



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdu a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **Mgr. Ing. Ilona Chládková**, se sídlem Bráfova 37, Třebíč, insolvenční správkyne dlužníka VHN – kovo s. r. o., se sídlem Tvarožná 50, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 12. 2015, č. j. 29 Af 94/2013 – 86,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

Finanční úřad Brno-venkov (dále též „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 21. 11. 2012, č. j. 454946/12/293512706630, č. j. 454953/12/293512706630, č. j. 454961/12/293512706630, č. j. 454968/12/293512706630, č. j. 454974/12/293512706630, č. j. 454978/12/293512706630, č. j. 454981/12/293512706630, č. j. 454986/12/293512706630 a č. j. 454989/12/293512706630, doměřil společnosti VHN – kovo s. r. o. [dále pro zjednodušení označována jako „žalobkyně“, resp. „stěžovatelka“, byť v průběhu řízení o její kasační stížnosti byl na tuto společnost prohlášen konkurz a na místo této společnosti (dlužníka) se účastníci řízení, tedy stěžovatelkou, stala dle § 264 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“), insolvenční správkyne Mgr. Ing. Ilona Chládková] daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců ledna až července a dále

září a října roku 2008 v celkové výši 3 104 672 Kč a současně ji vyrozuměl o povinnosti uhradit penále dle § 37b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v celkové výši 620 930 Kč.

Žalobkyně podala proti uvedeným rozhodnutím odvolání, na jehož základě žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 11. 2013, č. j. 27897/13/5000-14304-709739, napadené dodatečné platební výměry změnil, co se týká bankovního spojení, a ve zbytku je ponechal beze změny. Žalovaný se na základě zjištěných skutečností ztotožnil se závěry správce daně a konstatoval, že žalobkyně neprokázala své tvrzení ohledně faktického uskutečnění zdanitelného plnění, ačkoli k tomu byla dle daňového řádu povinna. Nemohly tak nastat skutečnosti předpokládané zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), pro vznik nároku na odpočet daně. Jelikož nebylo prokázáno, že právě od deklarovaných dodavatelů byla přijata deklarovaná plnění, nemohla být pak právě tato plnění použita pro ekonomickou činnost, a proto nebylo možno ani podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty považovat za splněnou.

Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 1. 12. 2015, č. j. 29 Af 94/2013 – 86, zamítl. V odůvodnění rozsudku krajský soud předně konstatoval, že správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně je povinen „pouze“ prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, že je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl a své pochybnosti o dokladech předložených žalobkyní dostatečně odůvodnil.

Důkazní břemeno tak přešlo na žalobkyni, která měla jednoznačně a transparentně prokázat, že přijala zdanitelné plnění, užila je pro svou ekonomickou činnost, přijala je v tvrzeném rozsahu, a zejména to, že toto plnění uskutečnil plátcе daně, jenž je na příslušných daňových dokladech uveden. Existence daňového dokladu sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se zdanitelné plnění, které je jeho předmětem, opravdu uskutečnilo. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění.

Žalobkyně v průběhu řízení předložila faktury za provedené práce od společností Nice Bridge s. r. o. a TOVOPmont s. r. o. Krajský soud se k jednotlivým důkazům a skutečnostem zjištěným finančními orgány vyjádřil, zhodnotil je a poté konstatoval,

pokračování

že žalobkyně nepředložila takové důkazy, které by prokazovaly, že předmětné práce uskutečnili deklarovaní dodavatelé. Pochybnosti správce daně se tak žalobkyni nepodařilo rozptýlit. Předmětem sporu nebylo to, že zboží (materiál) skutečně existovalo a že s ním žalobkyně skutečně obchodovala. Sporné bylo, zda fakturované služby byly provedeny tak, jak bylo na dokladech deklarováno.

K argumentaci žalobkyně, v níž poukázala na postup správce daně při kontrole daně z příjmů právnických osob, krajský soud zdůraznil, že principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty jsou odlišné, stejně tak jako podmínky pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů a podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, www.nssoud.cz). Dokazování u obou daní totiž sleduje odlišné cíle. Zatímco pro daňovou uznatelnost výdaje dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), musí být prokázáno, že byl reálně vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, www.nssoud.cz), pro prokázání nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je s ohledem na výše uvedenou judikaturu nutno jednoznačně prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je na dokladech deklarováno. Krajský soud dále poukázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 – 72, www.nssoud.cz.

K námitce žalobkyně týkající se uplynutí prekluzivní lhůty krajský soud uvedl, že před jejím uplynutím správce daně při ústním jednání dne 1. 10. 2010 zahájil daňovou kontrolu, což mělo dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků za následek nový počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Lhůta pro stanovení daně by tedy bez dalšího uplynula až dne 31. 12. 2013. Napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 20. 11. 2013.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a navrhla, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Stěžovatelka předně uvedla, že se neztotožňuje mimo jiné s posouzením důvodů k pochybnostem ze strany finančních orgánů ani s posouzením věrohodnosti a průkaznosti faktur vystavených společnostmi Nice Bridge s. r. o. a TOVOPmont s. r. o., na jejichž základě uplatnila nárok na odpočet DPH dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, a stejnou vadou je zatížen i napadený rozsudek krajského soudu. Stěžovatelka měla především za to, že správce daně neměl žádné oprávněné a skutečné důvody k pochybám. Poukazuje-li krajský soud na výzvy k prokazování skutečností ze dne 31. 3. 2011 a ústní protokol ze dne 21. 6. 2011, z nichž vyplývá, že stěžovatelka nebyla schopna identifikovat žádné konkrétní osoby, které s ní jménem společností Nice Bridge s. r. o. a TOVOPmont s. r. o. jednaly, ani osoby, které předmětné práce v obchodních prostorách stěžovatelky

prováděly, a dále se v nich hovoří o výsledcích dožádání, která buď jsou prozatím neúspěšná (dosud dožádaný správce daně nemá výsledek) nebo nasvědčují tomu, že společnosti jsou pro správce daně nekontaktní, nezpochybňuje žádný z těchto důvodů věrohodnost, úplnost, průkaznost nebo správnost účetnictví daňového subjektu ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání. Jiné skutečnosti naopak dle stěžovatelky nepodporovaly oprávněnost pochyb - společnosti Nice Bridge a TOVOPmont disponovaly účtem, na který stěžovatelka zaplatila za přijatá plnění, a výsledkem dožádání u finančních úřadů coby příslušných správců daně bylo zjištění, že obě společnosti podaly daňová přiznání k DPH za příslušná období (i když společnost TOVOPmont toliko zčásti za měsíce leden až květen 2008), do nichž náleží plnění poskytnutá stěžovatelce, u kterých uplatnila nárok na odpočet DPH. Stěžovatelka tak krajskému soudu vytkla, že neshledal vadu řízení vedeného před správcem daně a žalovaným spočívající v nesprávné aplikaci § 92 odst. 4 a 5 daňového řádu.

Stěžovatelka měla dále za to, že předložila dostatek relevantních důkazů. Doložila správci daně množstevní a časové kalkulace (hodnocení náročnosti) práce při opracování dílů k výrobě tzv. slan topů, počet a strukturu zaměstnanců prokazující, že nebyla schopna zabezpečit takové práce vlastními zaměstnanci, nabídku sdružení fyzických osob R. M. a L. C. a zejména bankovní výpisy o provedení bezhotovostních plateb k úhradě předmětných faktur. Ty jsou dle stěžovatelky stěžejním důkazem, že obchodní transakce ohledně dodávek prací musely být realizovány mezi stěžovatelkou a společnostmi Nice Bridge a TOVOPmont. Stěžovatelka nesouhlasila s tvrzením krajského soudu, že se zaplacením není spojen vznik nároku na odpočet daně dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatelka měla naopak za to, že byla oprávněna uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty, kterou uhradila na základě přijaté faktury od plátce DPH.

Krajský soud dle stěžovatelky dále nesprávně posoudil předávací listy, když shledal, že jejich vypovídací hodnota byla narušena tím, že na nich byla jako dodavatel uvedena stěžovatelka a jako odběratel společnost TOVOPmont, resp. Nice Bridge a že byly vyhotoveny za celý měsíc a na listech bylo použito pouze razítko odběratele s nečitelným podpisem bez uvedení jmen osob, které dodavatele a odběratele zastupovaly. Takový závěr je dle stěžovatelky neopodstatněný, stěžovatelka a společnost TOVOPmont, resp. Nice Bridge si daný doklad vytvořily v rámci smluvní volnosti, za konkrétním účelem, přičemž jeho formu zákon nepředepisuje.

Stěžovatelka rovněž vytýkala krajskému soudu neobjektivní a nesprávné hodnocení výpovědí Ondřeje Kaluse (jednatele společnosti TOVOPmont) a Daniela Chilo-Ptáka (jednatele společnosti Nice Bridge), které krajský soud označil za nevěrohodné. Daniel Chilo-Pták dle stěžovatelky zcela konkrétně popsal druh prací, které společnost Nice Bridge v rámci předmětných plnění pro stěžovatelku provedla, a Ondřej Kalus odpověděl, že byl dvakrát v prostorách stěžovatelky a viděl prováděné práce (broušení železných beden). Stěžovatelka byla proto přesvědčena, že krajský soud nadržuje finančním orgánům a používá jiné měřítko na formu a obsah informací prezentovaných stěžovatelkou a finančními orgány.

Stěžovatelka dále uvedla, že finanční orgány porušily povinnost co neúplněji zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti (§ 92 odst. 2 daňového

pokračování

řádu), neboť správce daně neoprávněně odmítl zejména návrhy stěžovatelky na výsledky R. H., Č. S. a D. B., přičemž jediným důvodem pro jejich odmítnutí bylo předjímání výsledků těchto důkazů. Dle stěžovatelky byl naopak pasivní správce daně, který vyvinul v rámci dokazování zcela minimální aktivitu a zajistil pouze dožádání správců daně společností Nice Bridge a TOVOPmont, přičemž se spokojil s informací o jejich nekontaktnosti, aniž by v rámci dožádání vyžadoval sdělení údajů z daňových přiznání, které uvedené společnosti v daném období předložily.

Stěžovatelka dále zpochybňovala závěr krajského soudu, dle něhož jde k její tíži, že neměla vytvořeny interní kontrolní mechanismy za účelem ověření totožnosti či důvěryhodnosti svých obchodních partnerů a že si neověřila, od koho předmětná zdanitelná plnění přijala. Stěžovatelka také brojila proti názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřenému v rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 – 70, www.nssoud.cz, který potvrdil správnost úvahy, že pokud si stěžovatelka se svými dodavateli natolik důvěřovala, že s nimi při rozsáhlém objemu sporných prací (v nyní projednávané věci v hodnotě řádově milionů korun) neuzavřela písemnou smlouvu, pak by pro ni nemělo být problémem přinejmenším dohledat jména osob, s nimiž při uzavírání tohoto obchodu jednala. Toto hodnocení stěžovatelka označila za neobjektivní a nedomyšlené, neboť nelze objektivně odhadnout ani ověřit důvěryhodnost obchodních partnerů z pohledu jejich budoucí existence a důvěra vůči společnostem Nice Bridge a TOVOPmont vyplývala z postupného provádění prací, fakturování a placení jejich ceny. Jednotlivě vystavované faktury po provedení prací za dobu 1 měsíce lze považovat za samostatné obchody, které měla stěžovatelka plně pod kontrolou, jelikož platila až po provedení prací, které měla možnost si před poskytnutím úhrady jejich ceny zkontrolovat. To dle stěžovatelky dokládají i předávací listy, které byly vyhotoveny vždy za celý měsíc a za odběratele v nich byly označeny dodavatelské společnosti, protože potvrzovaly převzetí dílů k opravě.

Krajský soud dle stěžovatelky rovněž pochybil tím, že jako důvod k pochybnostem nesprávně vyhodnotil okolnost, že zmíněné společnosti neměly zaměstnance a v obchodním rejstříku neměly evidován odpovídající předmět činnosti. Krajský soud měl dle stěžovatelky provést dokazování spisem Městského soudu v Praze odd. C, č. 134553, aby bylo postaveno najisto, kdy došlo k výmazu činnosti (živnosti) - instalatérství, topenářství u společnosti TOVOPmont, a nespoléhat pouze na výpis z obchodního rejstříku této společnosti. Stěžovatelka dále uvedla, že finanční orgány postupovaly v tomto smyslu nejednotně, když na jednu stranu uznaly stěžovatelce jako daňově účinné veškeré náklady vynaložené v roce 2008 na nákup materiálu vykázány v účetnictví, mezi jiným i materiál, který stěžovatelka koupila od společnosti Nice Bridge, ačkoliv ani v daném případě neměla v obchodním rejstříku zapsán odpovídající předmět podnikání. Krajský soud však neshledal v tomto odlišném přístupu finančních orgánů k obdobným případům vadu a v odůvodnění rozsudku se s touto námitkou stěžovatelky nevypořádal. Dle stěžovatelky přitom nelze tento extrémní nesoulad odůvodnit poukazem krajského soudu na odlišné principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty a odlišné podmínky pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů a pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Odlišný přístup totiž není z postupu krajského soudu ve věci sp. zn. 29 Af 9/2013 nijak patrný.

Stěžovatelka dále vyjádřila nesouhlas s posouzením její námitky o uplynutí prekluzivní lhůty krajským soudem, neboť má za to, že prekluzivní tříletá lhůta pro vyměření daně uplynula před vydáním a nabytím právní moci rozhodnutí žalovaného, neboť běh prekluzivní lhůty je třeba posuzovat podle § 148 daňového řádu, nikoli podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, a tříletá prekluzivní doba začala dle stěžovatelky běžet ode dne zahájení daňové kontroly.

Stěžovatelka následně poukázala na závěry, k nimž ve vztahu k penále dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, publikovaném pod č. 3348/2016 Sb. NSS, a uvedla, že má právo na to, aby o jejím trestu finanční sankcí bylo rozhodnuto podle zákonné úpravy, která je pro ni příznivější. Tato okolnost však zůstala bez povšimnutí krajského soudu, který se tak nezabýval přezkumnou činností v rozsahu, který mu předepisuje zákon.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se zcela ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu. Žalovaný dále vyjádřil své přesvědčení, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a své pochybnosti o dokladech předložených stěžovatelkou dostatečně odůvodnil. Důkazní břemeno za této situace přešlo zpět na stěžovatelku, které se pochybnosti správce daně nepodařilo rozptýlit. Finanční orgány obou stupňů postupovaly podle platných právních předpisů, když relevantní důkazní prostředky navrhované stěžovatelkou provedly, a pokud jejich provedení odmítly, pak tento krok odpovídajícím způsobem odůvodnily. Žalovaný setrval na svých závěrech a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a stěžovatelce nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), přičemž účastníkem řízení na místo dlužníka, tj. dosavadní stěžovatelky, se v uvedené věci dle § 264 odst. 1 insolvenčního zákona stala insolvenční správkyň Mgr. Ing. Ilona Chládková, jež má v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie, a advokacii vykonává.

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, 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.

pokračování

Předně je třeba připomenout, že Nejvyšší správní soud se obdobnými kasačními námitkami stěžovatelky již zabýval v rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 – 70, www.nssoud.cz, jenž se týkal rozhodnutí o dodatečném platebním výměru na daň z příjmů právnických osob u stěžovatelky za zdaňovací období roku 2008, a dále v rozsudku ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 14/2016 – 68, www.nssoud.cz, jenž se týkal dodatečných platebních výměrů, jimiž správce daně stěžovatelce doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpna až listopadu 2007 a listopadu 2008 a současně stěžovatelce uložil povinnost uhradit penále. Nejvyšší správní soud z právních závěrů vyslovených v uvedených věcech i při zohlednění specifických okolností nyní posuzovaného případu nadále vychází a má za to, že ani dílčí argumenty stěžovatelky dodatečně uplatněné po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 – 70, tyto závěry nijak nezpochybňují.

Jádrem sporu v posuzované věci je otázka, zda finanční orgány dostatečným způsobem prokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost či úplnost stěžovatelkou předložených dokladů ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a v návaznosti na to, zda stěžovatelka splnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. zda skutečně došlo ke zdanitelným plněním způsobem deklarovaným stěžovatelkou.

Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 – 70, „[k] otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo z poslední doby ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 204/2014 – 32; judikatura k daňovému řízení sice byla formulována především za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, avšak její závěry jsou v zásadě aplikovatelné i na úpravu obsaženou v daňovém řádu) stojící na tom, že každý daňový subjekt má povinnost daň nejen přiznat, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu, dle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních). Toto pravidlo má však některé výjimky, přičemž pro nyní posuzovanou věc je významný zejména § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dle něhož správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Tato poněkud specifická koncepce dokazování vychází z podstaty daňového řízení, jehož skutkovým základem je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. K tomu Ústavní soud v nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z nalus.usoud.cz), uvedl, že „důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti (nese) ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). (...) [V] daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vázících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.“

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, následně podrobně vypořádal v zásadě totožné kasační námitky stěžovatelky zpochybňující splnění podmínky § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a s tím spojený přechod důkazního břemene ze správce daně na stěžovatelku. Ačkoliv se uvedený rozsudek týkal daně z příjmů právnických osob, vztahuje se rovněž k roku 2008 (s tím rozdílem, že nyní jsou zdaňovacími obdobími pouze některé měsíce roku 2008), přičemž Nejvyšší správní soud v uvedeném případě provedl hodnocení týchž důkazů a skutečností, které jsou relevantní i v nyní posuzované věci, a to i přes odlišnosti v uznatelnosti výdajů pro účely daně z příjmů právnických osob a nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť tyto odlišnosti nejsou z hlediska přiléhavosti dále uvedených pasáží citovaného rozsudku i na nyní posuzovanou věc významné. Zdejší soud v citovaném rozsudku konkrétně uvedl:

„[21] K meritu kasační argumentace stěžovatelky (tj. k otázce, zda správce daně unesl důkazní břemeno ohledně existence relevantních pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených faktur) lze obecně konstatovat, že správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně tak může v této souvislosti kupříkladu zjišťovat u dodavatele, zda se na sporné obchodní transakci podílel, případně s jakou konkrétní osobou byla smlouva uzavřena, co bylo jejím obsahem, jak proběhla úhrada plnění apod. Neunesením důkazního břemene ze strany správce daně je třeba rozumět např. situaci, v níž by správce daně po daňovém subjektu požadoval doložení dalších důkazních prostředků poté, co daňový subjekt předložil doklady (smlouvy, faktury, výdajové a příjmové doklady apod.), jejichž správnost nebyla správcem daně zpochybněna (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124). V nyní posuzované věci žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti předložených faktur tak, že v neprospěch stěžovatelky svědčily výpovědi jednatele jejich dodavatelů (Ondřeje Kaluse ze společnosti TOVOPmont s. r. o. a Daniela Chilo-Ptáka ze společnosti Nice Bridge s. r. o.), kteří shodně uvedli, že stěžovatelkou předložené faktury nevystavili a nepodepsali, jednatele stěžovatelky neznají a o provedení sporných prací nic neví, neboť je nezajišťovali. Z výpovědí zaměstnanců stěžovatelky I. V. a J. N. vyplynulo, že nebyli přítomni u sjednání smluv ani u předávání materiálu k opracování společností TOVOPmont s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. a neznají žádná konkrétní jména osob pověřených jednat za tyto společnosti. Oba deklarovaní dodavatelé nemají v obchodním rejstříku zapsanou činnost, kterou měli pro stěžovatelku vykonávat. Žalovaný podotkl, že stěžovatelka při rozsáhlém objemu prací (v celkové částce 16 339 782 Kč) nebyla schopna označit osoby, s nimiž tyto služby sjednávala, ani osoby, které tyto práce prováděly.

[22] Stěžovatelka pak tyto závěry daňových orgánů v kasační stížnosti zpochybňovala. Pokud krajskému soudu vytkla neobjektivní hodnocení výpovědí svědků Ondřeje Kaluse a Daniela Chilo-Ptáka (jednatele společností TOVOPmont s. r. o. a Nice Bridge s. r. o.), pak Nejvyšší správní soud stěžovatelce nemůže přisvědčit. Oba jednatele uvedli, že jejich společnosti neměly v roce 2008 žádné zaměstnance ani kovoobráběcí stroje a že práce byly řešeny subdodavatelsky (jednatele však nevěděli, kdo byl oním subdodavatelem ani jaké konkrétní

pokračování

smlouvy byly uzavřeny). Oba jednatele v podstatné části svých výpovědí odkazovali na třetí osobu, Ondřej Kalus na pana L. V., který měl společnost TOVOPmont s. r. o. zastupovat na základě plné moci a který měl zajišťovat veškeré obchodní záležitosti se stěžovatelkou, Daniel Chilo-Pták pak na pana S. N., který rovněž měl na základě plné moci společnosti Nice Bridge s. r. o. zajišťovat kontakty a zakázky, zastupovat ji a řešit všechny obchodní záležitosti se stěžovatelkou (včetně podpisu smluv a faktur, dodávek materiálu apod.). Pokud jak Ondřej Kalus, tak Daniel Chilo-Pták uvedli, že se byli na provádění prací v prostorách dvakrát podívat, pak jsou to jediná dostatečně konkrétní tvrzení ve vztahu k prokázání faktického provedení sporných prací. Věrohodnost těchto tvrzení je však dle názoru Nejvyššího správního soudu vážně zpochybněna celkovým vyzněním výpovědí, v nichž oba jednatele nebyli schopni ohledně sporných prací uvést žádné další detaily ani předložit relevantní dokumenty (účetnictví společnosti, Ondřej Kalus plnou moc údajně udělenou L. V.).

[23] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s názorem stěžovatelky, že v její prospěch svědčily výsledky dožádání. V jeho rámci zaslal správce daně Finančnímu úřadu pro Prahu 3 a Finančnímu úřadu pro Prahu 6 kopie předložených faktur a dožádané správce daně požádal o provedení místního šetření a zjištění, zda společnosti TOVOPmont s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. tyto faktury účtovaly do výnosů, zda byly sporné faktury zahrnuty do základu daně a zda byly uhrazeny, zda došlo k uskutečnění zdanitelných plnění a zda byla přiznána daň z přidané hodnoty atp. Dožádání správci daně zjistili, že oba deklarovaní dodavatelé stěžovatelky jsou nekontaktní (u společnosti Nice Bridge s. r. o. dožádaný správce daně dokonce uvedl, že adresa jejího sídla je pouze virtuální a je poskytována mnoha dalším společnostem), a správcem daně požadované úkony se nepodařilo provést. Dožádání správci daně tak mohli poskytnout pouze daňová přiznání deklarovaných dodavatelů (společnost TOVOPmont s. r. o. dle dožádaného správce daně podala pouze daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za leden až květen 2008, přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2008 nepodala). Nejvyšší správní soud je pak toho názoru, že daňová přiznání deklarovaných dodavatelů jsou pouze formálními dokumenty, které nemohou samy o sobě prokázat (obdobně jako předložené faktury), že se v nich deklarovaná plnění fakticky uskutečnila, resp. že deklarovaní dodavatelé vyvíjeli aktivní činnost, jak tvrdila stěžovatelka. Stěžovatelce rovněž nelze přisvědčit v tom, že by se výsledky dožádání pro ni staly dostupnými až při jednání před krajským soudem dne 19. 5. 2015, neboť stěžovatelka s nimi byla prokazatelně seznámena dne 21. 6. 2011 při ústním jednání (viz protokol ze dne 21. 6. 2011, č. j. 305409/11/293931706907, podepsaný tehdejší zástupkyní stěžovatelky).

[24] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje dosavadní závěry tak, že daňové orgány v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost a průkaznost stěžovatelkou předložených faktur, a to především výsledky dožádání u deklarovaných dodavatelů a výpověďmi jejich jednatelů. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že nekontaktnost deklarovaných dodavatelů nelze chápat ve smyslu, jaký předkládá stěžovatelka, tedy že je jí kladeno k tíži, že se jí deklarovaní dodavatelé stali následně (po ukončení obchodování se stěžovatelkou) nekontaktními. Objektivní nemožnost kontroly deklarovaných dodavatelů zcela nepochybně může být indicií nasvědčující tomu, že ti vůbec nevyvíjeli aktivní ekonomickou činnost. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že stěží lze prokazovat existenci aktivní ekonomické činnosti deklarovaných dodavatelů vhodněji, než výpověďmi jejich jednatelů (a to zejména za situace, kdy z jejich výpovědi vyplynulo, že jejich společnosti neměly žádné zaměstnance). Jejich výpovědi však byly v tomto směru neprůkazné (viz odst. [21] tohoto rozsudku) a stejně jako z výsledků dožádání z nich nevyplývaly žádné

okolnosti nasvědčující aktivní ekonomické činnosti deklarovaných dodavatelů (kromě nevěrohodného tvrzení, že se jejich jednatele byli podívat na provádění prací v prostorách stěžovatelky).

[25] Za takové situace tedy přešlo důkazní břemeno na stěžovatelku, která však skutečnosti deklarované v daňovém přiznání (předložených fakturách) ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu neprokázala. K předloženým fakturám lze především konstatovat, že existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila [viz názor Ústavní soudu vyjádřený v usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04: „Důkaz daňovým dokladem (...) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.“]. Pokud nelze prostřednictvím faktur spolehlivě prokázat faktické uskutečnění plnění, tím spíše jimi nelze prokázat způsob jeho provedení. Stěžovatelka v této souvislosti namítala, že z předložených faktur je zřejmé, že sporné práce byly prováděny a propláceny postupně, a stěžovatelka tak měla nad průběhem obchodu plnou kontrolu. Za situace, kdy je věrohodnost předložených faktur správcem daně účinně zpochybněna, nelze na jejich základě dovozovat závěr, že vzhledem ke způsobu provádění prací nebylo nutné uzavírat s dodavateli písemnou smlouvu. Se žalovaným lze souhlasit v tom, že z kalkulace (hodnocení náročnosti) prací ani z nabídky sdružení fyzických osob R. M. a L. C. (která měla rovněž prokazovat náročnost sporných prací) nelze dovodit žádný vztah k tomu, zda sporné práce provedly právě společnosti TOVOPmont s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. Nejvyšší správní soud pak sdílí názor krajského soudu, že faktické provedení prací těmito společnostmi nemohly prokázat ani výpisy z bankovního účtu stěžovatelky (z nich je pouze patrné, že stěžovatelka uhradila společnosti TOVOPmont s. r. o. několik plateb...), ani předávací listy, neboť jejich důkazní hodnota je zpochybněna tím, že byly vyhotoveny za celé měsíce (tj. jako datum byl uveden např. „červen 2008“), že v nich byly společnosti TOVOPmont s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. označeny jako odběratelé a že v nich nejsou uvedena jména konkrétních osob (podpisy jsou nečitelné). Nejvyšší správní soud nepopírá, že stěžovatelka si může předávací listy vytvořit v rámci smluvní volnosti v podstatě v jakékoli formě, avšak průkaznost takových dokumentů v daňovém řízení může být právě pro nedostatek formy zanedbatelná, zvláště nejsou-li z nich patrné konkrétní skutečnosti, které by mohly nasvědčovat skutečnému provedení prací stěžovatelkou deklarovaným způsobem (případně pokud jsou tyto skutečnosti v rozporu se stěžovatelkou deklarovanou verzí a tvrzení dodavatelé jsou v nich naopak označeni jako odběratelé).

[26] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že i další okolnosti zjištěné v daňovém řízení zpochybňují verzi stěžovatelky, že sporné práce provedly společnosti TOVOPmont s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. Stěžovatelka nijak nezpochybnila skutečnost, že na fakturách vystavených od 6. 10. 2008 do 29. 10. 2008 společností Nice Bridge s. r. o. bylo uvedeno číslo bankovního účtu, který v tu dobu ještě neexistoval (účet byl zřízen společností Raiffeisenbank a. s. až dne 11. 11. 2008). V neprospěch stěžovatelky lze rovněž hodnotit i absenci relevantního předmětu činnosti u deklarovaných dodavatelů a to, že stěžovatelka v daňovém řízení nebyla schopna konkretizovat žádnou osobu, s níž měla ohledně sporných prací spolupracovat (navíc v souvislosti s tím, že mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli nebyla uzavřena písemná smlouva). Ač ani jedna z těchto okolností nepostačuje k vyslovení závěru, že stěžovatelkou deklarované práce nemohly být fakticky uskutečněny, obě ve svém souhrnu logicky navazují na ničím nenarušený soubor indicií, které podporují závěr správce daně o důvodných pochybnostech o

pokračování

věrohodnosti a průkaznosti stěžovatelkou předložených faktur. Nejvyšší správní soud tedy v kontextu všech shora zmíněných okolností považuje za správnou úvahu krajského soudu, že pokud si stěžovatelka se svými dodavateli natolik důvěřovala, že s nimi při rozsáhlém objemu sporných prací (v hodnotě 16 339 782 Kč) neuzavřela písemnou smlouvu, pak by pro ni nemělo být problémem přinejmenším dohledat jména osob, s nimiž při uzavírání tohoto obchodu jednala. Ze stejného hlediska je třeba hodnotit absenci relevantního předmětu činnosti dodavatelů stěžovatelky v obchodním rejstříku, kterou lze jistě vysvětlit i nedbalostí těchto společností (jak podotkla stěžovatelka), avšak v souhrnu zjištěných okolností je to další indicie nasvědčující tomu, že sporné práce nebyly provedeny deklarovanými dodavateli. Pokud tedy stěžovatelka vytkla krajskému soudu, že neprovedl důkaz spisem rejstříkového soudu (spisem Městského soudu v Praze sp. zn. C 134553), aby bylo postaveno najisto, kdy došlo k výmazu činnosti (živnosti) – instalatérství, topenářství u společnosti TOVOPmont s. r. o., pak je tato námitka nedůvodná především proto, že absence relevantního předmětu činnosti deklarovaných dodavatelů nebyla pro závěry daňových orgánů a krajského soudu podstatná. Nejvyšší správní soud nadto z obchodního rejstříku ověřil, že ode dne 4. 1. 2008, tedy po výmazu těchto činností z předmětu podnikání společnosti TOVOPmont s. r. o., zůstal u této společnosti jako předmět podnikání uveden pouze nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej; tedy činnost, která rovněž nebyla ve vztahu ke sporným pracím relevantní. Daňové orgány nepochybily ani v tom, že neprovedly výsledky svědků R. H. a Č. S. V daňovém řízení totiž vyplynulo (z informací poskytnutými bankami) pouze to, že tito stěžovatelkou navržení svědkové měli mít dispoziční právo k bankovním účtům dodavatelů stěžovatelky. Jednatelé dodavatelů se přitom o nich ve svých výpovědích nezmiňovali a v daňovém řízení nevysla najevo ani jiná okolnost, která by nasvědčovala tomu, že by od těchto svědků bylo možné očekávat významné objasnění skutkového stavu.

[27] Nejvyšší správní soud se tedy na základě výše uvedeného plně shoduje s krajským soudem provedeným hodnocením důkazní situace a z toho vzešlým závěrem, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání skutečností uvedených na předložených fakturách. V nyní posuzovaném případě tedy není důvod k aplikaci principu *in dubio contra fiscum*, resp. *in dubio mitius*, neboť k jeho použití je možné přistoupit až v případě, pokud stěžovatel přdestře rovnocenný konkurenční výklad práva, nikoliv pouze výklad obtížně obhajitelný nebo formalistický (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 57/2013 – 34). Stěžovatelka se v kasační stížnosti snažila především zpochybňovat nebo zlehčovat hodnotu jednotlivých důkazů, avšak krajský soud zcela správně hodnotil důkazy nejen izolovaně, ale také v jejich souhrnu (k tomu srov. § 8 odst. 1 věta druhá daňového řádu, podle něhož správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo). Postup krajského soudu tedy nebyl neobjektivní a nekladl na stěžovatelku odlišné měřítko. Ze shora uvedeného přehledu všech okolností zpochybňujících věrohodnost stěžovatelkou předložených faktur je patrné, že neuznání sporných daňových nákladů stěžovatelky nebylo ze strany daňových orgánů založeno pouze na tom, že by se společnosti TOVOPmont s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. staly po roce 2008 nekontaktními, jak tvrdí stěžovatelka. Ve vztahu k ostatním dodavatelům stěžovatelky, kteří své daňové povinnosti plnili i po zdaňovacím období roku 2008, tedy nelze uvažovat o možném porušení § 8 odst. 2 daňového řádu. Pokud stěžovatelka poukázala na to, že daňové orgány i přes absenci relevantního předmětu činnosti u společnosti Nice Bridge s. r. o. neměly pochybnosti o výdajích stěžovatelky na nákup materiálu od této společnosti, pak lze především ve shodě s krajským soudem konstatovat, že předmětem nyní posuzované věci jsou výdaje vynaložené na sporné práce, tedy zcela jiná ekonomická činnost

stěžovatelky. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka tuto námitku nijak blíže nekonkretizovala, Nejvyšší správní soud jen v obecné rovině dodává, že tuto odlišnost v přístupu daňových orgánů lze snadno vysvětlit tím, že kromě absence relevantního předmětu činnosti dodavatele neměly daňové orgány dostatek dalších indicií o nevěrohodnosti faktur za nákup materiálu. Ostatně žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správce daně považoval dodávky materiálu za prokázané, neboť ve skladové evidenci stěžovatelky byly veškeré nákupy i spotřeba materiálu zaevidovány a výrobky z tohoto materiálu řádně vyfakturovány a zaúčtovány do výnosů.“

Nejvyšší správní soud se s uvedeným závěry plně ztotožňuje a neshledal, jak již bylo vysvětleno, důvod, proč by se od nich měl v nyní posuzované věci jakkoli odchýlit.

Ve vztahu k námitce stěžovatelky, dle níž krajský soud pochybil, když konstatoval, že ani prokázání úhrad dodavatelům nemá bez dalšího za následek uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, lze odkázat na vypořádání totožné námitky stěžovatelky v již zmiňovaném rozsudku ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 14/2016 – 68, v němž zdejší soud zdůraznil následující: „*Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že tento závěr krajského soudu má oporu v ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 – 26, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, ze dne 19. 8. 2011, č. j. 5 Afs 62/2010 – 65). Nejvyšší správní soud s ohledem na skutečnost, že stěžovatelka neprokázala existenci podmínek, za nichž vzniká nárok na odpočet DPH, pouze stručně konstatuje, že ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc, má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla plátcem povinnost přiznat daň na výstupu. Tímto dnem je obecně podle § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty den uskutečnění zdanitelného plnění, nebo den přijetí platby, pokud byla plátcem přijata před datem uskutečnění zdanitelného plnění, nestanoví-li zákon jinak. Závěr o prokázání toho, že sporný obchodní případ proběhl způsobem deklarovaným v daňovém dokladu je vždy závislý na komplexním vyhodnocení konkrétní věci, přičemž provedená úhrada za uskutečněné zdanitelné plnění je pouze jednou z celé řady relevantních okolností (byť beze sporu důležitou).“*

Obdobně lze odkázat na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 14/2016 – 68, i ve vztahu k vypořádání námitky stěžovatelky, dle níž jí nemůže být přičítáno k tíži nevytvoření interních kontrolních mechanismů:

„[55] Výhrada stěžovatelky k závěru krajského soudu, že nevytvoření interních kontrolních mechanismů za účelem ověření totožnosti či důvěryhodnosti obchodních partnerů jde k její tíži, není oprávněná. Tento závěr krajského soudu je totiž v souladu s judikaturou zdejšího soudu, na kterou také ostatně krajský soud přiléhavě odkázal – v rozsudku ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008 – 162, Nejvyšší správní soud konstatoval, že podnikatelé mají, mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“

pokračování

[56] *Úvaha vyjádřená v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 193/2015, že pokud stěžovatelka svým dodavatelům důvěřovala natolik, že s nimi při rozsáhlém objemu sporných prací neuzavřela písemnou smlouvu, nemělo by být pro ni problémem dohledat jména osob, s nimiž při uzavírání tohoto obchodu jednala, je naprosto logická, správná a v neposlední řadě v souladu se zdravým rozumem a nejedná se o částečně neobjektivní a nedomyšlené hodnocení skutečnosti, jak tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti. Tato úvaha je plně aplikovatelná také v posuzované věci. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že není nutné, aby jednatel stěžovatelky znal všechny osoby vystupující za dodavatelské společnosti. Stěžovatelka navíc měla dostatek času tyto údaje dohledat a správci daně poskytnout. Pokud tak neučinila, představuje tato skutečnost jeden z uceleného řetězce důkazů zpochybňujících její tvrzení o tom, že k předmětným plněním došlo. Argumentace stěžovatelky nemožností odhadnout a ověřit důvěryhodnost jejích obchodních partnerů a poukaz na skutečnost, že důvěru vůči dodavatelům projevovala převzetím materiálu a následným placením, tento závěr nevyvrací.“*

Nedůvodná je rovněž námitka stěžovatelky, dle níž prekluzivní lhůta pro vyměření daně již uplynula před vydáním a nabytím právní moci rozhodnutí žalovaného, neboť běh prekluzivní lhůty je podle stěžovatelky třeba posuzovat podle § 148 daňového řádu, nikoli podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, a tříletá prekluzivní doba údajně začala běžet ode dne zahájení daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že z věty první a druhé přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu vyplývá, že běh a délka lhůty pro vyměření daně, která započala za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, se od 1. 1. 2011 posuzuje podle daňového řádu. Okamžik počátku běhu této lhůty určený podle zákona o správě daní a poplatků však zůstává zachován, přičemž účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly před dnem nabytí účinnosti daňového řádu, se posuzují podle zákona o správě daní a poplatků (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 14/2016 – 68, bod [61]).

V posuzované věci se vydané dodatečné platební výměry týkaly zdaňovacích období měsíců ledna až července a dále září a října roku 2008. Před uplynutím lhůty dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, podle kterého, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období, byla v posuzované věci při ústním jednání dne 1. 10. 2010 (protokol č. j. 236834/10/293935709221) zahájena daňová kontrola. Zahájení daňové kontroly správcem daně představovalo úkon přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků, dle které, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Od konce roku, v němž byla stěžovatelka o zahájení daňové kontroly zpravena, tak započala znovu běžet tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52, publikovaný pod č. 634/2005 Sb. NSS). Stěžovatelka o zahájení daňové kontroly zpravena byla, neboť její zástupce podepsal výše uvedené protokoly zachycující průběh ústního

jednání. V posuzované věci tak podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků započala od konce roku 2010 běžet nová tříletá lhůta pro dodatečné stanovení daně z přidané hodnoty za výše uvedená zdaňovací období, která uplynula na konci roku 2013 (jak vyplývá z výše uvedeného, okamžik počátku této lhůty se řídí zákonem o správě daní a poplatků, běh a délka této lhůty se však již řídil daňovým řádem, který v § 148 odst. 1 stanoví lhůtu pro vyměření daně v délce 3 roky). V této lhůtě přitom musely být daně vyměřeny či doměřeny pravomocně, jak dovodil Nejvyšší správní soud např. již v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 – 61, publikovaném pod č. 954/2006 Sb. NSS. Rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 20. 11. 2013, tj. před uplynutím této prekluzivní lhůty. Námitce stěžovatelky týkající se uplynutí prekluzivní lhůty proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil, a závěr krajského soudu o nedůvodnosti této námítky stěžovatelky je tedy správný (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 14/2016 – 68, bod [62]).

Pokud jde o argumentaci stěžovatelky, dle níž má na základě usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, publikovaného pod č. 3348/2016 Sb. NSS, právo na to, aby o jejím trestu finanční sankcí bylo rozhodnuto podle zákonné úpravy, která je pro ni příznivější, přičemž tato okolnost zůstala bez povšimnutí krajského soudu, neshledal Nejvyšší správní soud ani tuto námitku důvodnou. Stěžovatelce lze dát za pravdu, že s ohledem na závěry rozšířeného senátu ve zmíněné věci představuje penále uložené dle § 37b zákona o správě daní a poplatků sankci trestní povahy, a je proto třeba na ně aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější. V posuzované věci však bylo stěžovatelce penále uloženo podle § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, dle kterého výše penále činila 20 %, byla-li daň zvyšována nebo byl-li snižován odpočet daně v rámci doměření daně z jiného důvodu než na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného hlášení. Současný daňový řád přitom v § 251 odst. 1 při zvyšování daně nebo snižování daňového odpočtu v těchto případech stanoví rovněž penále ve výši 20 %. Úprava v obou zákonných ustanoveních je tudíž z hlediska uložení penále stěžovatelce stejně přísná, a bylo tak na místě s ohledem na § 264 odst. 13 daňového řádu, dle kterého „*u*plynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů“, při stanovení penále postupovat podle § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Skutečnost, že krajský soud tuto otázku v odůvodnění svého rozsudku výslovně neřešil, tedy dle Nejvyššího správního soudu nepředstavuje pochybení mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 14/2016 – 68, body [63] a [64]).

Uváděla-li stěžovatelka jako důvod kasační stížnosti rovněž § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neshledal Nejvyšší správní soud v postupu krajského soudu žádné vady podřaditelné pod toto ustanovení. Krajský soud se věcí důkladně zabýval a svůj závěr, že finanční orgány vyjádřily důvodné pochybnosti (ve smyslu § 92 odst. 4 a 5 daňového řádu) o věrohodnosti stěžovatelkou předložených faktur, které se předloženými důkazy nepodařilo stěžovatelce rozptýlit, přehledně, přesvědčivě a srozumitelně zdůvodnil. Stejně tak Nejvyšší správní soud považuje za správný a dostatečně odůvodněný závěr krajského soudu, dle něhož finanční orgány dostaly povinnosti uložené jim § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť zjistily dostatek skutečností, které jim umožnily ve věci rozhodnout. Nejvyšší

pokračování

správní soud proto nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, v níž namítala, že krajský soud pominul minimální aktivitu finančních orgánů při dokazování.

IV. Závěr a náklady řízení

Zdejší soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu spisu však plyne, že mu v tomto řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 20. října 2016

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu