejména s přihlédnutím k výše uvedeným nesrovnalostem se ztotožňuje se závěrem správce daně a žalovaného (odst. 60 rozhodnutí žalovaného) o hodnocení svědecké výpovědi pana B. jako nevěrohodné.

[121] Dále stěžovatelka sporuje i závěry krajského soudu uvedené v odst. 218 napadeného rozsudku. Krajský soud zde na závěr oddílu náležitosti vypořádání žalobních námitek vztahných k předmětným plněním (FVE pro společnost Casta) uvedl, že „*nebylo zapotřebí provádět v FVE Průmyslová zóna Casta Písek a FVE Ubytovna Casta Písek místní šetření, neboť to by sice mohlo prokázat existenci monitorovacího zařízení, nikoli však již to, zda bylo dodáno deklarovaným způsobem, tj. v deklarovaném rozsahu (ceně) a čase.*“ Stěžovatelka k tomuto namítá, že za účelem prokázání rozsahu dodávaného zařízení lze použít výpověď Ing. M., z níž se na dvanácti stranách protokolu popisuje funkce monitorovacího systému. K rozsahu monitorovacího systému vypovídal podrobně též P. B. ve výpovědi z 27. 9. 2016. Doba, kdy byl monitorovací systém instalován, zcela jednoznačně vyplývá z výsledku Ing. M., který uvedl, že monitorovací systém byl instalován v průběhu stavby a na konci stavby byl funkční se závadami uvedenými v protokolu o převzetí stavby. Podle stěžovatelky je tedy nepochybné, že nakoupila a následně prodala v rámci dodávky FVE Casta Písek monitorovací systém, tzn. že plnění na základě daňového dokladu č. FVE1/116 a č. FVE1/117 přijala, použila ke své ekonomické činnosti, a nárok na odpočet DPH tudíž uplatnila plně v souladu s § 72, odst. 1 a 2 ZDPH. Nejvyšší správní soud shledal tuto námitku nedůvodnou, přičemž ohledně svědecké výpovědi Ing. M. odkazuje na odst. [118] tohoto rozsudku, v případě výpovědi svědka B. pak na odst. [120] tohoto rozsudku.

[122] K bodu 219 napadeného rozsudku odkazuje stěžovatelka na své vyjádření k bodu 174 napadeného rozsudku. Odkazovaným vyjádřením se Nejvyšší správní soud zabýval výše v odst. [76] tohoto rozsudku.

FVE Humpolec – faktura č. FVE 1/118

[123] K pochybnostem ohledně instalace monitorovacího zařízení stěžovatelka uvádí, že monitorovací systém byl, stejně jako v případě FVE Průmyslová zóna Písek, instalován již v roce 2009. Žalovaný po společnosti ISO FEN ENERGY požadoval doklady výhradně z roku 2010, proto stěžovatelka nesouhlasí s tvrzením, že dodavatel nenakoupil komponenty monitorovacího systému, když žalovaný toto nekontroloval. Kromě toho je z protokolu o místním šetření č. j. 334/16/2201-62564-302436 ze dne 4. 1. 2016 zřejmé, že pan B. uvedl, že je, vzhledem k množství dokladů, možné, že nepředložil všechny. Správce daně po dodavateli vyžadoval pouze předložení přijatých faktur a nevyžadoval např. předložení pokladních dokladů, jejichž prostřednictvím také mohlo dojít k nákupu

příslušného materiálu. Nelze tak s jistotou tvrdit, jak to činí žalovaný i krajský soud, že dodavatel příslušné komponenty monitorovacího systému nenakoupil. I kdyby tomu tak bylo, nelze takové zjištění klást k tíži stěžovatelky, neboť není její povinností prokazovat nákup materiálu jejím dodavatelem. Hodnocení krajského soudu i žalovaného považuje stěžovatelka v tomto ohledu za nesprávné. Nejvyšší správní soud vypořádal zcela obdobnou námitku v odst. [117], resp. [71] a [72] tohoto rozsudku, na které tímto odkazuje.

[124] Ohledně ceny monitoringu opakuje stěžovatelka svou argumentaci, že cena není pro účely přiznání nároku na odpočet DPH relevantní a nárok na odpočet DPH nemůže být výši ceny jakkoli ovlivněn. Nejvyšší správní soud k tomu odkazuje na odst. [99] tohoto rozsudku.

[125] K bodu 223 napadeného rozsudku odkázala stěžovatelka na své námitky uplatněné výše k bodům 170 a 171 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud odkazuje na vypořádání těchto námitek v odst. [119] a [120] odůvodnění tohoto rozsudku.

[126] Stěžovatelka namítá, že k prokázání svého tvrzení předložila kromě faktury a navazujících účetních dokladů, jako jsou pokladní doklady, bankovní výpisy či interní účetní doklady, také své účetnictví, záznamní evidenci vedenou dle § 100 zákona o DPH, smlouvu o díle, cenovou nabídku ISO FEN ENERGY ze dne 2. 9. 2010, objednávku monitorovacího zařízení ze dne 10. 9. 2010 a předávací protokol monitorovacího zařízení ze dne 25. 11. 2010. Nejvyšší správní soud poznamenává, že jde o stěžovatelčinu opakovanou formulaci, ke které se vyjádřil např. již v odst. [95] tohoto rozsudku, na který tímto odkazuje.

[127] Stěžovatelka závěrem k fakturám týkajícím se dodání, instalace a konfigurace monitoringu poukazuje, že žalovaný ve zprávě o daňové kontrole na str. 14 konstatoval: „Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem vznikly správci daně pochybnosti, zda plátce skutečně přijal zdanitelná plnění uvedená na daňových dokladech č. FVE1/113, FVE1/109, FVE1/111, FVE1/112, FVE1/110, FVE1/115, FVE1/116, FVE1/117, FVE1/118 od korporace ISO FEN ENERGY s.r.o., DIČ: CZ28086821, v jakém rozsahu je přijal a jak tato plnění použil ke své ekonomické činnosti (v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 a 2 zákona o DPH).“ Stěžovatelka má nicméně za to, že svědeckými výpověďmi, doklady a dalšími výše uvedenými skutečnostmi doložila přijetí zdanitelných plnění, dále zcela jednoznačně doložila, jakým způsobem použila tato plnění ke své ekonomické činnosti. Rozsah plnění je dán položkovými rozpočty, objednávkami a dalšími dokumenty. Co se týká rozsahu plnění, potom jak žalovaný, tak i krajský soud z výše uvedených faktur neuznávají zhora nic a shodně tvrdí, že na objektech nebylo namontováno nic nebo byl namontován monitorovací systém s nulovou hodnotou. Tyto závěry však zcela odporují např. tvrzení krajského soudu v bodě 262 napadeného rozsudku, kdy krajský soud uvádí, že fakticita dodání monitorovacího systému ve většině případů jádrem sporu vůbec nebyla. Stěžovatelka tedy namítá zmatečnost napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud ohledně této sumarizační argumentace v jednotlivostech odkazuje na výše podaná vypořádání dílčích kasačních námitek, přičemž opětovně konstatuje, že pochybnosti správce daně a žalovaného o rozsahu, ceně, datu a způsobu uskutečnění zdanitelného plnění shledal důvodnými a podepřenými řadou nezpochybněných skutkových zjištění.

pokračování

Napadený rozsudek Nejvyšší správní soud neshledává nepřezkoumatelným (stěžovatelka nedůvodně zaměňuje pojmy vady nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost a zmatečnosti), přičemž k terminologii fakticity plnění, resp. rozsahu, ceny, způsobu plnění (že bylo fakticky plněno tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu) odkazuje na oddíl III. g) odůvodnění tohoto rozsudku.

III. i) 2. HARD-Bohemia (pomocné & montážní práce na FVE Ledenice)

[128] Stěžovatelka uplatnila ve zdaňovacích obdobích srpen, listopad a prosinec 2010 nárok na odpočet daně z dokladů vystavených korporací HARD-Bohemia (dále pro účely tohoto oddílu též „dodavatel“ nebo „deklarovaný dodavatel“):

- č. 2008201000, datum uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „DUZP“) 20. 8. 2010, základ daně 4 250 000,- Kč, daň 850 000,- Kč, „za pomocné montážní práce na akci: FVE Ledenice, dle smlouvy o dílo“;
- č. 2408201000, DUZP 24. 8. 2010, základ daně 4 180 000,- Kč, daň 836 000,- Kč „za pomocné montážní práce na akci: FVE Ledenice, dle smlouvy o dílo“;
- č. 0211201000, DUZP 2. 11. 2010, základ daně 2 650 000,- Kč, daň 530 000,- Kč „za pomocné montážní práce na akci: FVE Ledenice, dle smlouvy o dílo“;
- č. 1211201000, DUZP 12. 11. 2010, základ daně 5 150 000,- Kč, daň 1 030 000,- Kč „za pomocné montážní práce na akci: FVE Ledenice, dle smlouvy o dílo za měsíc říjen“;
- č. 1911201000, DUZP 19. 11. 2010, základ daně 2 050 000,- Kč, daň 410 000,- Kč „za pomocné montážní práce na akci: FVE Ledenice, dle smlouvy o dílo“;
- č. 0112201000, DUZP 1. 12. 2010, základ daně 7 230 000,- Kč, daň 1 446 000,- Kč „za pomocné montážní práce na akci: FVE Ledenice, dle smlouvy o dílo za měsíc říjen“.

[129] Správce daně na str. 15 zprávy o daňové kontrole uvedl, že stěžovatelka tyto faktury uhradila formou bankovních převodů na tři různé účty (které patřily deklarovanému dodavateli), přičemž bezprostředně po připsání těchto plateb byly z předmětných účtů finanční prostředky buďto vybrány v hotovosti, nebo přeposlány na některý z těchto tří účtů a poté rovněž vybrány v hotovosti. Dodavatelovo sídlo se nacházelo na adrese, která patří mezi tzv. virtuální sídla. Dožádáním dle § 17 daňového řádu správce daně zjistil, že dodavatel na této adrese činnost neprovozuje, přičemž při místním šetření bylo místně příslušnému správci daně zaměstnankyní správce objektu sděleno, že smlouva s dodavatelem byla vypovězena z důvodu porušení sjednaných podmínek. Na výzvy správce daně zaslané v roce 2012 dodavatel nereagoval, přičemž této obchodní společnosti byla ke dni 28. 12. 2012 zrušena registrace k DPH z důvodu neplnění povinností registrovaného plátce daně. Jednatel dodavatele, pan F. Č., zemřel dne 28. 1. 2013 (Nejvyšší správní soud pouze na okraj poznamenává, že je dosud v obchodním rejstříku zapsán jako jednatel).

[130] Správci daně tak vznikly pochybnosti, zda stěžovatelka fakticky přijala zdanitelná plnění dle předmětných daňových dokladů, v jakém rozsahu je přijala a jak tato plnění použila ke své ekonomické činnosti. Vyzval proto stěžovatelku, aby prokázala, že skutečně přijala předmětná zdanitelná plnění a k jaké konkrétní ekonomické činnosti je použila, na základě jaké skutečnosti (a jakých konkrétních kritérií) byl dodavatel plnění stěžovatelkou vybrán (pokud se konalo výběrové řízení), na základě jakých kritérií byla jako dodavatel vybrána právě tato společnost, kdo za stěžovatelku a s kým za dodavatele jednal o

obchodní spolupráci a jakým způsobem, případně kdy a kde jednání proběhla, na základě jakých jednání, nabídek, návrhů, kalkulací byla dohodnuta cena mezi stěžovatelkou a tímto dodavatelem. Současně stěžovatelku vyzval k doložení smlouvy o dílo uzavřené s dodavatelem, na kterou je ve výše uvedených fakturách odkazováno, aby doložila stavební deník k výstavbě FVE Ledenice a prokázala, kdy a jaké konkrétní pomocné a montážní práce byly dodavatelem na FVE Ledenice provedeny, kdo je zadával a kdo kontroloval jejich provedení, na základě jakých skutečností, resp. podkladů k fakturaci byly fakturovány jednotlivé částky dle výše uvedených faktur, v čem spočívaly pomocné montážní práce a kdo prováděl na stavbě FVE Ledenice ostatní „hlavní“ montážní práce, a aby doložila veškeré důkazní prostředky, které má v držení, k prokázání faktického přijetí zdanitelných plnění od předmětného dodavatele a veškeré důkazní prostředky k prokázání toho, jak byla deklarovaná přijatá zdanitelná plnění použita pro její ekonomickou činnost.

[131] Pochybnosti správce daně se stěžovatelce nepodařilo vyvrátit, když správce daně v rámci svého stanoviska k vyjádření stěžovatelky k výsledku kontrolního zjištění na str. 180 až 184 zejm. konstatoval, že práce fakturované daňovými doklady od HARD-Bohemia byly dodány v rámci FVE Ledenice jinými dodavateli.

[132] Žalovaný k předmětným deklarovaným zdanitelným plněním ve svém rozhodnutí uvedl, že dodavatel měl podle stěžovatelčiných tvrzení (a vystavených daňových dokladů) provést na FVE Ledenice pomocné montážní práce, a to celkově za přibližně 25,5 milionů Kč v základu daně. Vyzdvihl, že datum počátku fakturovaných prací nesouhlasí s datem předložených soupisů provedených prací a dodávek, neboť dodavatel měl na FVE Ledenice pracovat v období od 1. 7. 2010 do 1. 12. 2010, avšak dle protokolu o předání a převzetí díla ze dne 20. 11. 2010, kterým stěžovatelka předala kompletní dílo FVE Ledenice objednateli (společnosti Save ENERGY s.r.o.), bylo datum zahájení prací určeno dnem 20. 7. 2010. Navíc v cenové nabídce FVE Ledenice, která tvoří přílohu Smlouvy o generální dodávce FVE Ledenice mezi stěžovatelkou a objednatelem, je uvedena položkově sjednaná cena 125 360 120 Kč, přičemž montáž panelů je zde uvedena v částce 1,9 mil. Kč a úprava pozemku a přemístění zeminy (tedy zemní práce) jsou vyčísleny na 3,9 mil. Kč, což nekoresponduje s celkovou částkou, kterou HARD-Bohemia stěžovatelce fakturoval (30,6 mil. Kč vč. DPH). Žalovaný poznamenal, že stěžovatelka zahrнула do svých přijatých zdanitelných plnění na akci FVE Ledenice i další doklady za přijaté montážní a zemní práce, které však byly provedeny jinými dodavateli. Tyto práce byly podle správce daně a žalovaného shodné s pracemi, které měla dodat HARD-Bohemia, avšak byly naceněny výrazně nižšími částkami. Stěžovatelka nijak nepodložila své tvrzení, že na FVE Ledenice byly prováděny rozsáhlé zemní práce související se srovnáním terénu. Žalovaný podotkl, že informace zjištěné správcem daně o deklarovaném dodavateli (virtuální sídlo, neplnění povinností registrovaného plátce daně vůči správci daně, manipulace s peněžními prostředky v podobě bezprostředních výběrů hotovosti) prohloubily pochybnosti o tom, že stěžovatelka deklarovaná plnění přijala.

[133] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku (odst. 226 až 236) konstatoval, že stěžovatelka žádným způsobem neobjasnila diskrepanci mezi částkou 9 836 800 Kč, která jí byla fakturována společností HARD-Bohemia za „kompletní srovnání terénu“, a částkou 3 920 000 Kč, kterou stěžovatelka fakturovala objednateli díla FVE Ledenice. Již to podle krajského soudu zakládalo významnou pochybnost o rozsahu, resp. hodnotě

pokračování

přijatého (deklarovaného) zdanitelného plnění. Krajský soud rovněž vyzdvihl, že společnosti HARD-Bohemia a FRANK TRADE celkově za montážní, pomocné a pomocné stavební práce fakturovaly stěžovatelce v souhrnu částku 35 552 000 Kč, ačkoli tyto práce stěžovatelka v cenové nabídce připojené ke smlouvě o generální dodávce FVE Ledenice ze dne 22. 11. 2010 vyčíslila v součtu na 43 010 020 Kč. Rozdíl mezi těmito částkami tak tvoří 7 458 020 Kč, přičemž tento rozdíl tedy měl postačovat k úhradě za práce vykonané na FVE Ledenice všemi zbývajících dodavateli (Stavební firma aBM, s. r. o., OKNO TECHNIK, s. r. o., RAY-Electric, in-fashion, s. r. o., J. T., L. P., J. H., L. M., Š. B., Ing. M. H. – ZARON a František Zmeškal – zámečnictví a dalších), kteří měli rovněž vykonávat obdobné práce. Tyto zbylé společnosti však v souhrnu fakturovaly částku 12 970 346 Kč, což je podstatně více, než kolik na tyto práce dle cenové nabídky žalobkyně po odečtení částky fakturované společnostmi HARD-Bohemia a FRANK TRADE zbývalo. Z uvedeného se tudíž krajskému soudu jevílo, že některé práce byly fakticky fakturovány dvakrát. Předměty plnění uvedené na jednotlivých daňových dokladech všech těchto společností přitom shledal natolik vágními, že mezi nimi z větší části prakticky nebylo možné nikterak odlišit. Proto uzavřel, že tyto daňové doklady neposkytují dostatečnou oporu pro přesné stanovení rozsahu, ceny a doby uskutečnění plnění ze strany jednotlivých společností.

[134] Krajský soud dále shledal, že satelitní snímky, jež správce daně vtělil do zprávy o daňové kontrole, samy o sobě sice nepostačují k jednoznačnému zpochybnění provedení fakturovaných prací, neboť coby dvourozměrné obrazy neobsahující další údaje nemají v tomto ohledu dostatečnou vypovídací hodnotu, připomněl ale, že to nebyl jediný zdroj pochybností správce daně. Stěžovatelka např. žádným způsobem nekonkretizovala a důkazně nerozvedla své tvrzení, že před srovnáním stavebního pozemku bylo nutné sejmout značný objem ornice a poté ji opět vrátit zpět (zejm. neuvedla, kdo a kam zeminu přepravil, byť třeba v rámci daného stavebního pozemku, za pomoci jakých strojů, jakými vozidly apod.). Stěžovatelka ostatně ani v daňovém řízení přes výzvu správce daně nepředložila stavební deník k FVE Ledenice, který by postup prací podrobněji mapoval. Krajský soud sice stěžovatelce obecně přisvědčil, že nelze trvat na tom, aby daňový subjekt prokazoval skutečnosti, které se odehrály v minulosti, se stoprocentní jistotou, avšak setrval na tom, že tíha důkazního břemene odpovídá intenzitě (závažnosti) důvodných pochybností správce daně. Důkazní prostředky předložené stěžovatelkou k vyvrácení těchto pochybností přitom v posuzované věci nepřinesly natolik konkrétní zjištění, aby vedly k závěru, že přijala plnění od společnosti HARD-Bohemia tak, jak byla fakturována ve shora uvedených daňových dokladech. Skutečnost, že na staveništi FVE Ledenice působilo současně více dodavatelů poskytujících stejný či obdobný typ prací, bez konkrétnějších důkazních prostředků prakticky znemožnila jednoznačné odlišení plnění poskytnutých společnostmi HARD-Bohemia. Zpochybněna přitom byla též cena těchto plnění, která je dle cenové nabídky připojené ke smlouvě o dílo výrazně vyšší, než jak ji stěžovatelka dále fakturovala svému odběrateli; stěžovatelka však ani tento rozpor nikterak neosvětlila.

[135] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že pro ni byla zakázka FVE Ledenice celkově finančně výhodná. Skutečné fakturované náklady na zhotovení FVE Ledenice, jež byly stěžovatelce ze strany subdodavatelů fakturovány, činily 116,5 mil. Kč, zatímco stěžovatelka za předané dokončené dílo inkasovala 125,4 mil. Kč. To, že v jedné z položek

byl rozpočet nižší než následně vyfakturované ceny prací, je normální, neboť rozpočet ve smlouvě o dílo je toliko předběžným odhadem. Stěžovatelka v roce 2010 dosáhla celkového zisku 45 mil. Kč, přičemž konkrétně na zakázce FVE Ledenice dosáhla zisku cca 10 mil. Kč. Stěžovatelka má tudíž za, to že úvaha krajského soudu o dvojí fakturaci týchž prací je zcela nepřiléhavá, neboť nebylo prokázáno, proč právě společnost HARD-Bohemia neměla některé práce provádět, zatímco jiná společnost měla. Nejvyšší správní soud shledává tuto námitku nepřipadnou. Celková ziskovost zakázky, kterou daňový subjekt jako dodavatel realizuje za účasti subdodavatelů, je z hlediska nároku daňového subjektu na odpočet DPH zaplacené subdodavatelům irelevantní. Daňové orgány ostatně v nyní posuzované věci netvrdily, že by stěžovatelka na zakázce FVE Ledenice trčila. Poté, co správci daně vznikly (důvodné) pochybnosti o tom, že stěžovatelka přijala deklarovaná zdanitelná plnění od HARD-Bohemia tak, jak je uvedeno na předmětných daňových dokladech, přešlo na stěžovatelku důkazní břemeno ohledně toho, zda jmenovaná společnost skutečně provedla fakturované práce. Jak ovšem správně poznamenal krajský soud, stěžovatelka se dostala do důkazní nouze, jejíž primární příčinou je nanejvýš obecný popis předmětu fakturace (rozsahu fakturovaných prací) na předmětných daňových dokladech, k čemuž přistupuje i neschopnost stěžovatelky doložit daňovým orgánům stavební deník či jinou podobnou systematickou evidenci, jejíž pomocí by mohla své důkazní břemeno potenciálně unést. Bez významu není ani skutečnost, že za „pomocné montážní práce na akci: FVE Ledenice, dle smlouvy o dílo za měsíc říjen“ bylo stěžovatelce fakturováno ze strany HARD-Bohemia hned dvakrát, a to v částce základu daně 12 380 000 Kč; pro srovnání Nejvyšší správní soud uvádí, že práce měly být zahájeny již v červenci 2010 a dokončeny 1. 12. 2010, avšak dodavatel jen za měsíc říjen fakturoval stěžovatelce částku, která se bezmála rovná součtu částek dle zbývajících faktur (13 130 000 Kč v základu daně). Dodavatelem fakturované práce vůbec neodpovídají (resp. nejsou objektivně přiřaditelné) soupisům provedených prací a dodávek, které stěžovatelka předložila správci daně v průběhu daňové kontroly a jež jsou podrobně popsány na str. 77 až 78 zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud proto musí v principiální shodě s krajským soudem konstatovat, že stěžovatelka přinejmenším vinou vlastní chaotické organizace a především nedostatku evidence pracovních činností nasmlouvaných subdodavatelů zapříčinila svou důkazní nouzi v daňovém řízení. Dále soud poznamenává, že stěžovatelka si klade otázku, „proč právě společnost HARD-Bohemia neměla některé práce provádět, zatímco jiná společnost měla“, neopodstatněně, neboť ze správního spisu je zřejmé, že v případech zdanitelných plnění poskytnutých ostatními stěžovatelčinými subdodavateli činnými na akci FVE Ledenice nezjistil správce daně takové skutečnosti, které by u něj zavdaly příčinu vzniku důvodných pochybností o tom, že stěžovatelka od nich přijala deklarovaná plnění tak, jak bylo uvedeno na příslušných daňových dokladech.

[136] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti vyjmenovává ostatní subdodavatele (tedy všechny kromě HARD-Bohemia a FRANK TRADE) na akci FVE Ledenice, přičemž ke každému z nich přiřazuje podrobnější popis prací, které měli v rámci stěžovatelkou zhotovovaného díla provést. Ty pak srovnává se soupisem prací společností HARD-Bohemia a FRANK TRADE. V důsledku toho pak stěžovatelka namítá, že dle textů na fakturách, smlouvách o dílo či ve spisu založených vyjádření jednotlivých aktérů, kteří se na stavbě pohybovali, lze jednoznačně určit, která firma jaké práce prováděla. Není tedy pravda, že by firmy prováděly totožné práce. Pokud taková situace nastala (montáž panelů), pak lze z rozpisu množství a z projektové dokumentace doložit, že společnost

pokračování

HARD Bohemia neměla v náplni práce montáž veškerých panelů (což by časově ani nezvládla). Hodnocení žalovaného, že firmy prováděly totožné práce, tak nemá oporu ve spise a podle stěžovatelky je tedy nesprávné a zmatečné. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že předmětná námitka by jistě mohla být relevantní, jestliže by stěžovatelka např. předložila stavební deník, případně jiný přesvědčivý důkaz, který by přehledným a náležitě detailním způsobem podával výčet všech prací, které byly na stavbě FVE Zákolany jednotlivými subdodavateli provedeny. Potom by samozřejmě neurčitost fakturace prací, které měla HARD-Bohemia realizovat, byla překlenutelná jednoduchým procesem vyloučení všech konkrétních prací konaných ostatními subdodavateli, s tím, že zbývající práce by pak (s ohledem na princip vyloučení třetího) byly přiřitatelné právě této jedné společnosti. Stěžovatelka nicméně stavební deník ani jiný důkaz obdobné vypovídací hodnoty v daňovém řízení (ostatně ani později) nedodala, a proto zůstalo v samotném základu nejisté, jaké všechny práce vůbec byly na FVE Ledenice vykonány; Nejvyšší správní soud zde má na mysli např. zpochybnění rozsahu zemních prací spočívajících ve srovnávání terénu stavebního pozemku, stěžovatelkou tvrzené (ale neprokázané) sejmutí a následné navrácení vrstvy ornice na celé ploše stavebního pozemku apod. V konečném důsledku tedy nelze tzv. vylučovací metodou dospět k upřesnění rozsahu prací, které měla společnost HARD-Bohemia stěžovatelce poskytnout, což činí předmětnou kasační námitku nedůvodnou. Nejvyšší správní soud rovněž poznamenává, že stěžovatelce není kladeno za vinu, že stavební deník nepředložila; předložení stavebního deníku samozřejmě není speciální formální ani materiální podmínkou vzniku (uznání) nároku na odpočet DPH, avšak mohlo by jít o způsobitý důkazní prostředek pro případy, kdy se daňový subjekt ocitne v důkazní nouzi poté, co správce daně pojme důvodné pochybnosti o fakticitě přijatého zdanitelného plnění (srov. implicitně např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2020, č. j. 1 Afs 340/2019 – 36, ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 73/2017 – 37, odst. [23] a [28]).

[137] Stěžovatelka k bodu 231 odůvodnění napadeného rozsudku cituje svědecké výpovědi z daňového řízení, konkrétně výpovědi svědků J., G. a B. Podotýká, že správce daně a žalovaný neprovedli stěžovatelkou navrhovaný svědecký výslech pana P., který se měl na stavbách pohybovat. Podle stěžovatelky nicméně výše jmenovaní svědci shodně uvedli, že HARD Bohemia měla k dispozici na práce prováděné na stavbě FVE Ledenice traktorbagr a nákladní vozidlo. Závěry krajského soudu o tom, že stěžovatelka nedoložila, kdo a jakými vozidly zeminu přepravoval, nemají tudíž oporu ve spise, neboť zejm. pomocí zmíněných svědeckých výpovědí prokázala, jaké stroje byly pro plnění použity. Stěžovatelka má za to, že ji nemůže tížit důkazní břemeno ohledně toho, jakými pracovními prostředky disponoval její subdodavatel. Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že krajský soud zcela důvodně vytkl stěžovatelce neurčitost jejích tvrzení. Svědecké výpovědi, jichž se stěžovatelka v kasační stížnosti dovolává, přitom podle názoru Nejvyššího správního soudu zdaleka nevyznívají tak jednoznačně, jak se stěžovatelka snaží navodit. Např. svědek B. ve své výpovědi konané dne 4. 4. 2017 (zaznamenané v protokolu č. j. 802818/17/2201-62563-302436) k dotazu správce daně, na základě jakých skutečností podal písemné čestné prohlášení o účasti HARD-Bohemia na pracích při zakázce FVE Ledenice, uvedl, že mu na začátku jeho nadřízený sdělil, které firmy budou na zakázce pracovat, včetně rozsahu prací a termínů jejich vykonávání. K otázce správce daně na termíny provádění prací svědek sdělil, že termíny si přesně nepamatuje, přičemž odkázal na stavební deník, kde mělo být vše uvedeno. Tento stavební deník po dokončení stavby

odevzdal stěžovatelce, společně se zápisy o proškolení jednotlivých pracovníků subdodavatelů v souvislosti se zajištěním bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. Vlastní poznámky, které si svědek jako vedoucí technik, resp. vedoucí zakázek, činil pro účely pozdějšího záznamu do stavebního deníku, svědek již v době podání výpovědi neměl. HARD-Bohemia měla podle svědka na akci podle svědka taktéž traktorbagr, nevzpomínal si ovšem, zda byla tato technika opatřena nějakým logem či firmou tohoto dodavatele. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením této svědecké výpovědi ze strany žalovaného, jak je podáno v odst. [101] až [110] Seznámení, přičemž považuje za vhodné z tohoto hodnocení zejm. zopakovat, že je s podivem, že právě u HARD-Bohemia (a FRANK TRADE) si svědek pamatoval obchodní firmy těchto společností v okamžiku, kdy měl diktovat text svého čestného prohlášení zaměstnanci stěžovatelky, ačkoli následně při své svědecké výpovědi si názvy těchto společností nevybavoval. Taktéž lze souhlasit s pochybností žalovaného stran toho, že by ke srovnání terénu a sejmutí a přemístění ornice u poměrně rozsáhlého pozemku postačoval jeden traktorbagr a jedno nákladní vozidlo.

[138] Pokud jde o výpověď svědka J., ta se konala dne 26. 11. 2015 a byl o ní pořízen protokol č. j. 2016832/15/2201-62564-302436. Krajský soud se hodnocením této výpovědi zabýval v odst. 234 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud musí korigovat konstatování krajského soudu, že tento svědek se pouze domníval, že společnost HARD-Bohemia prováděla na FVE Ledenice zemní práce; z protokolu o výpovědi totiž vyplývá, že svědek viděl na stavbě auta, na nichž napsáno „Hard“, a že předpokládá, že pracovníci vybavení oděvem (tričko nebo montérky) s nápisem „HARD“, byli pracovníci HARD-Bohemia. Ačkoli tedy striktně vzato svědek neměl stoprocentní jistotu, že tito pracovníci vykonávali zemní práce pro tohoto dodavatele, protože na jejich příslušnost pouze usuzoval z nápisů na jejich oděvu, přisvědčuje Nejvyšší správní soud stěžovatelce v tom, že přinejmenším tato svědecká výpověď potvrzuje v blíže určeném rozsahu přítomnost pracovníků HARD-Bohemia na stavbě FVE Ledenice. Nemění to ovšem nic na validitě závěru krajského soudu (a správních orgánů), že tento svědek nebyl s to poskytnout podrobnější informace ohledně rozsahu a podoby prací, jež měla společnost HARD-Bohemia na FVE Ledenice provést. Svědek totiž vypovídal, že na stavbě nebyl pravidelně osobně přítomen, přičemž doplnil, že se zde vyskytoval s frekvencí jednou za týden až jednou za čtrnáct dní (str. 6 protokolu o jeho výpovědi). Za této situace tedy, i přes výše provedenou korekci, ob stojí závěr krajského soudu, že svědek nebyl schopen rozsah prací nikterak konkretizovat ani je přiřknout tomu kterému stěžovatelčinu subdodavateli. Totéž lze pak uvést k obsahu výpovědi svědka G. konané v dnech 26. a 27. 11. 2015.

[139] Dále se stěžovatelka vymezuje vůči rozhodnutí žalovaného, kde se (podle jejího tvrzení) zcela mylně uvádí, že HARD-Bohemia srovnávala pozemek o rozloze 36 437 m². Tento údaj nemá jakoukoliv oporu ve spise a žalovaná si jej vymyslela. Ve smlouvě o dílo (příloha č. 1) mezi stěžovatelkou a HARD-Bohemia je zcela jednoznačně uvedena plocha, na které má srovnání pozemku probíhat, a sice 16 960 m². Pokud se týká sejmutí ornice, potom se jedná o 3392 m³, přičemž jedno nákladní auto uveze cca 20 m³ této zeminy. Pokud se vozidlo pohybuje na pozemku (srovnávalo se cca 1/3 pozemku), potom není stěžovatelce zřejmé, proč je pro správce daně zcela nemožné, aby toto (jediné) auto jelo cca 170krát. Úvaha správce daně ohledně toho, že k tomuto je zapotřebí 170 nákladních vozidel (dle zprávy o daňové kontrole dokonce 607 běžných nákladních vozidel), je zcela

pokračování

vadná, neboť k odvezení tohoto množství stačí jedno vozidlo, které pojede vícekrát. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato kasační námitka je nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Předmětná námitka směřuje v podstatě proti odůvodnění rozhodnutí žalovaného (potažmo proti závěrům zprávy o daňové kontrole), avšak Nejvyšší správní soud zjistil, že ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ačkoli soudu současně není známo (ani z ničeho nevyplývá), že by v tom stěžovatelce cokoli bránilo. Jelikož jde o námitku nepřipustnou, Nejvyšší správní soud ji nevypořádal. Totéž platí i pro kasační námitku, v níž stěžovatelka zdůrazňuje, že ve správním řízení předložila písemné vyjádření zemědělské společnosti EPIGON A s.r.o. ze dne 9. 1. 2017, ze kterého má plynout, že na pozemku, na kterém se nachází FVE Ledenice, byl „*poměrně výrazně zvlněný terén*“, a že pro „*[p]ro zemědělskou činnost (v tomto případě sušení sena) lze obhospodařovat pozemky se stoupáním do 30%, v některých případech např. při vysekání různých mezí i více*“. Stěžovatelka totéž nenamítla v řízení před krajským soudem a není zřejmé, že by jí v tom něco objektivně bránilo (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[140] K bodu 233 napadeného rozsudku stěžovatelka namítla, že posílala peníze na účty uvedené na fakturách zaslaných dodavatelem. Neměla možnost ovlivnit, jaké číslo účtu uvede její dodavatel (H.) na fakturu. Stěžovatelku nestíhalo důkazní břemeno ohledně manipulace s peněžními prostředky na bankovních účtech jejího dodavatele a skutečnost, že prováděl hotovostní výběry ze svého běžného účtu, není způsobilá zpochybnit faktické provedení poskytnutých služeb. Stěžovatelka podotýká, že žalovaný byl informován o tom, že jediný majitel a jednatel společnosti H., pan Č., začátkem roku 2013 zemřel. Přesto je jí jak žalovaným, tak krajským soudem kladena k tíži skutečnost, že pan Č. koncem roku 2012 (tj. 2 roky po dokončení prací na FVE Ledenice) a následně v roce 2013 nepodal řádná daňová přiznání k DPH. V této souvislosti krajský soud opomněl zmínit skutečnost, že šetřením správce daně bylo prokázáno, že společnost H. v roce 2010 (kdy probíhala zakázka FVE Ledenice) podávala řádná daňová přiznání, výše obrátů odpovídala prováděným zakázkám a daně včetně DPH byly řádně zaplacený. Správce daně zjistil, že více než rok po své smrti pan Č. „na adrese sídla žádnou činnost neprovozuje“, a krajský soud toto opět připisuje k tíži stěžovatelce, jakkoli v odůvodnění napadeného rozsudku proklamuje opak. Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že stěžovatelka sporovanou část odůvodnění napadeného rozsudku nesprávně interpretuje. Skutečně není vinou stěžovatelky, jakým způsobem bude její dodavatel nakládat s peněžními prostředky, jež mu zašle; stejně tak nemohlo být v její dispozici, zda se její předmětný dodavatel rozhodne využít služeb poskytování tzv. virtuálního (administrativního) korporátního sídla. Nesprávnost stěžovatelčiny interpretace patrně pramení z nepochopení objektivní povahy skutečností, jež zakládají pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. Tyto objektivní okolnosti nemusí mít (a často ani nemívají) bezprostřední souvislost s jednáním (nebo opomenutím) přičitatelným přímo daňovému subjektu, jenž si v daňovém přiznání uplatnil nárok na odpočet daně. Tak je tomu i v tomto případě. Jinými slovy, stěžovatelce nejsou výše zjištěné skutečnosti přičítány k tíži; jejich výčet slouží k zajištění přezkoumatelnosti závěru správce daně o existenci tzv. „důvodných pochybností“, která je nezbytnou podmínkou následné aktivace důkazního břemene daňového subjektu ohledně fakticity přijatého zdanitelného plnění.

[141] Pokud stěžovatelka namítala, že svědci B., J. a G. byli vyslýcháni v daňovém řízení ke skutečnostem starším pěti až sedmi let, a že je tedy jenom přirozená jejich redukováná

vybavovací schopnost, pak v tomto jí Nejvyšší správní soud sice přisvědčuje, avšak připomíná, že správce daně (resp. žalovaný) vedl daňové řízení v zachované lhůtě pro stanovení daně. Nelze proto přistoupit na stěžovatelčinu výtku, že svědecké výsledky byly daňovými orgány provedeny příliš pozdě; pokud by tak totiž Nejvyšší správní soud učinil, implicitně by akceptoval, že ačkoli lhůta pro stanovení daně dosud neuplynula a správce daně tak měl právo doměřit daňovému subjektu daň, došlo v důsledku plynutí času k podstatnému odlehčení důkazního břemene daňového subjektu ohledně jím tvrzených daňově relevantních skutečností (zde fakticity plnění). Taková interpretace by ve svém důsledku vedla k popření zákonného rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, a svou podstatou by tedy vedla k závěru *contra legem*. Časový odstup výsledku svědků od doby, kdy se odehrály relevantní události, je třeba zohlednit při hodnocení jejich výpovědí. Tento princip nebyl v dané věci porušen.

III. i) 3. FRANK TRADE (přípravné, stavební a pomocné práce na FVE Ledenice)

[142] Na stavbě totožné FVE, o kterou se jednalo v předchozím oddílu odůvodnění tohoto rozsudku, měla pro stěžovatelku jakožto dodavatelka působit mj. i společnost FRANK TRADE. Ta jí fakturovala dokladem č. 422010 (DUZP 31. 8. 2010) k přijaté zálohové platbě č. 272010 částku v základu daně 2 400 000 Kč, daň 480 000 Kč a dokladem č. 272010 (DUZP 4. 8. 2010, částku ve výši základu daně 22 000 Kč, daň 4400 Kč (základ daně 2 422 000 Kč, daň 484 400 Kč, od toho odečtena zálohová faktura č. 272010, základ daně -2 400 000 Kč, daň -480 000 Kč) za „provedené přípravné, stavební a pomocné práce na akci RVE Ledenice“.

[143] Podle zprávy o daňové kontrole plynuly pochybnosti správce daně, zda stěžovatelka předmětná zdanitelná plnění skutečně přijala tak, jak bylo deklarováno, obdobně jako v případě dodavatele HARD-Bohemia, ze zjištění, že na akci FVE Ledenice byly přípravné, stavební a pomocné práce (planýrka, šterkování, výkopové práce, rozvážení panelů aj.) prováděny i dalšími dodavateli (Stavební firma aBM s.r.o., OKNO TECHNIK s.r.o., RAY - ELECTRIC spol. s r.o., in-fashion s.r.o., J. T., L. P., M. L., J. H., Š. B., F. Z., Ing. M.v H.), přičemž u těchto dalších dodavatelů bylo z předložených daňových dokladů zřejmé, jaké konkrétní činnosti pro stěžovatelku prováděli, ačkoli tak činili za výrazně nižší fakturované částky. Správce daně rovněž nemohl u FRANK TRADE provést místní šetření, neboť adresa sídla této společnosti (ul. 14. října 1307/2, Praha 5; od 29. 9. 2014 Kaprova 42/14, Praha 1) patří mezi tzv. virtuální sídla, kde se předmětný dodavatel fakticky nezdržuje. Současně správce daně nemohl ověřit, zda tento dodavatel použil stěžovatelkou poskytnuté finanční prostředky k úhradě jím přijatých plnění (jako např. nájmu strojů, nákupu materiálu, výplatám pracovníků apod.) souvisejících s plněními údajně poskytnutými (fakturovanými) stěžovatelce na akci FVE Ledenice, když finanční prostředky zaslané stěžovatelkou na účet FRANK TRADE byly zpravidla tentýž den v hotovosti vybírány z účtu jednatelem této společnosti. K pochybnostem správce daně přispěla také diskrepance mezi položkovou cenou montážních, stavebních a pomocných prací dle cenové nabídky (přílohy smlouvy o generální dodávce FVE Ledenice mezi stěžovatelkou jako zhotovitelem a společností Save Energy jako objednatelem) na straně jedné a celkovou částkou fakturovanou stěžovatelce v souvislosti s realizací FVE Ledenice dodavatelem HARD-Bohemia s.r.o. za pomocné

pokračování

montážní práce a dodavatelem FRANK TRADE za přípravné stavební a pomocné práce (srov. odst. [133] tohoto rozsudku).

[144] Žalovaný pak v odůvodnění svého rozhodnutí aproboval zjištění a závěry správce daně s tím, že ani podle jeho názoru stěžovatelka nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by prokázala oprávněnost uplatnění odpočtu daně ze sporných dokladů, a ani provedenými svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno faktické provedení fakturovaných prací.

[145] Krajský soud na půdorysu uplatněných žalobních námitek přezkoumal hodnocení důkazů provedených v daňovém řízení k předmětným zdanitelným plněním, a sice v odst. 237 až 244 odůvodnění napadeného rozsudku. Ve značné míře přitom odkázal na oddíl odůvodnění týkající se plnění od společnosti HARD-Bohemia, neboť svědci G., J. a B. byli slyšeni k totožné zakázce (FVE Ledenice), za niž bylo společností FRANK TRADE stěžovatelce fakturováno. Rovněž primární příčina stěžovatelčiny důkazní nouze ohledně prokázání fakticity plnění byla v případě tohoto jejího dodavatele totožná – vágní popis fakturovaných prací a přítomnost dalších dodavatelů na téže stavbě.

[146] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že přesný rozsah prací je uveden např. na soupisech provedených prací, ze kterých zcela zřetelně vyplývá rozsah a ceny jednotlivých činností. S těmito důkazními prostředky se krajský soud vůbec nevypořádal, čímž svůj postup zatížil zásadní vadou. Nejvyšší správní soud shledává tuto námitku nedůvodnou. Krajský soud zjevně neopomenul, že stěžovatelka správci daně předložila soupisy provedených prací a dodávek, neboť konkrétně v odst. 239 napadeného rozsudku právě tuto skutečnost krajský soud zmiňuje. Důvod, proč krajský soud shledal tyto soupisy nedostatečnými k prokázání fakticity přijetí zdanitelných plnění, se shoduje s tím, který krajský soud vyjádřil ve vztahu ke stěžovatelčinu deklarovanému dodavateli HARD-Bohemia. Nejvyšší správní soud se s ním ztotožnil v odst. [135] a [136], na které nyní již pro stručnost odkazuje.

[147] K odst. 241 napadeného rozsudku odkazuje stěžovatelka na svou stížní argumentaci k odst. 230 a 232 rozsudku. Nejvyšší správní soud tyto námitky vypořádal v odst. [136] až [139] tohoto rozsudku; považuje proto za zbytečné se na tomto místě opakovat.

[148] Dále se stěžovatelka vymezila vůči závěrům krajského soudu podaným v odst. 242 napadeného rozsudku. Namítá, že ji nestíhá důkazní břemeno ohledně manipulace s peněžními prostředky na bankovním účtu jejího dodavatele. Skutečnost, že dodavatel prováděl hotovostní výběry ze svého běžného účtu, není způsobilá zpochybnit faktické provedení poskytnutých služeb. Nejvyšší správní soud vypořádal zcela obdobnou námitku (tenkrát ve vztahu k plněním od společnosti HARD-Bohemia) v odst. [140] tohoto rozsudku, na nějž nyní toliko odkazuje.

[149] Ve vztahu ke zjištění správce daně, že FRANK TRADE má na adrese svého sídla pouze tzv. virtuální sídlo a žádnou činnost zde neprovozuje, stěžovatelka namítá, že odpovědí dožádaného správce daně ze dne 22. 4. 2014, č. j. 27231186/14/2005- 05408-107177, bylo prokázáno, že u FRANK TRADE byla za zdaňovací období roku 2010 provedena kontrola daně z příjmů právnických osob, při které bylo zjištěno, že tento

daňový subjekt zaevidoval ve svém účetnictví obě sporné faktury a že částky z těchto faktur v ceně bez DPH, tj. základ daně ve výši 2 620 000 Kč a 2 422 000 Kč, zaúčtoval do výnosů; údaje o základu daně a DPH na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění z těchto faktur také uvedl na řádku č. 1 svého daňového přiznání k DPH za měsíc červenec a srpen 2010 a vlastní daňovou povinnost za měsíc červenec a srpen 2010 řádně zaplatil. Dožádaný správce daně mj. i konstatoval, že FRANK TRADE podala za rok 2010 přiznání k dani z příjmu právnických osob, k dani z přidané hodnoty i k dani ze závislé činnosti. Stěžovatelka z toho vyvozuje, že předmětný dodavatel si řádně plní své daňové povinnosti, je pro správce daně kontaktní, vede účetnictví, a má kvalifikovaného zástupce – daňového poradce Ing. Františka Mejtu. Vzhledem k těmto skutečnostem stěžovatelka namítá, že údajná „nekontaktnost“ FRANK TRADE jí nemůže být kladena k tíži, ale především že uvedený dodavatel nebyl vůbec nekontaktní. Nejvyšší správní soud k této námitce předně uvádí, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole neuvedl, že by snad společnost FRANK TRADE měla být nekontaktní. V souvislosti se zjištěním, že tato společnost využívá služeb poskytování tzv. virtuálního sídla, správce daně pouze konstatoval, že na adrese sídla nelze provést místní šetření, čímž ovšem nijak netvrdil, že je předmětná společnost nekontaktní, jak se mu nyní stěžovatelka snaží podsunout. Nemožnost ověření způsobu, jakým FRANK TRADE naložil se stěžovatelkou provedenými úhradami poté, co je bezprostředně po připsání na patřičný bankovní účet jednatelem společnosti vybral v hotovosti, přitom správce daně spojoval právě s tím, že po vybrání těchto finančních prostředků nelze jejich další směřování vysledovat pomocí výpisů z účtu, přičemž alternativní nezbytnou součinnost v tomto směru FRANK TRADE ani přes výzvu správce daně neposkytl (v odpověď na výzvu správce daně zaslal prostřednictvím svého zástupce – daňového poradce jen a pouze fotokopii smlouvy o dílo mezi ním a stěžovatelkou na akce FVE Ledenice). Že se správce daně pokoušel provést u předmětného dodavatele místní šetření, je patrné ze zprávy o daňové kontrole, kde se (srov. str. 186) podává, že „zaslal zástupci daňového subjektu FRANK TRADE s.r.o. výzvu k předložení důkazních prostředků v souvislosti s předmětnými daňovými doklady, přičemž na uvedenou výzvu nebyly doloženy žádné další důkazní prostředky svědčící ve prospěch plátce. Ke sdělení dožádaného správce daně, že činnost obchodní korporace FRANK TRADE s.r.o. je řízena z obce Rudolfov, správce daně poukazuje na místní šetření konané dne 13. 5. 2014 (úřední záznam č. j. 1263200/14/2201-05408-302436), v rámci kterého byl objekt na adrese Rudolfov správcem daně navštíven – na adrese Školní 24, Rudolfov, zapsané v obchodním rejstříku jako sídlo korporace FRANK TRADE s.r.o. v období od 30. 5. 2006 do 28. 12. 2011, se nacházel rodinný dům se zahradou, která byla propojena živým plotem s brankou se sousedním pozemkem. V objektu se nikdo nenacházel, nikde na objektu nebyla žádná zmínka o korporaci FRANK TRADE s.r.o. a nic nenasvědčovalo tomu, že by zde probíhala jakákoliv činnost související s předmětem podnikání této korporace, tj. při místním šetření nebylo možné ověřit, zda se jedná o místo, ze kterého je korporace FRANK TRADE s.r.o. řízena.“ Současně Nejvyšší správní soud poznamenává, že stěžovatelka opět směřuje okolnosti, jež správci daně zavdaly důvodné pochybnosti o fakticitě plnění, s vlastním neunesením důkazního břemene stran toho, že stěžovatelka skutečně přijala deklarovaná zdanitelná plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Tento rozdíl Nejvyšší správní soud objasnil již výše v závěru odst. [140], na který tímto odkazuje.

[150] Hodnocení svědeckých výpovědí pana P. J., J. G., S. F. a T. B. považuje stěžovatelka za nesprávné a svévolné. Všichni tito svědci si i po letech byli s to vybavit, že

pokračování

na stavbě pracovala společnost FRANK TRADE, že tato společnost pracovala v době realizace FVE Ledenice a prováděla zemní práce (výkopy), což bylo dle rozpisu prací přesně 93 % její činnosti. Pokud si svědci nevzpomenou po několika letech na zcela přesné údaje, nelze jejich výpovědi ignorovat či prohlásit za nevěrohodné nebo nevypovídající o dané skutečnosti. Stěžovatelka k tomu cituje z čestného prohlášení Stanislava Franka z 5. 12. 2016: „*Já, FRANK Stanislav, narozen X, tímto prohlašuji, že jsem v roce 2010, v období výstavby fotovoltaické elektrárny v Ledenicích, byl přítomen na stavbě jako subdodavatel společnosti KLS ELEKTRO, spol. s r.o. Společnost FRANK TRADE, s.r.o., kde jsem byl v té době jednatelem, vykonávala zemní práce pro přípravu zemnění, dále odvodnění pozemku a elektro práce – propojení k panelům.*“ Ve své výpovědi dále jako svědek potvrdil, že toto prohlášení odpovídá skutečnosti a že je podepsal. Všichni výše jmenovaní svědci se v době výstavby pohybovali na stavbě a identifikovali pracovníky společnosti FRANK TRADE. Správce daně přesto ve zprávě o daňové kontrole konstatoval vznik pochybností o fakticitě deklarovaných zdanitelných plnění. Nejvyšší správní soud předesílá, že správce daně, žalovaný, ani krajský soud netvrdili, že se společnost FRANK TRADE na stavbě FVE Ledenice vůbec neangažovala; konstatování takového skutkového zjištění nelze nalézt ve zprávě o daňové kontrole, Seznámení, rozhodnutí žalovaného ani v napadeném rozsudku. Nejvyšší správní soud se přitom může pouze ztotožnit názorem krajského soudu, že stěžovatelkou vzpomínané svědecké výpovědi (resp. čestné prohlášení Stanislava Franka) potvrdily právě a jenom to, aniž by poskytly podrobnější vhled do rozsahu prací, které měl předmětný stěžovatelčin dodavatel fakticky vykonat. V daném ohledu odkazuje Nejvyšší správní soud přiměřeně na odst. [137] a [138] tohoto rozsudku.

III. i) 4. STAVOING (práce na akcích FVE Ševětín a FVE Dynín)

[151] Ve zdaňovacím období prosinec 2010 uplatnila stěžovatelka nárok na odpočet daně z daňových dokladů vystavených společnostmi STAVOING, s.r.o. (dále jen „STAVOING“):

- č. 100100045 (DUZP 30. 12. 2010), částka základu daně ve výši 2 700 000 Kč, daň 540 000 Kč, předmět plnění „*za provedené stavební práce na akci ‚FVE Dynín‘ za dohodnutou cenu*“;
- č. 100100044 (DUZP 10. 12. 2010), částka základu daně ve výši 1 300 000 Kč, daň 260 000 Kč, předmět plnění „*za provedené stavební práce na akci ‚FVE Ševětín‘ za dohodnutou cenu*“.

[152] V případě fakturovaných prací na FVE Dynín pojal správce daně pochybnosti o jejich faktickém uskutečnění na základě následujících zjištění (str. 20 až 28 zprávy o daňové kontrole). Předložená rámcová smlouva o dílo ze dne 12. 9. 2010 a její příloha (cenová nabídka k rámcové smlouvě, obsahující jednotkové ceny prací) byly příliš obecné, nebylo zde stanoveno místo provedení díla, termín provedení ani rozsah objednaných prací. Správce daně ze žádosti o vydání kolaudačního souhlasu k FVE Dynín zjistil, že termín dokončení stavby měl být 5. 11. 2010, stejně jako termín úplného vyklizení staveniště a úpravy okolí. Přílohou žádosti byl i předávací protokol ze dne 5. 11. 2010, ze kterého vyplývá, že předání a převzetí FVE Dynín bylo uskutečněno dne 5. 11. 2010. Žádost o kolaudační souhlas na stavbu byla doložena odborným posudkem autorizovaného inspektora, certifikát byl vydán dne 7. 11. 2010 autorizovaným inspektorem. Magistrát města České Budějovice – stavební úřad vydal dne 16. 11. 2010 kolaudační souhlas, který je dokladem o povoleném účelu užívání dočasné stavby Fotovoltaická elektrárna 2,1 MWp

Dynín. Pochybnost správce daně pak vyvolalo mj. to, že ačkoli stavba FVE Dynín byla dokončena nejpozději dne 5. 11. 2010, a to včetně úplného vyklizení staveniště, což je i zcela v souladu s harmonogramem projektu předloženým daňovým subjektem správci, přesto ze soupisu provedených prací ze dne 30. 12. 2010, plyne, že fakturované práce byly provedeny v prosinci roku 2010, tedy více než měsíc po termínu dokončení stavby, jak byl deklarován v žádosti o kolaudační souhlas. Dle DUZP uvedeného na daňovém dokladu č. 100100045 byly práce předány 30. 12. 2010.

[153] Další pochybnost správce daně plynula z toho, že na základě výsledků místního šetření (provedeného dožádaným správcem daně) u dodavatele STAVOING zjistil, že tento realizoval práce na akci FVE Dynín prostřednictvím vlastních dodavatelů (subdodavatelů), přičemž jediný jednatel subdodavatele **PALMART s.r.o.** (dále jen „PALMART“), Petr Malík, zemřel dne 17. 2. 2010, tedy více než šest měsíců před dnem, kdy měl podepsat příslušnou smlouvu o dílo se STAVOING. STAVOING platil tomuto subdodavateli za smlouvené práce hotově, přičemž výdejní pokladní doklady v kolonce „*vyplaceno komu*“ uvádí pouze „PALMART s.r.o., Praha 3“, bez bližší specifikace, a absentuje na nich podpis osoby, které měly být tyto peněžní prostředky vyplaceny. V případě subdodavatele **EDASTAV s.r.o.** (dále jen „EDASTAV“) plynula pochybnost správce daně ze zjištění, že podpis na relevantní smlouvě mezi touto společností a STAVOING, jejímž předmětem měly být „*zemní práce při výstavbě fotovoltaické elektrárny Dynín*“, je zcela odlišný od podpisového vzoru jednatelky EDASTAV, paní Pavlína Čonkové, uloženého ve Sbírce listin veřejného rejstříku. I v případě tohoto subdodavatele byla cena díla hrazena společností STAVOING hotovostně, přičemž na předložených výdajových dokladech je v části „*vyplaceno komu*“ uvedeno pouze EDASTAV s.r.o., Brno, bez bližší specifikace, a absentují zde podpisy osoby, které měly být peněžní prostředky vyplaceny. Konečně u subdodavatele **STAVEBNÍ-DEVELOPER spol. s r.o.**, správce daně obdobně zjistil, že na příslušné smlouvě o dílo se STAVOING je podpis jednatelky uvedeného subdodavatele (rovněž P. Č.) zcela odlišný od jejího podpisového vzoru uloženého ve Sbírce listin. Nadto se údaje z otištěného razítka liší od údajů uvedených v Obchodním rejstříku, kdy na razítku v Obchodním rejstříku je uveden název subjektu „STAVEBNÍ-DEVELOPER spol. s r.o.“ a na razítku na smlouvě je „STAVEBNÍ DEVELOPER s.r.o.“ Práce údajně vykonané tímto subdodavatelem na FVE Dynín hradil STAVOING opět v hotovosti a obdobně jako v případě výše uvedených subdodavatelů bylo na předložených výdajových dokladech v části „*vyplaceno komu*“ uvedeno pouze „STAVEBNÍ DEVELOPER s.r.o., Brno“, bez bližší specifikace, a chyběl podpis osoby, které měly být peněžní prostředky vyplaceny. Dle DUZP uvedeného na faktuře č. 05/2010 měly být stavební práce na stavbě FVE Dynín předány subdodavatelem DEVELOPER s.r.o. společnosti STAVOING dne 30. 12. 2010, přičemž STAVOING měl tyto práce stěžovatelce předat rovněž 30. 12. 2010, což je téměř dva měsíce poté, co bylo stěžovatelkou hotové dílo FVE Dynín předáno odběrateli. V souhrnu činila částka z faktur od subdodavatelů společnosti STAVOING v souvislosti s realizací prací na FVE Dynín v základu daně 3 729 121 Kč; to převyšuje částku, kterou STAVOING v rámci prací na FVE Dynín fakturovala stěžovatelce (2 700 000 Kč), o 1 029 121 Kč. STAVOING nepředložila v rámci provedeného místního šetření správci daně v souvislosti s výstavbou fotovoltaických elektráren žádné doklady jako např. rozpisy prací, stavební deníky, předávací protokoly či jiné listiny, které by dokládaly faktické provedení fakturovaných prací.

pokračování

[154] Pokud jde o pochybnosti správce daně stran fakticity plnění (o rozsahu, způsobu, ceně, skutečném dodavateli) společností STAVOING na akci FVE Ševětín (druhý z výše uvedených daňových dokladů, srov. odst. [151] tohoto rozsudku), plynuly ze zjištění následujících. I v případě FVE Ševětín zde byla mezi stěžovatelkou a STAVOING pouze nanejvýš obecná rámcová smlouva (jde o tutěž smlouvu, která je zmiňována v odst. [152] tohoto rozsudku). Ze stěžovatelčiny žádosti o vydání kolaudačního souhlasu k FVE Ševětín správce daně zjistil datum dokončení stavby (31. 10. 2010) a úplného vyklizení staveniště a úpravy okolí (1. 11. 2010). Z přiloženého předávacího protokolu pak zjistil, že předání a převzetí výrobní elektrické energie – Fotovoltaická elektrárna o výkonu 917,415 kWp na pozemku v KÚ Ševětín, a to v požadované kvalitě, bylo uskutečněno již dne 22. 10. 2010. Magistrát města České Budějovice následně vydal dne 19. 11. 2010 kolaudační souhlas k předmětné fotovoltaické elektrárně, ze kterého mj. vyplývá, že zkušební provoz byl prováděn v rozmezí od 1. 11. do 5. 11. 2010 a v jeho průběhu byla provedena všechna potřebná měření, kontrola zapojení i funkční zkoušky; zkušební provoz byl vyhodnocen bez závad. Správce daně proto poukázal, podobně jako v případě FVE Dynín, na rozpor v tom, že stavba FVE Ševětín byla dokončena nejpozději dne 1. 11. 2010, a to včetně úplného vyklizení staveniště a úpravy okolí, nicméně dle údajů vyplývajících z faktury č. 100100044 a z přiloženého soupisu provedených prací byly fakturované práce provedeny v prosinci 2010, tedy po termínu dokončení stavby deklarovaném v žádosti o kolaudační souhlas. Dle DUZP uvedeného na faktuře č. 100100044 měly být stavební práce ze strany STAVOING předány stěžovateli dne 10. 12. 2010, zatímco stěžovatelkou byla celá stavba FVE Ševětín předána objednateli již 22. 10. 2010. Nejvyšší správní soud poznamenává, že narozdíl od FVE Dynín nepředložil v případě FVE Ševětín jednatel STAVOING, Jaromír Luskač, žádné subdodavatelské smlouvy. Dle zjištění správce daně měl v období roku 2010 až 2011 STAVOING čtyři až osm zaměstnanců, avšak z předložených mzdových listů vyplynulo, že bylo zaměstnancům z nezdanitelných náhrad vypláceno pouze stravné ve výši 60 Kč/den. Žádné náhrady jízdních výdajů, výdajů za ubytování nebo jiných nutných výdajů souvisejících s pracovními cestami, tj. výdajů spojených s vysláním zaměstnanců z Uhřetěpe (sídlo STAVOING) do místa deklarovaných prací v Ševětíně, nebyly zaměstnancům v roce 2010 a 2011 vyplaceny. Jak již bylo uvedeno výše ve vztahu k FVE Dynín, v rámci místního šetření u STAVOING nebyly správci daně předloženy stavební deníky, rozpisy prací, předávací protokoly či jiné doklady prokazující skutečné provedení fakturovaných prací. Z předložených dokladů tak správce daně nemohl ozřejmit, jakým způsobem měly být fakturované práce provedeny (zda byly provedeny pomocí vlastních zdrojů, anebo subdodavatelsky).

[155] Žalovaný se ve svém rozhodnutí ztotožnil se závěrem správce daně, že se stěžovatelce nepodařilo prokázat, že zdanitelná plnění od STAVOING fakticky přijala tak, jak bylo deklarováno na obou daňových dokladech. Výpovědi svědka B. se zabýval v odst. [152] až [160] Seznámení, čestnými prohlášeními Milana Štěcha (jednatele společnosti RAY-Electric, spol. s r.o.) a P. B. se zabýval na str. 22 až 23 Seznámení a v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí na ně odkázal. Obecně pak pojednal o oprávněnosti stěžovatelkou uplatněného nároku na odpočet DPH zaplacené při akcích FVE Dynín a Ševětín na str. 12 až 13 odůvodnění svého rozhodnutí, kde konstatoval, že STAVOING prováděla práce na již dokončených a zkolaudovaných elektrárnách, avšak dle svědka G. měla provádět zemní a stavební pomocné práce, pokládku chrániček a technologických rozvodů (které

z povahy věci rozhodně nelze provádět u již zkolaudované, předané a funkční fotovoltaické elektrárny). Dodal, že smlouvy mezi STAVOING a jeho subdodavateli vykazovaly značné nesrovnalosti a plnění dle těchto smluv nemohlo být fakticky uskutečněno (s ohledem na zjištěná data předání stavebních prací a předání celých FVE jejich objednatelům). Poukázal rovněž na přesah částky fakturované STAVOING jeho subdodavateli za FVE Dynín nad částkou, kterou pak STAVOING vyfakturoval za provedené práce stěžovatelce.

[156] Krajský soud pak v odůvodnění napadeného rozsudku přisvědčil pochybnostem správce daně, přičemž poukázal na absenci ekonomického opodstatnění počínání společnosti STAVOING, která na pracích pro stěžovatelku při akci FVE Dynín prodělala přibližně milion Kč. Krajský soud pak po zhodnocení výše popsanych zjištění správních orgánů konstatoval, že tyto nepochybně opodstatňují významné pochybnosti o uskutečnění plnění STAVOING deklarovaným způsobem. Výpovědi svědků J. G. ze dne 26. a 27. 11. 2015 a Jaromíra Luskače ze dne 17. 3. 2016 podle krajského soudu sice naznačují, že nějaké stavební práce společnost STAVOING na FVE Dynín a FVE Ševětín provedla, avšak pochybnosti o jejich rozsahu, ceně a době uskutečnění nikterak nerozptylují, neboť uvedení svědci v tomto ohledu konkrétnější informace neuvedli. Za této situace nepovažoval krajský soud za potřebné, aby správní orgány bývaly provedly na FVE Dynín a Ševětín místní šetření, neboť to by taktéž mohlo prokázat maximálně tolik, že nějaké práce zde byly vykonány. Z téhož důvodu považoval krajský soud za nadbytečný stěžovatelkou navrhovaný výslech M. Š. Stěžovatelčino žalobní tvrzení, dle něhož společnost STAVOING řádně plní své daňové povinnosti, shledal krajský soud v tomto ohledu zcela nerozhodným.

[157] Stěžovatelka k těmto fakturám v první řadě namítla, že ke každé z nich je doložen soupis provedených prací, ve kterém jsou zcela zřetelně uvedeny druhy a množství prací ve faktuře obsažených. Tyto práce a ceny jsou shodné s jednotkovými cenami uvedenými v cenové nabídce k rámcové smlouvě uzavřené mezi STAVOING a stěžovatelkou. Není tedy pravdivé tvrzení krajského soudu, že faktury neobsahují bližší vymezení fakturovaných prací. Nejvyšší správní soud ověřil, že předmětné faktury skutečně žádné bližší vymezení fakturovaných prací neobsahují, a nelze tedy úspěšně tvrdit, že se v tomto konstatování krajský soud mýlil. Je sice pravda, že stěžovatelka v daňovém řízení poskytla správci daně příslušné soupisy prací, avšak tento důkazní prostředek výše popsané pochybnosti o fakticitě předmětných plnění ani v nejmenším nerozptyluje (zejména pokud jde o dobu, v níž měly být sepsané práce provedeny; ta je totiž v příkrém rozporu s prokázaným datem předání a zprovoznění obou FVE (Ševětín i Dynín).

[158] Stěžovatelka považuje za zcela irelevantní konstatování krajského soudu, že STAVOING fakturovala stěžovatelce práce vykonané v prosinci 2010, ačkoli k předání i kolaudaci FVE Dynín mělo dojít dříve (5. 11., resp. 16. 11. 2010). V předávacím protokolu (mezi stěžovatelkou a STAVOING) totiž stěžovatelka dodavateli vytkla: „*Na pozemku se vyskytuje větší množství kamenů - nutno odstranit, dokončit osetí trávy. Termín kompletního odstranění do 31. 12. 2010.*“ Z protokolu je tedy podle stěžovatelky zřejmé, že STAVOING měl na díle dvě závady, které nebránily investorovi dílo převzít a rozhodně neměly vliv na následnou kolaudaci elektrárny. V době sepsání tohoto protokolu o předání a převzetí díla bylo mimo již uvedené závady dílo zcela dokončeno, což z tohoto protokolu o převzetí

pokračování

vyplývá (jiné než výše uvedené závady se na díle nevyskytovaly). Krajskému soudu a žalovanému je podle mínění stěžovatelky jistě známo, že datum zdanitelného plnění není datem, kdy se dílo provedlo, ale je datem, kdy dílo bylo předáno (v tomto případě bez vad a nedodělků). Nejvyšší správní soud tuto námitku shledává nedůvodnou. Stěžovatelka totiž opomíjí, že podle příslušného rozpisu prací, jež sama správci daně předložila a na který se v kasační stížnosti odvolává, měl její dodavatel STAVOING v měsíci prosinec 2010 provádět mnohem širší spektrum prací než jen odstranění kamenů a osetí trávy (sejmutí ornice, odkop a prokop, hloubení jam, zhutnění, betonové patky, zřízení bednění patek, přesun hmot apod.).

[159] V neposlední řadě stěžovatelka namítla, že jí nemůže přítěžovat, jaké si najala společnost STAVOING subdodavatele ani kolik na stavbě vydělala či prodělala. Závěr krajského soudu tak shledává nesprávným. Skutečnosti uváděné krajským soudem měly vzbudit pochybnosti správce daně u dodavatele, nikoliv u stěžovatelky. Jak je však patrné z odpovědi Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj – Územní pracoviště v Kyjově, který ověřoval na základě dožádání sporné faktury, předmětná plnění v něm žádné pochybnosti nevyvolala a dodavatele hodnotil velmi kladně. Místně příslušný správce daně uvedl, že STAVOING s.r.o. s ním řádně spolupracuje, je kontaktní a plní si své daňové povinnosti. Současně potvrdil, že STAVOING předmětné faktury č. 100100044 a č. 100100045 řádně zaúčtoval ve svém účetnictví, zahrnul plnění do výnosů a podrobil tento výnos dani z příjmů právnických osob, přičemž z jím poskytnutého plnění odvedl DPH na výstupu. Neutralita DPH tak byla zachována. Pokud nebyl prokázán podvod na DPH a plnění nebylo fiktivní, pak nemůže být stěžovateli nárok na odpočet DPH odepřen. Nejvyšší správní soud shledává i tuto námitku nedůvodnou. V první řadě je třeba uvést, že stěžovatelce nebyl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odepřen, nýbrž správní orgány dospěly k závěru, že po vzniku důvodných pochybností o fakticitě předmětných přijatých zdanitelných plnění stěžovatelka neprokázala, že tato se udála deklarovaným způsobem (§ 72 ZDPH). Jde o dvě zcela odlišné kategorie, které ve svém důsledku vedou k tomu, že je daňovému subjektu umenšen odpočet DPH na vstupu, přičemž každá z nich má odlišné předpoklady, jak Nejvyšší správní soud vysvětlil již v odst. [63] odůvodnění tohoto rozsudku, na který tímto odkazuje. V tomto smyslu je třeba se stěžovatelkou souhlasit, že výběr jejích subdodavatelů (a plnění jejich daňových povinností obecně) jí nemůže být, a v této věci ani nebyl, kladen za vinu; o relevantní okolnost by se mohlo jednat v případě, že by správní orgány stěžovatelce uplatněný nárok na odpočet DPH odepřely (tj. konstatovaly, že se stěžovatelka účastnila na daňovém podvodu, o čemž současně věděla nebo musela vědět). Nejvyšší správní soud opakuje, že takovou cestou se správní orgány v nyní posuzované věci neubíraly. Právě proto je i nerozhodné, zda na člancích dodavatelského řetězce „STAVOING → stěžovatelka“ lze konstatovat chybějící daň; tyto úvahy by měly význam až tehdy, jestliže by se stěžovatelce podařilo fakticitu plnění v daňovém řízení prokázat a daňové orgány by shledaly existenci objektivních okolností ke konstatování daňového podvodu (jednou z nich je právě chybějící daň, o které stěžovatelka nyní v kasační stížnosti nepřiléhavě konstatuje, že není splněna). Smyslem místního šetření, jež bylo provedeno dožádaným místně příslušným správcem daně, byla snaha o ověření fakticity plnění, nikoli posuzování daňové spolehlivosti společnosti STAVOING. Místní šetření přitom nepřineslo žádné pro stěžovatelku příznivé poznatky po stránce faktické, nýbrž jen a pouze po stránce dokladové; na druhou stranu prohloubilo pochybnosti správce daně o uskutečnění plnění, neboť STAVOING měla jednak realizovat

plnění pro stěžovatelku subdodavatelsky nanejvýš neprůkazným způsobem (srov. k zásadním zjištěním správce daně k pochybnosti ohledně uvedené subdodavatelské kontraktace k FVE Dynín odst. [153] tohoto rozsudku), jednak se nepodařilo osvědčit, jakým způsobem STAVOING zajišťovala realizaci prací na FVE Ševětín.

[160] Obdobnou námitku, kterou Nejvyšší správní soud vypořádal výše v odst. [158] tohoto rozsudku, uplatnila stěžovatelka také ve vztahu k FVE Ševětín. Nejvyšší správní soud konstatuje, že výše uvedené platí samozřejmě pro obě elektrárny, a proto na specifikovaný odstavec odůvodnění nyní pouze odkazuje.

[161] Stěžovatelka dále namítla, že nemohla ovlivnit, zda pan Luskač (jednatel STAVOING, pozn. NSS) při místním šetření předloží nebo nepředloží smlouvy či zda tyto smlouvy má uzavřeny. Úvaha o tom, že z nedoložení smluv se subdodavateli a zároveň z nevyplacení cestovních náhrad zaměstnancům vyplývá, že pravděpodobně nebyly práce provedeny, je v rozporu s konstatováním krajského soudu, že STAVOING vyplatil subdodatelům za práce na stavbách FVE Dynín a FVE Ševětín více peněz, než kolik za tyto práce utržil. Podstatným stěžovatelka shledává, že případné porušení pracovněprávních předpisů ze strany subdodavatele není okolností, která by byla relevantní pro daný případ. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se stěžovatelčinou argumentací. Jak již několikrát výše vysvětlil, správce daně není při zjišťování okolností, které zavádají vzniku důvodných pochybností o fakticitě plnění, omezen pouze na okolnosti na straně daňového subjektu. V nyní posuzované věci navíc stěžovatelka opomíjí (resp. vyjímá z celkového kontextu), že zdaleka ne všechny správcem daně zjištěné okolnosti (vedoucí ke vzniku pochybností) byly vůči stěžovateli vnějšího charakteru, když např. nepředložila stavební deník, uzavřela se STAVOING nanejvýš obecnou rámcovou smlouvu apod. Dále Nejvyšší správní soud podotýká, že není povinností správce daně (potažmo krajského soudu, jehož závěry stěžovatelka v této námitce označuje za rozporné) odstraňovat rozpory ve zjištěných skutečnostech ani prokazovat, která z možných skutkových verzí odpovídá s největší pravděpodobností reálnému průběhu fakturovaných transakcí. Naopak, důkazní břemeno správce daně (jehož unesení pak krajský soud pouze přezkoumává) spočívá v prokázání okolností, které zavádají důvodné pochybnosti o reálnosti deklarovaných zdanitelných plnění. Jestliže tedy stěžovatelka namítá, že krajským soudem přdestírané skutečnosti jsou vzájemně neslučitelné, pak Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že právě tato vzájemná neslučitelnost je zdrojem důvodných pochybností, které měly za důsledek aktivaci stěžovatelčina důkazního břemene k prokázání, že se deklarované transakce skutečně odehrály tak, jak dříve deklarovala. Stěžovatelkou identifikovaný rozpor je právě tím, co krajskému soudu postačovalo ke ztotožnění se s posouzením správce daně (žalovaného), že zde existovaly důvodné pochybnosti o předmětných plněních; nejde tedy v žádném případě o deficit odůvodnění napadeného rozsudku.

[162] K bodu 251 napadeného rozsudku stěžovatelka namítá, že svědci zcela jednoznačně potvrdili, že společnost STAVOING na stavbách FVE Ševětín a FVE Dynín pracovala, potvrdili rozsah prací a termín (v rámci staveb Ševětín a Dynín v roce 2010). Závěr soudu je tak dle názoru stěžovatelky nesprávný. Nejvyšší správní soud pro přehlednost uvádí, že krajský soud ve sporované části odůvodnění napadeného rozsudku uvedl: „*Výpovědi svědků J. G. ze dne 26. a 27. 11. 2015 a J. L. ze dne 17. 3. 2016 pak sice naznačují, že nějaké stavební*

pokračování

práce společnost STAVOING na FVE Dynín a FVE Ševětín provedla, avšak pochybnosti o jejich rozsahu, ceně a době uskutečnění nikterak nerozptylují, neboť uvedení svědci v tomto ohledu konkrétnější informace neuvedli.“ Stěžovatelčinu kasační námitku přitom shledává nedůvodnou, neboť, jak je patrné z citovaného závěru krajského soudu, spor není o to, zda tito svědci potvrdili přítomnost STAVOING na stavbách FVE Dynín a FVE Ševětín, nýbrž o to, zda byly jejich výpovědi dostatečně konkrétní k vyvrácení pochybností správce daně. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka v kasační stížnosti žádným způsobem nekonkretizuje, v čem spatřuje (v rámci příslušných protokolů o svědeckých výpovědích) náležitou konkretizaci sporných přijatých zdanitelných plnění, omezí se Nejvyšší správní soud pouze na obecné konstatování, že po seznámení se s protokoly (č. j. 2016988/15/2201-62564302436 a č. j. 2026232/15/2201-61563-301449, pokud jde o svědky J. G. a č. j. 498356/16/2201-62564-302436) se ztotožňuje s hodnocením výpovědí správcem daně, žalovaným i krajským soudem.

III. i) 5. ŠAFINVEST (FVE Krašovice – montážní a zemní práce)

[163] Ze zprávy o daňové kontrole se podává, že si stěžovatelka uplatnila odpočet daně ve zdaňovacím období říjen 2010 na základě daňového dokladu vystaveného korporací ŠAFINVEST, s.r.o. (dále jen „ŠAFINVEST“) - faktura přijatá č. 6, DUZP 27. 10. 2010, částka ve výši základu daně 2 940 000 Kč, daň 588 000 Kč, předmět plnění „*konečná faktura na akci: FVE Krašovice – montážní a zemní práce*“. Správci daně vznikly pochybnosti o tom, že práce fakturované stěžovatelce korporací ŠAFINVEST byly skutečně provedeny tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu č. 6, tedy že stěžovatelka skutečně přijala zdanitelné plnění uvedené na tomto daňovém dokladu, v jakém rozsahu je přijala a jak je použila ke své ekonomické činnosti. Příčiny svých pochybností přitom popsal na str. 28 až 33 zprávy o daňové kontrole. Krajský soud je v odst. 253 napadeného rozsudku rekapituloval tak, že „[d]le listiny s názvem Zápis o odevzdání a převzetí dokončených staveb a jejich částí žalobkyně převzala dílo dne 27. 10. 2010, avšak tento zápis neodkazuje na žádnou konkrétní smlouvu či objednávku. Dle předávacího protokolu žalobkyně dne 4. 10. 2010 předala kompletní FVE Krašovice společnosti Elektrárna Krašovice, jejímž jednatelem je také Ing. Rostislav Šafránek. Přesto však jeden ze subdodavatelů společnosti ŠAFINVEST – společnost InTePs, jejímž jednatelem byl v letech 2000 až 2016 taktéž Ing. Šafránek – fakturoval této společnosti zemní a montážní práce na FVE Krašovice v hodnotě 3 256 000 Kč bez DPH, které se dle daňového dokladu č. 2010298 měly uskutečnit až 31. 12. 2010. Z této faktury, jakož i dalších daňových dokladů vystavených společností InTePs (faktury č. 2010123 a č. 2010133 na částky 1 950 000 Kč bez DPH, resp. 3 000 000 Kč bez DPH, s daty uskutečnění zdanitelných plnění dne 13. 7. 2010, resp. 26. 7. 2010) přitom není patrné, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu společnost InTePs měla provést a jak byla dohodnuta cena; neodkazují ani na žádnou konkrétní smlouvu či objednávku. Nelze taktéž přehlédnout, že platby ve výši 14 382 000 Kč vyplacené z účtu žalobkyně společnosti ŠAFINVEST byly dále přeposílány na účet společností InTePs a Elektrárna Krašovice a soukromý účet Ing. Šafránka. Z účtu společnosti Elektrárna Krašovice a soukromého účtu Ing. Šafránka pak ovšem byly převedeny zpět na účet žalobkyně, která je zaúčtovala coby úhradu faktur vydaných.“ Krajský soud se ztotožnil se správními orgány, že tyto skutečnosti zakládají důvodné pochybnosti o skutečné podobě přijatého zdanitelného plnění, a dodal, že stěžovatelka nepředložila důkazní prostředky, které by byly způsobily tyto pochybnosti rozptýlit.

[164] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že v Zápisu o odevzdání a převzetí dokončených staveb a jejich částí je jednoznačně uvedeno, že se jedná o stavbu FVE Krašovice o výkonu 750 kWp včetně oplocení a zemních prací. Tím je dle jejího názoru smluvní vztah a jeho subjekty jednoznačně určen a pochybnost krajského soudu tak není důvodná. Nejvyšší správní soud shledává tuto námitku nedůvodnou. Stejně jako v případě provádění pomocných zemních (stavebních) prací u výše pojednaných elektráren nebyla totiž společnost ŠAFINVEST jediným stěžovatelčíným dodavatelem těchto prací na FVE Krašovice. Pakliže by tomu tak nebylo, nemohla by obecnost smluvní dokumentace být jedním z faktorů zakládajících pochybnosti o tom, zda se deklarované přijaté zdanitelné plnění skutečně realizovalo způsobem uvedeným na daňovém dokladu.

[165] Dále stěžovatelka namítá, že jí není zřejmé, proč by měla jakkoliv odpovídat za to, že InTePs, se kterou sama neměla zcela žádný smluvní ani jiný vztah, možná nedodala k fakturám přesný rozpis prací; ze spisu ostatně nevyplývá, že by správce daně tyto rozpisy po společnosti InTePs požadoval. Stejně tak není stěžovatelce zřejmé, proč by jí měla být kladena k tíži nejistota krajského soudu ohledně tvorby cen mezi společnostmi Šafinvest a InTePs či zda na faktuře společnosti InTePs je odkaz na smlouvu či objednávku. Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, obdobně jako v případě námítky vypořádané v odst. [140] odůvodnění tohoto rozsudku, že uvedené skutečnosti nejsou přičítány k tíži stěžovatelce, nýbrž jde o skutečnosti, které (ač nebyly nutně v její dispozici) zakládaly důvodné pochybnosti správce daně o faktické realizaci zdanitelného plnění v podobě, v němž bylo deklarováno. Jinými slovy lze uvést, že stěžovatelce zde není vyčítáno, že snad pochybila, pokud její dodavatel nebyl s to správcí daně v rámci místního šetření náležitě prokázat fakticitu plnění, jež stěžovatelka deklarovala jako přijaté zdanitelné plnění; pochybení stěžovatelky spočívalo v jiných okolnostech (např. v tom, že fakturované práce měly být provedeny v době, kdy podle jiných údajů měla být FVE Krašovice předána objednateli).

[166] Stěžovatelka poukazuje na to, že zaplatila za práce provedené společností ŠAFINVEST dle smlouvy o dílo. Předmětem daňové kontroly byly nejen přijaté, ale i vydané faktury stěžovatelky. Vydané faktury na společnost Elektrárna Krašovice (objednatel FVE Krašovice, pozn. NSS) žalovaný nespochybňoval, a není tedy zřejmé, proč krajský soud shodně s žalovaným hodnotí jejich úhradu na stěžovatelčin bankovní účet jako závažnou. Úhrada vydané faktury je logickým a žádoucím krokem. Odeslané platby z účtu stěžovatelky, stejně tak jako došlé úhrady na její běžný účet, jsou zcela transparentní, stěžovatelka je řádně zaúčtovala, správci daně předložila faktury, které byly podkladem pro uvedené platby, a je tak zcela zřejmé, čeho se úhrady týkaly. Neutralita DPH nebyla nijak narušena a stěžovatelce nemůže být z důvodu úhrad vzájemných plnění odepřen nárok na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud opětovně konstatuje, že takto vedená argumentace pomíjí skutečnost, že stěžovatelce nebyl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odepřen, jestliže rozhodnutí žalovaného stojí na závěru, že stěžovatelka oprávněnost uplatnění odpočtu DPH na vstupu vůbec neprokázala. Pro předejití repetitivnosti tak Nejvyšší správní soud odkazuje na odst. [159] odůvodnění tohoto rozsudku. Důvod pro pochybnosti o tom, že se předmětná transakce uskutečnila právě tak, jak bylo stěžovatelkou deklarováno, je přitom skutečnost, že Ing. Rostislav Šafránek (jako jednatel objednatele FVE Krašovice, současně i jednatel stěžovatelčina dodavatele ŠAFINVEST i jeho subdodavatele InTePs) smluvil z pozice objednatele elektrárny se

pokračování

stěžovatelkou, že v rámci dodávky FVE Krašovice si zemní a pomocné práce zajistí prostřednictvím ŠAFINVEST, resp. InTePs. Ze složitého řetězce údajných subdodavatelů několika stupňů s nejasným rozdělením toho, kdo měl jaká plnění poskytnout, vytvářejícího *prima facie* dojem obchodování v rámci jakéhosi kruhu, není patrné, že tento specifický způsob uspořádání vztahů měl rozumné a současně i legitimní ekonomické důvody. Stěžovatelka k tomu žádné informace, jež by důvody takového uspořádání přesvědčivě vysvětlily, neposkytla.

[167] Další kasační námitka spočívá v tom, že správce daně údajně při místním šetření na FVE Krašovice pořídil fotodokumentaci, která je ovšem datována nikoliv ke dni 28. 1. 2016, nýbrž ke dni 25. 1. 2008. Protokol o tomto místním šetření byl sepsán až následně po ukončení ohledání elektrárny. Tyto skutečnosti vzbuzují ve stěžovatelce pochybnosti, zda se místní šetření skutečně událo tak, jak tvrdí správce daně, zejména s přihlédnutím k tomu, že ostatní navrhovaná místní šetření správce daně provést odmítl. Stěžovatelka předpokládala, že bude o tomto šetření správcem daně v předstihu informována a bude se moci tohoto šetření zúčastnit, aby při něm mohla prokázat svá tvrzení. Ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny má každý právo, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Stejná zásada plyne i ze správního a daňového řádu, ostatně i krajský soud s odkazem na § 80 odst. 2 daňového řádu uvedl, že přítomnost daňového subjektu na místním šetření je možná, je-li to potřebné. Vzhledem k tomu, že žalovaný nemohl mít dostatečnou představu o tom, co se na místě fakticky dělo, je zřejmé, že stěžovatelčina přítomnost byla nezbytná (přičemž to byla právě stěžovatelka, kdo provedení místního šetření k důkazu navrhl). Stěžovatelka se proto domnívá, že takto provedené místní šetření, uskutečnilo-li se vůbec, nelze považovat za provedení navrhovaného důkazního prostředku. Nejvyšší správní soud neshledává tuto námitku důvodnou. Stěžovatelka v podstatě namítá, že ke zjištění učiněným na základě provedení místního šetření nemá být přihlíženo, neboť nebyla místnímu šetření přítomna, resp. namítá, že provedení místního šetření bylo fingováno, což má vyplývat ze zjevně nesprávné datace fotografií při tomto šetření pořizovaných. Pokud jde o nezbytnost stěžovatelčiny přítomnosti při místním šetření na FVE Krašovice, odkazuje Nejvyšší správní soud na názor, který vyjádřil již v odst. [103] odůvodnění tohoto rozsudku. Je třeba dodat, že soudu není zřejmé, jakým způsobem stěžovatelka zamýšlela při místním šetření správcem daně ozřejmovat, který dodavatel provedl kterou práci (tím spíše v situaci, kdy stavba byla již více než pět let dokončena); správce daně při místním šetření ohledává (vlastními smysly svých pracovníků vnímá) místo šetření, případně vyhledává a opatřuje důkazní prostředky (listiny, případně písemnosti na technickém nosiči dat, vzorky věcí, jiné věci k zajištění dle § 83 odst. 1 daňového řádu). Správce daně naopak při místním šetření zpravidla nevyslýchá daňový subjekt, neboť nejde o institut k tomu účelově určený. Pokud jde o dataci správcem daně pořizovaných fotografií, jež není souladná s datem konání místního šetření na FVE Krašovice, poukazuje Nejvyšší správní soud, že stěžovatelka v žalobě tuto skutečnost zmiňovala toliko „pro úplnost“ (str. 34 žaloby), a dodala, že „[p]okud by takový důkazní prostředek předložil žalobce, byl by žalovaným z důvodu chybného data jednoznačně odmítnut. Vlastní chyby žalovaného jsou vždy jen snadno vysvětlitelné drobné nedostatky.“ Při takto formulované žalobní argumentaci nemůže Nejvyšší správní soud vytknout krajskému soudu konstatování, že „[z] žalobní argumentace nikterak neplyne, zda žalobkyně zpochybňuje například autenticitu těchto fotografií nebo zda tyto fotografie již nezobrazují stav v době provedení místního šetření apod.“ Pokud stěžovatelka až nyní,

v kasační stížnosti, vyslovuje domněnku, že se místní šetření nemuselo vůbec uskutečnit, nebo že se neuskutečnilo tak, jak správce daně tvrdí, vznáší tím námitku, kterou neuplatnila v řízení před krajským soudem, a kterou je proto třeba označit za nepřipustnou (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud rovněž poznamenává, že stěžovatelčino právo na projednání věci v její přítomnosti, zakotvené v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, nebylo její absencí při provádění místního šetření dotčeno, neboť jej mohla realizovat (a realizovala) v širším rámci daňového řízení jakožto uceleného procesního postupu. Nejvyšší správní soud navíc již výše uvedl, že úkon správce daně v podobě provedení místního šetření má v základu jiný smysl než konfrontaci daňového subjektu se situací na místě; k tomu lze připodotknout, že už vůbec nelze hovořit o tom, že by při místním šetření šlo o „projednání stěžovatelčiny věci“.

[168] Hodnocení svědecké výpovědi Ing. Šafránka krajským soudem považuje stěžovatelka za nesprávné. Ing. Šafránek podle ní popsal zcela přesně práce, které společnost ŠAFINVEST na zakázce FVE Krašovice prováděla, na žádnou nezapomněl a ani neuvedl žádnou, kterou by neměla ve smlouvě o dílo. Pokud krajský soud hodnotí výpověď tak, že měl svědek vypovědět přesné metry výkopů či přesné metry oplocení apod., požaduje po svědkovi něco, o čem nemůže po několika letech takto precizně vypovídat. Nejvyšší správní soud se s hodnocením svědecké výpovědi Ing. Šafránka ze strany žalovaného i krajského soudu ztotožňuje. Stěžovatelka se mylí, protože za situace, kdy pro ni na stavební akci vykonávalo typově shodné práce vícero dodavatelů, nemůže pro rozptýlení pochybností správce daně o (především) rozsahu přijatého zdanitelného plnění postačovat, že si svědek vzpomene pouze na typové práce, které měl pro stěžovatelku (subdodavatelky) zajišťovat, avšak již ne na konkrétní rozsah a data provádění prací. Nesprávnost hodnocení této svědecké výpovědi nemůže být zapříčiněna ani tím, že byl svědek tázan na skutečnosti několik let staré; správní orgán se provedením svědecké výpovědi snažil zjistit skutečný stav věci, a protože řízení bylo vedeno v zachované lhůtě pro stanovení daně, nelze mu vyčítat, že svědecký výslech proběhl v době, kdy už lze označit svědkovu umenšenou vybavovací schopnost za opodstatněnou. To ovšem nemění nic na faktické stránce věci, tj. že si svědek nebyl s to patřičně skutečnosti v náležitě ostrých konturách vybavit; správní orgán nemůže časový odstup promítnout do hodnocení svědecké výpovědi tak, že uzná své předchozí pochybnosti jenom z tohoto důvodu za bezpředmětné.

[169] K fakturaci InTePs stěžovatelka uvádí, že s touto společností neměla co do činění, a podotýká, že pokud je uvedeno datum zdanitelného plnění na faktuře prosinec 2010, není a nemusí být pravdou, že práce byly nutně prováděny tento den nebo tento měsíc; jedná se o den převzetí díla, což musí být krajskému soudu i žalovanému zřejmé. Nejvyšší správní soud stěžovatelce sice přisvědčuje, že údaj o uskutečnění zdanitelného plnění je samozřejmě údajem formálním, obdobně jako je faktura dokladem formálním, což znamená, že není nezpochybnitelným důkazem o tom, že se deklarovaná skutečnost v reálném světě skutečně takto odehrála. Je ovšem třeba mít na zřeteli, že tomu tak být může, přičemž pokud je uvedeným (formálním) způsobem prezentovaný skutkový děj v rozporu s jinými formálními záznamy, dochází nevyhnutelně ke vzniku pochybností o tom, která z předestíraných skutkových verzí (pakliže vůbec nějaká) je věrným odrazem reality. Jinými slovy lze uvést, že v nyní posuzované věci nebylo žalovaným ani krajským soudem konstatováno, že k provedení stavebních (zemních) prací nedošlo v okamžiku označeném

pokračování

jako datum uskutečnění zdanitelného plnění; jen to, že o tom vznikly pochybnosti a že se stěžovatelce nepodařilo je rozptýlit a unést tak své důkazní břemeno.

[170] Stěžovatelka namítá, že Ing. Šafránek ve své výpovědi uvedl, že stavební deník, který doložil správci daně a který prokazuje uskutečnění deklarovaného plnění, byl po havárii vody přepsán a byl vyhotoven opis tohoto deníku. Stěžovatelka vyjadřuje přesvědčení, že „[j]elikož je potřeba se s tímto důkazem nějakým způsobem ‚vypořádat‘, je bez dalšího označen za nevěrohodný a za důvod znevěrohodnění je tak jako v dalších případech uvedeno ‚za této situace‘ nebo ‚vzhledem k výše uvedenému‘ apod.“ Odmítnutí tohoto důkazního prostředku považuje stěžovatelka za svévolné. Stavební deníky byly řádně doručeny správci daně, ing. Šafránek při výslechu prováděném správcem daně vysvětlil, jak se se stavebními deníky nakládalo, a proto je stěžovatelka pokládá za jeden z mnoha důkazů, jež podporují tvrzení, že společnost Šafinvest (subdodavatelsky InTePs) dodala plnění dle doložených dokladů. Nejvyšší správní soud vyhodnotil tuto námitku jako nedůvodnou. Předně je namístě poznamenat, že stěžovatelka nyní připouští, že byl předložen opis stavebního deníku, tedy nikoli originál, k němuž bylo později uvedeno, že byl poškozen při havárii vody, ačkoli ještě ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění stěžovatelka tvrdila, že byl správci daně předložen originál stavebního deníku (srov. str. 191 zprávy o daňové kontrole). Ze zprávy o daňové kontrole se rovněž podává, že stavební deník poskytl správci daně v první řadě stěžovatelčin zástupce, nikoli Ing. Šafránek jakožto jednatel jejího dodavatele, subdodavatele a objednatele. Správce daně přitom explicitně konstatoval, že „nejde o pravděpodobné dopsání stavebního deníku, ale skutečnost, že záznamy za období 3. 6. 2010 až 23. 7. 2010 (listy č. 3698086-3698097) jsou zachyceny na tiskopisu, který byl prokazatelně dodán do prodejní sítě až po datu 17. 12. 2014, tj. údaje byly do stavebního deníku zaneseny až po zahájení této daňové kontroly a záznamy ze stavebního deníku (listy č. 091845 – 091854), časově neodpovídají údajům vyplývajícím z předloženého předávacího protokolu ze dne 4. 10. 2010, vyhodnotil správce daně tento důkaz jako nevěrohodný a vypracovaný účelově pro probíhající daňovou kontrolu.“ Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu v hodnocení takového důkazního prostředku jako nevěrohodného.

[171] Obdobně jako v případě výše pojednaných zpochybněných plnění stěžovatelka namítá, že výpověď J. G. byla ze strany žalovaného a krajského soudu dezinterpretována; k tomu stěžovatelka obsáhle cituje ze str. 19 až 22 jeho svědecké výpovědi ze dne 26. 11. 2015. Nejvyšší správní soud se již k výpovědi J. G., její věrohodnosti a konkrétnosti, stejně jako k hodnocení této výpovědi ze strany žalovaného a krajského soudu v odůvodnění tohoto rozsudku vyjadřoval, a proto nyní pouze odkazuje na odst. [137], [138] a [141].

[172] Dále stěžovatelka citovala prakticky celý text odst. 259 napadeného rozsudku, k čemuž připojila doslovné citace čestných prohlášení M. S. a M. R., kteří měli na FVE Krašovice působit jako pracovníci subdodavatele InTePs. Následně stěžovatelka namítla, že jak v rámci daňového, tak i soudního řízení navrhovala provedení svědeckých výslechů jmenovaných pracovníků, avšak krajský soud a žalovaný těmito důkazním návrhům nevyhověli. Stěžovatelka v tom spatřuje vadu, která mohla mít negativní vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Krajský soud ani žalovaný přesvědčivě neodůvodnili, proč navržená svědectví nemohou přinést ve věci nic relevantního. Stěžovatelka má za to, že jí tímto bylo znemožněno unést důkazní břemeno a daň nebyla zjištěna a stanovena správně, neboť finanční orgány nedostály své povinnosti zjistit skutečnosti co nejúplněji. Nejvyšší

správní soud shledává tuto námitku nedůvodnou. Ztotožňuje se přitom s krajským soudem v názoru, že nelze očekávat, že by svědecká výpověď těchto osob mohla (již s ohledem na významný časový odstup) přinést dostatečně určitá zjištění o rozsahu, ceně a době uskutečnění fakturovaných prací. Sama stěžovatelka ostatně v jiných bodech své kasační argumentace namítala, že časový odstup od deklarované realizace zdanitelných plnění je natolik značný, že po svědkovi nelze požadovat, aby si pamatoval podrobnosti (srov. výše rekapitulační část odst. [168] odůvodnění tohoto rozsudku). Krom toho lze důvodně předpokládat, že pokud by snad jmenovaní pracovníci oplývali natolik nadprůměrnou vybavovací složkou paměti, že by jejich svědecké výpovědi mohly být užitečné, nic by jim také nebránilo v tom, aby podrobnosti realizace deklarovaných zakázek zahrnuli již do svých čestných prohlášení (která však zůstala pro účely rozptýlení pochybností o fakticitě předmětných plnění povšechná). Nejvyšší správní soud proto nespatřuje v neprovedení svědeckých výpovědí jmenovaných pracovníků vadu řízení, která by mohla mít za následek nezákonná rozhodnutí (žalovaného, krajského soudu) ve věci samé.

[173] Konečně se stěžovatelka domnívá, že řádné plnění daňových povinností ze strany dodavatele rozhodné je, a to z důvodu prokázání odvedení daně na výstupu, kterou si následně stěžovatelka nárokovala jako nadměrný odpočet. U jejího dodavatele nedošlo k úniku DPH ani k narušení daňové neutrality. Pokud nebyl prokázán podvod na DPH a plnění nebylo fiktivní, nemůže být stěžovatelce nárok na odpočet DPH odepřen. Obdobně cílenou námitkou se Nejvyšší správní soud zabýval již v odst. [159] odůvodnění tohoto rozsudku, na který nyní již pouze odkazuje.

IV. Závěr a náklady řízení

[174] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[175] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud za přiměřeného užití § 60 odst. 1 (ve spojení s § 120) s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení procesně úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů, zatímco procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení o kasační stížnosti náklady, jež by přesahovaly běžný rámec jeho úřední činnosti (a které by mu tedy patřilo přiznat, srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47, odst. [29] *a contrario*).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. května 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu