

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **COMMTEL CZ, a.s. v likvidaci,** se sídlem Kaštanová 1055/14, Olomouc, zast. Mgr. Liborem Burianem, advokátem, se sídlem Krkoškova 728/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2017, č. j. 3 Af 54/2015 – 51,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2015, č. j. 30424/15/5300-21441-708995; stěžovateli byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2008 a leden – prosinec 2009. Dle žalovaného stěžovatel neprokázal nárok na odpočet DPH dle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro kontrolovaná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“) deklarovaný na daňových dokladech za služby, které měly být poskytnuty na základě smluv o zprostředkování získávání informací o potenciálních kontraktech telekomunikačních služeb poskytovaných pro společnost GTS Novera a. s. (nástupnickou společností se stala GTS Czech s. r. o.).

[2] V kasační stížnosti uplatňuje stěžovatel důvody dle § 103 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb. (dále „s. ř. s.“); tvrdí, že napadené rozhodnutí je nezákonné a spočívá na nesprávném právním posouzení právní otázky a na skutkové podstatě, která je v rozporu se spisovým materiálem.

[3] Dle stěžovatele se městský soud plně ztotožnil se zjištěním skutkové podstaty tak, jak učinil žalovaný a správce daně prvního stupně. Stěžovatel uvádí, že uplatnil

odpočet DPH na základě daňových dokladů vystavených společnostmi STEI BAU s.r.o. „v likvidaci“ se sídlem Olomouc, Kaštanová 1055/14, IČ 260 11 506 (dále jen „STEI BAU“) a společností RENDALENE s.r.o. se sídlem Praha 5, Plaská 622/3, IČ 284 71 601 (dále jen „RENDALENE“). V průběhu daňového řízení předložil veškeré obchodní listiny dokládající průběh obchodu mezi stěžovatelem a jeho dodavateli a jeho zákazníky; navrhl k výslechu svědky k prokázání uskutečnění daných plnění. Dle správce daně ani po výsleších svědků nebyly pochybnosti ohledně uskutečněných plnění rozptýleny i přesto, že svědci vypověděli skutečnosti ohledně realizace jednotlivých zakázek; pochybnosti mohou dle správce daně plynout z toho, že uskutečnění plnění není možno ověřit u dodavatele, např. proto, že je nekontaktní, nebo není k dispozici jeho účetnictví. Stěžovatel k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně odkazuje na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu; zdůrazňuje, že po daňovém subjektu nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, které jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit. Tvrdí, že prokázal obsahem svých povinných evidencí, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zaplaceno. Konkrétní záznam o uskutečnění činností společnostmi STEI BAU a RENDALENE stěžovatel k dispozici nemá. K prokázání faktického uskutečnění tvrzených činností může stěžovatel doložit pouze svědecké výpovědi, a to ty, které byly již provedeny, nebo to prokázat dalšími svědeckými výpověďmi. Stěžovatel však upozorňuje, že není v lidských silách si po několika letech vzpomenout na konkrétní činnosti. Sám stěžovatel jako obchodní společnost s více než jedním obchodním partnerem (pozn. v minulých letech, nyní je stěžovatel v likvidaci a nemá žádné obchodní partnery), si je sám dobře vědom, že není možné si zapamatovat konkrétní činnosti pro konkrétní subjekty. Někdy jsou podrobnosti uvedeny ve smlouvě, někdy v objednávce, ale nelze si všechny obchodní kontrakty uchovávat v paměti do posledního detailu.

[4] Stěžovatel tvrdí, že skutková podstata je v rozporu se spisovým materiálem. Stěžovatel předložil k napadeným daňovým dokladům objednávky a předávací protokoly, což jsou listiny zcela běžné v obchodním styku pro dokázání provedeného plnění. Tyto listiny však byly správcem daně a následně soudem považovány jako obecné a neprokazující faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Na str. 12 napadeného rozhodnutí soud uvádí „(pozn. nabízené daňové doklady) *samy o sobě neprokazují materiální aspekt obchodního vztahu, a pouze na základě nich nelze přijmout závěr, že obchodní případ skutečně proběhl s deklarovaným subjektem, na nich uvedeným. (...) Žalobce byl proto povinen prokázat všechny skutečnosti, které uvedl správci daně v přiznání, hlášení atd., nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.*“ Soud se dále vyjadřuje k námitce stěžovatele uvedené v žalobě, že nebyla zpochybněna uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu, jelikož zákazníci stěžovatele potvrdili přijetí předmětu plnění faktickou fyzickou účastí předchozího jednatele spol. STEI BAU, p. Pargače, který není fiktivním subjektem, nýbrž existující osobou. Soud k výše uvedenému poznamenal že *„daňový subjekt je povinen prokázat, že jím uplatňovaný nárok na odpočet daně naplňuje podmínky stanovené v § 72 a § 73 zákona o DPH. Znamená to, že prokázaná přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Žalobce nárok na odpočet daně prokázal daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem DPH. Zákonným způsobem tak musí prokázat, že skutečně přijal zdanitelné plnění od plátce DPH uvedeného na správci předložením dokladu a*

pokračování

toto plnění užil v souvislosti s uskutečněním deklarovaného ekonomického účelu, jelikož rozhodující je nikoli formálně žalobcem doložený stav, nýbrž stav faktický, jak se obchodní případ reálně uskutečnil." Deklarované plnění mělo být prokázáno výpověďmi svědků, a to Tomáše Pargače, jednatele společnosti STEI BAU. Dle žalovaného však „*na otázky týkající se předmětu plnění deklarovaného na jednotlivých daňových dokladech odpovídal pouze obecně, bez bližšího upřesnění rozsahu prováděné činnosti.*" Svědecká výpověď byla provedena v létě 2011 a svědek měl vypovídat o činnostech, které se odehrály v zimě roku 2008. Svědek ve své výpovědi zcela jasně uvedl, že se stěžovatelem jednal, navázal s ním kontakt na veletrhu, veškeré daňové doklady společnosti STEIBAU byly zaúčtovány a zdaněny, jednal tedy jménem této společnosti. Tak se prezentoval i stěžovateli, jako jednatel společnosti STEI BAU. Činnosti, které stěžovatel u této společnosti objednal, byly vykonány, koncovým zákazníkům dodány, jak potvrdil i svědek J. B., bez ohledu na to, jak sám svědek vnímal činnost těchto pracovníků – zda p. Pargač měl zaměstnance nebo subdodavatele. Konkrétní informace nemusely být p. B. zjevné z pouhé přítomnosti těchto osob na pracovišti. Důležitý byl pro stěžovatele výsledek, tedy že objednané činnosti byly vykonány. To, kdo přesně jednal, nebylo předmětem stěžovatelova zkoumání. Kdyby byly činnosti vykonány neodborně, měl by stěžovatel možnost využít svá reklamační práva a dodané plnění řádně u dodavatele – STEI BAU reklamovat. Žádné stížnosti však na činnosti nebyly, proto stěžovatel neměl potřebu řešit, jaký konkrétní pracovník STEI BAU (zda zaměstnanec, subdodavatel nebo kdokoli jiný, zda p. Pargač osobně) činnosti vykonal. Na výše uvedeném veletrhu se společnost STEI BAU v zastoupení p. Pargačem prezentovala jako schopna naplnit požadavky stěžovatele na poptávané činnosti, tudíž byl mezi nimi uzavřen tento obchodní vztah. Další vnitřní organizace, účetnictví či změna jednatelů nebyla stěžovateli známa a nebylo ani objektivně možno se tyto informace dozvědět. Stejně tak i bankovní účet p. Pargače na daňových dokladech nebyl nadepsán jako účet osobní, nýbrž bylo pouze sděleno číslo účtu. Stěžovatel neměl možnost v bance pátrat, komu daný účet patří, zda mu jeho obchodní partner nezasílá vadný doklad. Obchodní partner, spol. STEI BAU, sdělila, že má stěžovatel hradit na jiný účet, proto tak činil. Změnit banku či číslo účtu je zcela běžné, proto stěžovateli nepřipadalo ani podezřelé, že bylo uvedeno jiné číslo účtu než předtím. Svědek D. Š. uvedl, že při realizaci zakázek spolupracoval s p. Pargačem a některé zakázky řešil s p. Novákem, kteří vystupovali za společnosti STEI BAU. Dle správce daně však „*nepotvrdil žádné konkrétní skutečnosti, které by prokázaly, že uvedené činnosti v tomto období byly fakticky provedeny společností STEIBAU.*" P. Pargač se prezentoval jako jednatel společnosti STEI BAU, nikoli jako fyzická osoba poskytující dané služby. Stejně tak i p. Novák vystupoval jako zástupce společnosti STEI BAU. Vzhledem k tomu, že p. Š. s těmito osobami spolupracoval, přičemž tyto osoby se prezentovaly jako společnost STEI BAU, je nelogické, že správce daně a následně i soud z tohoto vyvozují, že společnost STEI BAU se na daných pracích nepodílela.

[5] Stěžovatel konstatuje, že Renáta Altová byla zapsána v obchodním rejstříku až v lednu roku 2009, přesto správce daně posuzuje tuto osobu jako jednatele již od prosince 2008. Jako jednatel však osoba může jednat až po svém zápisu do obchodního rejstříku (pozn. Za účinnosti staré právní úpravy, v současnosti je již zápis pouze deklaratorní, ale i tak nová osoba musí prokázat, že byla skutečně do funkce povolána oprávněnou osobou). Stěžovatel na tomto místě uvádí, že výpovědi se rozcházejí pouze

ohledně oněch konkrétních skutečností, které měli svědkové vylíčit po téměř dvou letech od provádění činností. V obecné rovině, tedy ohledně jednání za společnost STEI BAU, spolupráce se stěžovatelem a vykonávání činností na objednaných věcech se výpovědi shodují. Se svědkyní Renátou Altovou stěžovatel nikdy nejednal, za společnost STEI BAU vždy vystupoval p. Pargač, příp. p. Novák. Tyto skutečnosti stěžovatel uvádí od samotného počátku, a přesto správce daně a žalovaný shledávají ze skutkového stavu věci, že se deklarované činnosti neodehrály, resp. nebyly dostatečně prokázány. Pro společnost GTS NOVERA a.s., stěžovatel získal v letech 2007 až 2009 zhruba 200 zákazníků, ročně bývaly stěžovatelem zprostředkovány služby v hodnotě více jak 1 000 000 Kč. Stěžovatel tyto činnosti vykonával prostřednictvím svých subdodavatelů – společností STEI BAU, příp. RENDALENE. Správce daně požadoval prokázat uskutečnění činností, z výpovědi Mgr. Z. bylo jasně prokázáno, že stěžovatel vykonával činnost pro tuto společnost. Skutečnost, že Mgr. Z. si nebyl vědom toho, že stěžovatel spolupracuje s dalšími společnostmi, nedokazuje, že se na této činnosti další společnosti nepodílely. Stěžovatel sám již správci daně uvedl, že neměl kapacitu dělat sám tyto činnosti, proto využíval subdodavatele. Nebylo-li to nutné, např. osobní jednání, nemusel však svému zákazníkovi své dodavatele představovat. Stěžovatel obdržel daňové doklady od společnosti STEI BAU v souvislosti s výkonem činnosti p. Pargače, příp. p Nováka. V jakém vztahu k sobě tyto tři osoby skutečně byly, nebylo stěžovateli známo, nebylo to ani vidno z žádného veřejného rejstříku. Stěžovatel naopak vycházel ze zápisu v obchodním rejstříku, kde byl p. Pargač uveden jako jednatel společnosti STEI BAU, a následně p. Pargač zmocnil k některému jednání i p. Nováka. Stěžovatel neměl proč pochybovat o věrohodnosti zápisu v rejstříku, ani o věrohodnosti slova p. Pargače. S těmito osobami na daných činnostech spolupracoval a od těchto osob obdržel daňové doklady znějící na společnost STEI BAU, z těchto důvodů měl za to, že p. Pargač a p. Novák jedná jménem společnosti STEI BAU. Další navržení svědci, které správce daně odmítl vyslechnout, mohli dosvědčit spolupráci na konkrétních činnostech. Stěžovatel nepředpokládá, že by detailně vylíčili konkrétní spolupráci, ale mohli se vyjádřit k činnosti společnosti STEI BAU, resp. p. Pargače a p. Nováka, kteří za danou společnost vystupovali. Soud uvádí na str. 11 napadeného rozhodnutí, že „*žádný ze svědků nikoho dalšího jako např. subdodavatele nejmenoval ani nespecifikoval. Není tak možno dovodit žádnou konkrétní spojitost se společností STEI BAU v návaznosti na daňový subjekt...*“ Stěžovatel uvádí, že navrhl konkrétní jména osob, aby odvrátil pochybnosti správce daně, že činnosti nebyly provedeny, resp. nebyly provedeny deklarovaným dodavatelem. Stěžovatel učinil objednávky na konkrétní činnosti u STEI BAU a RENDALENE a tyto společnosti prostřednictvím fyzických osob činnosti vykonaly. Jestli se jednalo o zaměstnance, či subdodavatele, stěžovatel nikdy nezkoumal, neboť jej zajímal výsledek objednaných činností, nikoli konkrétní pracovníci. Již vyslechnutí svědci shodně popsali, že mezi stěžovatelem a společností STEIBAU a RENDALENE docházelo k jednání, osoby jednající za STEI BAU občas jednaly i se zákazníky stěžovatele. P. Pargač a p. Novák si však nevzpomněli na konkrétní činnosti, avšak stěžovatel opakovaně poukazuje na skutečnost, že byly vyslýchány s dlouhým odstupem po uskutečnění činností. Stěžovatel navrhl další svědky k prokázání vztahu mezi stěžovatelem a společnostmi STEI BAU a RENDALENE. Správce daně a žalovaný však opomíjí fakt, že lidská paměť není stroj, v němž lze snadno potřebné informace bezodkladně vyhledat. Stěžovatel poukazuje na to, že každý projekt realizovaný jeho subdodavateli se vyznačoval odlišnostmi, nešlo vždy o stejné plnění, např. dodání konkrétního zboží. Předmětem podnikání v předmětném

pokračování

období společnosti STEI BAU bylo „*zprostředkování služeb*“, což není jedna konkrétní opakující se činnost, ale naopak jde o poměrně široký pojem. Je tedy zcela logické, že konkrétní detaily vykonaných činností před několika lety si svědkové nepamatují.

[6] Dle stěžovatele městský soud v napadeném rozhodnutí potvrdil rozhodovací činnost daňových orgánů, které kladou na daňový subjekt neúměrnou důkazní povinnost. Přitom je třeba upozornit na případ z jara tohoto roku (2017), kdy samotná finanční správa neměla dostatečné podklady a důkazy ve věci „*nákupu mobilních telefonů*“. K této kauze byla vydána tisková zpráva Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) dne 15. 5. 2017: „*Generální finanční ředitelství postupuje před uzavřením smlouvy s jakýmkoliv dodavatelem vždy maximálně obezřetně. Své dodavatele prověřuje standardním způsobem stejně tak, jako u svých dodavatelů činní soukromé subjekty, a tedy stejně tak, jak od soukromých subjektů Finanční správa sama předpokládá. Generální finanční ředitelství si společnost 2P Commercial Agency, s. r. o. prověřilo mimo jiné v obchodním a insolvenčním rejstříku a v seznamu nespolehlivých plátců. Podle veřejně dostupných zdrojů dodavatel v době konání výběrového řízení a uzavření smlouvy nevykazoval žádné znaky rizikovosti, a tedy neexistoval žádný obhajitelný důvod ani zákonná možnost s vítězem výběrového řízení smlouvu neuzavřít.*“ Stejně tak i stěžovatel v předmětné věci měl možnost si své obchodní partnery – STEI BAU a RENDALENE prověřit pouze ve veřejných rejstřících. Tak např. jednatelka Renáta Altová byla v obchodním rejstříku uvedena jako jednatelka až 2. 1. 2009; přesto správce daně a žalovaný vycházejí ze skutečnosti, že byla zvolena již 9. 12. 2008 a stěžovatel neměl tedy s původním jednatelem již jednat. Stejně jako GFŘ, i stěžovatel vychází z veřejných údajů a stejně jako GFŘ ani stěžovatel nemá vliv na plnění daňových povinností svého obchodního partnera. Plnění daňových povinností jeho obchodních partnerů nebylo předmětem žádného jednání stěžovatele s těmito partnery. Stěžovatel konstatuje, že případ GFŘ je v mnohém podobný, zejména v tom, že ani GFŘ ani stěžovatel nemůže ovlivnit a působit na své obchodní partnery a nemá žádnou účinnou možnost, jak je prověřovat před uzavřením obchodu. Údaje ve veřejných rejstřících jsou poměrně strohé, a jak je vidno, neměl by správce daně ani žalovaný požadovat po stěžovateli takové informace, důkazy a vylíčení skutečností, které sám jako subjekt soukromého práva není schopen objasnit. Vzhledem k zásadám demokratického právního systému, a to zejména zásadě rovnosti, by nemělo být s daňovým subjektem samotným orgánem státní správy a daňovým subjektem osoby soukromého práva zacházeno rozdílně. Tento tzv. „*dvojí metr*“ narušuje ústavní principy čl. 2 odst. 3 Ústavy „*Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.*“

[7] Stěžovatel zdůrazňuje, že není odpovědný za jednání jiných osob. Rozhodnutím správce daně, resp. žalovaného, je však sankcionován za to, že jeho obchodní partner neplnil své daňové povinnosti, resp. za to, že jednatel, resp. osoba jednající jménem společnosti STEIBAU, si nepamatuje konkrétní podrobnosti vykonaných činností. Stěžovatel řádně uchovává všechny účetní doklady potřebné k prokázání obdržených a poskytnutých plnění. Pokud městský soud poukazuje na požadavek obezřetnosti, je možné vycházet pouze z dostupných informací ve veřejných rejstřících. Dle judikatury Soudního dvora týkající se podvodů na DPH, nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět (rozsudky Soudního dvora ze

dne 12. 1. 2006, Optigen, C-354/03 a další, Sb. rozh., s. I-483, a ze dne 6. 7. 2006, Kittel, C-439/04 a další, Sb. rozh., s. I-6161).

[8] Další námitky stěžovatel uplatňuje stran posouzení stížnosti městským soudem, kterou podal proti postupu správce daně dne 10. 6. 2016. Městský soud uvádí, že „*žalobce zcela opomíjí, že dne 16. 6. 2014 správce daně vydal vyrozumění o vyřízení stížnosti, které zaslal datovou zprávou daňovému poradci žalobce Martinovi Tycovi téhož dne 16. 6. 2014 v 14:27:52.*“ Dle § 42 daňového řádu, pokud má subjekt datovou schránku, pak se doručuje přednostně do datové schránky. Daňový poradce, jenž byl zplnomocněn stěžovatelem k jednání se správcem daně, má zřízenu datovou schránku a jemu správce daně doručil oznámení o vyřízení stížnosti. Toto oznámení však bylo doručeno až dne 25. 6. 2014, nikoli dne 16. 6. 2014, jak tvrdí soud v napadeném rozhodnutí; právě s tímto datem (25. 6. 2014) se pojí účinky vyřízení stížnosti, tedy oznámení stěžovateli výsledku vyřízení stížnosti. Stěžovatel má tedy za to, že soud v napadeném rozhodnutí nesprávně posoudil právní otázku účinků oznámení o vyřízení stížnosti; dále podrobně rekapituluje průběh daňového řízení. Hodnocení průtahů daňového řízení soudem v napadeném řízení stěžovatel odmítá, neboť na výzvy správce daně odpovídal, předkládal veškeré podklady a navrhoval další důkazy k prokázání svých tvrzení; naproti tomu z jednání správce daně jsou jasně zřetelné několikaměsíční průtahy.

[9] Stěžovatel poukazuje na to, že zpráva o daňové kontrole má 49 stran, obsahuje shrnutí důkazů provedených od roku 2010 do roku 2014.; nepovažuje proto lhůtu stanovenou na samé hranici dané zákonem za dostatečnou ke kvalifikovanému vyjádření. Stěžovatel již ve své žalobě odkazoval na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, s argumentací uvedenou v tomto rozhodnutí se však v napadeném rozhodnutí soud vypořádal velice povšechně a nereagoval na obsáhlost daného spisu.

[10] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek a spolu s ním i napadená správní rozhodnutí zrušil a přiznal stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení před soudy obou stupňů.

[11] Žalovaný se v písemném vyjádření ke kasační stížnosti s rozsudkem městského soudu ztotožnil. Dle žalovaného stěžovatel v zásadě setrvává na svých právních závěrech, které byly obsaženy jako žalobní námitky v žalobě, proto žalovaný odkazuje v plném rozsahu na odůvodnění rozsudku, na odůvodnění přezkoumávaného správního rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě.

[12] K poukazu stěžovatele na případ ve věci nákupu mobilních telefonů žalovaný konstatuje, že se stěžovatel mýlí, pokud považuje případ nákupu mobilních telefonů GFŘ v mnohém podobný právě projednávané věci. Žalovaný upozorňuje, že GFŘ v případě nákupu mobilních telefonů od svého obchodního partnera vystupovalo v pozici koncového zákazníka a předmětné mobilní telefony nakoupilo pro svou osobní potřebu; vzhledem k tomu, že zboží nenakoupilo za účelem uskutečňování zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, nebyla vůbec splněna jedna z podmínek pro vznik nároku na odpočet daně, proto z přijetí tohoto plnění nemohlo uplatňovat nárok na odpočet daně,

což ani nečinilo. Žalovaný zdůrazňuje, že stěžovatelem uplatněná argumentace ohledně účasti na daňovém podvodu žalovaným není přiléhavá a je absurdní.

[13] Žalovaný dále uvádí, že právně nekvalifikoval šetřená přijatá plnění stěžovatele jako plnění zasažená daňovým podvodem (o kterém měl a mohl vědět, přičemž nepřijal dostatečná opatření, která by jeho účasti na tomto podvodu zamezila a nárok na odpočet daně z deklarovaných plnění od uvedených dodavatelů proto nebyl přiznán). Ze správních rozhodnutí rovněž vyplývá, že správce daně nikdy po stěžovateli nepožadoval, aby nesl odpovědnost za nekontaktnost společností STEI BAU a RENDALENE, či že by vycházel z možného vlivu stěžovatele na plnění daňových povinností těchto společností.

[14] Žalovaný konstatuje, že se ke všem ostatním námitkám ohledně zjišťování skutkového stavu, provedeného dokazování a namítaným procesním vadám vyjádřil již v předchozím soudním řízení; na svých postojích a argumentech nic nemění a plně na tyto odkazuje. Rozsudek městského soudu považuje za správný, navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[15] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných v kasační stížnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud považuje především za nutné předeslat, že kasační stížnost je mimořádný opravný prostředek, který směřuje k přezkoumání rozhodnutí vydaného krajským (městským) soudem v soudním řízení; předmětem řízení před kasačním soudem je tedy posoudit, zda tento soud při jeho vydání postupoval v souladu se zákonem. Tím je definována i povaha kasačních námitek, které musí směřovat nikoli primárně k postupu správního orgánu, resp. k rozhodnutí žalovaného, ale k postupu krajského soudu. Nutno konstatovat, že stěžovatel však svoji argumentaci v kasační stížnosti staví převážně na hodnocení postupu správce daně, s nímž vyjadřuje nesouhlas, a obecně tvrdí, že městský soud stejně jako žalovaný vycházel z nesprávně a nedostatečně zjištěného skutkového stavu; fakticky z větší části opakuje své žalobní námitky.

[17] Nejvyšší správní soud především konstatuje, že nepovažuje za nutné podrobně rekapitulovat skutkový stav věci ani průběh daňového řízení; tyto jsou oběma stranám dostatečně známy a byly dostatečně popsány jednak v rozhodnutí žalovaného, v napadeném rozsudku městského soudu, jakož i v podané kasační stížnosti. Nárok na odpočet daně nebyl stěžovateli uznán, neboť neprokázal faktické uskutečnění plnění od společnosti STEI BAU a RENDALENE za služby na základě smluv o zprostředkování týkající se získávání informací o potenciálních kontraktantech telekomunikačních služeb poskytovaných pro zástupce zájemce GTS Novera a. s. (zprostředkování napojení na telekomunikačního operátora GTS) v celkové hodnotě základu daně ve výši 8 279 738 Kč + DPH ve výši 1 573 153 Kč; dále nebyl uznán nárok na odpočet deklarovaný od společnosti STEI BAU s předmětem plnění provize GTS-RWE, oživení a instalace páteřního prvku pro CET 21, 24 hod servis Oxe Call Centrum, konzultační služby na zařízení CISCO pro spol. IT4U a instalace a oživení Multirate XFP v celkové hodnotě

základu daně ve výši 2 090 234 Kč + DPH ve výši 397 145 Kč, neboť daňové doklady deklarující tato plnění byly vystaveny v období od 9. 12. 2008 do 15. 2. 2009, kdy u této společnosti došlo ke změně jednatele, přičemž jednatelka p. Antlová, vystavení těchto dokladů a provedení deklarovaných činností nepotvrdila.

[18] Stěžovatel především namítá nezákonnost rozhodnutí žalovaného a potažmo městského soudu, neboť tvrdí, že předloženými doklady a provedenými svědeckými výpověďmi prokázal nárok na odpočet daně v souvislosti s uskutečněním zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů; ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že byly provedeny činnosti deklarované na předložených dokladech od společnosti STEI BAU, resp. RENDALENE, za níž jednal p. Pargač a p. Novák, jejichž přímá účast na činnostech byla prokázána. Tvrdí, že pokud dané činnosti p. Pargač vykonával vlastním jménem na vlastní účet, nebyla tato skutečnost stěžovateli známa a neměl se jak dozvědět o tom, že jeho dodavatelem není společnost STEI BAU, resp. RENDALENE jednající p. Pargačem, ale přímo p. Pargač.

[19] Nejvyšší správní soud shledal rozhodnutí žalovaného potažmo napadený rozsudek městského soudu v souladu se zákonem. Ze správního spisu, jakož i z podrobného odůvodnění rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že se správní orgány podrobně zabývaly veškerými provedenými důkazy a hodnotily je ve vzájemných souvislostech (§ 8 odst. 1 daňového řádu); z provedených výpovědí, jakož i z dalších listin vyplynuly zcela zjevné rozpory, které zavdávaly správci daně důvodné pochybnosti o skutečném průběhu plnění. Pokud stěžovatel v kasační stížnosti obsáhle popisuje možnou „ztrátu paměti“ vyslýchaných osob, bylo by mu možno přisvědčit, pokud by se nesrovnalosti týkaly detailů a nepodstatných skutečností. Rozpory ve výpovědích však byly shledány v zásadních otázkách, kdy lze předpokládat, nadto jednalo-li se o plnění v řádech několika milionů, že si podstatné skutečnosti obchodu osoba, která se na něm měla podílet, pamatuje i po několika letech. Poukázat lze např. na rozpory ve výpovědi p. Antlové a p. Pargače; jmenovaná jednatelka uvedla, že nikoho nezmocnila a neví, kdo vystavil daňové doklady, naopak p. Pargač uvedl, že měl ústní dohodu s p. Antlovou, že až do zápisu ve Veřejném rejstříku bude činnost vykonávat sám; dále jmenovaná jednatelka uvedla, že jí nebylo předáno účetnictví ani žádné vysvětlení od předchozího jednatele, naopak p. Pargač uvedl, že jí všechny doklady předal (protokol o tom však nepředložil.) Stěžovatel tvrdí, že v dobré víře uzavíral obchody s p. Pargačem, neboť p. Antlová byla zapsána ve Veřejném rejstříku až 2. ledna 2009. K tomu zdejší soud podotýká, že je sice pravdou, že zápis byl proveden 2. 1. 2009, nicméně je též zřejmé, že jako den vzniku funkce je zde uvedeno datum 9. prosince 2008; tato skutečnost je jednoznačná rovněž z notářského zápisu sp. zn. NZ 335/2008 (listina C 132571/SL5/MSPH), který je obsažen ve Sbírce listin přístupné ve Veřejném rejstříku, z něhož vyplývá rovněž i to, že k tomuto datu – 9. 12. 2008 byl rovněž odvolán z funkce jednatele p. Pargač. Stěžovateli tedy nelze přisvědčit, že neměl možnost ověřit, zda p. Pargač je či není jednatelem společnosti a zda je oprávněn za ni jednat. Rozpory byly rovněž např. ve výpovědích jednatelky a svědka p. Nováka, jehož výslech navrhl stěžovatel, stejně tak rozpory ohledně faktického plnění ve výpovědích p. Pargače a svědka B.; tyto jsou podrobně popsány ve zprávě o kontrole, resp. v rozhodnutí žalovaného. Je pravdou, že výpovědí svědka Mgr. Z. provedenou v rámci dožádání, byla potvrzena spolupráce stěžovatele se společností GTS, co se týče zprostředkování napojení na telefonního operátora; svědek potvrdil, že prostřednictvím stěžovatele získal v letech

pokračování

2007 – 2009 cca 200 zákazníků; z reportů předložených GTS vyplývá, že je evidováno fakturační období, období úhrady klientem, období nároku na provizi, obchodník a partner, označení zprostředkovaného zákazníka, typ služby; současně svědek potvrdil, že společnost GTS však nerozlišuje, zda stěžovatel zprostředkoval zákazníka prostřednictvím svých zaměstnanců nebo obchodních partnerů či jiných osob. Z uvedené výpovědi, jak dovodil žalovaný, stěžovatel neprokázal, že se společnosti STEI BAU a RENDALENE podílely na těchto činnostech. Nejvyšší správní soud dospěl ke shodnému závěru, totiž, že není pochyb o tom, že k plnění došlo, nebylo však prokázáno, že bylo plněno právě stěžovatelem deklarovanými společnostmi. K pochybnosti o faktickém plnění uskutečněném právě stěžovatelem uvedenými společnostmi (a k závěru o pouhé formalitě předložených dokladů) přispívají i další skutečnosti a indicie, které v řízení vyvstaly (vystavitelem dokladu není o něm účtováno, platby jsou hrazeny na soukromý účet p. Pargače, není podáno přiznání k dani z příjmů ani přiznání k DPH, vystavitel je nekontaktní a nelze u něj plnění ověřit, neexistuje účetnictví,...).

[20] Stěžovateli lze jistě přisvědčit v tom, že mu nelze přičítat k tíži neplnění daňových či jiných povinností jinými osobami – deklarovanými společnostmi; jak zdejší soud opakovaně judikoval, důkazní břemeno nelze rozšiřovat na prokázání těch skutečností, které jsou mimo sféru vlivu daňového subjektu [srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. března 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45 (č. 599/2004 Sb. NSS), rozsudek ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46]. To však ani správní orgány nečinily. Na případ stěžovatele nedopadá např. rozsudek SDEU ve věci C-324/11, *Gábor Toth* [osoba povinná k dani (odběratel) využívala pro poskytování vlastních zdanitelných plnění subdodavatele, přičemž se následně zjistilo, že tento subdodavatel nesplnil své povinnosti a nenahlásil správci daně ani žádné své zaměstnance či dočasné pracovníky]. Důvodem neuznání odpočtu stěžovateli v projednávané věci nebyla skutečnost, že deklarované společnosti nepodaly daňová přiznání, nevedly účetnictví, byly nekontaktní, či zanedbaly některé své povinnosti, ale to, že stěžovatel neprokázal, že deklarované služby skutečně právě tyto společnosti provedly. Výše uvedené skutečnosti pouze představovaly další indicie vedoucí správce daně k pochybnosti o tom, že plnění neproběhlo tak, jak stěžovatel předloženými doklady deklaroval. Naplnění zákonných podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH je povinen prokázat správci daně ten, kdo tento nárok uplatňuje. Jak konstatoval zdejší soud např. v rozsudku sp. zn. 2 Afs 177/2006: *„V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“* Zcela jistě bylo věcí pouze stěžovatele, jaká smluvní ujednání přijme (a jaká rizika postoupí); pokud však následně chtěl nárokovat odpočet DPH vztahující se k takové transakci, bylo na něm, aby si zajistil takové podklady, které mu umožní nárok na odpočet řádně uplatnit.

[21] Zdejší soud opakovaně konstatuje, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jak již opakovaně judikoval NSS, pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí, aby plátce prokázal, že se zdanitelná plnění uskutečnila. Důkaz o existenci poskytnuté služby ještě nemůže sám o sobě osvědčit zpochybňovanou skutečnost, že k přijetí zdanitelného plnění došlo právě způsobem tvrzeným stěžovatelem, tj. od

deklarovaných dodavatelů (viz např. rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 42/2011). V projednávané věci tak ani výpověď zástupce společnosti GTS neprokázala, že k plnění, v souvislosti s nímž stěžovatel nárok na odpočet uplatnil, došlo právě a jen prostřednictvím stěžovatelem deklarovaných společností. Stěžovatel zcela opomíjí skutečnost, že byl tím subjektem, který předložil správci daně faktury vystavené těmito společnostmi, a proto ve vztahu ke jmenovaným společnostem nese důkazní břemeno ohledně uskutečnění zdanitelného plnění právě těmito subjekty.

[22] Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014, sp. zn. 5 Afs 65/2013). Správce daně musí především identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti průkaznosti nebo správnosti předloženého dokladu (např. rozsudky NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007, sp. zn. 9 Afs 30/2008, sp. zn. 1 Afs 39/2010, obdobně např. nález Ústavního soudu ze dne 29. října 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02); této povinnosti správce daně dostál. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat tvrzené skutečnosti; doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], aby takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (viz např. rozsudky NSS sp. zn. 1 Afs 39/2010, sp. zn. 8 Afs 44/2011). V projednávané věci se však stěžovateli - bez ohledu na předložené doklady - ani v rámci dalšího dokazování nepodařilo prostřednictvím navrhovaných a správcem daně provedených důkazních prostředků prokázat, že doklady vystavily deklarované společnosti, resp., že tyto společnosti deklarované služby poskytly. Prokáže-li správce daně, že osoba uvedená na dokladu, kterým má být prokázán nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, tento doklad nevystavila, dostál své povinnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu; za této situace správce daně nemá povinnost prokazovat, kdo doklad vystavil; tuto povinnost má výhradně daňový subjekt (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 As 188/2004 - 63).

[23] Pokud se stěžovatel dovolává rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 5 Afs 65/2013, je třeba konstatovat, že věc tam projednávaná byla odlišná právě v tom, že v řízení bylo prokázáno nejen uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, která osoba – plátce DPH, toto plnění skutečně uskutečnila (nadto v daném případě tak činila podvodným jednáním, o němž stěžovatel nevěděl, a za které tato osoba byla pravomocně pro trestný čin krácení daně odsouzena, což bylo rovněž v rámci daňového řízení známo).

[24] Pokud jde o hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet daně, ze zákona o dani z přidané hodnoty, jakož i ze Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH) vyplývá, že aby dotyčná osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice a zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění uvedeného nároku

byly na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (viz např. rozsudky SDEU *Centralan Property*, C-63/04, *Tóth*, C-324/11, Bonik, C-285/11, *Stehcemp*, C-277/14). Nepostačuje tedy pouze skutečnost, že je prokázáno faktické uskutečnění plnění. Ve smyslu judikatury SDEU základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním podmínkám. Platí tedy, že jakmile má správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, nemůže, pokud jde o nárok osoby povinné k dani na odpočet této daně, vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (v tomto smyslu viz též rozsudky *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, C-280/10, nebo *Salomie a Oltean*, C-183/14). Správce tedy daně nemůže nepřiznat nárok na odpočet DPH pouze na základě toho, že daňový doklad nesplňuje všechny předepsané formální náležitosti, pokud disponuje všemi údaji k ověření, že byly splněny věcné hmotněprávní podmínky týkajících se uplatnění tohoto práva. Zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet daně na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly některým náležitostem formálním, ledaže by porušení formálních náležitostí mělo za následek nemožnost předložení rozhodujícího důkazu o splnění hmotněprávních požadavků (viz rozsudek SDEU ve věci C-516/14, *Barlis 06*).

[25] Nejvyšší správní soud konstatuje, že je nezbytné důsledně rozlišovat mezi případy, kdy nárok na odpočet daně plátci vůbec nevznikne, neboť nejsou naplněny hmotněprávní podmínky od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikne, avšak plátci jej nelze přiznat, respektive je nutné mu jej odepřít (typicky např. v případě participace na daňových podvodech či v případě zneužití práva – viz např. rozsudky SDEU ve věcech C-354/03, *Optigen*, C-355/03, *Fulcrum*, C-484/03, *Bond House*, C-439/04, *Kittel* či ve věci C-440/04, *Recolta a* rozsudek C-255/02 *Halifax*). V projednávané věci však stěžovateli nebyl přiznán odpočet nikoli z důvodu jeho možné účasti na daňovém podvodu či povědomosti o něm, k čemuž směřuje stěžovatel nepřípadně svoji argumentaci ohledně všech „obezřetných" úkonů, které učinil, ale z důvodu, že nebylo prokázáno již samotné naplnění hmotněprávních podmínek (tak tomu bylo naopak právě v rozsudku sp. zn. 5 Afs 65/2013).

[26] Stěžovateli nelze přisvědčit v námitce, že městský soud pouze konstatuje závěry žalovaného, aniž by je sám hodnotil. Městský soud dospěl k závěru, že není pravdou, jak tvrdil stěžovatel v žalobě, že by žalovaný provedené důkazy hodnotil nelogicky izolovaně bez vzájemné souvislosti a komplexního posouzení celého obchodního případu; dle městského soudu se žalovaný zcela přesvědčivým způsobem vypořádal v napadeném rozhodnutí s důkazy jak jednotlivě, tak ve svém souhrnu; po uvedení jednotlivých svědeckých výpovědí je hodnotil jak samostatně a tak v návaznosti na další důkazy. Žalovaný, resp. správce daně, poté, co zjistil, že obě dodavatelské společnosti jsou pro své místně příslušné správce daně nekontaktní, vycházel zejména z výpovědí svědků, a to primárně z výpovědi svědka Tomáše Pargače jako bývalého jednatele společnosti STEI BAU a jednatele společnosti RENDALENE a tehdejší jednatelky svědkyně Renáty Altové

a v návaznosti na jejich výpovědi posoudil i výpovědi dalších svědků, a to svědka B., svědka Š., svědka Nováka. Městský soud rovněž posoudil tyto výpovědi jako nekonzistentní a nevedoucí k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění ve vztahu k deklarovaným obchodním případům a k nim se vážícím účetním dokladům. V daném případě se soud ztotožnil s žalovaným, že linie obchodů z obchodního vztahu dodavatelů stěžovatele na vstupu a odběratelů na výstupu netvoří ucelený řetězec důkazů z deklarovaných obchodních úkonů ve vztahu ke společnostem STEI BAU a RENDALENE, a to proto, že obchody dle daňových dokladů, jejichž prostřednictvím se stěžovatel domáhá daňového odpočtu, nebyly bez pochybností doloženy. Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud se posouzením splnění hmotněprávních podmínek rozhodných pro přiznání nároku na odpočet dostatečně zabýval, přitom vycházel z přiléhavé judikatury Nejvyššího správního soudu, své úvahy a právní hodnocení vyjádřil přezkoumatelným způsobem v odůvodnění napadeného rozsudku; s jeho závěry se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje.

[27] Pokud stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku účinků doručení oznámení o vyřízení stížnosti do datové schránky daňového poradce, není zřejmé, jaký tato skutečnost měla či mohla mít dopad do jeho práv, resp. jak byl na nich zkrácen a jaký to mohlo mít či mělo vliv na zákonnost rozhodnutí; v tomto směru stěžovatel nic netvrdí. Stěžovatel ustal pouze na konstatování nesprávného uvedení data městským soudem a dále rekapituluje průběh řízení a namítá, že k projednání zprávy o kontrole a ukončení daňové kontroly nemohlo dojít dříve, než byla vyřízena stížnost podaná dle § 261 daňového řádu. Městský soud zcela správně poukázal na to, že stěžovatel byl opětovně zpraven o termínech pro seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění; v žádném z nich se nedostavil s odůvodněním, že nelze přistoupit k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, dokud nebude vyřízena jeho žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti proti postupu správce daně při daňové kontrole. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správce daně nepochybil, pokud stěžovateli doručil výsledek kontrolního zjištění do datové schránky zástupce žalobce. Městský soud se rovněž touto námitkou v žalobě uplatněnou podrobně zabýval a nelze mu v jeho závěrech ničeho vytknout.

[28] K námitce, že stěžovateli bylo upřeno právo, aby si stanovil lhůtu pro vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění dle § 88 odst. 3 daňového řádu, městský soud správně uvedl, že takové oprávnění, které by umožňovalo daňovému subjektu, aby si sám stanovil uvedenou lhůtu, zákon nezná. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel stejnou námitku uplatnil rovněž v řízení ve věci vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2007 a 2008 (rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2014, č. j. 30770/14/5200-11431, rozsudek KS v Brně ze dne 31. 1. 2017, č. j. 30 Af 6/2015 – 222). Právní názor k této otázce vyslovil poté Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného v navazujícím rozsudku ze dne 22. 8. 2017 č. j. 7 Afs 68/2017 – 36. V něm poukázal na odlišnosti stávající právní úpravy týkající se ukončení daňové kontroly oproti zákonu o správě daní a poplatků; mimo jiné konstatoval: *„Daňový řád před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil další procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť pokud toto vyjádření nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění,*

nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). I proto ustanovení § 88 odst. 3 věty 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. Samotné projednání zprávy o daňové kontrole pak plní jinou funkci, než tomu bylo podle zákona o správě daní a poplatků. Přichází totiž na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění). Nutno dodat, že při seznámení se zprávou o daňové kontrole již daňový subjekt nemá (podle výslovné dikce § 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu) právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění." Rovněž v rozsudku ze dne 17. 8. 2015, č. j. 5 Afs 68/2016 – 25, zdejší soud konstatoval: „*Při projednání zprávy se uplatní zásada koncentrace řízení. Nutno konstatovat, že tato zásada byla nově zavedena v § 88 odst. 3 in fine daňového řádu (zákon o správě daní a poplatků ji neznal), a to z důvodu zabránění zneužívání možnosti vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění ze strany daňových subjektů k účelovému prodlužování projednání zprávy o kontrole, a tím i celé daňové kontroly. Je zcela na místě, pokud na základě vyjádření daňového subjektu a návrhu na provedení dalších důkazních prostředků dojde ke změně kontrolního zjištění, správce daně vyzve daňový subjekt k dalšímu vyjádření ke změněnému výsledku kontrolního zjištění. Ukáže-li se však, že navrhovaná doplnění nejsou relevantní, tudíž nedojde ke změně kontrolního zjištění, daňový subjekt již nemůže v rámci tohoto postupu uplatňovat další návrhy k doplnění, neboť tato možnost mu již byla jednou dána. V uvedeném postupu, který § 88 odst. 3 daňového řádu presumuje, Nejvyšší správní soud nespatřuje jakýkoli nepřípustný zásah do práva daňového subjektu*".

[29] V projednávané věci stěžovatel netvrdí, že by správci daně poskytl jakákoli doplnění či návrhy, které by mohly vést ke změně kontrolního zjištění, jimiž by se správce daně nezabýval. Stěžovatel na výzvu správce daně k projednání výsledků kontroly pouze argumentoval tím, že nelze zprávu projednat, neboť nebyla dosud vyřízena jeho stížnost (resp. stížnost na vyřízení stížnosti); uvedené nelze bez dalšího považovat za návrh na doplnění výsledku kontrolního zjištění. Nejvyšší správní soud neshledal v postupu správce daně porušení práv stěžovatele. Jakkoli § 261 odst. 3 daňového řádu stanoví lhůtu k vyřízení stížnosti, nespojuje s jejím nedodržením žádné právní důsledky, a to ani ve vztahu k postupu dle § 88 odst. 3, věta druhá, daňového řádu, resp. odst. 5 a 6 citovaného ustanovení.

[30] Závěrem Nejvyšší správní soud pouze dodává, že pokud stěžovatel poukazuje na postup GFŘ v případě „nákupu telefonů", je uvedený argument zcela nepřípadný, neboť se jedná o skutkově zcela odlišné a nesrovnatelné situace. Nadto, jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, stěžovateli nebylo vytýkáno, že dostatečně neprověřil informace o deklarovaných společnostech, ale to, že nebylo prokázáno, že právě od těchto společností stěžovatel tvrzená plnění přijal.

[31] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[32] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží; stěžovateli žádné náklady přesahující jeho správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 16. května 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu