



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **ELIO Slezska a. s.**, se sídlem Holasovice, skládka Holasovice II č. p. 202, zastoupené JUDr. Františkem Divíškem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Velké náměstí 135/19, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 11. 2017, č. j. 22 Af 21/2016 - 57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 1. 2016, č. j. 2544/16/5300-22442-702972, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem deset dodatečných platebních výměrů ze dne 17. 2. 2015, kterými Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za období únor až listopad 2010 v celkové výši 566 383 Kč, a současně jí stanovil povinnost zaplatit penále v celkové výši 113 273 Kč. Důvodem pro vydání těchto dodatečných platebních výměrů bylo zjištění, že žalobkyně neprokázala oprávněnost jí uplatněných nároků na odpočet DPH na základě deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od svého dodavatele – společnosti TRH transport spedice s. r. o. (dále jen „společnost TRH“).

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě. Namítala, že správce daně nerozhodl o její žádosti o změnu termínu projednání zprávy o daňové kontrole, a tedy došlo ke vzniku fikce, že žádosti bylo vyhověno podle § 36 odst. 3 daňového řádu. Správce daně přesto dospěl k závěru, že se žalobkyně se zprávou o daňové kontrole odmítla seznámit, a proto jí dne 16. 2. 2015 zprávu o daňové kontrole doručil podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Podle žalobkyně však podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu nebyly splněny, neboť se neodmítla seznámit se zprávou o daňové kontrole, ale pouze využila svých procesních práv. Daňová kontrola nemohla být ukončena také z toho důvodu, že nedošlo k prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalobkyně na postup správce daně před ukončením daňové kontroly podle § 261 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017.

[3] Dále žalobkyně namítala, že v daňovém řízení nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav. Ze souhrnného hodnocení důkazů lze jednoznačně dovodit, že žalobkyní předložené účetní doklady, které byly předmětem kontroly, odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. Žalobkyně faktické uskutečnění výdajů dokládala fakturami, smlouvou, a dále zjišťovacími protokoly, kterými docházelo k převzetí provedených prací, a které byly podkladem pro fakturaci. Provedené práce byly zaznamenány v provozním deníku s odlišující poznámkou „*ext*“, a bylo zaznamenáno množství motohodin a množství přetěžených odpadů. Podle žalobkyně je nepodstatné, že ve smlouvě nebyl sjednán konkrétní rozsah prací, neboť ten určovala vždy žalobkyně podle svých provozních potřeb. Žalobkyně si zajistila dostatek důkazního materiálu k prokázání, že došlo k uskutečnění plnění (poskytnutí služeb). Naopak správce daně postupoval nesprávně, pokud žalobkyni ukládal doložit skutečnosti mimo její dispoziční sféru, konkrétně uvést, kteří subdodavatelé společnosti TRH provedli konkrétní práce a kdy se tak stalo, a dále jaké byly vztahy mezi společnostmi TRH a jejími subdodavateli.

[4] Krajský soud žalobu shora označeným rozsudkem zamítl. K námitce, podle které měly daňové orgány považovat žádost žalobkyně o změnu termínu projednání zprávy o daňové kontrole za žádost o prodloužení lhůty ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu, krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017 č. j. 7 Afs 68/2017-36, poukázal na změnu procesu projednání zprávy o daňové kontrole v daňovém řádu oproti zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, na který odkazovala žalobkyně. Uvedl, že daňový řád proces ukončení daňové kontroly výrazně změnil, a to tak, že před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil další procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Ustanovení § 88 odst. 3 věta první daňového řádu ukládá správci daně povinnost, aby na žádost daňového subjektu stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Tato lhůta je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, na kterou lze aplikovat i postupy ve smyslu § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu. Při samotném projednání zprávy o daňové kontrole daňový subjekt již nemá právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. Správce daně proto určením data projednání zprávy o daňové kontrole neposkytuje daňovému subjektu časový prostor pro tvorbu námitek ke kontrolnímu výsledku, které by mohly být následně uplatněny při samotném projednání zprávy. Správce daně proto nepochybil, pokud žádost o změnu termínu projednání zprávy o daňové kontrole nepovažoval za žádost

pokračování

o prodloužení lhůty ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu a rovněž nepochybil, pokud uzavřel, že nebyl povinen této žádosti vyhovět ve smyslu § 36 odst. 2 daňového řádu. Nenastala tak ani fikce vyhovění žádosti ve smyslu ustanovení § 36 odst. 3 daňového řádu.

[5] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že správce daně postupoval v rozporu s § 261 odst. 4 daňového řádu (ve znění účinném do 30. 6. 2017), pokud žádost o prošetření vyřízení stížnosti žalobkyně proti postupu správce daně při daňové kontrole nevyřídil před ukončením daňové kontroly. Upozornil, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 1. 2017 č. j. 4 Afs 213/2016 - 32, dospěl k závěru, že žádost o prošetření vyřízení stížnosti je svou povahou *zbytkový* opravný prostředek, sloužící k ochraně práv účastníků řízení, pokud zákon nepředpokládá uplatnění jiných opravných prostředků. Postup správce daně však lze jako procesní vadu napadnout odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru, což se také stalo. Z obsahu žádosti o prošetření vyřízení stížnosti vyplývá, že se žalobkyně domáhala nápravy postupu správce daně při výkladu § 36 odst. 2 daňového řádu při daňové kontrole, ze kterého dovozovala, že daňová kontrola dosud nebyla ukončena. Stejnou námitku uplatnila v odvolání a žalovaný se s těmito námitkami vypořádal v rozhodnutí o odvolání. Z toho vyplývá, že v projednávané věci nevyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti není vadou řízení, která by měla za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé, neboť předmětné námitky žalobkyně byly dostatečně přezkoumány v odvolacím řízení.

[6] K námitce nesprávně zjištěného skutkového stavu a chybného posouzení důkazních povinností žalobkyně krajský soud uvedl, že správce daně prokázal skutečnosti, na jejichž základě mu vznikly pochybnosti ohledně relevance žalobkyní předložených účetních dokladů (zejména, že společnost TRH, ani její dodavatelé, nedisponovali ani potřebným technickým zabezpečením, ani lidskými zdroji k provedení deklarovaných prací; posledního dodavatele se nadto nepodařilo určit, a jediný, kdo byl schopen deklarované práce provést, byla žalobkyně; smlouva o dílo je v rozsahu prací neurčitá s tím, že rozsah prací bude vždy dohodnut předem). Krajský soud se ztotožnil s tím, že na základě těchto skutečností logicky přešla důkazní povinnost zpět na žalobkyni, neboť bylo-li prokázáno, že společnost TRH ani žádný jiný z jejích dodavatelů nemohl sám deklarované práce provést, vznikla otázka, zda byly skutečně provedeny třetí osobu odlišnou od žalobkyně, tedy zda žalobkyně vůbec přijala zdanitelné plnění. Pokud jde o hodnocení důkazů navržených a provedených po přechodu důkazního břemene zpět na žalobkyni, v tom se krajský soud zcela ztotožnil se žalovaným. Krajský soud konečně uvedl, že podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), je nutné, aby daňový subjekt prokázal nejen uskutečnění deklarovaného plnění, ale také, že je uskutečnila osoba, která je plátcem DPH a je jako poskytovatel uvedena na daňovém dokladu. Žalobkyně však neprokázala ani přijetí zdanitelného plnění ve formě poskytnutých deklarovaných prací. Nesplnila tak svou důkazní povinnost a správce daně tedy správně uplatněný odpočet DPH nepřiznal.

[7] Proti tomuto rozsudku krajského soudu žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka v kasační stížnosti nejprve rozsáhle zpochybňuje závěr krajského soudu, že byla schopna dotčené práce na skládce realizovat vlastními prostředky. Tento závěr je dle jejího názoru v příkrém rozporu s obsahem správního spisu. Byť byl správcem daně tento názor v jisté fázi prezentován, byl nakonec vyvrácen a daňové

orgány na něm své závěry nestaví. Krajský soud tedy bez jakéhokoliv předchozího upozornění dospěl k (pro stěžovatelku překvapivému) závěru, který je zapříčiněn nedostatečným prostudováním spisového materiálu a neosvojením si alespoň základních znalostí problematiky provozu skládky. Kdyby byl stěžovatelce tento názor soudu předestřen, byla by schopna jednoznačně doložit, že nebylo ani teoreticky možné, aby předmětné práce provedla sama. Práce přitom musely být provedeny, což stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž obsáhle vysvětlovala. Krajský soud se také nevypořádal se znaleckými posudky, které provedení dotčených prací svépomocí vylučují, čímž zatížil rozsudek nepřezkoumatelností.

[8] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýká pochybení při hodnocení důkazů. Ve vztahu k provoznímu deníku považuje závěry soudu za vnitřně rozporné, jelikož neukládá-li provozní řád skládky stěžovatelce povinnost evidovat údaje o cizích dodavatelích prací, nemůže jí být absence či uvedení takového údaje kladena k tíži, jak to činí krajský soud. Osoba, která provádí zápisy do provozního deníku, ve většině případů ani nemůže provést záznam o tom, jaký konkrétní externí dodavatel provádí práce na skládce, jelikož jméno (název) takového dodavatele nezná. Není zde dán žádný zákonný ani rozumný důvod, aby taková osoba byla seznámena se jménem konkrétního dodavatele prací. V případě společnosti TRH nebyl stěžovatelkou přebírán žádný odpad, tedy nebyl důvod vést evidenci konkrétního subjektu či stroje, jak by to bylo nezbytné z důvodu plnění zákonných povinností podle zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech (dále jen „zákon o odpadech“). Osoba provádějící zápisy do provozního deníku nepochybně nemohla uvést společnost TRH jako ten subjekt, který provádí práce, jelikož společnost TRH práce přímo (osobně) neprováděla, a její jméno tak zapisující osoba nemohla znát. Zaměstnancům stěžovatelky postačovala vědomost, že na skládce bude externí subjekt a co bude dělat. To stačilo k provádění vizuální kontroly.

[9] Stěžovatelka dále zpochybňuje způsob hodnocení výpovědí svědků. Má za to, že z výpovědi svědka Miloše Vognara (jednatel společnosti TRH) nevyplývá několik různých verzí potřeby prací na skládce, tento svědek naopak jednoznačně popisuje několik faktorů, které četnost prací ovlivňují, přičemž tyto faktory se nevyklučují, ale vzájemně doplňují. K hodnocení výpovědi svědka T. B. (zaměstnanec stěžovatelky – vedoucí provozu skládky) stěžovatelka uvádí, že z jeho výpovědi lze dovodit, jak konkrétně byla stanovena potřeba prací (byla stanovena podle provozních potřeb, bylo s tím počítáno při rozpočtu), jak bylo stanoveno množství práce (vycházelo se z projektu, který společnost TRH převzala), i jak a kdo určil provádějícím pracovníkům, kdy a kde mají práce provádět. Výpověď Ing. B. tak obsahuje v souladu s výpovědí Miloše Vognara popis určení rozsahu prací, který navíc odpovídá povaze prací, jež prováděla společnost TRH. Svědek J. K. (zaměstnanec stěžovatelky – vedoucí skládky, strojník) potom vypověděl, že údržbu svahů skládky musí provádět někdo jiný než stěžovatelka. Tento svědek nemohl znát společnost TRH, jelikož tato společnost sama práce neprováděla. Společnost NEVIS si svědek vybavil, protože ta na skládce mj. ukládá odpady a je tedy vedena v evidenci odpadů. Společnost TEDOM si vybavil, neboť s ní spolupracuje dlouhodobě. Svědek J. H. (zaměstnanec stěžovatelky – strojník) si společnost TRH nemohl pamatovat ze stejných důvodů, jako J. K. Závěr tohoto svědka, že stěžovatelka svahy tělesa skládky udržovala sama, nemůže s ohledem na znalecký posudek Ing. P. obstát. Nadto je jeho výpověď zčásti v rozporu s výpovědí J. K. Je tedy nevěrohodná a soud k ní neměl přihlížet.

pokračování

[10] Co se týče firem v řetězci dodavatelů, podle stěžovatelky pro ni nebylo rozhodné, kdo vystupuje či má vystupovat jako smluvní partner společnosti TRH. Pro stěžovatelku byl rozhodný pouze jediný smluvní partner, a to společnost TRH; nebylo pro ni rozhodující, u jakých subjektů si společnost TRH zajistí realizaci sjednaného plnění. Subdodavatelé společnosti TRH, utváření jejich smluvních vztahů a jejich plnění či dokladování, se nachází již mimo jakoukoliv dispoziční sféru stěžovatelky a až k nim nemůže sahat důkazní břemeno, které má v daňovém řízení nést.

[11] To, že práce byly přijaty od společnosti TRH, lze dovodit z uzavřených smluv o dílo, vystavených faktur, zjišťovacích protokolů, které potvrzují provedení prací, záznamů v provozním deníku (pokud by práce nebyly provedeny, nebyly by zaznamenány v provozním deníku), výpovědi Ing. B. (o potřebě prací a jejich nutnosti), výpovědi Miloše Vognara (potvrzující uzavření smluvních vztahů a provádění prací), výpovědi J. K. (poukazuje na nutnost provedení rozporovaných prací s tím, že stěžovatelka si je nemohla provádět sama) a nepřímých důkazů v podobě stěžovatelkou doložených znaleckých posudků – zejména znaleckého posudku Ing. R. P., ze kterého vyplývá, že stěžovatelka si skutečně nemohla práce provést sama. Výpověď Ing. B. na něj navazuje a je v souladu s výpovědí Miloše Vognara, zejména pokud jde o předání místa výkonu prací, určení rozsahu provedení prací a jejich potřebu.

[12] Jestliže ze všech provedených důkazů vyplývá, že (i) zde byla dána potřeba provedení prací, (ii) stěžovatelka neměla strojní ani personální kapacitu k jejich provedení a (iii) práce byly provedeny (například sesuv svahu byl odstraněn), pak z toho vyplývá, že jediným, kdo práce mohl provést, byla společnost TRH. Z pohledu stěžovatelky pak bylo nerozhodné, který konkrétní subdodavatel společnosti TRH práce provedl a zda to byl některý z oficiálně deklarovaných subdodavatelů, který byl šetřen správcem daně, či jakýkoliv jiný subjekt. Pro stěžovatelku bylo podstatné, že práce byly provedeny, což zajistila společnost TRH. Nelze opomíjet ani skutečnost, že stěžovatelka za provedené práce společnosti TRH řádně uhradila odsouhlasenou cenu; ta taktéž uhradila cenu svému dodavateli, jak se podává z obsahu správního spisu. Jak stěžovatelka, tak společnost TRH, pak splnily v souvislosti s platbami za uskutečněné práce též své daňové povinnosti. Pokud by práce nebyly provedeny, nebyly by ani zaplacený. I tyto skutečnosti tedy přistupují k ostatním zjištěním a uzavírají okruh již výše zmíněných důkazních prostředků; ve svém souhrnu potvrzují, že práce byly provedeny a musela je pro stěžovatelku provést společnost TRH. Jiný důvod plateb a přiznání tohoto plnění v rámci DPH si lze stěží představit.

[13] Stěžovatelka znovu zopakovala, že po ní krajský soud (stejně jako daňové orgány) požaduje prokázání skutečností mimo sféru její dispozice. Stěžovatelka nemusí prokazovat, který z dodavatelů společnosti TRH předmětné práce ve skutečnosti provedl, ale právě toto krajský soud požaduje. Stěžovatelka doložila potřebu provedení předmětných prací, i to, že byly provedeny, a že jediným subjektem, který je mohl provést, byla společnost TRH. Prokázání, kdo jako konečný subjekt práce skutečně provedl, je povinností společnosti TRH, nikoli stěžovatelky. Stěžovatelka dále rozsáhle citovala rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, ve kterých je řešen zejména rozsah důkazního břemene daňového subjektu.

[14] Stěžovatelka rovněž zpochybnila závěry krajského soudu ohledně ukončení daňové kontroly. Z odkazu obsaženého v § 261 odst. 6 daňového řádu považuje za zřejmé, že při vyřízení žádosti o prošetření postupu správce na základě stížnosti podané v průběhu daňové kontroly, musí být nejprve vyřízena tato žádost, a až poté může být přistoupeno k ukončení daňové kontroly. Stejný právní názor je obsažen i v odborné literatuře. Stěžovatelka nesouhlasí ani s aplikací závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 213/2016 - 32, na posuzovaný případ. Pokud by byl závěr plynoucí z tohoto rozsudku akceptován, pak se zákonný příkaz k vyřízení žádosti o prošetření před ukončením daňové kontroly stává zcela bezpředmětným (daňový subjekt by totiž mohl vždy uplatnit procesní námitky vznesené v žádosti o prošetření až v odvolání). V rozporu s tímto rozsudkem je například rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 9. 2017, č. j. 30 Af 39/2015 - 161, dle kterého musí správce daně, ve smyslu § 261 odst. 4 daňového řádu, rozhodnout o stížnostech před ukončením daňové kontroly dle § 88 odst. 4 daňového řádu. Dle stěžovatelky se § 261 odst. 4 daňového řádu použije i při vyřízení žádosti o prošetření vyřízení stížnosti. I tato žádost tedy musí být vyřízena do ukončení daňové kontroly.

[15] Nelze navíc ztrácet ze zřetele, že k ukončení daňové kontroly využil správce daně postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu s poukazem na to, že se stěžovatelka vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole. Nicméně v podání stížnosti na postup správce daně a žádosti o prošetření vyřízení stížnosti, nelze spatřovat vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, to navíc v situaci, kdy byl vždy správce daně informován o podání stížnosti či žádosti o prošetření a těmito podáními a poukazem na aplikaci § 261 daňového řádu byla stěžovatelka vždy řádně omlouvána. Pokud byla stěžovatelka řádně omlouvána, nemohla se *vyhýbat* projednání zprávy o daňové kontrole. Termín „*vyhýbá*“ je nutné vykládat tak, že k řádně oznámenému termínu projednání zprávy o daňové kontrole se daňový subjekt nedostaví, a to bez náležitého a oprávněného důvodu. V posuzovaném případě se stěžovatelka vždy řádně a ze zákonného důvodu omluvila.

[16] Stěžovatelka konečně namítá, že v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 68/2017-36, není dostatečně zohledněna a vypořádána povaha lhůt podle daňového řádu. Podle názoru stěžovatelky zná daňový řád pouze lhůty zákonné a lhůty správcovské. Jestliže je určen termín projednání zprávy o daňové kontrole, pak doba od oznámení termínu do jeho konání je lhůtou správcovskou (nejedná se o lhůtu určenou zákonem) a musí se na ni aplikovat § 36 daňového řádu. S ohledem na okolnosti posuzované věci tedy správce daně nemohl aplikovat § 88 odst. 5 daňového řádu.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že žádný z dodavatelů stěžovatelky nemohl dotčené práce provést v důsledku nedostatku strojního vybavení a zaměstnanců. Z charakteru práce, která probíhala pravidelně po dobu 10 měsíců, by měla být stěžovatelka schopna určit konkrétní subjekt (nebo alespoň stroje či fyzické osoby), který tyto práce vykonával. Tak tomu však v posuzovaném případě nebylo. S ohledem na to bylo opodstatněné konstatování krajského soudu, že subjektem, který byl dotčené práce schopen vykonat, byla právě stěžovatelka. Za správné považuje žalovaný rovněž hodnocení veškerých namítaných důkazů. Na jejich základě vskutku nelze mít za prokázané, že předmětné práce byly vykonány tak, jak je stěžovatelkou deklarováno,

pokračování

tudíž uplatněné nároky na odpočet daně nelze uznat pro nedodržení podmínek dle § 72 zákona o DPH. Dle žalovaného stěžovatelka předloženými důkazními prostředky neprokázala, že předmětné práce na skládce byly provedeny společností TRH, a to v deklarovaném rozsahu, ceně a čase. Předložené důkazní prostředky nejsou ve shodě se zjištěními, která vyšla v daňovém řízení najevo. Správce daně po stěžovatelce požadoval prokázat pouze kým, kdy a v jakém rozsahu byly vyfakturované práce provedeny. To však stěžovatelka neprokázala. Naopak, správce daně prokázal pochybnosti o provedení prací v rozsahu, čase a ceně, která byla uplatněna. Žádný ze subjektů, který měl práce provést, toho nebyl schopen, neboť neměl odpovídající technické zázemí ani zaměstnance. Pokud jde o nesprávné ukončení daňové kontroly, krajský soud tuto námitku vypořádal zcela vyčerpávajícím způsobem.

[18] Stěžovatelka se v replice opět vymezila proti skutkovým závěrům daňových orgánů. Nově odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, a ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017 - 66, ve kterých se řešil mj. rozsah důkazního břemene daňových subjektů. Dle stěžovatelky z těchto judikátů pro posuzovanou věc vyplývá, že rozhodující jsou skutečnosti existující mezi ní a společností TRH, *a nejsou rozhodné skutečnosti subdodavatelů*. Deklarované práce byly provedeny společností TRH. Svědci si po čtyřech letech nemůžou všechny okolnosti pamatovat; provoz skládky stěžovatelky není provozem jaderné elektrárny. Dodavatelé stěžovatelky nemusí splňovat požadavky nad rámec provozního řádu skládky. Stěžovatelka nemá povinnost ani možnost evidovat konkrétní osoby, které provádí subdodavatelké práce. Charakter provedených prací je jednoduchý. Není tedy přílehlavá argumentace k přísnosti regulace provozu skládky. Pokud jde o projednání zprávy o daňové kontrole, omluvy stěžovatelky byly vždy řádné a náležité.

[19] Žalovaný v duplice zdůraznil, že ani daňové orgány, ani krajský soud nekladly stěžovatelce k tíži, že nedoložila informace o subdodavatelích společnosti TRH. Skutečnost, že se daňové orgány v posuzované věci nedopustily žádného excesu, ostatně potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 - 48, kterým byla zamítnuta kasační stížnost stěžovatelky, jež se meritorně týkala doměřené daně z příjmů právnických osob stěžovatelky za zdaňovací období roku 2010. Pokud jde o rozsudky, na které hojně odkazuje stěžovatelka, ty nejsou na posuzovanou věc přílehlavé.

[20] Stěžovatelka v triplice opět zdůraznila, že žalovaný považoval za zásadní skutečnost, že v průběhu daňového řízení nebyl zjištěn konkrétní konečný dodavatel prací. Daňové orgány tedy požadovaly prokázání skutečností mimo sféru vlivu stěžovatelky. Ve zbytku fakticky jen opakovala dřívější argumentaci. Rozsudek č. j. 4 Afs 1/2018 - 48, stěžovatelka považuje za chybný, souhlasí však s tím, že v posuzovaném případě nebylo daňovými orgány zpochybňováno faktické provedení dotčených prací. Konečně, stěžovatelka nově předložila celkem čtyři znalecké posudky, které vznikly až po podání žaloby ke krajskému soudu, a které mají prokazovat její verzi skutečností.

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami týkajícími se oprávněnosti stěžovatelkou uplatněného nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet daně upravuje § 73 zákona o DPH co do formálních podmínek, ustanovení § 72 téhož zákona pak vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Mezi hmotněprávní podmínky se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění reálně uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat také jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76; všechny rozsudky tohoto soudu jsou dostupné na: www.nssoud.cz). Od něho se pak odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Již samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).

[24] Pokud se jedná o hmotněprávní podmínku týkající se dodavatele zdanitelného plnění, její výklad nebyl judikaturou Nejvyššího správního soudu řešen jednotně. Řešení přinesl až rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, vydaný v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU, C-154/20, oba ve věci *Kemwater ProChemie*. Rozšířený senát v odst. 21 rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208 uzavřel, že „Soudní dvůr EU [...] potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně“. Kasační soud připomíná, že řízení v nyní posuzované věci usnesením ze dne 7. 7. 2020, č. j. 3 Afs 2/2018 - 80, přerušil právě s ohledem na řízení probíhající před rozšířeným senátem ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017. Po vydání citovaného rozsudku rozhodl usnesením ze dne 8. 6. 2023, č. j. 3 Afs 2/2018 - 84, tak, že v řízení se pokračuje.

[25] Rovněž platí, že v daňovém řízení nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Činí tak primárně svým účetnictvím a v něm obsaženými daňovými doklady. Prokáže-li správce daně, že existují důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], je povinností daňového subjektu doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost daňových dokladů vztahujících se ke spornému plnění, popřípadě prokázat tvrzení jinými důkazními prostředky, které nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové doklady (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83). Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí,

pokračování

respektive co tvrdit měl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS).

[26] Nejvyšší správní soud z obsahu správního spisu zjistil, že stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH za období leden až prosinec 2010 na základě daňových dokladů vystavených jejím dodavatelem – společností TRH. Jako předmět fakturace jsou na daňových dokladech uvedeny výkony – tvarování figury tělesa skládky, nakládání s průsakovými vodami, či sanace sesuvu svahu skládky. Přílohou faktur byly zjišťovací protokoly, kde byly dále rozepsány prováděné práce (rozprostření odpadů, návoz a hutnění odpadů atd.). K daňovým dokladům byla doložena smlouva o dílo ze dne 4. 1. 2010, uzavřená mezi společností TRH a stěžovatelkou. Jelikož stěžovatelka ve výroční zprávě za rok 2010 konstatovala, že má potřebné strojní kapacity k provádění prací spojených s ukládáním odpadu, vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda se dotčená plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Vyzval proto stěžovatelku k prokázání uskutečnění těchto plnění společností TRH.

[27] Jelikož důkazy předložené stěžovatelkou pochybnosti uvedené v této výzvě neodstranily, správce daně vlastní vyhledávací činností zjistil, že dotčené práce neprovedla fakturami deklarovaná společnost TRH, ale že fakturované práce měly být prováděny subdodavatelským řetězcem, kde si zúčastněné obchodní společnosti provedení těchto prací vzájemně přefakturovaly. Práce neprovedl ani subdodavatel společnosti TRH, tj. společnost ACTIV PARTNER s. r. o., ani její subdodavatel, tj. společnost FILDING GROUP s. r. o. Jednatel společnosti FILDING GROUP s. r. o. uvedl, že předmětné práce provedla subdodavatelsky společnost MERIDIANBAU s. r. o. Tato společnost však v roce 2010 neměla žádné zaměstnance, v přiznání k dani z příjmů za rok 2010 vykázala nulové příjmy, a nadto vystupovala v obchodních vztazích pod obchodní firmou NEDÁM, PRODÁM s. r. o., kterou však jednatel společnosti FILDING GROUP s. r. o., neznal.

[28] Správce daně se stěžovatelkou projednal zjištěné skutečnosti dne 18. 7. 2013, na což stěžovatelka reagovala předložením dalších důkazních prostředků a návrhů na výsledky svědků. Správcem daně provedené výslechy svědků však jeho pochybnosti pouze umocnily. Ve zprávě o daňové kontrole shrnul, že v průběhu daňového řízení nebylo věrohodně zjištěno a prokázáno, kdo konkrétně byl konečným dodavatelem prací fakturovaných stěžovatelce společností TRH. Dle zjištění správce daně jednotliví subdodavatelé neměli k provedení prací potřebnou strojní mechanizaci ani zaměstnance, a rovněž u nich absentovaly zkušenosti v oboru ukládání odpadů na skládkách. Společnosti subdodavatelů následně změnily název, sídlo, jednatele a neměly k dispozici své účetnictví. Za zásadní označil správce daně skutečnost, že nebyl prokázán ani zjištěn konkrétní konečný dodavatel deklarovaných prací. Ten nebyl zjištěn ani provedenými výslechy svědků v rámci řetězce subdodavatelů, neboť jednatel společnosti FILDING GROUP s. r. o., nebyl schopen s jistotou určit svého dodavatele, ačkoli mu měl za provedené služby hradit v hotovosti milionové částky.

[29] Správce daně dále uvedl, že v důkazním řízení byly zjištěny nestandardní postupy v rámci subdodavatelského řetězce, jako například nepředávání informací o provádění konkrétních prací na skládce, absence kontroly těchto prací a způsob vypracování zjišťovacích protokolů o těchto pracích, vystavování faktur a jejich úhrada. Podle správce

daně odporuje běžným obchodním zvyklostem, aby smlouva o dílo neobsahovala konkrétní cenu díla, nebylo jednoznačně stanoveno, kdy a jaké konkrétní práce mají být prováděny, zhotovitel prováděl práce etapově každý měsíc podle podmínek na stanovišti, a potřebu prací si vyhodnocoval sám. Oprávněnost prací potom stěžovatelka vyhodnocovala dodatečně na základě (následně ztracených, a tedy v daňovém řízení nepředložených) „*lísteků*“ od neidentifikovaných (neznámých) pracovníků konečného zhotovitele, přičemž „*odborným odhadem*“ porovnávala soupis prací se stavem na skládce. Na základě toho stěžovatelka zpracovala zjišťovací protokol, který sloužil jako podklad k fakturaci v dodavatelském řetězci, přičemž všechny faktury byly vystaveny ve stejný den.

[30] Z výše uvedeného shrnutí vyplývá, že správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že deklarovaný dodavatel dotčených prací (společnost TRH) práce fakticky neprovedl, jelikož tyto měly být provedeny subdodatelsky. To ostatně stěžovatelka nijak nezpochybňuje. Práce však podle zjištění správce daně neprovedl ani žádný ze subdodavatelů ve zjištěném dodavatelském řetězci. Správce daně také identifikoval konkrétní skutečnosti, vyvolávající pochybnosti o skutečném rozsahu provedených prací. Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně tímto prokázal skutečnosti, které ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpochybnilo věrohodnost tvrzení stěžovatelky, a vedly k opětovnému přenesení důkazního břemene na ní.

[31] Stěžovatelka v kasační stížnosti v první řadě namítá, že krajský soud učinil překvapivý závěr, dle kterého si stěžovatelka práce provedla sama, a že neprovedl jako důkaz posudky, které tuto možnost vyvracejí.

[32] Nejvyšší správní soud dává stěžovatelce za pravdu, že daňové orgány při posouzení věci opravdu nevycházely ze závěru, že stěžovatelka provedla dotčené práce sama. Pouze neprokázala, že *fakturované služby byly provedeny společností uvedenou na faktuře v rozsahu, ceně a čase tam uvedeném*. Závěr krajského soudu, že jediný, kdo byl schopen deklarované práce provést, byla stěžovatelka, tedy opravdu není zcela na místě. Z napadeného rozsudku je však zřejmé, že krajský soud považoval za důvod neuznání uplatněného odpočtu DPH skutečnost, že k plnění nedošlo deklarovaným způsobem, a nikoliv přímo variantu, že stěžovatelka provedla dotčené práce sama. Tuto úvahu zjevně vyslovil pouze *obiter dictum* poté, co se ztotožnil se závěry daňových orgánů, že sice nějaké práce na úpravě skládky provedeny byly (tedy logicky je někdo musel provést), nicméně ze stěžovatelkou předložených důkazních prostředků není možné zjistit nejen jejich skutečného dodavatele (společnost TRH ani deklarovaní subdodavatelé pro to nedisponovali potřebnými lidskými ani technickými prostředky a nebylo zjištěno, že by s takto specifickým druhem prací měli jakékoli zkušenosti), ale nešlo určit ani skutečný rozsah deklarovaných prací. Za této situace se možnost, že práce provedla sama stěžovatelka, sice logicky nabízí, nelze jí však považovat za prokázanou. Podstatné ovšem je, že se jedná pouze o dílčí úvahu krajského soudu, nepředstavující *ratio decidendi* krajského soudu a její nepodloženost proto nevede k závěru o nezákonnosti napadeného rozsudku.

[33] V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani případné prokázání toho, že stěžovatelka skutečně nemohla veškeré dotčené práce realizovat vlastní technikou, by nevedlo k zodpovězení otázky, jakým způsobem k realizaci prací došlo. Námitky stěžovatelky směřující k tomu, že dotčené práce nemohla provést sama, proto nejsou

pokračování

pro posouzení věci rozhodující, jelikož pro uznání odpočtu DPH podle § 72 zákona o DPH je podstatné zodpovědět otázku, jakým způsobem byla plnění realizována. Pokud se tedy krajský soud v napadeném rozsudku nezabýval znaleckým posudkem Ing. R. P. a technickou zprávou Ing. M. K., nejedná se o skutečnost zakládající nepřezkoumatelnost rozsudku, jelikož z těchto důkazů nijak nevyplývá, za jakých okolností měly být práce provedeny (pouze směřují k závěru, že nemohly být provedeny stěžovatelkou). Nejvyšší správní soud nadto dodává, že daňové orgány sice nevycházejí ze závěru, že stěžovatelka provedla dotčené práce sama, současně však tuto variantu ani zcela nevyloučily. Ostatně i z posudku Ing. P., který stěžovatelka cituje v kasační stížnosti, se podává, že „*kromě strojů ve vlastnictví provozovatele, musely být objektivně využity i jiné*“. Varianta, že si stěžovatelka alespoň část deklarovaných prací mohla provést sama, tedy není rozhodně nemyslitelná; v konečném důsledku na tom však nezáleží. V posuzované věci je totiž podstatné, že není zřejmé, kdo, kdy a v jakém rozsahu dotčené práce provedl. S ohledem na zjištěné skutkové okolnosti mohl práce objektivně provést i kdokoli mimo zjištěný řetězec společností (mohlo se jednat i o více subjektů, neboť zjevně nešlo o práce nedělitelné), a to jak v jiném rozsahu, tak za jinou, než na faktuře uvedenou cenu.

[34] Nedošlo rovněž k porušení právní úpravy nesení důkazního břemene. Správce daně dostatečně zpochybnil, že deklarované práce byly provedeny společností TRH či některým dalším dodavatelem ve zjištěném dodavatelském řetězci. Stěžovatelka, na kterou tím opět přešlo důkazní břemeno, však v návaznosti na to nebyla schopna identifikovat žádný konkrétní subjekt, který měl práce provést, ani objasnit okolnosti jejich provedení, či alespoň například identifikovat stroje, kterými měly být práce provedeny (čímž by se otevírala možnost identifikovat poskytovatele prací). Nebylo po ní požadováno, aby prokázala skutečnosti mimo svoji dispozici, jako například který subjekt byl dodavatelem společnosti TRH; ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud ve skutkové fakticky totožném rozsudku č. j. 4 Afs 1/2018 - 48, přičemž Ústavní soud usnesením ze dne 30. 10. 2018. sp. zn. IV. ÚS 2269/18, ústavní stížnost proti tomuto rozsudku odmítl jako zjevně neopodstatněnou. Pro úplnost je třeba dodat, že judikatura, na kterou stěžovatelka v kasační stížnosti hojně odkazuje, není na posuzovanou věc přílehlavá. Rozsudek č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, se jednak týká daně z příjmů, jednak se zabývá rozsahem důkazního břemene na základě v posuzované věci neaplikovaného zákona (o správě daní a poplatků), a konečně z něj vyplývá, že se správce daně má zabývat důvodností tvrzení daňového subjektu, podle kterého práce byly provedeny subdodavately. V nyní posuzované věci se touto možností správce daně zevrubně zabýval; dospěl k závěru, že nikdo ze subdodavatského řetězce nemohl práce provést, přičemž se nepodařilo zjistit ani žádnou jinou osobu, která by práce prováděla mimo zjištěný řetězec. Obdobné platí i pro závěry rozsudku č. j. 5 Afs 129/2006 - 142. V rozsudku č. j. 9 Afs 81/2007 - 60, daňový subjekt prokazoval přijetí zdanitelného plnění (zboží, nikoliv služeb) několika důkazními prostředky, které nebyly oproti nyní projednávané věci správcem daně zpochybněny, avšak správce daně je posoudil jako nedostatečné; Nejvyšší správní soud však následně dospěl k závěru, že předložené důkazy k prokázání uskutečněného plnění postačovaly. V rozsudku č. j. 1 Afs 328/2017 - 66, správce daně oproti nyní posuzované věci neměl pochybnosti, že zdanitelné plnění bylo v deklarovaném rozsahu uskutečněno, chybně však hodnotil důkazy, které měly prokázat spolupráci mezi daňovým subjektem a jeho dodavatelem, respektive mezi dodavatelem a subdodavatelem. V nyní posuzované věci však byl relevantně

zpochybněn již samotný rozsah deklarovaného plnění. Ani tato judikatura tedy není na posuzovanou věc přílehlavá.

[35] Stěžovatelka dále namítala, že jí nelze klást k tíži, že v provozním deníku neevidovala údaje o cizích dodavatelích, jelikož jí to provozní řád neukládal. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že povinností vyplývající z provozního řádu skládky je i zavedení a řádné vedení jejího provozního deníku. Minimální požadavky na obsah provozního deníku skládky jsou vymezeny v bodu 10 písm. a) přílohy č. 1 vyhlášky č. 383/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady. Zde je provozovatelům stanoven minimální výčet skutečností, které se musí denně zaznamenávat do provozního deníku. Mezi povinně zapisované skutečnosti se řadí i „*údaje charakteristické pro provoz zařízení*“, u čehož vyhláška stanoví příklady – jména obsluhy zařízení či vybrané údaje o sledování provozu zařízení. Ačkoli vyhláška v tomto demonstrativním výčtu skutečností výslovně nestanoví povinnost zaznamenávat externí dodavatele či jejich pracovníky vykonávající činnost na zařízení, neznamená to, že by profesionální provozovatel zařízení neměl takový údaj do provozního deníku uvádět; naopak, takový údaj lze nepochybně pod pojem „*údaj charakteristický pro provoz zařízení*“ podřadit. Tomu ostatně odpovídá i praxe, kdy se v provozních denících standardně zaznamenávají *jiné činnosti na skládce, prováděné dodavateli či smluvními firmami*, což lze jednoduše ověřit nahlédnutím na internetové stránky různých provozovatelů skládek. Skladování odpadu je totiž činností, na níž jsou kladeny vysoké požadavky z důvodu veřejného zájmu na ochraně životního prostředí, či zájmu na bezpečnosti a ochraně zdraví veřejnosti, a proto je logické, že je přísně regulována právními předpisy (srov. např. § 21 zákona o odpadech). Externí osobě by proto neměl být umožněn vstup na skládku odpadů, aniž by bylo zaznamenáno její jméno či název. Ostatně, i kdyby stěžovatelka jména (názvy) externích dodavatelů, kteří měli práce na skládce provádět, nebyla povinna evidovat, bylo v jejím zájmu činit tak dobrovolně (se zřetelem na její povinnost plynoucí z § 92 odst. 3 daňového řádu), neboť tímto způsobem by předešla situaci důkazní nouze, kdy nebyla schopna okolnosti provedení deklarovaných prací objasnit jiným způsobem.

[36] K hodnocení svědeckých výpovědí zaměstnanců stěžovatelky (respektive jednatele společnosti TRH) Nejvyšší správní soud konstatuje, že tyto výpovědi nijak neosvětlují skutečnosti zpochybněné správcem daně ohledně konkrétního dodavatele a skutečného rozsahu deklarovaných plnění. I přihlédnutí ke skutečnostem, které podle stěžovatelky z výpovědí vyplývají, by proto na posouzení věci nemohlo nic změnit. Hodnocení těchto výpovědí provedené krajským soudem a daňovými orgány považuje Nejvyšší správní soud za správné, přičemž je třeba poznamenat, že stěžovatelka je v kasační stížnosti interpretuje poněkud účelově. Například u výpovědi J. K. složitě vysvětluje a domýšlí důvody, z jakých si svědek pamatuje jiné, méně významné externí dodavatele stěžovatelky (na rozdíl od společnosti TRH, která měla vykonávat práce po celý rok 2010 prostřednictvím nepřehlédnutelné těžké mechanizace), přičemž však již opomíná zmínit, že tento svědek v předmětné době dohlížel jako vedoucí provozu mj. právě na práci cizích dodavatelů a měl o provádění prací společností TRH činit zápisy do provozního deníku stěžovatelky. Přesto si na tuto společnost, její stroje, subdodavatele či zaměstnance nebyl schopen vzpomenout, ačkoliv u ostatních externích dodavatelů si byl schopen (kromě obchodních firem) vybavit i jméno alespoň jednoho konkrétního zaměstnance. Nejvyšší správní soud uzavírá, že žádné pochybení v hodnocení důkazů či zjištěném skutkovém stavu neshledal, a se zjištěnými pochybnostmi daňových orgánů se zcela ztotožňuje. Stěžovatelce se přijetí zdanitelných

pokračování

plnění od společnosti TRH nepodařilo hodnověrným způsobem prokázat, a proto nebyla u těchto plnění oprávněna nárokovat odpočet DPH.

[37] Pro úplnost lze konstatovat, že tvrzení, dle kterého stěžovatelka za provedené práce uhradila odsouhlasenou cenu společnosti TRH, která taktéž uhradila cenu svému dodavateli, přičemž stěžovatelka i společnost TRH splnily v souvislosti s těmito platbami své daňové povinnosti, stěžovatelka poprvé vznesla až v kasační stížnosti. Toto tvrzení nemá svůj předobraz v žalobě, ačkoli v ní uplatněno být mohlo. Představuje tedy nepřipustnou námitku podle § 104 odst. 4 s. ř. s., a proto se jím kasační soud nezabýval.

[38] Je rovněž třeba zopakovat a zdůraznit, že v posuzované věci není doměření DPH založeno toliko na tom, že by stěžovatelka neprokázala přijetí plnění od deklarovaného dodavatele – společnosti TRH, ale také na tom, že neprokázala, že dotčené práce byly provedeny v deklarovaném rozsahu, ceně a čase. Za těchto okolností se shora citované závěry judikatury *Kemwater ProChemie* neuplatní. V rozsudku ze dne 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020-63, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*napadený rozsudek krajského soudu ani rozhodnutí žalovaného se [...] neopírají pouze o závěr, že nebyl prokázán konkrétní dodavatel, ale také o druhý samostatný důvod spočívající v neprokázání rozsahu plnění. Ten sám o sobě stačí k neuznání nároku stěžovatelky. Rozsudek krajského soudu ani rozhodnutí žalovaného tak nelze označit za nezákonná a není důvod je rušit. Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl, že nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci.*“ Citované závěry plně dopadají i na nyní posuzovaný spor.

[39] Nejvyšší správní soud konečně dodává, že se nezabýval důkazními prostředky předloženými stěžovatelkou v jejím vyjádření ze dne 24. 5. 2018 (posudkem RNDr. R. V. ze dne 21. 5. 2017, vyjádřením společnosti KPMG Česká republika Audit, s. r. o., ze dne 3. 5. 2017, znaleckým posudkem Mgr. T. O. č. 08/2017/TO, ze dne 24. 8. 2017, a znaleckým posudkem č. 63/2017, zpracovaným společností Kwita, Pawlita & Partneri, s. r. o., ze dne 30. 11. 2017), neboť se jedná o skutkové novoty, které stěžovatelce nic nebránilo uplatnit již v řízení před krajským soudem; k těmto skutečnostem se v řízení o kasační stížnosti nepřihlíží (§ 109 odst. 5 s. ř. s.).

[40] Stěžovatelka dále vznesla námitky proti vyhodnocení jí rozporovaného způsobu ukončení daňové kontroly. V posuzovaném případě správce daně stěžovatelce oznámil, že k projednání zprávy o daňové kontrole dojde dne 3. 2. 2015 v 11:00 hod. Stěžovatelka podáním ze dne 26. 1. 2015 požádala správce daně o prodloužení lhůty a stanovení nového termínu jednání s odkazem na § 36 daňového řádu s odůvodněním, že na přípravu k projednání zprávy nemá dostatek času a její právní zástupce je pracovně vytížen. Dne 30. 1. 2015 byla stěžovatelka opět předvolána k projednání zprávy o daňové kontrole na 3. 2. 2015 v 11:00 hod, přičemž správce daně uvedl, že žádost stěžovatelky není v materiálním smyslu žádostí o prodloužení lhůty podle § 36 daňového řádu a pro odklad projednání zprávy nejsou důvody.

[41] Dne 2. 2. 2015 doručila stěžovatelka správci daně písemnost označenou jako „*Stížnost na postup správce daně při daňové kontrole*“ a „*Omluva z určeného termínu projednání zprávy*“

o daňové kontrole z důvodu podání stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole“. V tomto podání uvedla, že podává stížnost proti postupu správce daně, který svým předvoláním ze dne 30. 1. 2015 nevyhověl její oprávněné žádosti o nový termín projednání zprávy o daňové kontrole, nevyhověl jejím obsáhlým důkazním návrhům, kterými reagovala na výsledky kontrolního zjištění, a také nedodržel lhůtu osmi dnů podle § 32 daňového řádu při určení termínu projednání zprávy o daňové kontrole. Dále uvedla, že k projednání zprávy se nedostaví, jelikož nejprve musí být podle § 261 odst. 4 daňového řádu vyřízena její stížnost. K jednání dne 3. 2. 2015 se stěžovatelka nedostavila.

[42] Dne 4. 2. 2015 správce daně doručil stěžovateli předvolání k projednání zprávy o daňové kontrole na 13. 2. 2015 v 11:00 hod. V odůvodnění uvedl, že podání ze dne 2. 2. 2015 je na místě vyhodnotit jako omluvu z termínu projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž konstatoval, že neexistovala žádná zákonná překážka, která by mu bránila stěžovatelku na stanovený termín projednání zprávy o daňové kontrole předvolat a vytýkaný postup správce daně není způsobilý být omluvou z neúčasti na jednání. Reagoval také na důvody stížnosti uváděné stěžovatelkou.

[43] Stěžovatelka dne 12. 2. 2015 doručila správci daně omluvu z projednání daňové kontroly, ve které opět uvedla, že k projednání zprávy se nedostaví, jelikož nejprve musí být vyřízena její stížnost. Z obsahového hlediska je podle ní třeba hodnotit předvolání ze dne 4. 2. 2015 jako vyřízení stížnosti ze dne 2. 2. 2015, proti kterému podala žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti k žalovanému.

[44] Správce daně dne 16. 2. 2015 doručil stěžovateli zprávu o daňové kontrole postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Zde uvedl, že stěžovatelka se v nařízené termíny k projednání zprávy o daňové kontrole bezdůvodně nedostavila, a proto přistoupil k postupu podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Skutečnost, že se v předvolání ze dne 4. 2. 2015 zabýval argumenty stěžovatelky uvedenými v podání, označeném jako *stížnost* (které však hodnotí jako omluvu z projednání zprávy), neznamená, že se jedná o vyřízení stížnosti. Nebyla-li zde stížnost, nelze podat ani žádost o prošetření způsobu jejího vyřízení.

[45] Žalovaný vydal dne 9. 4. 2015 vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Zde dospěl k závěru, že přestože správce daně posoudil podání stěžovatelky ze dne 2. 2. 2015 nesprávně jako omluvu z určeného termínu projednání zprávy o daňové kontrole, na kterou reagoval vydáním nového předvolání, lze toto předvolání považovat s ohledem na jeho obsah za vyrozumění o vyřízení stížnosti. Žalovaný tak žádost o prošetření shledal důvodnou pouze v tom směru, že správce daně stížnost nesprávně vyhodnotil jako omluvu z projednání.

[46] Stěžovatelka v této souvislosti předně namítá, že ve vztahu k vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 4 daňového řádu nelze akceptovat závěry plynoucí z rozsudku č. j. 4 Afs 213/2016-32, jelikož jsou v rozporu s textem zákona.

[47] Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem stěžovatelky, že se v jejím případě nejedná o totožnou situaci, jaká byla řešena v rozsudku č. j. 4 Afs 213/2016 - 32, kdy stížnost směřovala proti skutkovým a právním závěrům učiněným při daňové kontrole, proti kterým je možné brojit primárně prostřednictvím odvolání. Pochybení při vyřízení

pokračování

žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti před ukončením daňové kontroly v posuzovaném případě nicméně nepředstavuje vadu řízení, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

[48] Předně je třeba přihlídnout k povaze institutu projednání zprávy o daňové kontrole. V rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 - 31, Nejvyšší správní soud shledal, že „[s]amotné projednání zprávy o daňové kontrole je [...] třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, čj. 6 Afs 105/2015 - 30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016-45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013 - 42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu.“

[49] Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží pouze k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně a v této fázi již nelze navrhopvat další důkazy a uvádět nové skutečnosti. Nemůže také dojít ke změně výsledků kontrolního zjištění. Dále je třeba přihlídnout k tomu, že správce daně stížnost stěžovatelky fakticky vyřídil v předvolání ze dne 4. 2. 2015, byť nesprávnou formou. V rámci vyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti přitom žalovaný neshledal ve vztahu k věcnému vyřízení stížnosti žádné vady. Stejnými námitkami se potom zabýval žalovaný také v rozhodnutí o odvolání, kde je rovněž neshledal důvodnými. Přestože tedy nebylo v posuzovaném případě postupováno v souladu s § 261 odst. 4 a odst. 6 daňového řádu, tato skutečnost nevedla k porušení práv stěžovatelky.

[50] Stěžovatelka dále namítala, že správce daně postupoval podle § 88 odst. 5 daňového řádu nedůvodně, jelikož v podání stížnosti na postup správce daně (respektive odmítnutí dostavit se k projednání zprávy o daňové kontrole do doby jejího vyřízení) nelze spatřovat *vyhýbání* se projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud byla stěžovatelka řádně omluvena, nemohla se projednání zprávy o daňové kontrole *vyhýbat*.

[51] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že snaze vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole nasvědčují obvykle skutečnosti jako opakované omluvy daňového subjektu či jeho zmocněnce, neustálé odkládání dojednání termínu ústního jednání ze strany

daňového subjektu, nevyužití lékařem povolených vycházek k návštěvě správce daně apod. (srov. rozsudek ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012 - 26). Na takové skutečnosti přitom nelze nahlížet izolovaně, ale je třeba je vnímat ve vzájemné souvislosti (srov. rozsudek ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 97/2013 - 34). V rozsudku ze dne 9. 3. 2016, č. j. 4 Afs 240/2016 - 71, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „[i] důvodné omluvy z jednání podložené objektivními skutečnostmi [...] mohou vést správce daně k legitimnímu závěru, že daňový subjekt se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Osoby zúčastněné na správě daní (tj. i daňové subjekty) mají podle § 6 odst. 2 daňového řádu povinnost poskytovat správci daně součinnost. To platí i v případě projednání zprávy o daňové kontrole, které není možné dlouhodobě oddalovat pouze z toho důvodu, že daňovému subjektu se datum nařízeného jednání zrovna 'nehodí'. Pokud se daňový subjekt nemůže z důležitých důvodů nařízeného jednání zúčastnit, jeho povinností je poskytnout správci daně součinnost např. při dohodnutí jiného termínu a svoji účast zajistit i za cenu využití substitučního zastoupení právního zástupce či při nepřítomnosti statutárního zástupce daňového subjektu.“

[52] Z výše uvedeného skutkového shrnutí vyplývá, že se stěžovatelka z jednání nařízeného na 3. 2. 2015 omluvila dne 26. 1. 2015, přičemž správce daně tuto omluvu neshledal důvodnou. Na jednání dne 3. 2. 2015 se stěžovatelka následně nedostavila s odkazem na podanou stížnost, kterou je třeba vyřídit před ukončením daňové kontroly. Stejně postupovala také v případě jednání nařízeného na 13. 2. 2015. Daňovému subjektu ovšem nepřísluší hodnotit zákonnost postupu správce daně a odmítat mu s odkazem na to součinnost. Případná nezákonnost jednání správce daně může být následně předmětem přezkumu v rámci dostupných opravných prostředků v daňovém řízení. Z uvedeného je tedy zřejmé, že se stěžovatelka k projednání zprávy o daňové kontrole opakovaně nedostavila, aniž by byla z účasti na jednání *řádně* omluvena.

[53] Zároveň nelze odhlédnout od toho, že postup stěžovatelky v posuzovaném případě zjevně představoval účelovou procesní taktiku, která měla oddálit ukončení daňové kontroly. Tomu nasvědčuje především fakt, že stěžovatelka v obou případech zaslala správci daně omluvu (spojenou v prvním případě se stížností, v druhém případě s žádostí o prošetření způsobu jejího vyřízení) až den před nařízeným jednáním. Lze tedy uzavřít, že podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu byly v posuzovaném případě splněny.

[54] Stěžovatelka konečně namítala, že žádala o nový termín projednání zprávy o daňové kontrole, a tím také o novou lhůtu, respektive její prodloužení podle § 36 odst. 3 daňového řádu. Jelikož správce daně o této žádosti nerozhodl, byl cestou zákonné fikce stanoven nový termín na 2. 3. 2015.

[55] Jak správně v napadeném rozsudku konstatoval krajský soud, touto otázkou se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 68/2017 - 36, a stěžovatelka v kasační stížnosti neuvádí žádné konkrétní námitky, které by závěry uvedené v tomto rozsudku vyvracely. Nejvyšší správní soud se proto ve vztahu k této námitce plně ztotožňuje s posouzením provedeným krajským soudem a odkazuje na relevantní část odůvodnění shrnutou též v odst. [4] tohoto rozsudku.

pokračování

[56] S ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* rozsudkem zamítl.

[57] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 29. června 2023

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu