



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **OK STAVOFINAL Morava s.r.o.**, se sídlem Na Michalůvce 1326/10, Havířov, zastoupen BD Consult s.r.o., se sídlem Jeseniova 1196/52, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2017, č. j. 30141/17/5200-11434-707700, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 8. 2019, č. j. 22 Af 107/2017 – 55,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 8. 2019, č. j. 22 Af 107/2017 – 55, **se z r u š u j e** a věc **s e v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj rozhodnutím ze dne 16. 12. 2015, č. j. 3261080/15/3210-52521-800380, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a uložil mu zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně.

[2] Rozhodnutím ze dne 16. 12. 2015, č. j. 3261103/15/3210-52521-800380, žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a uložil mu zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně. Odvolání proti tomuto rozhodnutí finanční úřad rozhodnutím ze dne 29. 7. 2016, č. j. 2638809/16/3210-52521-800380, částečně vyhověl [autoremedura podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu], neboť snížil částku doměřené daně a s tím související penále.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 7. 2017, č. j. 30141/17/5200-11434-707700, odvolání proti oběma rozhodnutím finančního úřadu zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil.

[4] Proti rozhodnutí o odvoláních žalobce brojil žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který na jejím základu rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011 dospěl k závěru, že daň byla pravomocně stanovena až po uplynutí prekluzivní lhůty. Daňová kontrola byla za obě zdaňovací období zahájena dne 5. 5. 2014. Od tohoto dne v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu tedy znovu běžela tříletá lhůta pro stanovení daně, tj. do 5. 5. 2017. Dodatečný platební výměr byl žalobci doručen dne 31. 12. 2015 a rozhodnutí žalovaného dne 17. 7. 2017. Ve vztahu k roku 2011 nenastala žádná ze skutečností uvedených v § 148 odst. 2 nebo 4 daňového řádu (rozhodnutí o stanovení daně bylo žalobci oznámeno dříve než v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty). Rozhodnutí žalovaného tedy bylo v části týkající se roku 2011 vydáno až po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty. Krajský soud se proto věnoval žalobě pouze v části týkající se roku 2012.

[6] Konstatoval, že svědek I. Z. (jednatel žalobcova dodavatele – společnosti AZ-CONFORT, s.r.o.; dále jen „AZ-CONFORT“) byl vyslechnut 6. 8. 2014, což podle názoru soudu ještě není příliš dlouhá doba od plnění v roce 2012. Žalobcův zástupce byl přítomen výsledku tohoto svědka, mohl mu tedy klást otázky, pokud měl za to, že je třeba něco doplnit, či více vysvětlit. Pro opakování výsledku nebyly podle soudu obecně dány důvody. Nicméně, soud shledal zásadní rozpor mezi obsahem spisu a tím, co uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí ohledně tohoto klíčového svědka. Jak vyplývá ze správního spisu, ještě dříve, než mu byly předloženy faktury, svědek Z. jmenoval zakázky pro žalobce, u všech zakázek popsal obdobný průběh. Žalovaný při hodnocení svědecké výpovědi zcela pominul konkrétní informace o počtu pracovníků na zakázkách, nijak nevyhodnotil ani skutečnost, že u zakázky v Havířově jmenoval tři konkrétní pracovníky. Není rovněž pravda, že by svědek veškeré informace čerpal jen z předložených faktur. Hodnocení žalovaného je neúplné a tendenční, neboť argumentuje zcela nesouvisejícími okolnostmi (funkce likvidátora jiné společnosti). Byť může způsob svědkova vyjadřování ohledně technických záležitostí působit rozpačitě, nelze jeho výpověď odbýt lakonickým tvrzením, že odpovídal pouze obecně.

[7] Další žalobní námitky krajský soud důvodnými neshledal.

II. Kasační stížnost

[8] Žalovaný (stěžovatel) brojí kasační stížností proti rozsudku krajského soudu a navrhuje jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] K otázce prekluze práva stanovit daň za zdaňovací období roku 2011 stěžovatel namítá, že krajský soud nezohlednil § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Žalobce mohl až do roku 2015 uplatňovat daňovou ztrátu za rok 2010. Lhůta pro stanovení daně za rok 2010 i za rok 2011 skončí současně se lhůtou pro stanovení daně za rok 2015. Skutečnost, že žalobci vznikl nárok na odpočet ztráty za rok 2010, vyplývá z daňových přiznání, která jsou součástí správního spisu. Žalobce námitku prekluze neuplatnil; stěžovatel si je vědom, že soud k případné prekluzi práva stanovit daň přihlíží z úřední povinnosti. Krajský soud si jistě povšiml, že v daňových přiznáních za roky 2011 i

2012 je uvedena daňová ztráta. Pokud by soud zjistil, že k vyřešení otázky prekluze nemá kompletní informace, bylo na něm, aby si od správních orgánů vyžádal doplnění spisu.

[10] Ve vztahu k hodnocení svědecké výpovědi svědka Z. považuje stěžovatel rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. Soud do svého rozhodnutí nepromítl veškeré skutečnosti související s touto svědeckou výpovědí. Stěžovatel ji hodnotil nejen jako obecnou, ale rovněž jako rozpornou a s ohledem na další zjištění účelovou. Důvěryhodnost tohoto svědka, potažmo jeho výpovědi, byla značně narušena zjištěními, která jsou obsažena v bodech 32 a 76 rozhodnutí. Z opomenutých zjištění stěžovatel vyzdvihuje zejména zájem svědka potvrdit tvrzené skutečnosti, ačkoli jako zástupce dodavatelských společností Atrian Group a. s. a AZ-CONFORT se správcem daně nekomunikoval, nesoulad s ostatními důkazy, značná míra nepřesnosti sdělených informací, ochota dosvědčit provedení stavebních prací z důvodu zainteresovanosti na těchto obchodech. Krajský soud hodnotil výslech svědka Z. izolovaně a odtrženě od průběhu daňového řízení. Neposoudil ve vzájemné souvislosti obsah jeho výpovědi a další důkazy.

[11] Podle stěžovatele nelze odhlédnout od závěrů, které krajský soud zaujal v dalších částech rozsudku. Potvrdil, že žádný z konečných odběratelů nepotvrdil faktické provedení prací společnosti AZ-CONFORT. Na druhé straně krajský soud přikládá význam obecným, rozporným a nijak nepodloženým sdělením svědka Z.. Svědkem sdělené informace, na které krajský soud poukázal, nijak neprokázaly, že posuzované práce provedl tvrzený dodavatel (AZ-CONFORT) v deklarovaném rozsahu a ceně. Výpověď svědka podle stěžovatele nevychází z jeho reálné povědomosti o věci samé, ale spíše z ochoty skutečnosti tvrzené žalobcem dosvědčit. Ostatně samotný žalobce považuje obsah svědecké výpovědi za nedostatečný a nezpůsobilý zvrátit stěžovatelovy závěry, neboť se domáhal provedení opakovaného výslechu, během kterého by se svědek mohl „*detailněji vyjádřit k některým skutečnostem z průběhu řízení, které proběhlo až po jeho výslechu*“.

III. Vyjádření žalobce

[12] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že trvá na argumentech vznesených v žalobě. Shoduje se s krajským soudem v závěru, že správní orgány hodnotily svědeckou výpověď pana Z. tendenčně. Podstatné je, že svědek potvrdil autenticitu předložených dokladů o přijatých zdanitelných plnění od žalobcova subdodavatele. Pokud finanční orgány „nechtěly uznat“ svědkovu výpověď, považoval žalobce jeho opakovaný výslech za nutný. Svědek Z. byl vyslýchán mnohem dříve než ostatní svědci, nemohl se tedy vyjádřit k některým názorům a pochybnostem, které správce daně vyjádřil až po jeho výslechu. I z tohoto důvodu žalobcův zástupce při výslechu položil jen dvě otázky obecné povahy. Finanční orgány se snažily posuzovat svědeckou výpověď pana Z. tak, jako kdyby o žádných zakázkách nic nevěděl a teprve se o nich dozvídal z dokladů jemu předložených při výslechu. Takové hodnocení je však zcela neobjektivní. Svědek naopak svou výpovědí práce pro žalobce potvrdil, obsah jeho výpovědi odpovídal tomu, co si běžný člověk bude pamatovat s tříletým odstupem, když bez předchozí přípravy přijde vypovídat na finanční úřad.

[13] Žalobce se s krajským soudem liší v hodnocení výpovědi dalších svědků, kteří potvrdili existenci prací a jejich rozsah, nešlo tedy o žádnou fikci. Stejně tak žalobce nesouhlasí s bagatelizací otázky hotovostního placení, ke které se stěžovatel vůbec nevyjádřil a krajský soud konstatoval, že šlo o nevýznamnou věc. Finanční orgány se snaží vytvářet dojem, jako by platba v hotovosti byla něco podezřelého či neprůkazného.

[14] Krajský soud k vyjádření žalobce, proč bylo v některých případech prodáváno „pod cenou“, uvedl, že se správní orgány nemusí nutně vyjadřovat ke všem námitkám. Stěžovatel však paradoxně v kasační stížnosti krajskému soudu vytýká, že se nezabýval výjimečnými prodeji „pod cenou“. Stěžovatel tedy v podstatě vytýká krajskému soudu, že mu prominul jeho vlastní pochybení. Svědek B. potvrdil, že běžnou praxí společností, které se chtějí udržet na trhu, je ztrátovost některých zakázek.

[15] Žalobce nesouhlasí se stěžovatelem, že svědek Z. je nevěrohodný, protože je na dotčených plněních sám zainteresován. V takovém případě by však byl nevěrohodný každý svědek. Jestliže dodavatel něco dodává a odběratel něco kupuje, pak jsou samozřejmě na plnění zainteresováni oba. Protože finanční orgány neuznávají ani písemnou dokumentaci, není možné žádné plnění prokázat.

[16] Podle žalobce byly použitelné i výpovědi svědků vyslechnutých v odvolacím řízení. Správce daně nezohlednil ucelený řetězec předložených důkazů (doklady, svědecká výpověď pana Z., existence výsledné zakázky i výpovědi svědků potvrzující zakázku a nutnost subdodavatelů).

[17] Žalobce navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení kasační stížnosti

[18] Kasační stížnost splňuje formální náležitosti požadované zákonem, je přípustná a projednatelná.

[19] Kasační stížnost je důvodná.

IV.a) Prekluze práva stanovit daň – zdaňovací období roku 2011

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami zpochybňujícími závěr krajského soudu o prekluzi práva stanovit daň za zdaňovací období roku 2011.

[21] Stěžovatel poukazuje na to, že krajský soud pominul § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (ačkoliv nutnost jeho zohlednění plyne zcela jednoznačně ze správního spisu). Tato výtky je důvodná.

[22] 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.*

[23] Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů *lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.* Podle § 38r odst. 4 zákona o daních z příjmů *se ustanovení odstavců 2 a 3 vztahují na všechny poplatníky bez ohledu na to, zda jim byla poskytnuta investiční pobídka podle zvláštního právního předpisu.*

[24] Podle § 34 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů *lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a*

to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

[25] Nejvyšší správní soud se výkladem § 38r zákona o daních z příjmů opakovaně zabýval a shledal, že uvedené ustanovení obsahuje speciální právní úpravu lhůty pro stanovení daně v případě možnosti uplatnění již vyměřené daňové ztráty. Podle konstantní judikatury se jedná o *lex specialis* k obecné právní úpravě běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně (viz např. rozsudky ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, č. 438/2005 Sb. NSS, ze dne 24. 2. 2012, č. j. 5 Afs 66/2011 - 109, či ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 - 74). Uvedená právní norma (v rozhodném znění) se použije na veškeré poplatníky daně z příjmů (viz § 38r odst. 4 zákona o daních z příjmů a rozsudek ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 63/2011 - 109). Z hlediska počítání lhůty pro doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, přitom není rozhodné, zdali daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může (rozsudek ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 - 74).

[26] Ze správního spisu (přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012) plyne, že žalobci byla za zdaňovací období roku 2010 vyměřena daňová ztráta ve výši 170.391 Kč. Daňovou ztrátu tak žalobce mohl v souladu s § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatňovat ve zdaňovacích obdobích 2011 – 2015. Na běh lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 je proto nutno aplikovat kromě obecné právní úpravy obsažené v daňovém řádu právě i speciální úpravu obsaženou v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[27] Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2011 tudíž skutečně (jak tvrdí stěžovatel) v obecné rovině (tj. bez vlivu jakýchkoliv případných dalších okolností majících vliv na její běh) měla skončit až v roce 2019 spolu se lhůtou pro zdaňovací období roku 2015, které je posledním obdobím, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu uplatnit. Daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 tak byla bezpochyby pravomocně stanovena v rámci prekluzivní lhůty (rozhodnutí o odvolání bylo žalobci doručeno dne 17. 7. 2017).

[28] Lze tedy uzavřít, že krajský soud pochybil, pokud v rozsudku zcela opomněl aplikovat § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Návazně pak krajský soud dospěl k nesprávným závěrům stran uplynutí prekluzivní lhůty před stanovením daně za zdaňovací období roku 2011 a také stran výpočtu data budoucí prekluze ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2012. Stěžovateli je tudíž nutno přisvědčit, že důvody, na kterých krajský soud vystavěl nutnost zrušení napadeného rozhodnutí ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011, neobstojí.

IV.b) Hodnocení výpovědi svědka Z.

[29] Ačkoliv výše uvedený důvod vede sám o sobě ke zrušení napadeného rozsudku, přistoupil Nejvyšší správní soud k přezkoumání kasační stížnosti v mezích dalších kasačních námitek. Platí totiž, že „*krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (podobně též Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti) není oprávněn vyhnout se hodnocení těch skutkových a právních otázek, které, jelikož se jimi orgán či soud, jehož rozhodnutí se přezkoumává, v potřebné míře zabýval, samy o sobě předmětem přezkumu být mohou, poukazem na to, že ve vztahu k jiným skutkovým či právním otázkám, od předchozích oddělitelným, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné... Nejvyšší správní soud podotýká, že*

zabývat se těmito oddělitelnými otázkami je nutno jen tehdy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (či lze-li vzhledem k okolnostem rozumně předpokládat, že takový význam mít bude)“ [srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74, č. 1566/2008 Sb. NSS]. Zrušující důvody se týkají výhradně závěru o prekluzi práva stanovit daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Na posouzení námitek vztahujících se ke zdaňovacímu období roku 2012 tak shora uvedené nemá vliv (samozřejmě s výjimkou otázky stanovení konce prekluzivní lhůty u tohoto zdaňovacího období). Nejvyšší správní soud má za to, že další otázky, kterými se krajský soud v řízení o žalobě zabýval, jsou oddělitelné a jejich posouzení má význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci.

[30] Nejvyšší správní soud připomíná, že v řízení o kasační stížnosti přezkoumává pravomocná rozhodnutí krajských soudů zásadně v mezích a rozsahu řádně uplatněných kasačních námitek (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Rozšiřovat důvody kasační stížnosti nemohou svými podáními osoby, které kasační stížnost nepodaly, a to bez ohledu na to, zda ji měly právo podat. Kasační soud se proto nemůže věnovat přezkumu rozsudku krajského soudu, potažmo rozhodnutí žalovaného, z hlediska argumentů obsažených v obsáhlém vyjádření žalobce ke kasační stížnosti.

[31] Stěžovatel rozsudku krajského soudu vytýká nepřezkoumatelnost a nesprávné právní hodnocení ve vztahu k posouzení výpovědi svědka Z..

[32] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský v odůvodnění rozsudku přdestřel ucelenou a srozumitelnou argumentaci, ze které vyplývá, proč měl hodnocení svědecké výpovědi svědka Z. za nedostatečné a tendenční. Krajský soud se hodnocením výpovědi tohoto svědka zabýval komplexně, nepominul skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Konstatoval, že byť byla výpověď v určitých aspektech obecná, nelze pominout konkrétní informace např. o počtu pracovníků na zakázkách. Některé okolnosti, které podle stěžovatele zpochybňují důvěryhodnost svědka, označil za nesouvisející (funkce likvidátora jiné společnosti). Rozsudek krajského soudu tedy není ve vztahu k hodnocení výpovědi svědka Z. nepřezkoumatelný.

[33] Na tomto závěru nemůže nic změnit ani stěžovatelovo tvrzení, že krajský soud nezohlednil další skutečnosti, které zpochybňují důvěryhodnost svědka (obsažené v bodech 32 a 76 rozhodnutí stěžovatele).

[34] Stěžovatel v bodu 32 rozhodnutí konstatoval, že podle jeho zjištění společnost AZ-CONFORT nepodala daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 (poslední daňové přiznání k této dani podala v roce 2009), pro správce daně je nekontaktní, na výzvy správce daně nereaguje. Dále uvedl, že cena plnění fakturovaná dodavatelem u části položek za měrnou jednotku převyšuje cenu fakturovanou žalobcem konečnému odběrateli, převážná část plnění fakturovaná dodavatelem byla již vyfakturována objednateli, část plnění byla fakturována duplicitně, část plnění fakturovaných dodavateli nebyla předmětem fakturace objednateli.

[35] Nejvyšší správní soud konstatuje, že „skutečnosti“ obsažené v tomto bodu stěžovatelova rozhodnutí se vůbec nevztahují k osobě svědka a jeho důvěryhodnosti, ale popisují nesouvisející jednání společnosti AZ-CONFORT vůči správci daně (nepodání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2011 a 2012, nekontaktnost), případně okolnosti zpochybňující způsob fakturace. Mezi těmito skutečnostmi a hodnocením věrohodnosti svědka nelze vidět žádnou souvislost – není proto chybou,

pokud se jimi při hodnocení svědecké výpovědi svědka Z. krajský soud nezabýval. Nelze pominout, že některé skutečnosti uvedené v bodu 32 korespondují s pochybnostmi správce daně, které jej vedly k prověřování sporných zakázek u žalobce (srov. bod 12 rozhodnutí o odvolání). Týkají se tvrzených nestandardností při fakturaci (fakturování pod cenou, duplicitní fakturování, atd.), není však zřejmé, jak tyto skutečnosti měly souviset s věrohodností svědka Z., neboť „nestandardní“ okolnosti související s fakturací měl podle správce daně vyvolat žalobce (způsobem provádění fakturace), nikoli svědek.

[36] V bodu 76 svého rozhodnutí stěžovatel kromě skutečností obsažených již v bodu 32 uvedl, že svědek Z. byl likvidátorem společnosti Atrian Group a.s. a že byl z této funkce odvolán, neboť neučinil žádný krok směřující k likvidaci společnosti, protože uvedené agendě vůbec nerozumí. Nejvyšší správní soud nespatřuje ani náznak příčinné souvislosti mezi tímto zjištěním správce daně a údajnou účelovostí výpovědi svědka Z., kterou správce daně z této skutečnosti dovozuje. Shora uvedené na soud naopak působí tím dojmem, že se finanční orgány pokoušely tohoto svědka spojit s jakýmikoli negativními skutečnostmi pouze za účelem jeho znevěrohodnění.

[37] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud hodnotil výslech svědka Z. odtrženě od průběhu daňového řízení a neposoudil jej ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazy. Stěžovatel poukazuje zejména na obsah výpovědí dalších svědků, které provedení sporných prací neprokázaly.

[38] Nejvyšší správní soud se s tímto stěžovatelovým názorem neztotožňuje. Krajský soud sice uvedl, že výpovědi dalších svědků neprokázaly provedení prací na dotčených zakázkách společností AZ-CONFORT. Z tohoto tvrzení však nelze současně dovodit, že tito svědci společnost AZ-CONFORT jako dodavatele dotčených služeb vyloučili. Lze pouze konstatovat, že žalobcova tvrzení neosvědčili, tedy jejich prostřednictvím žalobce neunesl své důkazní břemeno. Avšak skutečnost, že svědci provedení určitých prací konkrétním dodavatelem nepotvrdili, není v žádném rozporu s tvrzením, že jiný svědek (zde svědek Z.) provedení těchto prací potvrdit mohl.

[39] Nelze opomenout, že krajský soud stěžovateli ve vztahu k hodnocení výpovědi svědka vytkl zejména nesprávný závěr, že svědek Z. neuvedl žádné konkrétní informace ohledně prováděných prací, místa jejich provádění, počtu pracovníků atd. Právě s tímto závěrem stěžovatel v kasační stížnosti polemizuje pouze okrajově. Namítá, že výpověď byla obecná, neboť svědkem Z. sdělené informace nijak neprokázaly, že posuzované práce byly provedeny společností AZ-CONFORT, v deklarovaném rozsahu a ceně.

[40] Stěžovateli lze přisvědčit, že svědkem Z. sdělené informace *samy o sobě* provedení posuzovaných prací neprokazují. Tento závěr však bude v zásadě platit pro jakýkoli důkazní prostředek hodnocený izolovaně; ani samostatně předložená faktura, či záznam v účetnictví nemusí vždy (při existenci pochybností správce daně) prokázat uskutečnění určitého účetního případu (obchodní transakce) dle tvrzení daňového subjektu. Teprve ve svém souhrnu může více (byť obecných) vzájemně se doplňujících důkazních prostředků utvořit celistvý a konkrétní obraz o určitém obchodním případě. Nutno zdůraznit, že daňové orgány se doposud obsahem výpovědi svědka Z. (informacemi jím sdělenými) věcně nezabývaly, neboť ji označily za obecnou a svědka za účelového a nedůvěryhodného. Až v dalším řízení stěžovatel řádně vyhodnotí skutečnosti plynoucí z výpovědi svědka Z. a posoudí je ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazy (§ 8 odst. 1 daňového řádu), zejména s formálně bezvadnými prvotními doklady a dalšími žalobcem předloženými písemnostmi,

bude moci učinit závěr o unesení důkazního břemene (tedy o prokázání žalobcových tvrzení týkajících se sporných prací). Závěr, který nyní stěžovatel v kasační stížnosti, činí, tedy že výpověď svědka neprokazuje žalobcovo tvrzení, je proto přinejmenším předčasný, neboť k řádnému hodnocení tohoto důkazu v daňovém řízení dosud nedošlo.

[41] Kasační tvrzení, že „výpověď svědka nevychází z jeho reálné povědomosti o věci samé, ale spíše z ochoty skutečnosti tvrzené účastníkem řízení dosvědčit“ Nejvyšší správní soud považuje za čistou spekulaci vykazující znaky nepřipustně předpojatého a negativně zabarveného hodnocení výpovědi. Stěžovatel neuvádí jediný rozumný důvod, proč by výpověď svědka nevycházela z jeho povědomosti „o věci samé“.

[42] Za zcela absurdní je pak nutno označit úvahu, podle které sám žalobce svou žádostí o opětovný výslech svědka potvrdil závěr daňových orgánů ohledně obecnosti jeho výpovědi. Naopak, za situace, kdy byl tento svědek vyslechnut záhy po zahájení daňové kontroly ve chvíli, kdy bylo dokazování na samém počátku a žádný další svědek dosud vyslechnut nebyl a správce daně teprve formuloval své pochybnosti, je zcela pochopitelný žalobcův požadavek na opakovaný výslech tohoto klíčového svědka. Jedině tak mohl žalobce důkazně reagovat na vyvíjející se daňové řízení a ustavování skutkového stavu. Pádny je v tomto ohledu též žalobcův argument, že svědkovy odpovědi byly v dané fázi obecné proto, že obecné bylo i aktuální prověřování daňových povinností žalobce. Výslech svědka proběhl dne 6. 8. 2014, první výzvu k prokázání skutečností, ve které správce daně vymezil své pochybnosti týkající se dotčených zakázek, vydal správce daně až dne 19. 11. 2014. Došlo-li v pozdějších fázích řízení ke zpřesňování skutkových zjištění a provádění dalších důkazů (např. výslechy svědků), muselo být žalobci umožněno, aby se k nim vyjádřil, případně další pochybnosti správce daně vyvrátil za pomoci jím navržených důkazů, včetně výpovědí svědků (srov. rozsudek ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016 – 45).

[43] Provedení opakované svědecké výpovědi nelze označit za neúčelné ani proto, že svědek je statutárním zástupcem dodavatelské společnosti, jak nesprávně argumentuje stěžovatel. V takovém případě by totiž jako „formální a účelový“ musel být *a priori* vyloučen výslech všech dodavatelů sporných plnění, tedy klíčových svědků představujících druhou stranu smluvního vztahu, jehož realizace podle tvrzení daňového subjektu byla daňovými orgány zpochybněna. Právě tyto osoby však budou mít zpravidla nejpřesnější a nezprostředkované informace o obchodní transakci, a jejich výslech tak bude zásadní pro unesení důkazního břemene. Jejich apriorní odmítnutí jako účelové by zcela znemožnilo daňovým subjektům unesení důkazního břemene.

[44] Nejvyšší správní soud proto musí stručný závěr krajského soudu, že k opakování svědecké výpovědi nebyly dány podmínky, v souladu se shora uvedeným korigovat. Na stěžovateli bude, aby v dalším řízení opětovně posoudil, zda by provedení opakovaného výslechu svědka Z. bylo skutečně nadbytečné, a to zejména s ohledem na povahu skutečností, které žalobce hodlal opakovanou svědeckou výpovědí prokázat (tedy zda šlo o skutečnosti v době první výpovědi svědka již známé a prověřené, či zda se opakovaná výpověď měla vztahovat k novým zjištěním učiněným až v pozdějších fázích daňového řízení).

V. Závěr a náklady řízení

[45] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost částečně důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud

vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Vyjde tedy ze závěru, že daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2011 byla stanovena v rámci prekluzivní lhůty a žalobní námitky vztahující se k tomuto zdaňovacímu období meritorně přezkoumá. V rozsahu dalších námitek kasační stížnost důvodná není.

[46] V dalším řízení rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. dubna 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu