



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **CENTRIVIT, spol. s r. o.**, se sídlem Kačírkova 986/11, Praha 5, zastoupená Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Opletalova 600/6, Brno (dříve sídlem Zahradnická 223/6, Brno), proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 1. 2021, čj. 220/21/5300-21443-702551, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2023, čj. 5 Af 4/2021-79,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2023, čj. 5 Af 4/2021-79, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“; pozn NSS: pro účely tohoto rozsudku bude jako správce daně označován také Finanční úřad pro Liberecký kraj, který v tomto daňovém řízení provedl několik úkonů) vydal rozhodnutí z 11. 2. 2020, jímž žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2016, a to ve výši 216 129 Kč a k tomu penále ve výši 43 225 Kč. Žalobkyně si totiž nárokovala odpočet DPH za činnosti související s čističkami odpadních vod (dále jen „ČOV“), které pro ni měla vykonat společnost KERIMA, s. r. o. (dále jen „KERIMA“). Sama žalobkyně byla dodavatelem společnosti Česká voda – Czech Water, a. s. (dále jen „ČV-VW“), která byla dodavatelem společnosti Severočeské vodovody a kanalizace, a. s. (dále jen „SČVK“). Ta tyto ČOV provozovala. Správce daně tento nárok žalobkyně neuznal, neboť shledal, že žalobkyně nesplnila podmínky podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Žalobkyně totiž dle správce daně neprokázala, že by

tvrzené služby, které jsou uvedeny na poskytnutých daňových dokladech, učinila právě společnost KERIMA, ačkoliv je na těchto dokladech uvedena.

[2] Proti tomuto rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím a rozhodnutí správce daně potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Městský soud v Praze zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem.

[3] Městský soud úvodem shledal, že nedošlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně (prekluzi). Žalobkyně odvíjí počátek běhu lhůty pro stanovení daně od výzvy správce daně z 4. 11. 2016. Dle žalobkyně byla tato výzva natolik konkrétní a obsáhlá, že ji považuje za skryté zahájení daňové kontroly. Dle městského soudu ovšem nejde o výzvu podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (výzva k odstranění pochybností o daňovém tvrzení), ale o výzvu podle § 93 daňového řádu (výzva k poskytnutí důkazních prostředků) vydanou pro potřeby daňového řízení vedeného s jiným daňovým subjektem, a sice se společností INECO, s. r. o. (dále jen „INECO“). Nešlo tedy o výzvu spojenou s nynějším řízením. Městský soud má za to, že daňová kontrola s žalobkyní byla zahájena na ústním jednání dne 2. 3. 2017, kde byl vymezen předmět a rozsah této kontroly. Prekluzivní lhůta tedy uplynula 2. 3. 2020, přičemž dodatečný platební výměr byl vydán 11. 2. 2020 a žalobkyni byl doručen 12. 2. 2020.

[4] Městský soud dále konstatoval, že správce daně oprávněně pojal pochybnosti o daňovém tvrzení žalobkyně. Správce daně vysvětlil, že společnost KERIMA nemá údržbu ČOV zapsanou v obchodním rejstříku a neprezentuje ji ani na svých internetových stránkách. Správce daně také zjistil, že dodavatelem společnosti KERIMA měla být společnost Bramax Česká republika, s. r. o. (dále jen „Bramax“). Obě společnosti KERIMA i Bramax přestaly být pro správce daně kontaktní, neplnily si své daňové povinnosti, byly personálně propojené a probíhaly mezi nimi nestandardní finanční operace. Předávací protokoly či pracovní výkazy nebyly opatřeny podpisem, otiskem razítka či datem vydání. Předávací protokoly vyvolaly pochybnosti o tom, zda lze vykonané činnosti podřadit pod verifikaci.

[5] Městský soud se dále zaměřil na zjištění skutkového stavu a následné hodnocení důkazů provedené daňovými orgány. Městský soud nejprve zrekapituloval příslušnou judikaturu a vysvětlil, jak v daňovém řízení funguje přechod důkazního břemene mezi daňovým orgánem a daňovým subjektem. Dle městského soudu správce daně správně přistoupil k vydání dvou výzev k prokázání sporných skutečností. Městský soud v podrobnostech odkázal na rozhodnutí žalovaného.

[6] Provoz všech dotčených ČOV zajišťuje společnost SČVK. Správce daně provedl místní šetření v ČOV v Liberci, díky kterému zjistil a popsal, jak funguje vstup osob do těchto ČOV či jakým způsobem se řeší údržba jejich zařízení. Městský soud shledal, že místní šetření pouze na jedné z těchto ČOV bylo dostatečné, neboť vzhledem ke stejnému provozovateli všech dotčených ČOV je zjevné, že také organizace práce bude na těchto ČOV stejná. Žalobkyně navíc nijak nevysvětlila, zda a případně jak odlišně fungují tyto postupy na některé z dotčených ČOV.

[7] Správce daně zjistil, že zaměstnanci žalobkyně vykonávají v ČOV údržbu, kdy o provedení jednotlivých oprav sepíší protokol. Své vstupy do ČOV nezapisují. Společnost

pokračování

SČVK vede o těchto činnostech výkazy práce. Z protokolu z 13. 10. 2016 a z výkazů práce vyplývá, že tyto listiny podepsali a tyto práce provedli zaměstnanci žalobkyně, nikoliv zaměstnanci společnosti KERIMA. Příslušné faktury jsou opatřeny razítkem žalobkyně. Obsah listin tedy odpovídá výsledkům místního šetření. Správce daně odkázal v tomto ohledu na odpověď žalobkyně z 25. 8. 2017 na výzvu správce daně, dle které služby na ČOV provádějí také zaměstnanci společnosti KERIMA, kteří zde vystupují *jako zaměstnanci žalobkyně* a nosí pracovní oděv s logem žalobkyně. Městský soud, stejně jako daňové orgány, považuje toto sdělení za neobvyklé. Žalobkyně v tomto ohledu doložila správci daně také protokoly z 29. 7. 2016, dle kterých měla společnost KERIMA provádět dané činnosti. Dle městského soudu však z těchto protokolů nevyplývá, že by tyto činnosti byly fakticky provedeny. Jde o pouhý seznam služeb, které společnost KERIMA měla předat žalobkyni.

[8] Žalobkyni se, dle městského soudu, nepodařilo prokázat, že by dotčené služby fakticky provedly i jiné společnosti než ona sama. Ve výkazech práce jsou přitom uvedeny také ty služby, o kterých žalobkyně tvrdila, že je sama nevykonala (tyto služby se tak netýkaly jen tvrzené údržby a opravy odstředivek, ale i čištění macerátu, inspekční prohlídky, vypouštění starého oleje, čištění nádrže atp.). Žalobkyně ani neobjasnila svá tvrzení ohledně dělby práce mezi ní a společnostmi KERIMA, resp. Bramax. Žalobkyně v odpovědi na výzvu správce daně popsala své služby a služby společnosti KERIMA stejným způsobem, přičemž šlo o široké rozpětí poskytovaných služeb, které lze podřadit pod služby uvedené jak ve výkazech práce, tak i v protokolech. Žalobkyně sice na ústním jednání uvedla, že tyto služby lze rozčlenit do 5 kategorií, přičemž žalobkyně si od společnosti KERIMA objednala pouze služby kategorie č. 5 a ostatní kategorie služeb prováděla sama, což daňové orgány údajně nepochopily. Žalobkyně však, dle městského soudu, neobjasnila, jaké konkrétní práce v těchto kategoriích mohla činit pouze ona a jaké mohla činit pouze společnost KERIMA. Žalobkyně se pokusila rozčlenit tyto práce tak, že ona sama vykonávala pouze práce okolo odstředivek a ostatní práce vykonávala společnost KERIMA. Toto tvrzení má ale městský soud za vyvrácené, a to na základě výkazů práce a svědeckých výpovědí pracovníků ČOV.

[9] To, že by dané služby fakticky vykonala společnost KERIMA, nevyplývá ani z žalobkyní předložených listin. Městský soud dodal, že příloženou smlouvu o dílo podepsala osoba, která nebyla oprávněná jednat jménem společnosti KERIMA. Jde-li o e-mailovou komunikaci žalobkyně se společností KERIMA, tak městský soud pokládá za nelogické, aby tato komunikace, která se týká způsobu budoucího provedení prací v ČOV, časově následovala již po provedení těchto prací.

[10] Městský soud nepřisvědčil ani námitce, že svědecká tvrzení prokazovala daňová tvrzení a nesouhlasil ani s tím, že by daňové orgány hodnotily tyto svědecké výpovědi tendenčně. Jde-li pana Š. (zástupce společnosti KERIMA), tak ten vypovídal jako svědek jak v řízení vedeném s žalobkyní, tak i v řízení vedeném se společností KERIMA. Tyto výpovědi přitom vykazují podstatné rozpory (obsah těchto výpovědí shrnul městský soud v bodě 44 svého rozsudku). Dle městského soudu tyto výpovědi prohlubují pochybnosti o zapojení společnosti KERIMA. Městský soud nesouhlasil ani s námitkou, že pan P. (mistr provozu na ČOV Liberec) nemohl vědět, zda pracovníci s oděvem s logem žalobkyně nejsou ve skutečnosti pracovníky společnosti KERIMA. Výpověď pana P. naopak, dle městského soudu, koresponduje s výpověďmi ostatních zaměstnanců společnosti SČVK (pana Š. a B.), dle kterých žalobkyně prováděla služby pro ČOV, spolupracovali se zaměstnanci žalobkyně a společnost KERIMA neznali. Žalovaný podrobně rozebral tyto výpovědi v bodech 52 až

54 svého rozhodnutí. Městský soud tak nesouhlasil s tím, že by žalovaný vedl dokazování jednostranně či nekompetentně. Městský soud proto uzavřel, že se žalobkyni nepodařilo rozptýlit pochybnosti daňových orgánů.

[11] Městský soud dále nesouhlasil s tím, že by postup daňových orgánů, které vydávaly svá rozhodnutí vždy před koncem lhůty pro stanovení daně, a tím si prodloužily tuto lhůtu o dalších 12 měsíců, byl účelový. Vzhledem k obecnosti této žalobní námitky tedy i městský soud jen obecně uvedl, že takový postup je v souladu s § 148 odst. 2 daňového řádu, a proto v této věci nevznikly žádné průtahy.

II. Obsah kasační stížnosti a další vyjádření účastníků

Kasační stížnost

[12] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Úvodem stěžovatelka zrekapitulovala skutkový stav a obsah své žaloby. Stěžovatelka v tomto ohledu upozorňuje, že městský soud zkrátil obsah žaloby pouze na otázku záměny činností a také záměny předávacích protokolů za výkazy práce. Vynechal však argumentaci o rozdělení těchto činností a odlišnosti výstupních podkladů, které se těchto rozdílných činností týkají. V bodě 17 žaloby přitom stěžovatelka tyto činnosti maximálně individualizovala, čímž vyloučila, že by servis a verifikace (bod [13] tohoto rozsudku) byly stejnými činnostmi. Městský soud však jen převzal závěry žalovaného a žalobu zamítl. S některými žalobními body se tedy městský soud nevypořádal. Věcné posouzení městského soudu je pak nesrozumitelné či vnitřně rozporné.

[13] Stěžovatelka dále popsala svoji historii a své odborné zaměření. Jde-li o činnosti na ČOV, tak ty lze dle stěžovatelky rozdělit do pěti kategorií: generální opravy, větší opravy, drobné opravy, servis a verifikace (pozn. NSS: první čtyři kategorie bude soud v tomto rozsudku dále označovat jen jako „servis“; soud tedy níže bude rozlišovat mezi servisem a verifikací). Stěžovatelka v daňovém řízení upozorňovala, že její služby pro společnost ČV-VW nebyly upraveny jen jednou smlouvou, ale vícero smlouvami. Servis byl upraven jinými smlouvami než verifikace. Rozdíl dále spočíval v tom, že zatímco servis byl zaznamenáván ve výkazech práce, tak verifikace byly zaznamenávány v předávacích protokolech. Obě tyto písemnosti jsou rozdílné vizuálně i obsahově a liší se také způsobem jejich předání. Zatímco pracovní výkazy dostávala společnost SČVK skrze společnost ČV-VW, tak předávací protokoly si nechávala stěžovatelka. Důvodem této rozdílnosti je to, že servis má svá specifika, zejména v otázce záruční doby, a ČV-VW požadovala výkazy práce. Pro verifikaci naopak, v souladu s uzavřenou smlouvou, postačoval předávací protokol.

[14] Verifikace spočívá v ověření funkčnosti technologických zařízení v ČOV. Jde o jednoduchou vizuální a zvukovou kontrolu. Až pro ty případy, kdy by verifikace odhalila nějakou závadu, byl připraven zaměstnanec stěžovatelky, který by po informování tuto závadu dále zhodnotil a případně by zorganizoval servis. Verifikace tedy byla jednoduchým úkonem, přičemž složitější úkony, tj. servis, prováděla stěžovatelka pouze s vlastními zaměstnanci. Nelze tak souhlasit se závěrem městského soudu, že stěžovatelka nedokázala tyto činnosti vysvětlit. Na soudním jednání byl přítomen také jednatel stěžovatelky, takže se městský soud mohl této osoby přímo zeptat. Ostatně tyto činnosti vysvětlila stěžovatelka již ve své odpovědi na výzvu správce daně. Závěr, že by verifikace byla obsahem výkazů práce, je nesprávný. Pokud by verifikace měla být obsahem výkazů práce, pak by nedávalo

pokračování

smysl, aby stěžovatelka uzavřela kvůli ní samostatnou smlouvu o dílo (samostatnou vůči servisu). Stěžovatelka v daňovém řízení prokázala, že nemá dostatek zaměstnanců, a proto si na jednoduché činnosti, tj. verifikace, najala společnost KERIMA.

[15] Městský soud, stejně jako daňové orgány, tedy směřuje verifikaci a servis. Městský soud má pravdu v tom, že konkrétní služby (vyjmenované v bodě [8] tohoto rozsudku) vykonala sama stěžovatelka. Tyto činnosti nemohly být předmětem činnosti společnosti KERIMA, neboť nejde o verifikaci. Tvrdí-li městský soud, že společnost SČVK disponovala fakturami opatřenými razítkem stěžovatelky, pak stěžovatelka upozorňuje, že verifikace byla fakturována společností KERIMA na stěžovatelku a následně stěžovatelkou na ČV-VW. Tvrdí-li městský soud také to, že obsah listin odpovídá výsledkům místního šetření, pak stěžovatelka celou dobu upozorňuje na to, že činnosti ve výkazech práce neodpovídají činnosti verifikace. Nelze tak souhlasit s městským soudem, že správce daně správně vycházel z výkazů práce. Stěžovatelka nesouhlasí ani s tím, že by ve své odpovědi k výzvě správce daně zúžila svoji činnost pouze na odstředivky.

[16] Stěžovatelka připomíná, že daňový orgán si musí ujasnit, co konkrétně je předmětem dokazování a jaké konkrétní skutečnosti by mohly vést k odstranění informačního deficitu. Je-li tedy dokazování vedeno nesprávným směrem, tak je zatíženo zásadní vadou. Stěžovatelka dále popisuje, jakým způsobem vede Finanční úřad pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Chrudimi, daňovou kontrolu v obdobné věci stěžovatelky, kde se také zkoumá přijetí plnění od společnosti KERIMA, ale za jiné zdaňovací období. Ačkoliv jde o srovnatelnou situaci, tak územní pracoviště v Chrudimi postupuje jinak, než jak postupoval správce daně v nyní projednávané věci.

[17] Daňové orgány nedokázaly řádně zjistit skutkový stav v otázce vztahu provádění činností a výstupních dokladů. Daňové orgány zkratkovitě vycházely z místního šetření pouze u jedné ČOV, ačkoliv stěžovatelka namítala, že je třeba provést více místních šetření. Městský soud pak tento nesprávný postup aproboval tím, že pracovní postupy musí být na všech ČOV, z důvodu stejného provozovatele, nastaveny stejně. Stěžovatelce není zřejmé, jak měla prokázat odlišné postupy na jiných ČOV, jestliže nedisponuje např. vstupními evidencemi a nemá ani možnost si takové důkazy opatřit. Bylo naopak úkolem daňových orgánů, aby prokázaly své úvahy o shodném provozu na jednotlivých ČOV. Navzdory svým tvrzením daňové orgány nedisponují vstupními evidencemi z ČOV v Liberci. Stěžovatelka opět odkazuje na zjištění územního pracoviště v Chrudimi (bod [16] tohoto rozsudku), které se zabývalo provozem na dvou ČOV a shledalo mezi nimi rozdíl. Na jedné z těchto ČOV se příchody údajně nezapisují, a proto, pokud by došlo na spor mezi stěžovatelkou a společností ČV-VW, tak evidenční knihy by neposkytovaly důvěryhodné informace o příchodech. Stěžovatelka dokázala vysvětlit, že pracovníci ČOV nemají ponětí o vztahu stěžovatelky, společnosti KERIMA a společnosti ČV-VW. Je normální, že se zaměstnanci společnosti KERIMA představovali názvem stěžovatelky, neboť v opačném případě by se stěžovatelka vystavovala riziku, že společnost SČVK začne spolupracovat přímo se společností KERIMA. To, že zaměstnanci společnosti KERIMA nosili oděv stěžovatelky, je na trhu standardní. Také zaměstnanci stěžovatelky, pracují-li v Polsku, nosí oblečení tamějšího odběratele.

[18] Městský soud nesprávně uvedl, že výkazy práce jsou sepisovány zaměstnanci společnosti SČVK. Tyto výkazy naopak vyplňuje daný servisní technik, tedy zaměstnanec stěžovatelky. Zaměstnanci společnosti SČVK tyto výkazy pouze kontrolují a opatřují je

podpisem či razítkem. To vyplývá také z odlišné barvy a stylu textu a podpisu ve výpisu (stěžovatelka zmiňuje konkrétní výpisy). Především ale platí, že povinnost těchto výkazů si stanovila stěžovatelka se společností ČV-VW a vozí si je s sebou pouze ona. Společnost SČVK tyto výkazy nemá k dispozici (pozn. NSS: stěžovatelka má patrně na mysli blanketní, nevyplněné výkazy, neboť vyplněnými výkazy společnost SČVK disponuje). Nesprávný je i závěr, že stěžovatelka předává tyto výkazy společnosti SČVK. Stěžovatelka ve skutečnosti předává tyto výkazy společnosti ČV-VW, a ta je poskytuje společnosti SČVK. To vyplývá také z výslechu pana B. (zaměstnanec společnosti SČVK).

[19] Stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením svědeckých výpovědí. Svědci nemuseli mít o společnosti KERIMA povědomí, neboť vypovídali o vztahu mezi stěžovatelkou a společností SČVK. Skutečnost, že servis byl sjednán mezi stěžovatelkou a společností ČV-VW, však svědci nezmínili. Jde-li o výslech pana B. (bod [10] tohoto rozsudku), tak ten má nulovou hodnotu, neboť na většinu otázek nedokázal odpovědět. Jde-li o výslech pana Š., tak ten nastoupil ke společnosti SČVK až 2. 1. 2017 (místní šetření na ČOV v Liberci proběhlo 31. 3. 2017). Pan Š. se navíc vyjadřoval k jiným zdaňovacím obdobím, kdy platily i jiné smluvní podmínky (v roce 2017 již měly vznikat výkazy práce i za verifikaci; v roce 2016 ještě ne). Městský soud tak nemohl dospět k závěru, že svědecké výpovědi vyvrátily zapojení společnosti KERIMA.

[20] Daňové orgány znaly zaměstnance stěžovatelky i společnosti KERIMA, a mohly je proto vyslechnout. Stěžovatelka se až od správce daně dozvěděla, že deklarovaní pracovníci nejsou zaměstnanci společnosti KERIMA, ale společnosti Bramax. Součástí správního spisu je prezenční listina ze školení BOZP, kde jsou daní pracovníci výslovně označeni jako zaměstnanci společnosti KERIMA. Daňové orgány tyto osoby znaly a mohly je vyslechnout, stejně jako např. pana Vozku (někdejší jednatel společnosti KERIMA). Nepřistoupení k výslechu ztotožněných osob lze považovat za významné procesní pochybení (rozsudek NSS z 21. 3. 2007, čj. 1 Afs 45/2006-55). Daňové orgány se zjevně snažily zaměstnance společnosti Bramax zamlčet a pana Š. (bod [10] tohoto rozsudku) se snažily nachytat. Stěžovatelka dodává, že pan B. ve své výpovědi uvedl, že pana Š. nezná. Ten však seděl přímo vedle něj a poznal ho (pozn. NSS: vzhledem ke kontextu této námitky má soud za to, že tito svědci byli vyslechnuti územním pracovištěm v Chrudimi v jiné věci stěžovatelky).

[21] Pokud by verifikace a servis byly skutečně shodnými činnostmi, pak daňové orgány vůbec nevysvětlily, které konkrétní dílčí práce jsou shodné. I laikovi je zřejmé, že předávací protokoly a výkazy práce se týkají rozdílných činností. Ačkoliv stěžovatelka po celou dobu vznášela tuto námitku, tak ji daňové orgány a ani městský soud nedokázaly vyvrátit. Daňové orgány se nezabývaly skutkovým stavem v celém tvrzeném rozsahu, ačkoliv stěžovatelka ve své odpovědi na výzvu správce daně dokázala jeho pochybnosti vysvětlit. Tuto odpověď nevzal městský soud vůbec v potaz. Jde-li např. o vizuální kontrolu hladiny kalu, tak tu stěžovatelka nikdy netvrdila a není obsahem žádné z listin. Správce daně si tak vyvracel vlastní tvrzení. Správce daně neodborně ztotožňoval vizuální kontrolu hladiny kalu a verifikaci. Jde-li o argument městského soudu, že společnost KERIMA neměla údržbu ČOV zapsanou jako předmět podnikání v živnostenském rejstříku, tak stěžovatelka upozorňuje, že žádné takové živnostenské oprávnění neexistuje. Pokud se městský soud ztotožnil s daňovými orgány v tom, že verifikaci měli vykonávat zaměstnanci společnosti Bramax, pak stěžovatelka nerozumí tomu, proč nebyli tito zaměstnanci vyslechnuti i přes jejich identifikaci. Není také pravdou, že by smlouvu se společností KERIMA podepsala

pokračování

neoprávněná osoba. Tuto smlouvu podepsal pan Rampas (předchozí jednatel společnosti KERIMA) na základě plné moci, již stěžovatelka sice předložila, ale daňové orgány ji zatajují.

[22] Jde-li o e-mailovou komunikaci, stěžovatelka vysvětlila, že verifikace a servis byly prováděny ve stejný den. Pokud zaměstnanec společnosti KERIMA našel závadu, tak ji nahlásil stěžovateli. Tuto závadu ale mohl, vzhledem ke komplexnosti servisu, odhalit i zaměstnanec stěžovatelky. Stěžovatelka nedisponovala výkazy práce přímo v den provedení servisu. Stěžovatelka nesouhlasí ani se způsobem, jakým městský soud vysvětlil pojem průtahů. Průtahem se dle stěžovatelky rozumí situace, kdy je správní akt vydán až po stanovené lhůtě, tj. správní orgán je bezdůvodně nečinný. V nynější věci však daňové orgány provedly minimum úkonů. Tím jednaly v rozporu s požadavkem na řádné zjištění skutkového stavu a porušily zásadu hospodárnosti.

[23] Dle stěžovatelky došlo v této věci k prekluzi. Dle stěžovatelky byla výzva k poskytnutí důkazních prostředků z 4. 11. 2016 skrytým zahájením daňové kontroly. Stěžovatelka přitom nemůže souhlasit s městským soudem v tom, že se tato výzva týkala jiného řízení. Tato výzva se údajně měla týkat společnosti INECO, nicméně v době vydání této výzvy neprobíhala ve vztahu ke společnosti INECO žádná daňová kontrola či obdobné řízení. Daňová kontrola společnosti INECO byla zahájena až 7. 12. 2016, přičemž výzva z 4. 11. 2016 nebyla v rámci této daňové kontroly použita jako důkaz. Společnost INECO neobchodovala se společností KERIMA. Správce daně si tedy zjevně zastřeným způsobem chtěl opatřit podklady k nyní posuzované věci. Jestliže ale tato výzva byla stěžovateli doručena 7. 11. 2016, pak prekluzivní lhůta uplynula 7. 11. 2019.

Vyjádření žalovaného

[24] Žalovaný souhlasí s rozsudkem městského soudu a považuje jej za přezkoumatelný. Námitku prekluze stěžovatelka uplatnila až po lhůtě pro podání žaloby. Žalovaný odkazuje na judikaturu NSS a tvrdí, že výzvou ze 4. 11. 2016 nedošlo k zastřenému zahájení daňové kontroly. Ne každou vyhledávací činnost lze považovat za materiální zahájení daňové kontroly, neboť rozhodující jsou vždy konkrétní okolnosti věci. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti vyzval stěžovatelku k doložení spolupráce s INECO a KERIMA, aniž by vymezil předmět či časový rozsah kontroly. Jednalo se o podklady, které nebyly dostupné z úředních evidencí. Daňové řízení nelze zúžit jen na daňovou kontrolu, jak argumentuje stěžovatelka. Výzva ze 4. 11. 2016 nebyla vydána účelově. K prekluzi práva na stanovení daně tedy nedošlo.

[25] Pokud společnost SČVK provozuje všechny dotčené ČOV, lze na nich dle žalovaného očekávat jednotné postupy. Stěžovatelka neprokázala žádné odlišnosti. Postup správce daně byl vzhledem k důkazům hospodárný. Žalovaný připouští nepřesnost v bodě 39 napadeného rozsudku, ale ta nemění závěr, že stěžovatelka neprokázala dodání služeb od společnosti KERIMA. Argument o oprávněné osobě a ohledně výsledku zaměstnanců uplatnila stěžovatelka až v kasační stížnosti.

[26] Námitka ohledně záměny činností se dle žalovaného míjí s podstatou věci. Správce daně unesl důkazní břemeno, které přešlo na stěžovatelku. Ta neprokázala, že by služby poskytla společnost KERIMA. Předávací protokoly neuvádějí, kdo a kdy služby provedl, jde jen o jakýsi seznam prací. Tvrdí-li stěžovatelka, že verifikace jsou uvedeny jen v protokolech, neprokázala jejich faktické provedení. Tvzení, že výkazy práce se týkají jen odstředivek,

není přesné. Obsahují i inspekci, výměnu oleje či čištění, tedy služby, které ale měla podle smluv dodávat společnost KERIMA. Stěžovatelka nerozlišila, které činnosti prováděli její zaměstnanci a které zaměstnanci od společnosti KERIMA. Vzhledem k tomu, že vizuální kontrolu prováděli zaměstnanci společnosti SČVK, je pravděpodobné, že ostatní činnosti prováděla stěžovatelka.

[27] Klíčová byla dle žalovaného výpověď pana P., kterou stěžovatelka nezpochybnila. Ostatní svědci sice nepřinesli zásadní informace, ale jejich výpovědi nejsou rozporné. Hodnocení důkazů nelze automaticky přenášet mezi zdaňovacími obdobími. Argumentace o průtazích je podle žalovaného obecná. K žádným průtahům však nedošlo.

Další podání účastníků

[28] Stěžovatelka ve své replice nesouhlasí s tvrzeními, které žalovaný uvedl ve svém vyjádření a rozvíjí svoji argumentaci, která se týká vstupních evidencí na ČOV a prekluze. Žalovaný se ve své následné duplice opět vymezil vůči argumentaci stěžovatelky. Stěžovatelka v následné triplice podepřela svoji argumentaci také o výňatky ze smluv či z předávacích protokolů. Žalovaný ve své kvadruplice opět navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[29] Kasační stížnost je důvodná.

Prekluze

[30] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda správce daně doměřil nyní posuzovanou daň před či po uplynutí lhůty pro stanovení daně (zabýval se tedy otázkou prekluze). Jak již vysvětlil městský soud v bodě 28 svého rozsudku, touto otázkou se soud zabývá ze své úřední povinnosti (obdobně také rozsudek NSS z 13. 1. 2016, čj. 6 Afs 161/2014-94, bod 19). Právě proto by měl městský soud náležitě reagovat i na argumentaci, kterou stěžovatelka uplatnila až v doplnění žaloby předložené při jednání soudu (bod [32] tohoto rozsudku), jakkoliv takový postup není ze strany žalobkyně zcela vhodný v situaci, kdy tato argumentace je postavena na skutečnostech, které byly stěžovatelce nepochybně známy již v době, kdy podávala žalobu. Tato pozdě uplatněná nová rozšířená argumentace totiž může mít za následek potřebu odročit jednání, tedy prodloužení soudního řízení. I přesto však argument žalovaného, že stěžovatelka vznesla tuto námitku až po uplynutí dvouměsíční lhůty k podání žaloby (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), je tedy irelevantní.

[31] Městský soud uvedl, že lhůta pro stanovení daně počíná běžet mj. i zahájením daňové kontroly (§ 148 odst. 1 a 3 daňového řádu). V tomto ohledu stěžovatelka nesporně závěr městského soudu, že protokol správce daně z ústního jednání z 2. 3. 2017, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly, splňuje náležitosti, které pro řádné zahájení daňové kontroly stanoví judikatura (např. rozsudek NSS z 9. 1. 2024, čj. 3 Afs 176/2022-46, bod 22). Dle názoru městského soudu a žalovaného byla daňová kontrola zahájena právě při tomto ústním jednání. Stěžovatelka má nicméně za to, že daňová kontrola byla v tomto případě zahájena již doručením výzvy správce daně ze 4. 11. 2016.

pokračování

[32] Nejvyšší správní soud nejprve zrekapituluje podstatný obsah řízení u městského soudu: Zástupce stěžovatelky předložil na ústním jednání u městského soudu doplnění své žaloby. V tomto podání stěžovatelka uvedla, že daňová kontrola byla fakticky zahájena 7. 11. 2016, tedy dnem, kdy byla stěžovatelce doručena výzva z 4. 11. 2016. Stěžovatelka dále upozornila, že správce daně stěžovatelku skrze tuto výzvu požádal, aby mu zaslala *de facto* veškeré listiny, které se týkají její spolupráce se společností KERIMA. Městský soud tuto námitku vypořádal v bodě 28 svého rozsudku takto: „(...) Soud však z dané výzvy zjistil, že se nejedná o výzvu zaslano žalobci dle § 89 daňového řádu na odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení v nyní přezkoumávaném řízení, nýbrž se jedná o výzvu dle § 93 daňového řádu, již byl žalobce vyzván k poskytnutí důkazních prostředků (v obsahu výzvy konkrétně vypočtených), které má žalobce v držení a jsou potřebné pro (jiné) daňové řízení vedené s daňovým subjektem INECO s. r. o.; nejedná se tedy o výzvu, jakkoliv spojenou s nyní přezkoumávaným daňovým řízením vedeným se žalobcem (...)“.

[33] Výzva ze 4. 11. 2016 je součástí správního spisu. Dle Nejvyššího správního soudu z jejích bodů 1-6 vyplývá, že správce daně požádal stěžovatelku o zaslání různých listin, které se vztahují k její údajné spolupráci se společností INECO. V této části by mohl platit argument městského soudu, že byly žádány doklady potřebné pro řízení vedené s daňovým subjektem INECO. V rámci bodů 7-10 této výzvy ale správce daně požádal stěžovatelku, aby mu poskytla všechny faktury přijaté od společnosti KERIMA, dále aby doložila platby těchto faktur a také, aby doložila objednávky, smlouvy, korespondenci či jiné listiny, které se k těmto fakturám vztahují. V tomto rozsahu už ale vypořádání městského soudu na předloženou argumentaci není přiléhavé a ve výsledku jeho reakce chybí.

[34] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se stěžovatelkou v tom, že správce daně ve výzvě ze 4. 11. 2016 požádal stěžovatelku o poskytnutí podkladů, které se týkají nejen její spolupráce se společností INECO, ale také spolupráce se společností KERIMA. Nelze tedy souhlasit se závěrem městského soudu, že tato výzva není jakkoliv spojena s nyní přezkoumávaným daňovým řízením. Tato výzva se zjevně vztahuje k nyní posuzované věci a dokonce může mít vliv na tuto věc. Jak totiž stěžovatelka uvedla již v řízení před městským soudem, tato výzva může být problematická z důvodu, že správce daně skrze ni stěžovatelku požádal o relativně značný rozsah podkladů. Správce daně konkrétně požádal o všechny faktury a množství souvisejících listin, což teoreticky může správci daně poskytnout komplexní přehled o veškerých transakcích mezi stěžovatelkou a společností KERIMA. V takovém případě může být sporné, zda správce daně ještě postupoval v mezích své vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu, kdy pouze „mapoval terén“ (rozsudek NSS z 15. 3. 2022, čj. 7 Afs 39/2020-29, bod 23), anebo zda již *de facto* zahájil daňovou kontrolu, jestliže po stěžovatelce požadoval takové množství a rozsah podkladů. Při rozlišování mezi vyhledávacími a kontrolními činnostmi je totiž, kromě dalších okolností věci (bod [36] tohoto rozsudku), třeba vzít v potaz právě i množství či rozsah požadovaných podkladů (rozsudek NSS z 6. 2. 2023, čj. 5 Afs 287/2021-32, bod 25 a tam odkazovaná judikatura). Rozlišování mezi vyhledávacími a kontrolními činnostmi je důležité z důvodu, že mají rozdílné důsledky na právní sféru daňového subjektu. Daňové orgány si proto nemohou mezi těmito činnostmi vybírat libovolně (pro bližší vysvětlení rozsudek NSS z 18. 3. 2024, čj. 5 Afs 316/2023-41, body 35 až 40).

[35] Nejvyšší správní soud ovšem v této fázi nijak nehodnotí, zda správce daně v této věci skutečně překročil limity své vyhledávací činnosti (jak byly definovány např. ve výše zmíněném rozsudku NSS čj. 7 As 39/2020-29, v bodech 22 až 24), resp. zda vůbec šlo o

vyhledávací činnost. Touto otázkou, která byla nadnesena již v řízení před městským soudem, přičemž reakce městského soudu je z části nepřezkoumatelná, se totiž, jako přezkumný soud, nemůže zabývat jako první (rozsudek NSS z 25. 9. 2023, čj. 8 As 75/2023-33, bod 14). Soud výše pouze popsal některá východiska, na která se městský soud bude soustředit při opětovném posouzení prekluze. Soud se proto nebude blíže vyjadřovat ani k tvrzením stěžovatelky, že společnosti INECO a KERIMA spolu nijak neobchodovaly anebo že se společností INECO nebyla v době vydání výzvy ze 4. 11. 2016 vedena daňová kontrola a ani jiné obdobné řízení. I těmito tvrzeními se nejprve bude zabývat městský soud, neboť by nebylo logické, aby se Nejvyšší správní soud těmito dílčími argumenty zabýval dříve, než věc komplexně posoudí městský soud.

[36] Jde-li o východiska, na která se městský soud bude soustředit v dalším řízení, tak ta už soud částečně popsal v bodě [34] tohoto rozsudku. Primární důvod, proč nelze přehlížet výzvu ze 4. 11. 2016, je rozsah jí požadovaných podkladů, byť lze dodat, že meze vyhledávací činnosti mohou být překročeny i tehdy, pokud daňový orgán vyžaduje i relativně menší množství podkladů (rozsudek NSS z 2. 7. 2020, čj. 7 Afs 390/2019-44, bod 35). Sám rozsah tedy nestačí, neboť zdaleka není jediným kritériem. Z judikatury dále vyplývá, že soudy by v těchto situacích měly přihlédnout i k dalším okolnostem, ke kterým obecně patří posouzení, zda daňový orgán pouze zjišťuje a vyhledává podkladové informace a důkazní prostředky či zda již ověřuje oprávněnost daného daňového odpočtu, tedy provádí hodnocení získaných důkazů (rozsudek NSS z 27. 7. 2005, čj. 1 Afs 70/2004-80, č. 937/2006 Sb. NSS). Právě toto kritérium je třeba považovat za velmi významné. Judikatura se v tomto ohledu konkrétně zaměřovala na to, zda se daňový orgán zaměřil na konkrétní zdaňovací období, jaký byl sled jeho procesních kroků a jak konkrétně vymezil předmět své činnosti (výše odkazovaný rozsudek NSS čj. 7 Afs 39/2020-29, body 25 až 30). Judikatura dále posuzovala i povahu požadovaných písemností, formulace uvedené daňovým orgánem (uvedené nejen v prvotní výzvě, ale i v následných protokolech o zahájení daňové kontroly) a také to, co dané činnosti daňového orgánu předcházelo či dále následovalo (výše zmiňovaný rozsudek NSS čj. 5 Afs 287/2021-32, body 26 až 35). Městský soud by pak neměl vycházet jen z jednoho z výše popsanych kritérií, ale měl by tato či jiná relevantní kritéria (individuální okolnosti věci) posoudit v jejich vzájemné komplexnosti.

[37] Posouzení výše uvedených otázek je klíčové proto, neboť jejich zodpovězením se určí počátek běhu lhůty pro stanovení daně. Pokud by daňová kontrola byla zahájena 2. 3. 2017 (tedy ústním jednáním), pak by lhůta pro stanovení daně uplynula 2. 3. 2020. Správce daně vydal svůj dodatečný platební výměr 11. 2. 2020, který byl doručen stěžovateli 12. 2. 2020. Žalovaný pak musel vydat své rozhodnutí nejpozději rok poté, kdy byl tento výměr oznámen (§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu]. Žalovaný své rozhodnutí vydal 6. 1. 2021, přičemž toto rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno 7. 1. 2021. V takovém případě by k prekluzi práva pro stanovení daně nedošlo. Pokud by ale daňová kontrola byla zahájena již 7. 11. 2016 (tedy doručením výzvy ze 4. 11. 2016), tak nelze vyloučit, že by k prekluzi tohoto práva skutečně došlo. Jde tedy o otázku, která může mít vliv na zákonnost nyní napadeného rozsudku. Soud proto zrušil napadený rozsudek městského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[38] Soud dodává, že městský soud se v bodě 28 svého rozsudku dopustil nepřesnosti, jestliže uvedl, že stěžovatelce byla doměřena daň za zdaňovací období červen 2016. Na jiných místech svého rozsudku však městský soud správně uvedl, že jde o zdaňovací období

pokračování

červenec 2016. Ze strany městského soudu tedy šlo o drobný omyl, který ale sám o sobě neměl vliv na zákonnost jeho rozsudku.

Nepřezkoumatelnost

[39] Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou, zda se městský soud opomněl zabývat částí žalobní argumentace, jak tvrdí stěžovatelka. Pokud by tomu tak skutečně bylo, pak by byl napadený rozsudek kvůli tomu zatížen vadou nepřezkoumatelnosti (rozsudek NSS z 24. 4. 2023, čj. 8 As 295/2021-35, č. 4488/2023 Sb. NSS, bod 31). Soud upozorňuje, že v této části (ani dále v tomto rozsudku) již nehodnotil bod 28 napadeného rozsudku, který se týká lhůty k vyměření daně, resp. se týká výzvy správce daně z 4. 11. 2016. Tento bod napadeného rozsudku již soud vypořádal výše.

[40] Soud má nyní napadený rozsudek za přezkoumatelný. Jde-li o rozdíly mezi výkazy práce a předávacími protokoly, tak z bodů 39 až 41 napadeného rozsudku vyplývá, že městský soud si byl těchto rozdílů vědom. Městský soud vysvětlil, při jakých činnostech měly být tyto listiny vystavovány, co má být jejich obsahem a kdo je podepisoval. V těchto bodech, zejména pak v bodě 40, se městský soud zabýval také rozdělením posuzovaných činností a v bodě 39 vyjmenoval, v čem konkrétně měly tyto činnosti spočívat. Jde-li o argument, který stěžovatelka uvedla v bodě 17 žaloby, tak toho si městský soud byl vědom (bod 37 napadeného rozsudku) a výslovně na něj reagoval v bodě 40 posledního souvětí svého rozsudku. Zde městský soud vysvětlil, že stěžovatelka se sice v žalobě snaží vysvětlit rozdělení posuzovaných služeb, nicméně tato tvrzení má městský soud za vyvrácená. Námitky o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku jsou tedy nedůvodné.

[41] Co se týče námitky, že městský soud toliko převzal závěry žalovaného, tak k tomu soud uvádí, že v případě, kdy se krajský (městský) soud ztotožní s rozhodnutím žalovaného, může odkázat na odůvodnění žalovaného se souhlasnou poznámkou. Smyslem soudního přezkumu totiž není podrobné opakování již jednou vyřčeného. Pokud se tedy městský soud v nyní napadeném rozsudku odkazoval na závěry rozhodnutí žalovaného, tak to samo o sobě nelze považovat za vadu (rozsudek NSS z 19. 7. 2024, čj. 2 Afs 43/2023-44, bod 12 a tam odkazovaná judikatura). Soud taktéž neshledal, že by nyní napadený rozsudek městského soudu byl nesrozumitelný či vnitřně rozporný (viz dále v tomto rozsudku).

Verifikace a servis

[42] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami, zda městský soud a daňové orgány dokázaly rozlišit mezi verifikací a mezi servisem. Soud úvodem upozorňuje, že se mechanicky nezabýval každým jednotlivým argumentem, který stěžovatelka vznesla v kasační stížnosti. Pro soudní přezkum je podstatné posoudit jádro případu a vypořádat podstatu kasačních námitek (rozsudek NSS z 28. 8. 2025, čj. 9 As 33/2025-186, bod 9; obdobně bod 48 napadeného rozsudku).

[43] Stěžovatelka namítá, že daňové orgány a městský soud chybně ztotožnily verifikace a servis. Verifikace měla provádět společnost KERIMA, měly být zachyceny v předávacích protokolech a tyto protokoly si měla ponechat stěžovatelka. Naopak servis měla provádět sama stěžovatelka, přičemž ten měl být zachycen ve výkazech práce a tyto výkazy si měla ponechat společnost SČVK. Oba typy těchto listin vypadaly jinak a měly být vypracovávány na základě rozdílných smluv.

[44] Soud shledal, že daňové orgány (body 31 až 35 a bod 49 rozhodnutí žalovaného) i městský soud (body 37, 39 a 40 napadeného rozsudku) rozlišovaly mezi výkazy práce, předávacími protokoly a dotčenými smlouvami a zjevně znaly obsahy těchto listin (obdobně také bod [40] tohoto rozsudku). Soud rovněž shledal, že městský soud (bod 37 napadeného rozsudku) i daňové orgány (body 38 rozhodnutí žalovaného) znaly tvrzení stěžovatelky ohledně rozdělení posuzovaných činností a rozlišovaly mezi těmito činnostmi. Není tak pravdou, že by daňové orgány a městský soud tyto činnosti zaměňovaly.

[45] Jde-li o obsah výkazů práce, tak na mnoha z nich jsou kromě servisních a opravárenských činností (městský soud v bodě 39 svého rozsudku uvedl jako příklady „výměna filtru, výměna čerpadla, oprava macerátoru, oprava odstředivky, složení a uskladnění náhradního motoru“) uvedeny také např. inspekce či inspekční prohlídky. Bude-li soud vycházet z tvrzení stěžovatelky, že předmětem verifikace je ověření technologické funkčnosti ČOV, které spočívá ve vizuální a zvukové kontrole, pak ale není zřejmé, jaký je rozdíl mezi verifikací a mezi např. inspekci či inspekčními prohlídkami. Ostatně sama stěžovatelka definuje inspekci na straně 6 doplnění kasační stížnosti jako pravidelnou měsíční prohlídku, což je ale srovnatelná definice s verifikací jako pravidelnou kontrolou funkčnosti. Soud tedy souhlasí s městským soudem v tom, že z výkazů práce vyplývají i ty činnosti, které nespočívají jen v servisu (městský soud v bodě 41 svého rozsudku uvedl jako další sporné činnosti, kromě inspekční prohlídky, také „pravidelné čištění macerátu, vypuštění starého oleje, čištění nádrže“).

[46] Městský soud postavil v bodech 39 až 41 svůj rozsudek na dvou stěžejních rozhodovacích důvodech: první z nich spočívá v tom, že stěžovatelka v daňovém řízení řádně neobjasnila své tvrzení o dělbě práce mezi své zaměstnance a zaměstnance KERIMA. Naopak, jak soud uvedl v bodě [45] tohoto rozsudku, z listin obsažených v daňovém spise je zřejmé, že verifikace se prolínají také do těch činností, které měla činit pouze stěžovatelka (kromě výkazů práce to má dle městského soudu vyplývat i z odpovědi stěžovatelky na první výzvu správce daně – bod 40 napadeného rozsudku). Druhý rozhodovací důvod městského soudu pak spočívá v tom, že z žádného důkazu nevyplývá, že by práce spočívající ve verifikaci provedli zaměstnanci společnosti KERIMA. Také s tímto závěrem Nejvyšší správní soud souhlasí. Kromě výkazů práce vypořádaných výše se soud odkazuje na zjištění z místního šetření, která se stěžovatelce nepodařilo vyvrátit (body [57] a [58] tohoto rozsudku). Ani tato zjištění nepotvrzují, že by tvrzené práce vykonali zaměstnanci společnosti KERIMA. Soud se v tomto ohledu ztotožňuje s městským soudem také v tom, že z předávacích protokolů nelze dovodit, že by společnost KERIMA skutečně tvrzené práce provedla. Jde o seznam prací a vyčíslení ceny za tyto práce, které společnost KERIMA měla vykonat.

[47] Na tomto místě je třeba připomenout, že v situaci, kdy správce daně oprávněně zpochybní prvotní daňová tvrzení a podklady daňového subjektu, tak břemeno tvrzení a důkazní přejde zpět na daňový subjekt. Ten by pak měl ke svému daňovému tvrzení navrhopat další důkazy (bod 33 napadeného rozsudku a tam citovaná judikatura). Toto břemeno však daňový subjekt musí unést v daňovém řízení, tedy v okamžiku, kdy je k tomu správcem daně vyzván. Neunesení tohoto břemene nemůže daňový subjekt dodatečně napravit až v řízení o žalobě (rozsudek NSS z 12. 9. 2025, čj. 3 Afs 14/2024-62, bod 65). To je případ i nyní posuzované věci, kdy správce daně oprávněně zpochybnil daňová tvrzení stěžovatelky, a proto na ni přešlo břemeno tvrzení a důkazní, které však musela unést již

pokračování

v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud se proto dále zaměří na důkazy, které stěžovatelka poskytla v daňovém řízení na podporu svých skutkových tvrzení.

[48] Jde-li o odpověď stěžovatelky na první výzvu správce daně (odpověď z 25. 8. 2017), tak spolu s ní předložila stěžovatelka jako důkazy přílohy č. 6 (předávací protokoly), č. 7 (protokol o servisní prohlídce) a přílohu č. 8 (pracovní výkaz, který je však mírně odlišný od výkazů práce, které poskytla společnost SČVK). Co se týče předávacích protokolů, tak z nich nelze dovodit, že by společnost KERIMA dané verifikace skutečně provedla (bod [46] tohoto rozsudku). Co se týče protokolu o servisní prohlídce, tak ten správce daně zpochybnil ve své druhé výzvě (strana 7 poslední odstavce výzvy k prokázání skutečností z 26. 4. 2018). Správce daně shledal, že jde o nevyplněný vzor, který neosvědčuje tvrzení stěžovatelky. V následné odpovědi na tuto výzvu však stěžovatelka na tento protokol o servisní prohlídce opět odkázala, aniž by se vůči těmto pochybnostem správce daně vymezila (strana 14 poslední odstavce odpovědi z 6. 6. 2018). Stejně jako správce daně má i soud za to, že jde o nevyplněný formulář, který nijak neosvědčuje tvrzení stěžovatelky o rozdělení prací (strana 3 odpovědi z 25. 8. 2017). Co se týče přílohy č. 8, tak také tu správce daně zpochybnil z důvodu, že jde o nevyplněný vzor (strana 7 poslední odstavce výzvy k prokázání skutečností z 26. 4. 2018). Na tuto pochybnost správce daně reagovala stěžovatelka tím, že tato příloha neměla sloužit jako důkaz, ale jako příklad na objasnění dělby práce mezi stěžovatelkou a společností KERIMA. K tomu soud uvádí, že v příloze č. 8 jsou vyjmenovány verifikace konkrétních dílčích zařízení na ČOV. Taková příloha by sice teoreticky mohla přispět k vysvětlení toho, na jakých konkrétních zařízeních se verifikace prováděla. Nicméně ani tato příloha, resp. nevyplněný formulář, neosvědčuje, zda tuto verifikaci skutečně provedli zaměstnanci společnosti KERIMA. Co se týče ostatních příloh, tak ty se vztahují obecně k podnikání stěžovatelky či k její spolupráci se společností ČV-CW. Plnou mocí pro pana Rampase se soud zabýval v bodě [54] tohoto rozsudku. Soud tedy uzavírá, že v rámci své odpovědi na první výzvu správce daně stěžovatelka nepředložila důkazy, které by relevantně podporovaly a plně objasňovaly její tvrzení o dělbě práce mezi ní a společností KERIMA.

[49] Jde-li o odpověď stěžovatelky na druhou výzvu správce daně (odpověď z 6. 6. 2018), tak v ní stěžovatelka dále navrhla důkazy výslechem pana Š. a také místní šetření u společnosti KERIMA. Co se týče výslechu pana Š., tak ten se ukázal jako problematický (bod [65] tohoto rozsudku). Společnost KERIMA pak byla pro správce daně nekontaktní. Stěžovatelka v této odpovědi namítla, že se správce daně nepokusil předvolat příslušné svědky (strany 12 a 13 této odpovědi). Stěžovatelka však neuvedla, o jaké konkrétní svědky má jít. Také v této odpovědi tedy stěžovatelka nepřinesla důkazy, jimiž by dokázala podpořit svá skutková tvrzení.

[50] Na tomto místě soud ještě zareaguje na argumentaci, kterou stěžovatelka uvedla na straně 4 své tripliky (vyjádření stěžovatelky z 17. 6. 2024). Zde stěžovatelka porovnává text předávacího protokolu a protokolu o servisní prohlídce odstředivky a vysvětluje, že činnosti vypsané v těchto listinách jsou odlišné. Tím podporuje svá tvrzení o tom, že daňové orgány a městský soud zaměnily servis a verifikace. Také tato dílčí argumentace se ale míjí se závěry městského soudu, který se primárně zabýval obsahem výkazů práce (které správci daně poskytla společnost SČVK dne 13. 6. 2017), nikoliv obsahem protokolů o servisních prohlídkách odstředivek. Navíc, jak je uvedeno výše, správce daně ve své druhé výzvě sporoval relevantnost tohoto podkladu, nicméně stěžovatelka ve své odpovědi na tuto výzvu i nadále na tento nevyplněný formulář pouze odkázala (bod [48] tohoto rozsudku).

[51] Na základě výše uvedeného proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatelka v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno. Závěr městského soudu z bodu 46 jeho rozsudku o tom, že stěžovatelka důkazně nerozptýlila pochybnosti daňových orgánů, tedy obstojí.

[52] Na výše uvedené závěry nemohou mít vliv ani námitky stěžovatelky, že městský soud nesprávně uvedl, kdo vyplňuje či vystavuje výkazy práce a faktury. Jde jen o dílčí otázky formálního charakteru, které se ale netýkají obsahu posuzovaných listin a které nemohou zvrátit stěžejní pochybnosti o zapojení společnosti KERIMA. Pokud tedy městský soud v bodě 39 svého rozsudku nepřesně popsal způsob vyplňování výkazů práce, tak tím nezaložil žádnou zásadní vadu, kvůli které by bylo třeba jeho rozsudek zrušit. Obdobně formální námitkou, která ale nemůže zvrátit pochybnosti o obsahu posuzovaných listin, je námitka, že stěžovatelka uzavřela se společnostmi KERIMA a ČV-VW rozdílné typy smluv, které se tak přeci musí vztahovat k rozdílným činnostem.

[53] Co se týče objasnění konkrétních činností, které měla stěžovatelka a společnost KERIMA vykonávat, tak stěžovatelka namítá, že městský soud mohl vyslechnout jejího jednatele, který byl přítomen na soudním jednání, a na tyto otázky se ho doptat. Na tomto místě Nejvyšší správní soud připomíná, že rozsah žalobních námitek předurčuje také rozsah vypořádání ze strany městského soudu (rozsudek NSS z 31. 5. 2022, čj. 4 Afs 431/2021-37, bod 13), přičemž městský soud nemá povinnost domýšlet za stěžovatelku jak žalobní body, tak ani její tvrzení (rozsudek NSS z 7. 11. 2024, čj. 3 Ads 146/2023-38, bod 24). Soud k tomuto uvádí, že městský soud nebyl v situaci, kdy by v kontextu závěru o neunesení důkazního břemene např. nerozuměl nějakým tvrzením stěžovatelky či by v nich spatřoval rozpor, což by mohly být případy, které by šlo překonat právě výsledkem jednatele stěžovatelky. Takový případ však v nyní projednávané věci nenastal. Městský soud naopak shledal, že stěžovatelka v daňovém řízení od sebe přesně neoddělila a jednoznačně nevyspecifikovala, jaké konkrétní práce (podřazené pod kategorie 1 až 4) mohli činit jen její zaměstnanci a jaké (práce kategorie 5) údajně činili zaměstnanci společnosti KERIMA. Jde tedy o situaci nedostatečného tvrzení a neunesení důkazního břemene v daňovém řízení, kterou městský soud nebyl povinen (ani oprávněn) v řízení před soudem aktivně překonávat.

[54] Jde-li o podpis na smlouvě o dílo, kterou měl za společnost KERIMA podepsat pan Rampas (bod 41 napadeného rozsudku), tak soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že by plná moc, která pana Rampase měla opravňovat, byla zatajována či že by nebyla předmětem dokazování. Daňové orgány se naopak touto plnou mocí výslovně zabývaly a vyhodnotily ji jako dodatečně sepsanou (bod 40 rozhodnutí žalovaného). Tato dílčí námitka je tedy nedůvodná.

[55] Soud se závěrem vypořádal s dílčími námitkami, které souvisí s otázkou záměny činností stěžovatelky a společnosti KERIMA. Jde o tyto námitky: daňové orgány nedisponují vstupními evidencemi z ČOV Liberec; je zcela standardní, že se zaměstnanci společnosti KERIMA vydávali, např. skrze svůj oděv, za zaměstnance stěžovatelky; stěžovatelka neměla ponětí o společnosti Bramax; daňové orgány nesprávně posoudily vizuální kontrolu hladiny kalu. Tyto námitky, které stěžovatelka poprvé uplatňuje až v kasační stížnosti, však mohla uplatnit již v žalobě. Takové námitky jsou tedy nepřípustné a soud se jimi nebude dále zabývat (rozsudek NSS z 27. 8. 2012, čj. 8 As 95/2011-54, bod 12).

pokračování

V případě námitek ohledně oděvu a ohledně společnosti Bramax si soud je vědom toho, že stěžovatelka jimi reaguje na konkrétní závěry městského soudu. Tyto závěry nicméně městský soud převzal od daňových orgánů (bod 34 rozhodnutí žalovaného a strana 26 zprávy o daňové kontrole), a tudíž je stěžovatelka mohla sporovat již v žalobě. Námitky ohledně vstupních evidencí či knih se pak stěžovatelka dále snaží rozvést ve své replice (strana 4) a triplice (strany 5 a 6). Jestliže ale soud shledal, že již uplatnění těchto námitek v kasační stížnosti je nepřipustné, tak se nebude zabývat ani jejich rozvedením v následných podáních stěžovatelky.

[56] Jde-li o odpověď stěžovatelky na první výzvu správce daně, tak není pravdou, že by městský soud tuto odpověď a její obsah opomněl. Městský soud naopak v bodech 39 a 40 svého rozsudku s touto odpovědí pracoval a zejména v bodě 40 popsal, jaké činnosti stěžovatelka v této odpovědi uvedla.

Místní šetření

[57] Nejvyšší správní soud se dále zaměřil na otázku, zda měl správce daně provést místní šetření na vícero ČOV. Žalovaný k této otázce uvedl v bodě 77 svého rozhodnutí to, že správce daně provedl místní šetření na liberecké ČOV, aby tím získal povědomí o obecném fungování a organizaci posuzovaných ČOV. Jde-li o žalobu, tak v ní stěžovatelka k otázce místních šetření uvedla toto: „(...) *Žalovaný vedl dokazování tendenčně, že se nesnažil zjistit všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, neboť neprovedl místní šetření na alespoň dalších dvou či více ČOV, kde by zcela jistě zjistil, že jeho tvrzení jsou zcela neopodstatněná*“ (bod 33 žaloby). Stěžovatelka tedy v žalobě toliko namítla, že místní šetření mělo být provedeno na vícero ČOV, ale již neuvedla, v čem konkrétně se provoz na jednotlivých ČOV liší. Městský soud proto v bodě 38 adekvátně zopakoval závěry daňových orgánů a shledal, že postup správce daně byl hospodárný a dostačující. Nyní v kasační stížnosti se stěžovatelka sice snaží uvést, v čem konkrétně se provoz na jednotlivých ČOV liší a jakými listinami lze tato tvrzení prokázat. Nicméně toto vysvětlení mohla učinit již v žalobě, neboť stěžovatelka musela vědět, jakým způsobem je zorganizována práce na jednotlivých ČOV, jestliže její zaměstnanci tyto ČOV pravidelně navštěvují. Soud se proto touto námitkou nebude zabývat, jelikož námitka, která je v této míře podrobnosti poprvé uplatněna až v kasační stížnosti, ačkoliv mohla být uplatněna v řízení před městským soudem, je nepřipustná (bod [55] tohoto rozsudku).

[58] Obdobně je třeba na tuto námitku nahlížet jak ve vztahu k nyní přezkoumávané daňové kontrole, tak i ve vztahu k odkazované daňové kontrole, kterou mělo provést územní pracoviště v Chrudimi. Soud na jednu stranu obecně souhlasí se stěžovatelkou v tom, že by ve srovnatelných případech měly daňové orgány postupovat srovnatelným způsobem (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Na druhou stranu, jak je obdobně vysvětleno v bodě [57] tohoto rozsudku, stěžovatelka ani v daňovém řízení konkrétně nevysvětlila, proč mělo být v nynější věci provedeno vícero místních šetření. Jde-li o vyjádření stěžovatelky k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění (§ 88 odst. 4 daňového řádu) z 12. 12. 2019, tak v něm stěžovatelka tuto otázku nevznesla, ačkoliv správce daně na své místní šetření již předtím odkazoval (např. strany 39, 43 a 54 úředního záznamu z 22. 10. 2019). V odvolání pak sice stěžovatelka tuto otázku vznesla (body 12, 13 a 24 doplnění odvolání), nicméně pouze namítla, že místní šetření na jedné ČOV je nedostatečné a že ostatních dvanáct ČOV je odlišných.

[59] Stejně jako v žalobě tedy i daňovém řízení stěžovatelka nevysvětlila, v čem konkrétně se provoz na jednotlivých ČOV liší a jaký vliv mají tyto odlišnosti na nyní projednávanou věc. Jak přitom soud vysvětlil v bodě [57] tohoto rozsudku, stěžovatelka díky své činnosti musela mít povědomí o těchto případných odlišnostech, a tedy měla možnost unést přinejmenším břemeno tvrzení. Pokud by stěžovatelka toto břemeno tvrzení unesla, pak by se daňové orgány musely s touto otázkou v nynější věci také vypořádat a podle uvážení např. provést další místní šetření anebo si od společnosti SČVK vyžádat příslušné podklady. Jestliže ale stěžovatelka toto břemeno tvrzení unesla, pak daňové orgány nemusely v nynější věci provést vícero místních šetření. Pro nyní posuzované daňové řízení je tedy irelevantní, jakým způsobem postupuje územní pracoviště v Chrudimi, neboť nyní posuzovaný postup daňových orgánů ob stojí.

Živnostenské oprávnění

[60] Jde-li o otázku živnostenského oprávnění společnosti KERIMA, tak tu správce daně zmínil ve své výzvě k prokázání skutečností z 9. 8. 2017. Správce daně uvedl, že dle živnostenského rejstříku či webových stránek se společnost KERIMA zaměřuje spíše na stavební práce. Na webových stránkách údajně nebyla ani zmínka o možných službách pro ČOV. V kontextu dalších okolností (vedle webových stránek šlo o nekontaktnost společnosti KERIMA a Bramax; analýzu toku finančních prostředků; neplnění daňových povinností společnosti KERIMA a její personální provázanosti se společností Bramax – bod 32 napadeného rozsudku) pojal správce daně pochybnosti, zda společnost KERIMA tvrzené služby skutečně poskytl. Stěžovatelka namítá, že v živnostenském rejstříku nelze zapsat údržbu ČOV jako předmět podnikání, nicméně k ostatním pochybnostem správce daně se v kasační stížnosti nevyjádřila. Nejvyšší správní soud se proto nebude námitkou ohledně živnostenského rejstříku zabývat, neboť i kdyby tuto námitku shledal důvodnou, tak by pochybnosti správce daně obstály na jiných důvodech, které ale stěžovatelka nespornuje (rozsudek NSS z 24. 7. 2025, čj. 22 As 78/2025-52, bod 49 a tam odkazovaná judikatura).

E-mailová komunikace

[61] Nejvyšší správní soud se dále zaměřil na e-mailovou komunikaci, kterou žalovaný rozebral v bodech 46 a 47 svého rozhodnutí a městský soud v bodě 42 svého rozsudku. Soud v tomto ohledu nesdílí názor stěžovatelky, že žalovaný i městský soud tuto komunikaci nesprávně interpretovaly. Bude-li soud vycházet z tvrzení stěžovatelky, že servis a verifikace mohly být prováděny ve stejný den, přičemž servis mohl kvůli své komplexitě zahrnovat také zjištění a popis nějaké vady, pak má také soud pochybnosti o věrohodnosti této komunikace. Soud v tomto ohledu odkazuje na stranu 60 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně vysvětlil, že zaměstnanci stěžovatelky jezdili na servis v reakci na konkrétní požadavek společnosti SČVK, tudíž byli na ČOV očekáváni. Naopak pan Š., který dané e-maily odeslal, o těchto požadavcích společnosti SČVK nevěděl a zaměstnanci této společnosti ho ani neznali. Vystávají tedy pochybnosti právě kvůli duplicitním návštěvám, které se ale měly konat ve stejný den, které v obou případech měly činit osoby prezentující se jako zaměstnanci stěžovatelky a kdy tyto osoby měly v obou případech vykonávat podobné činnosti („zjištění a popis vady“ je dle soudu jen jiný popis pro verifikaci). Stěžovatelce se přitom nepodařilo prokázat, že by zaměstnanci společnosti KERIMA skutečně dané ČOV navštěvovali, tj. není zřejmé, jak mohl pan Š. získat povědomí o daných poruchách. Tento okruh námitek je tedy nedůvodný. Touto argumentací navíc stěžovatelka připouští, že i její zaměstnanci vykonávali činnosti, které jsou fakticky podobné s verifikací.

Svěddecké výpovědi

[62] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami, jimiž stěžovatelka sporuje způsob, jakým daňové orgány a městský soud naložily se svědeckými výpověďmi. Městský soud v bodě 45 svého rozsudku vysvětlil, že z výpovědí zaměstnanců společnosti SČVK nelze dovodit, že by dané práce vykonala společnost KERIMA. Stěžovatelka tak má pravdu v tom, že zaměstnanci společnosti SČVK teoreticky nemuseli mít povědomí o společnosti KERIMA. Za tohoto předpokladu pak ale tyto výpovědi logicky nemohly potvrzovat tvrzení stěžovatelky, že dané práce vykonali zaměstnanci společnosti KERIMA. Soud proto nepovažuje za vadu, jestliže městský soud v bodě 40 svého rozsudku uvedl, že tyto výpovědi vyvrací tvrzení stěžovatelky. V kontextu výše uvedeného se jedná o pouhé slovíčkaření.

[63] Co se týče výpovědí pana Š. a pana B. (zaměstnanci ČOV v Liberci), tak soud připomíná, že žalovaný z nich vycházel toliko podpůrně. Žalovaný v bodech 57 a 89 svého rozhodnutí totiž uvedl, že tito svědci nemají tak blízký vztah k věci jako pan P., nicméně jejich výpovědi v zásadě potvrzují výpověď pana P. (také zaměstnanec ČOV v Liberci). Jde-li o námitku, že pan Š. popisoval a mohl popisovat situaci až od roku 2017, ačkoliv se nyní řeší situace z července 2016, tak této skutečnosti si žalovaný byl vědom a podle toho s ní také nakládal (bod 89 rozhodnutí žalovaného). Tento okruh námitek je tedy nedůvodný.

[64] Soud se dále vypořádal s námitkami, které stěžovatelka poprvé vznáší až v kasační stížnosti, ačkoliv je mohla uplatnit již v žalobě. Jde o námitky, které soud zrekapituloval v bodě [20] tohoto rozsudku, tj. zda daňové orgány mohly a měly vyslechnout ztotožněné osoby či zda stěžovatelka znala společnost Bramax. Jak soud vysvětlil v bodě [55] tohoto rozsudku, námitky, které stěžovatelka mohla uplatnit již v řízení o žalobě, ale činí tak až v kasační stížnosti, jsou nepřípustné a soud se jimi dále nebude zabývat. Jde-li o výsledky pana B. a jeho vztah k panu Š., tak tato námitka se míjí s nyní projednávaným sporem, neboť se vztahuje k jiné věci stěžovatelky, kterou má projednávat územní pracoviště v Chrudimi (bod [16] tohoto rozsudku). Také tato námitka je proto nepřípustná (rozsudek NSS z 13. 3. 2025, čj. 8 As 116/2024-53, bod 10).

[65] Co se týče výpovědí pana Š. (zástupce společnosti KERIMA), tak těmi se žalovaný podrobně zabíral v bodě 58 až 62 svého rozhodnutí. Zde žalovaný popsal několik pochybností, které výpovědi pana Š. vyvolaly (rozpory v popisu vstupu do ČOV či v identifikaci pracovníků; neznalosti ohledně posuzovaných činností či dalších dotčených osob). Na tyto pochybnosti následně upozornil městský soud v bodě 44 svého rozsudku a také konkrétně vysvětlil, proč výpovědi pana Š. neprokazují tvrzení stěžovatelky. Pokud tedy stěžovatelka v kasační stížnosti jen obecně namítá, že výpovědi pana Š. samy o sobě postačovaly k objasnění skutkového stavu, tak v takovém případě soudu postačuje, aby stěžovatelku pro podrobnosti odkázal na zmíněné body napadeného rozsudku či rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka dále namítá, že daňové orgány chtěly pana Š. při výsleších nachytat, přičemž vhodný postup by dle stěžovatelky byl takový, že pan Š. by při pozdějším výsledku byl konfrontován se svým předchozím výsledkem. V tomto ohledu se však soud ztotožňuje s konstatováním městského soudu, že „pokud dojde ve svědeckých výpovědích ke konkrétnímu popření určitých a pro věc důležitých údajů, nelze tuto nesrovnalost obhájit delší časovou prodlevou“. Soud navíc připomíná, že daňové orgány nehodnotily tyto výpovědi jen optikou rozpornosti, ale také optikou obecnosti, resp. konkrétnosti (bod 62 rozhodnutí

žalovaného). Tyto závěry daňových orgánů se přitom stěžovatelce nepodařilo vyvrátit. Závěry daňových orgánů a městského soudu o tvrzeních pana Š. tedy obstojí.

Průtahy

[66] Nejvyšší správní soud se dále zaměřil na otázku, zda správní orgány postupovaly nesprávně, jestliže vydávaly svá rozhodnutí před koncem lhůty pro stanovení daně. Jde-li o pojem „průtahy“, tak ten stěžovatelka chápe stejně jako městský soud. Z bodu 49 napadeného rozsudku totiž vyplývá, že pod pojmem průtahy rozumí městský soud právě ty situace, kdy správní orgán nevydal rozhodnutí, ačkoliv mu k tomu již uplynula lhůta pro stanovení daně. Soud ani neshledal, že by se tato část vypořádání městského soudu mījela s příslušnou částí žaloby. Vzhledem k obecnosti této žalobní námitky vysvětlil městský soud adekvátně obecným způsobem, že správní orgány toliko rozhodovaly podle lhůt, které jim daňový řád stanovuje (zde je třeba připomenout, že rozsah žalobních námitek předurčuje také rozsah jejich vypořádání ze strany městského soudu – bod [53] tohoto rozsudku). Daňový řád v tomto ohledu nestanovuje žádnou podmínku, dle které by daňové orgány mohly těchto lhůt „plně“ využít jen tehdy, pokud by v průběhu těchto lhůt prováděly patřičné množství úkonů. Soud tak neshledal, že by daňové orgány jednaly v tomto ohledu účelově či v rozporu se zásadou hospodárnosti. Tento okruh námitek je tedy nedůvodný.

IV. Závěr a náklady řízení

[67] Nejvyšší správní soud shledal ze shora uvedených důvodů kasační stížnost zčásti důvodnou, a proto napadený rozsudek městského soudu ze shora uvedených důvodů zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), zejména v jeho bodech [33] až [36], které se týkají prekluze práva na stanovení daně.

[68] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 10. října 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu