ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **MAKIMA s.r.o.,** se sídlem Filištínská 28, Chrudim, zast. Mgr. Stanislavem Němcem, advokátem se sídlem Postupice 58, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 2. 2016, čj. 8301/16/5300-21443-706986, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 1. 11. 2016, čj. 52 Af 29/2016–130,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) se zabývala obchodováním s methylesterem řepkového oleje a řepkovým olejem, které pocházely i z jiných členských států Evropské unie. Obchodní transakce probíhaly ve formě řetězových dodávek. U stěžovatelky byla dne 15. 5. 2012 zahájena Finančním úřadem v Chrudimi, jehož nástupcem se stal k 1. 1. 2013 Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“), daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011. Jejím výsledkem bylo neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z přijatých daňových dokladů týkajících se komodit od dodavatelů ESCELANTE s.r.o., v likvidaci (dále jen „ESCELANTE“), a RB MONT s.r.o. (dále jen „RB MONT“). Zprávu o daňové kontrole odmítla stěžovatelka podepsat z toho důvodu, že s ní nebyla řádně projednána. V návaznosti na uvedený výsledek daňové kontroly správce daně vydal platební výměr ze dne 25. 3. 2015, čj. 439352/15/2804-50523-608583, na daň z přidané hodnoty za prosinec

2011, jímž vyměřil rozdíl oproti tvrzené dani ve výši 5 895 749 Kč (dále jen „platební výměr“). Proti platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání, které rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku žalovaný zamítl a platební výměr potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla stěžovatelka u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), který žalobu zamítl jako nedůvodnou rozsudkem uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku. Předně dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné. K námitkám stěžovatelky, že s ní nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole, uvedl, že správce daně se stěžovatelkou obsah zprávy projednal. Jednání bylo vedeno formou dialogu a stěžovatelka byla také předem seznámena s výsledky kontrolního zjištění a podala k nim své vyjádření, na které správce daně reagoval. Správce daně srozumitelně a přezkoumatelným způsobem zdůvodnil, které důkazy vzal jako podklad pro své rozhodnutí a na jakých právních závěrech toto rozhodnutí vystavěl.

[3] Primárním důvodem pro zpochybnění stěžovatelkou vedené evidence nebyl nepatrný rozdíl mezi částkou daně v evidenci a v daňovém tvrzení, ale označení daňových dokladů interními čísly odvolatele v evidenci, která se neshodovala s údaji uvedenými na fyzicky předložených daňových dokladech. Důvodné pochybnosti založilo i vyjádření O. G., jenž byl pravděpodobným přepravcem některých dodávek, které byly sporné. Údaje o datu přepravy, místu nakládky, vykládky a množství zboží se shodovaly s údaji uvedenými v záznamní povinnosti stěžovatelky, nicméně přeprava nebyla fakturována ani stěžovatelce, ani některému z jí deklarovaných dodavatelů či odběratelů zboží, nýbrž třetí společnosti, jejíž zapojení do transakcí stěžovatelka nijak nezmiňovala. Stěžovatelka učiněná zjištění žalovaného nijak nevyvrací a okolnosti předmětných dodávek se nesnaží vysvětlit. Snaží se pouze argumentovat neunesením důkazního břemene žalovaným a ve své argumentaci vytrhává některé jeho závěry z kontextu a účelově je používá ve svůj prospěch.

[4] Ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), ukládá správci daně toliko povinnost prokázat skutečnosti, které zpochybňují údaje uvedené v účetnictví daňového subjektu. Správce daně nebyl povinen prokazovat opak tvrzení daňového subjektu. Prokázání nároku na odpočet DPH je sice primárně záležitostí dokladovou, nicméně současně je třeba respektovat soulad skutečného stavu věci se stavem formálně právním. Daň či nárok na odpočet DPH nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně. Důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH může být výhradně skutečnost, že daňový subjekt neprokázal přijetí předmětného plnění od deklarovaného dodavatele.

[5] Konkrétní pochybnosti, které žalovaného vedly k závěru o neprůkaznosti předložených daňových dokladů, jsou popsány v napadeném rozhodnutí. Stěžovatelka byla správcem daně opakovaně vyzývána k tomu, aby předložila další podklady, na jejichž základě by bylo možné prokázat sjednání a fyzický průběh jednotlivých zakázek a okolnosti, za kterých došlo k přepravě zboží. Nešlo pouze nesrovnalosti v evidenci DPH, ale také se neshodovaly údaje, které stěžovatelka uvedla v daňových dokladech o dodavateli a odběrateli zboží, s údaji o jeho faktickém odesílateli a příjemci zjištěnými z vyžádaných celních dokladů. Neodpovídalo ani deklarované místo vykládky. Bylo zjištěno, že objem vykázaného dodání zboží z jiného členského státu dodavateli ESCELANTE neodpovídal tímto dodavatelem přiznanému pořízení zboží z jiného členského státu, přičemž vykázané objemy byly několikanásobně menší než objem následně vykázaného zboží, které mělo

být dodáno stěžovatelce. Dodavatel RB MONT je dlouhodobě nekontaktní a nepodařilo se tedy zjistit okolnosti posuzovaných zdanitelných plnění ani za součinnosti dožádaného správce daně. Z jím podaného daňového přiznání za 4. čtvrtletí roku 2011 vyplývá, že RB MONT vykázal za zmíněné období nižší uskutečněná zdanitelná plnění než přijatá zdanitelná plnění, ze kterých si stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně.

[6] Správce daně tedy unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo na stěžovatelce prokázat podle § 92 odst. 3 daňového řádu, že skutečnosti, které byly předmětem jejího daňového tvrzení, odpovídají reálnému průběhu posuzovaných zdanitelných plnění, a že splnila podmínky pro přiznání odpočtu daně uvedené v § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2011 (dále jen „zákon o DPH“). Stěžovatelka si měla ve vlastním zájmu opatřit vedle základních zákonem vyžadovaných dokladů i další dokumentaci prokazující průběh předmětných plnění tak, jako tomu bylo v ostatních správcem daně kontrolovaných případech. Správce daně uznal, že zboží, za které stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně, nebylo fiktivní. Stěžovatelka však neprokázala, že konkrétní dodávky nabyla od jí deklarovaných dodavatelů. Z odůvodnění rozhodnutí je zcela zřejmé, že žalovaný nárok na odpočet daně neuznal z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek jeho vzniku, nikoliv z důvodu účasti na daňovém podvodu.

II. Obsah kasační stížnosti a další vyjádření účastníků

[7] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatelka kasační stížností z důvodů, které podřazuje důvodům dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Není pravdivé tvrzení žalovaného, že by odmítla podepsat protokol o projednání zprávy o daňové kontrole z toho důvodu, že měla na věc odlišný právní názor. Důvodem bylo, že s ní nebyla projednána ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01. Podle něj projednání zprávy musí zahrnovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření, čemuž správce daně nedostál. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení předložila řadu důkazů a byla vyslechnuta řada svědků. Například svědek Ing. G. P. potvrdil dne 14. 11. 2014 dodávky stěžovatelce a svědek Ing. M. D. dne 5. 11. 2014 potvrdil odběr tohoto zboží. Žádný svědek nepopřel obchody se stěžovatelkou, pouze někteří svědci, vzhledem k časovému odstupu, nebyli schopni uvést podrobnosti jednotlivých obchodů. Pokud daňový subjekt předloží doklady, jež všichni svědci buď potvrdí, nebo sice nepotvrdí, ale ani nevyvrátí, přechází důkazní břemeno na správce daně, aby tyto důkazy případně vyvrátil. Žalovaný se nebyl schopen v dané problematice zorientovat, takže předložené důkazy pouze plošně (nikoliv konkrétně) zpochybňoval. Aby stěžovatelka mohla splnit svou důkazní povinnost a mohla pochybnosti žalovaného vyvracet, musela by tyto pochybnosti zcela konkrétně znát. Potřebovala vědět, které důkazy osvědčil žalovaný jako důkaz, a jak je hodnotil jednotlivě a jak v souvislostech. Takové hodnocení však u hodnocení výpovědí svědků chybí. Žalovaný nebyl schopen zdůvodnit, jakým konkrétním způsobem znevěrohodnil důkazní prostředky předložené daňovým subjektem. Za takové důvody nelze považovat ty, které uvedl žalovaný v protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole. Na jednu stranu žalovaný uváděl, že hodnocení důkazů je provedeno za každou část zprávy o daňové kontrole, a na druhou stranu uváděl, že konkrétní důkazy nehodnotil. Stěžovatelka proto nesouhlasí s projednáním zprávy tak, jak jej provedl žalovaný. Ten sice zprávu formálně

projednal, avšak stěžovatelka se od něj žádné konkrétní důvody nedozvěděla, v důsledku čehož nebyla schopna jeho pochybnosti vyvrátit. Jednání stěžovatelky proto nelze považovat za bezdůvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 6 daňového řádu. Již v průběhu projednání zprávy dostatečně zdůvodnila, z jakého důvodu považuje zprávu za neprojednanou, a proč ji nepodepisuje. K řádnému projednání zprávy do dnešního dne proto nedošlo a v důsledku toho nemohl být vydán napadený platební výměr.

[9] Z rozhodnutí žalovaného není jasné, zda jí byl odmítnut nárok na odpočet z důvodu neunesení důkazního břemene, či z proto, že se zapojila do daňového podvodu. Tato nejasnost nebyla odstraněna ani krajským soudem. Krajský soud uznal, že stěžovatelka vždy splnila požadavek správce daně a požadované důkazy předložila. Odmítá názor, že by nesla odpovědnost za transakce svých dodavatelů, s výjimkou, že by žalovaný prokázal stěžovatelce vědomé zapojení do daňových podvodů. I po rozhodnutí soudu tedy zůstává nejasné, z jakého důvodu jí byl odmítnut nárok na odpočet. Zda proto, že neunesla důkazní břemeno, přestože soud výslovně uvádí, že veškeré požadované důkazy stěžovatelka žalovanému předložila, nebo z toho důvodu, že byla zapojena do daňového podvodu. Napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost i pro nedostatek důvodů pro rozhodnutí. Krajský soud toto pochybní žalovaného nenapravil.

[10] U důvodů, proč stěžovatelce nebyl přiznán nárok na odpočet DPH, vyšel krajský soud z toho, že byly vady v evidenci DPH, neshodovaly se údaje v daňových dokladech s údaji na celních dokladech a neodpovídalo deklarované místo vykládky. V případě řetězových dodávek je v CMR dokumentech vždy uveden odesílatel a konečný příjemce zboží. Proto v těchto dokladech nemohou být uvedeni všichni vlastníci zboží. Také namítá, že pojem „areál Žukov“ je místo faktické vykládky zboží, přičemž daňový subjekt neměl k danému místu žádný právní vztah, neboť se jednalo o sklad konečného odběratele.

[11] Krajský soud uvedl, že objem vykázaného dodání zboží z jiného členského státu dodavateli ESCELANTE neodpovídal dodavatelem přiznanému pořízení zboží z jiného členského státu, přičemž vykázané objemy byly několikanásobně menší než objem následně vykázaného zboží, které mělo být dodáno stěžovatelce. V napadených rozhodnutích chybí úvaha žalovaného, proč neuznal nárok na odpočet od dodavatele ESCELANTE alespoň v rozsahu, ve kterém bylo prokázáno, že tento dodavatel zboží pořídil z jiného členského státu. Není ani zřejmé, proč se na takto závažný důvod nezeptal jednatele společnosti v rámci svědecké výpovědi dne 10. 9. 2014. Stěžovatelka takovou otázku sama položit nemohla, protože tuto pochybnost žalovaného neznala.

[12] Napadeným platebním výměrem jí byla vyměřena daňová povinnost po uplynutí lhůt stanovených v § 148 daňového řádu.

[13] Závěrem navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka neuvádí žádnou podstatnou novou právní argumentaci. Neprokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Pokud jde o neprojednání zprávy o daňové kontrole, pak byla prokazatelně seznámena s výsledky kontrolního zjištění, k nimž se vyjádřila písemně i v průběhu projednání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatelkou citovaný nález Ústavního

soudu na věc nedopadá, neboť v tam posuzované věci se správce daně nevypořádal s návrhem na doplnění dokazování. Stěžovatelka však měla možnost vyjádřit se jak k výsledkům kontrolního zjištění, tak ke zprávě o daňové kontrole. Není pravdou, že by krajský soud přisvědčil stěžovatelce, že splnila požadavky žalovaného a předložila požadované doklady. Z napadeného rozhodnutí i rozsudku krajského soudu je zřejmé, že stěžovatelce nebyl uznán nárok na odpočet z toho důvodu, že neprokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, tedy že přijala zdanitelná plnění v rozsahu a předmětu deklarovaném na daňových dokladech a od deklarovaného dodavatele. Správce daně ani žalovaný se při posuzování nároku na odpočet DPH za prosinec 2011 vůbec nezabývali hodnocením, zda byla stěžovatelka vědomě účastna daňového podvodu. Námitka týkající se uplynutí prekluzivní lhůty podle § 148 daňového řádu je nepřípustná, neboť se opírá o důvod, který stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla. Pro úplnost však dodal, že k přerušení běhu prekluzivní lhůty došlo zahájením daňové kontroly a byla dále prodloužena o 12 měsíců vzhledem k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Uplynula by tak dne 15. 5. 2016, přičemž napadené rozhodnutí bylo vydáno 29. 2. 2016. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2). Následně přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

III.1 Projednání zprávy o daňové kontrole

[16] Nejvyšší správní soud se přednostně zaměřil na námitky směřující do řádného ukončení daňové kontroly. Pokud by totiž byly tyto námitky důvodné, mohlo by být řízení před správními orgány stiženo vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost, což by byl důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, aniž by bylo na místě přezkoumávat důvodnost jakýchkoliv dalších námitek.

[17] Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu ohledně ukončení daňové kontroly následující skutečnosti. Dne 4. 2. 2015 byl zástupci stěžovatelky doručen výsledek kontrolního zjištění s odkazem na § 88 odst. 2 daňového řádu. Kontrolní zjištění odpovídalo obsahově pozdější zprávě o daňové kontrole od strany 1 po polovinu strany 15. Správce daně zároveň stanovil usnesením stěžovatelce lhůtu k vyjádření se k výsledku kontrolnímu zjištění a navržení jejího doplnění.

[18] Dne 22. 2. 2015 správce daně obdržel návrh na doplnění výsledku kontrolního zjištění. V něm stěžovatelka uvedla, že se domnívala, že vše vysvětlila Ing. J., popis obchodů s ESCELANTE není nestranný, správce daně měl uvést, jaké skutečnosti vyhodnotil jako důkaz, z dokumentů e-AD nemůže vyplývat dispoziční právo, a že veškeré údaje musí být vyjasněny u všech dodávek. Závěrem uvedl, že správce daně neunesl důkazní břemeno, neboť svědci nevyvrátili správnost vystavených dokladů.

[19] Dne 17. 3. 2015 proběhlo u správce daně projednání zprávy o daňové kontrole,

které trvalo od 10:05 hod do 16:15 hod. Na začátku jednání správce daně konstatoval, že zpráva o daňové kontrole obsahuje vyjádření stěžovatelky i reakci správce daně na něj, a že na základě tohoto vyjádření nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Zpráva o daňové kontrole skutečně shrnuje jak vyjádření stěžovatelky, tak podrobnou reakci správce daně na každou z jednotlivých námitek na str. 17 až 20. V průběhu jednání správce daně odpovídal na námitky stěžovatelky, které se týkaly zejména otázky nesení důkazního břemene a toho, které důkazy byly podstatné pro učinění závěrů správce daně a proč. Stěžovatelka závěrem shrnula, že jí není zřejmé, z jakého konkrétního důvodu jí byl odmítnut nárok na odpočet, jak byly hodnoceny důkazy jednotlivě a ve vzájemných souvislostech a není ji jasné, co má vyvracet. Proto se nebyla schopna ke zprávě řádně vyjádřit a případně navrhnout další důkazy. Předložila také nové doklady, ke kterým se správce daně obratem vyjádřil. Závěrem se správce daně stěžovatelky opakovaně zeptal, zda podepíše zprávu o daňové kontrole. Ta to opětovně odmítla, což správce daně vyhodnotil jako odmítnutí bez dostatečného důvodu podle § 88 odst. 6 daňového řádu.

[20] Právním základem pro uzavření daňové kontroly (jako důkazního prostředku pro doměření daně) je § 88 daňového řádu, podle něhož o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy sepsané v průběhu daňové kontroly. Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu mu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění. Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

[21] Uvedená právní úprava vznikla na základě předchozí judikatury Nejvyššího správního soudu za doby účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), který neobsahoval tak podrobnou úpravu práv a povinností daňových subjektů a správce daně v průběhu daňové kontroly. Úprava směřuje v prvé řadě k tomu, aby zajistila práva daňových subjektů na seznámení se s jednotlivými poznatky, které z kontroly vzešly a na základě nichž pak správce daně dovozuje daňovou povinnost za kontrolovaná období. Smyslem takto formalizovaného postupu (zakomponovaného do § 85 až § 88 daňového řádu) tak je mj. zajistit právo daňového subjektu na seznámení se s poznatky z daňové kontroly, umožnit mu případně navrhnout výslech svědků či obstarání listin, které by prokázaly tvrzení daňového subjektu, a v neposlední řadě též zajištění dostatku relevantních informací k účinné obraně. Zmíněná právní úprava tak daňovým subjektům zajišťuje právo být účasten svému procesu.

[22] Samotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v

rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, čj. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016 – 45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu.

[23] Námitky stěžovatelky směřovaly do údajně nedostatečného odůvodnění výsledků kontrolního zjištění a vysvětlení sporných otázek. Takové námitky by však mohly být důvodem pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole pouze v případě, pokud by vytýkané vady byly skutečně tak závažné, že by činily výsledek kontrolního zjištění a na něj navazující zprávu nesrozumitelnou, neboť by daňový subjekt vůbec nevěděl, k čemu se má vyjadřovat. Tím by mu skutečně bylo upřeno právo na spravedlivý proces.

[24] Zpráva však srozumitelná je. Správce daně v její prvé části rekapituluje průběh daňové kontroly a zároveň částečně i hodnotí zjištěné důkazy, především v tom směru, zda mohou nebo nemohou prokázat uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění. V části hodnocení důkazů zejména správce daně upozornil, že opakovaně stěžovatelku vyzval k doložení potřebných skutečností týkajících se uskutečněných obchodů. Stěžovatelka však předložila pouze faktury a záznamní povinnost. Nebyly předloženy jakékoliv další doklady, jako např. písemné smlouvy, e-mailová korespondence, dodací listy, přepravní doklady, apod. Dále konstatoval, že nebylo prokázáno odkud a kam, jménem koho a na čí účet bylo zboží v rámci každé jednotlivé dodávky fakticky přijímáno či odesíláno. Dále hodnotil výpověď jednatele ESCELANTE se závěrem, že ačkoliv šlo o obchody v řádech milionů Kč, nepamatoval si uzavření smluv, dále si tento svědek v některých otázkách protiřečil, nedodal žádné tvrzené doklady a neobjasnil ani další okolnosti obchodů. Následně shrnul předchozí důkazy v tom směru, že ani z dalších důkazů nevyplynulo, že by stěžovatelka přijala zdanitelná plnění právě od ESCELANTE. U zdanitelných plnění od RB MONT uvedl, že jednatel si na nic nepamatoval, nebyl schopen popsat způsob spolupráce, nevěděl, co znamená text na dokladech, odvolával se na spolupráci s osobami, které nebyl schopen identifikovat ani nebyl schopen předložit jakékoliv doklady. Samotná společnost i další tvrzený svědek byli nekontaktní. Je tedy evidentní, že správce daně dospěl k závěru, že nedisponoval žádným relevantním důkazem, který by prokazoval uskutečnění zdanitelných plnění mezi stěžovatelkou a uvedenými společnostmi. Je také zřejmé, že podle názoru správce daně důkazní břemeno nesla stěžovatelka. Takto vnímaný výsledek daňové kontroly byl jen potvrzen vyjádřením správce daně k návrhu na doplnění kontrolního zjištění ze strany stěžovatelky, kdy byly tyto závěry opět potvrzeny. Na

takové závěry mohla stěžovatelka jednoznačně reagovat, například předložit správcem daně příkladmo uváděné nebo jiné doklady, anebo vysvětlit způsoby spolupráce s tvrzenými dodavateli a konkrétně vysvětlit například rozpory nebo nedostatky ve výpovědích. Stěžovatelka fakticky ani neuvádí, co jí konkrétně nebylo srozumitelné, kromě toho, že důkazní břemeno měl nést správce daně.

[25] Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje v souvislosti s řádným projednáním zprávy o daňové kontrole na otázku týkající se důkazního břemene, pak jde o možné odlišné právní hodnocení této otázky. To však není relevantní důvod pro odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole. Z ní je zřejmé, že správce daně docházel k závěru, že důkazní břemeno nesla stěžovatelka a měla realizaci obchodů prokázat. Stěžovatelka s tímto závěrem mohla polemizovat, což následně činila. Řešení této otázky zaujaté krajským soudem však již v kasační stížnosti samostatně nesporuje, ačkoliv právě této otázce se krajský soud věnoval ve svém rozsudku velmi podrobně. Takové námitky by musely být vzneseny nejen jako důvod pro odmítnutí podpisu zprávy o kontrole, ale muselo by z nich být také patrné, proč jsou konkrétní právní či skutkové závěry krajského soudu v tomto směru chybné. Nejvyšší správní soud navíc poukazuje na to, že pokud se stěžovatelka dovolává výslechů svědka Ing. G. P. ze dne 14. 11. 2014 a Ing. M. D. ze dne 5. 11. 2014, pak v těchto dnech žádné takové výslechy neproběhly. Výslech Ing. M. D. proběhl dne 14. 11. 2013 a věnoval se otázkám přepravy, nikoliv potvrzení dodávek od stěžovatelky. Svědek Ing. G. P. ve spisu vůbec nefiguruje.

[26] Stěžovatelce nebylo jakkoliv bráněno v tom, aby se po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění k němu vyjadřovala a navrhovala důkazy. Měla tedy možnost hájit v rámci daňové kontroly svá práva. Navíc jí nic nebránilo se vyjadřovat a navrhovat případně důkazy i v navazujícím odvolacím řízení. Kromě toho lze poznamenat, že i pokud dojde k porušení procesních pravidel při projednání zprávy o daňové kontrole, nemá to zpravidla vliv na zákonnost rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 151/2016 – 39).

[27] Stěžovatelkou citovaný nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 vycházel z právní úpravy dle ZSDP, která neobsahovala ustanovení obdobná § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu. ZSDP pouze požadovala, aby byla zpráva o daňové kontrole s daňovým subjektem projednána. Ústavní soud proto dospěl k závěru, že *„[p]o obsahové stránce musí "projednání zprávy" obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření.“* Ve věci řešené citovaným nálezem nebylo daňovému subjektu umožněno seznámit se se všemi důkazy, správce daně na jeho návrhy na doplnění dokazování nereagoval, a sdělení správce daně k námitce daňového subjektu bylo neodůvodněné. Nelze tedy souhlasit s tím, že by i podle daňového řádu bylo seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění součástí projednání zprávy o daňové kontrole, neboť, jak bylo rozvedeno shora, seznámení s výsledky kontrolního zjištění probíhá před projednáním zprávy o daňové kontrole.

[28] Lze tedy shrnout, že stěžovatelka nebyla v průběhu daňové kontroly nijak krácena na svých procesních právech, byla s ní řádně projednána zpráva o daňové kontrole, a proto neměla řádný důvod pro odepření jejího podpisu. Nastaly tak důsledky stanovené v § 88 odst. 6 daňového řádu, zejména byla řádně ukončena daňová kontrola a zpráva o daňové kontrole se stala důkazním prostředkem.

III.2 Další námitky

[29] Stěžovatelka tvrdí, že není zřejmé, zda jí byl odmítnut nárok na odpočet z důvodu neunesení důkazního břemene či z důvodů, že se zapojila do daňového podvodu. Tento rozpor nebyl odstraněn ani krajským soudem, jenž uznal, že předložila požadované doklady. Stěžovatelka však zkresluje závěry krajského soudu. Soud zejména zcela jasně konstatoval na str. 15 rozsudku, že žalovaný nárok na odpočet daně neuznal z důvodu, že stěžovatelka nesplnila hmotněprávní podmínky jeho vzniku a v jeho rozhodnutí není přítomna jakákoliv úvaha o tom, že se účastnila daňového podvodu. Stěžovatelkou citovaná část odůvodnění rozsudku krajského soudu se vztahovala k nesení důkazního břemene na str. 14 rozsudku a poukazovala na to, že zatímco u jiných obchodů stěžovatelka požadované skutečnosti prokázala, u nyní posuzovaných dodavatelů (tedy ESCALANTE a RB MONT) se tak nestalo. Krajský soud tak dospěl ke zcela opačnému závěru, než který stěžovatelka uvádí, neboť shledal, že požadované doklady týkající se nyní posuzované věci nedoložila.

[30] I další námitka, poukazující na důvody, pro které nebyl uznán nárok na odpočet DPH, zkresluje závěry krajského soudu a vytrhává je z kontextu. Stěžovatelka cituje opět část rozsudku krajského soudu, která se týká nesení důkazního břemene. V jí citované části se krajský soud zabýval konkrétními pochybnostmi, které žalovaného vedly k závěru o neprůkaznosti stěžovatelkou předložených daňových dokladů. Kromě stěžovatelkou zmiňovaných důvodů jsou však krajským soudem uváděny ještě pochybnosti další, zejména výrazně odlišné objemy zboží, které mělo mezi společnostmi v tvrzeném řetězci probíhat a nekontaktnost RB MONT. Tyto pochybnosti stěžovatelka nijak nevyvrací. Stejně tak nevyvrací krajským soudem uváděné nesrovnalosti v evidencích DPH. Pokud stěžovatelka nevyvrací ostatní pochybnosti správce daně, které krajský soud uznal za oprávněné, nemůže být úspěšná její námitka poukazující na údajně neexistující pochybnost ohledně CMR listů. Navíc ani tato pochybnost není nijak odstraněna. Krajský soud hovořil o rozporu mezi údaji v daňových dokladech a ve vyžádaných celních dokladech. Stěžovatelka místo toho poukazuje na CMR listy, tedy nikoliv na celní doklady (e-AD), o kterých hovořil krajský soud. Stěžovatelka navíc v této věci CMR listy vůbec nepředložila, ačkoliv jí k tomu správce daně výslovně vybídl výzvou ze dne 25. 6. 2014.

[31] Pokud jde o areál Žukov, pak krajský soud pouze poukázal na to, že žalovaný po stěžovatelce nepožadoval prokázání skutečnosti, že má na této adrese provozovnu nebo jiné prostory, ale aby vysvětlila průběh jednotlivých obchodních transakcí a důvod, proč byla na dodacích listech uvedena zmíněná adresa. Stěžovatelka v kasační stížnosti pouze uvádí, jde o místo konečné vykládky a jednalo se o sklad konečného odběratele. Taková tvrzení měla uvést v daňové kontrole nebo v řízení o odvolání před žalovaným a vysvětlit, jak konkrétně daná transakce probíhala, včetně vysvětlení místa dodání. To však neučinila.

[32] Námitka poukazující na neuznání alespoň částečného nároku na odpočet DPH v rozsahu, ve kterém bylo prokázáno, že dodavatel ESCELANTE, pořídil zboží z jiného členského státu, je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná, neboť tento důvod stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla. Poukaz na rozdíly v dodávaných množstvích se objevuje již ve zprávě o daňové kontrole na str. 11 a dále je uveden v bodu [55] rozhodnutí o odvolání. Stěžovatelce tak nic nebránilo na tyto rozdíly reagovat jak v řízení před správními orgány, například návrhem na doplnění dokazování, včetně opakování výslechu svědka, tak nejpozději v žalobě.

[33] Poslední námitka směřuje k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Ani tato námitka nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem a navíc není jakkoliv rozvedena. V nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, však dospěl Ústavní soud k závěru, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přihlížet z úřední povinnosti k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy nebo prekluze, a to i v případě, že je žalobce nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po lhůtě pro podání žaloby. Tento závěr platí i pro prekluzi práva státu na vyměření nebo doměření daně. K zániku tohoto práva se proto přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy. Krajský soud si tedy musel z moci úřední učinit závěr, že lhůta pro stanovení daně neuplynula a k takovému závěru musí v daňových věcech dojít i Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti, aniž by to musel bez námitky výslovně uvádět.

[34] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle § 101 odst. 1 zákona o DPH byl plátce povinen podat daňové přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, tedy za období prosinec 2011 do 25. 1. 2012 a tímto dnem proto počala lhůta pro stanovení daně běžet. U stěžovatelky byla dne 15. 5. 2012 zahájena daňová kontrola. V souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu proto počala běžet lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. V takovém případě by tato lhůta skončila dne 15. 5. 2015. Dne 29. 3. 2015 byl zástupci stěžovatelky doručen platební výměr. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodloužila o 1 rok, neboť v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Lhůta by proto uplynula dne 15. 5. 2016. Napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 8. 3. 2016, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.

[36] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně 21. února 2018

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.

předseda senátu