

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **ALOKO s. r. o.**, se sídlem Mlýnská 326/13, Brno, zastoupen Mgr. Romanem Klimusem, advokátem se sídlem Vídeňská 188/119d, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 6. 2019, č. j. 31 Af 71/2017 - 135, ve znění opravného usnesení ze dne 13. 6. 2019, č. j. 31 Af 71/2017 - 149,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 4. 6. 2019, č. j. 31 Af 71/2017 - 135, ve znění opravného usnesení ze dne 13. 6. 2019, č. j. 31 Af 71/2017 - 149, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

### I.

[1] Rozhodnutím ze dne 31. 5. 2017 zamítl žalovaný odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 29. 7. 2016, kterými Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno I (dále též „správce daně“) doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 8 427 640 Kč za zdaňovací období roku 2010 a ve výši 353 400 Kč za zdaňovací období roku 2011. Současně jej informoval o vzniku zákonné povinnosti uhradit penále. Podkladem dodatečných platebních výměrů je zpráva o daňové kontrole, která u žalobce proběhla ve dnech 30. 9. 2013 až 28. 7. 2016. Správce daně na základě jejích výsledků neuznal jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů náklady vynaložené na výrobu konstrukcí pro FVE a na přemontování konstrukcí a panelů v FVE Letkov od dodavatele WOTAGEN s. r. o. (dále též „Wotagen“) a na pořízení hliníkových trubek od dodavatele

FOXSTARTING s. r. o. (dále též „Foxstarting“). V obou případech dospěl k závěru, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění plnění od uvedených dodavatelů.

## II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Úvodem konstatoval, že nemohl přihlížet k části argumentace, kterou žalobce uplatnil teprve při ústním jednání, neboť se jednalo o uplatnění zcela nových žalobních bodů. Dále neshledal namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Ten reagoval dostatečně na všechny odvolací námitky a je zcela zřejmé, proč odvolání považoval za nedůvodné. Podle krajského soudu nedošlo ani k uplynutí lhůty pro stanovení daně za rok 2010, neboť k faktickému zahájení daňové kontroly došlo dne 30. 9. 2013, nikoliv až dne 27. 5. 2014. Dle protokolu o jejím zahájení správce daně žalobci sdělil předmět a rozsah kontroly, vyžádal si konkrétní podklady a stanovil lhůtu k jejich předložení. Kromě toho provedl základní šetření ohledně ekonomické činnosti žalobce z veřejně dostupných zdrojů a upozornil jej na nutnost nápravy protiprávního stavu ve sbírce listin. Pro přerušení běhu prekluzivní lhůty nemůže být rozhodné, zda žalobce skutečně vyhověl požadavku správce daně a předložil požadované doklady ve stanovené lhůtě. Rozhodující je naopak povaha úkonů správce daně, s nimiž je spojen běh nové prekluzivní lhůty. Soud proto neprováděl dokazování, kdy byly skutečně správci daně předloženy doklady. Přestože vyslovil zásadní pochybnosti o věrohodnosti úředního záznamu o předložení dokladů v říjnu 2013, jedná se toliko o formální vadu bez vlivu na zákonnost rozhodnutí. Krajský soud neshledal vadným ani to, že správce daně po seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění dne 27. 2. 2015 pokračoval v daňovém řízení (daňové kontrole). Koncentrace v § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) neznamená, že by správce daně po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nemohl činit další zjištění. Vztahuje se toliko na možnost daňového subjektu předkládat nová doplnění a tím oddalovat ukončení daňové kontroly. Pro žalobce mohlo být překvapivé, že správce daně pokračoval v prověřování plnění, které prve na základě předložených dokladů uznal, nedošlo však ke zkrácení jeho práv. Mohl se vyjádřit rovněž k výsledku kontrolního zjištění po jeho doplnění o nová zjištění ve vztahu k těmto plněním. Dle krajského soudu byly rovněž splněny podmínky pro to, aby byla daňová kontrola ukončena doručením zprávy o daňové kontrole. Žalobce totiž nevyhověl ani jedné z výzev k projednání zprávy a nevyvinul viditelnou snahu se těmto výzvám termínově přizpůsobit. Nadto projednání zprávy o daňové kontrole představuje její pouhé formální zakončení a nevyžaduje větší časový prostor na přípravu. Krajský soud neshledal ani zásadní pochybení při vedení správního spisu. Zdánlivá absence posloupnosti řazených dokumentů je dána jejich řazením dle čísla jednacího namísto data jejich doručení či vydání. Rovněž soupisky spisu byly vedeny v souladu se zákonem, přičemž změny v označení jednotlivých listin jsou dány přeřazováním dokumentů z vyhledávací části do části veřejné. Z jednoho nevěrohodného úředního záznamu pak nelze činit obecné závěry o celkové manipulaci se spisem či nezákonnosti průběhu celé daňové kontroly. Tyto nelze dovozovat ani z okolností při vydání dodatečných platebních výměrů. Pochybení správce daně při zadržování listin ve vyhledávací části spisu bylo napraveno žalovaným. Svou intenzitou

nadto nemohlo způsobit nezákonnost rozhodnutí. Pozdní zařazení listu vlastnictví k objektu ZOD a daňových přiznání žalobce do spisu je formálním pochybením. Ponechání daňových přiznání společnosti Wotagen v neveřejné části spisu je v souladu se zákonem. Ke zkrácení práv žalobce nedošlo ani při vyřizování jeho stížností na postup správce daně. Poslední stížnost ze dne 27. 6. 2016 nebránila ukončení daňové kontroly, neboť se jednalo o další obstrukční podání, ve kterém byly nadto uplatněny námitky svou povahou odvolací. Tyto byly přitom řádně posouzeny v odvolacím řízení. Stížnost svou povahou neslouží k ochraně před hodnocením právních otázek. Jde o subsidiární prostředek ochrany. Proti skutkovým a právním závěrům správce daně při daňové kontrole lze přitom brojit odvoláním.

[3] Dále se krajský soud zabýval námitkami proti závěru žalovaného, že žalobce neprokázal faktickou realizaci prací a dodávek od společností Wotagen a Foxstarting. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že nepostačuje samotná existence dodávek, pakliže žalobce nebyl v řízení před správcem daně schopen rozumně a jednoznačně zdůvodnit a doložit, kým a za jakých okolností došlo k dodání a jak bylo s dodávkami dále naloženo. Klíčovou okolností vyvolávající pochybnosti o dodávkách od společnosti Wotagen bylo vyjádření jejího jednatele, který výrobu konstrukcí pro žalobce nepotvrdil. Společnost je nadto nekontaktní, pročež nebylo možno u ní ověřit doklady. Ani její bývalý jednatel tvrzení žalobce nepotvrdil, jeho výpověď byla nekonkrétní, tvrzení o výrobě v Havřicích se nepotvrdilo. Správce daně rovněž správně poukázal na časový nesoulad mezi datem provedených montážních prací a faktickým zahájením výkonu FVE Letkov. V případě dodavatele Foxstarting vyvolala zcela zásadní pochybnosti o faktickém uskutečnění dodávek výpověď jeho bývalého jednatele. Nevyplynuly z ní žádné skutečnosti, které by svědčily o spolupráci se žalobcem. Správce daně tedy přesvědčivě vyvrátil průkaznost žalobcem předložených dokladů a důkazní břemeno se přeneslo zpět na žalobce, který je neunesl. Jelikož byl skutkový stav zjištěn dostatečně, neprováděl krajský soud důkaz navrhovanými svědeckými výpověďmi. Vady týkající se nakládání se spisem byly dostatečně objasněny. Svědecké výpovědi za účelem prokázání realizace plnění soud neprovedl, neboť neunesení důkazního břemene v daňovém řízení nemohlo být zhojeno v řízení před ním.

## III.

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Z hlediska věcného vypořádání kasační stížnosti identifikoval Nejvyšší správní soud následující okruhy námitek stěžovatele, které pro přehlednost uspořádal takto. V prvním okruhu námitek stěžovatel odmítl závěr krajského soudu, že část jeho žalobní argumentace byla uplatněna opožděně. Podle jeho názoru se tato argumentace vztahovala k řádně uplatněným žalobním bodům. Jejím pominutím krajský soud zbavil stěžovatele možnosti provedení navržených důkazů a založil nepřezkoumatelnost rozsudku. V dalším okruhu námitek se stěžovatel vymezil proti pojetí jeho důkazního břemene ze strany správních orgánů a krajského soudu. Podle nich je sporné, kdo předmětné práce fakticky provedl. Pokud by to však nebyly společnosti Wotagen a Foxstarting, nezasílal by stěžovatel na jejich účty desetimilionové částky. Správce daně nepředložil žádnou alternativní skutkovou verzi.

Jeho pochybnosti jsou uměle vytvořené spekulace, kterými nebyly vyvráceny doklady předložené stěžovatelem. Správce daně neprokázal, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví stěžovatele nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Důkazní břemeno tak nemohlo přejít zpět na stěžovatele. Správce daně aplikoval na stěžovatele důkazní standard daně z přidané hodnoty. Daň z příjmů nezná požadavek prokázání konkrétního dodavatele označeného na dokladu. Ve třetím okruhu námitek stěžovatel vytkl krajskému soudu nesprávné posouzení procesněprávních vad, kterých se podle něj dopustily správní orgány. Stěžovatel setrval na názoru, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. Na tom nic nemění, že stěžovatel doplnil své odvolání osmnáctkrát. Krajský soud podle něj rovněž nesprávně, resp. nedostatečně posoudil otázku koncentrace řízení, námitky proti nezákonnému ukončení daňové kontroly, proti způsobu vedení spisu a přeřazování listin z neveřejné do veřejné části spisu a proti vyřizování stížností stěžovatele. Stěžovatel dále namítl uplynutí prekluzivní lhůty ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2010. Dne 30. 9. 2013 byla daňová kontrola zahájena toliko formálně a fakticky začala probíhat až 22. 5. 2014, kdy zástupkyně stěžovatele předala správci daně po telefonické dohodě požadované doklady. Tyto skutečnosti se snažil správce daně zamaskovat tím, že dne 16. 8. 2016 v přítomnosti zástupců stěžovatele vytvořil úřední záznam č. j. 3385559/13/3001-05402-707504 o předání dokladů dne 14. 10. 2013, který nadto obsahuje nepravdy. Daňová kontrola tak začala až 4 měsíce po uplynutí prekluzivní lhůty. Stěžovatel se vymezil též proti pověření pracovníka správce daně provádět daňovou kontrolu, které si měl udělit on sám. V posledním okruhu námitek stěžovatel vyjádřil nesouhlas s hmotněprávním posouzením věci. Rozebral podrobně výpověď K. R. a poukázal na rozpory mezi jeho odpověďmi a hodnocením správce daně. Má za to, že svědkovi byla rovněž kladena řada irelevantních otázek, na které nemohl znát odpovědi. Celá výpověď byla nesprávně hodnocena a sama o sobě nevyvrátila průkaznost dokladů předložených stěžovatelem. Nesprávný je rovněž skutkový závěr, že J. K. nebyl pronajat ze strany ZOD areál v Havřicích. Opak dokládá smlouva na č. l. 173 správního spisu na objekt, kde probíhala výroba konstrukcí pro stěžovatele. Neobstojí ani závěr o nekontaktnosti dodavatele Wotagen, kterou krajský soud nadto spolu s údajem o jejím sídle na hromadné adrese nesprávně kladl k tíži stěžovatele. Nekontaktní osoba by nepodala vyjádření, jak se stalo v posuzované věci. Stěžovatel dále zpochybnil možnost P. O. vyjádřit se k pracím na FVE Letkov provedeným v roce 2011. K těmto skutečnostem se svědek vůbec nevyjadřoval. Naopak o provedení těchto prací svědčí řada písemných podkladů označených v žalobě, které správce daně ponechal na nesprávném místě spisu. Co se týče nákladů na dodání hliníkových trubek od Foxstarting, nelze zohlednit výpověď člověka, který byl přiveden v poutech a nepamatoval si ani, kde pracoval. Navrhovaného svědka M. J., zmocněnce dané společnosti, správce daně naopak nevyslechl. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

## IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Doplnil, že závěr krajského soudu o opožděností označených námitek byl správný. Dále obsáhle shrnul principy dokazování v daňovém řízení, přičemž námitku stěžovatele o přenosu důkazního břemene označil za obecnou. Postup správce daně byl plně v souladu s judikaturou. Nedůvodná je i námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku, resp. žalovaného

rozhodnutí. Stěžovatele se zaměřil na vyhledávání byť i marginálních a mnohdy neopodstatněných formálních procesních pochybení správce daně, z nichž dovozuje dalekosáhlé důsledky ve vztahu k nezákonnosti a nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Krajský soud zcela správně posoudil rovněž otázku uplynutí prekluzivní lhůty, neboť dle judikatury je třeba za den zahájení daňové kontroly považovat již převzetí podkladů nebo jejich vyžádání (30. 9. 2013). Daňová kontrola byla rovněž řádně zahájena pracovníkem správce daně. Absence písemného pověření ve spisu nemůže založit nezákonnost daňové kontroly. Smysl pověření je pouze informativní a nezakládá pravomoc úřední osoby rozhodovat. Ta plyne už z její pracovní pozice. Žalovaný se ztotožnil rovněž s tím, jak krajský soud posoudil možnost pokračovat v dokazování u plnění, která správce daně na základě předložených dokladů prve uznal jako prokázaná i s tím, jak posoudil ukončení daňové kontroly a způsob vedení správního spisu. Upozornil na to, že ani v kasační stížnosti stěžovatel nespecifikoval, jak se mohla tvrzená pochybení odrazit v zákonnosti rozhodnutí žalovaného. Připomněl, že nedostatky v přeřazování dokumentů do veřejné části spisu byly napraveny v řízení o odvolání. Plně odkázal na hmotněprávní posouzení věci ze strany krajského soudu ústící v závěr, že stěžovatel neprokázal daňovou účinnost výdajů vynaložených na provedené práce a nákup materiálu. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

## V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] Před vlastním projednáním věci považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné vyjádřit se k expresivní rétorice uplatněné v kasační stížnosti. Tato sklouzává na řadě míst k invektivám a osočování krajského soudu z protěžování žalovaného namísto věcné kritiky jeho posouzení, které je plně profesionální, přehledné a svědomité, a to i přes určitou nepřehlednost až chaotičnost písemných a ústních podání samotného stěžovatele. Stěžovateli a jeho právnímu zástupci se jistě nemusí líbit, jak krajský soud posoudil žalobní námitky a že jim nepřisvědčil, resp. vyhodnotil, že pochybení, kterých se správce daně dopustil, byla žalovaným napravena či nedosáhla takové intenzity, která by způsobila nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. To jej však nijak neopravňuje k tomu, aby ve svém podání určeném Nejvyššímu správnímu soudu užíval zcela nepřiměřené výrazové prostředky nerespektující obecně přijímané zásady slušného chování („*nechť si krajský soud laskavě při podobných narážkách uvědomí, o jakou sumu se v daném řízení jedná*“, stěžovatel „*si vyprošuje*“, „*nebude trpět žádnou svévoli a už vůbec nebude trpět, aby Krajský soud podporoval postup finanční správy, která sledovala jen fiskální zájmy...*“, „*kdo tady komu dělá advokáta*“, „*chabé vedení soudního řízení*“). Pro takové projevy lze snad mít pochopení v případě samotných účastníků řízení, kteří nemusí být vždy pro osobní vazbu k věci schopni adekvátního odstupu, a může se u nich projevovat frustrace z dlouhodobé neúspěšnosti ve vedeném sporu. Nikoliv však v případě právního profesionála, od něhož lze očekávat, že bude schopen od osobních pocitů při výkonu své praxe odhlédnout. Postavení stěžovatele jako advokáta jej zavazuje naopak k mnohem vyššímu standardu chování a neumožňuje akceptovat u něj způsoby, které by snad byly omluvitelné jistými

okolnostmi u účastníka řízení. Lze si jen klást otázku, do jaké míry je taková rétorika ku prospěchu jeho klienta a zda by tomuto naopak neprospělo více, aby argumentační úsilí bylo namísto do invektiv vůči krajskému soudu v podstatně vyšší míře vloženo do vysvětlení rozhodných skutkových okolností a toho, jak konkrétně pochybení správce daně ovlivnila konečný výsledek daňového řízení, tedy do formulace kasačních námitek. Tyto jsou totiž zhusta poměrně těžko uchopitelné a míjejí se často i s rozhodovacími důvody krajského soudu.

[9] Nejvyšší správní soud předesílá, že se věcně nemohl zabývat kasačními námitkami, že si pracovník správce daně sám udělil pověření provádět daňovou kontrolu a že neprovedl navržený výslech M. J. Tyto námitky totiž stěžovatel uplatnil poprvé až v kasační stížnosti. Podle konstantní judikatury „*ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřípustné. Ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. naproti tomu brání tomu, aby se poté, co bylo vydáno přezkoumávané rozhodnutí, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem kasační soud při svém rozhodování nepřihlíží*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49). Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval rovněž např. v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního principu do řízení před Nejvyšším správním soudem. Připuštění uplatnění skutkových a právních novot v řízení před Nejvyšším správním soudem by fakticky vedlo k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (srov. dále rozsudek tohoto soudu ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89). S ohledem na uvedenou judikaturu se tedy jedná o námitky nepřípustné.

[10] Nejvyšší správní soud se dále zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku, kterou stěžovatel spatřuje v „opomenutí důkazů“. Stěžovatel nicméně směšuje institut opomenutí důkazů s pozdním uplatněním žalobních námitek. Krajský soud se totiž v bodě 21 rozsudku nijak nevyjadřoval k důkazním návrhům, které stěžovatel učinil v řízení před ním, ale k žalobním námitkám, které stěžovatel formuloval (dle krajského soudu nově) teprve při ústním jednání dne 16. 4. 2019. Krajský soud je proto považoval za opožděné.

[11] Správní soudnictví je založeno mimo jiné na zásadě koncentrace řízení. Žalobu je tak třeba podat v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 s. ř. s.), přičemž pouze v této lhůtě ji může žalobce rozšířit na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.); zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud je pak povinen se zabývat výhradně námitkami, které jsou v řízení o žalobě řádně a včas uplatněny (s výjimkou skutečností, ke kterým přihlíží ex offo), přičemž při přezkoumávání rozhodnutí je vázán rozsahem napadení, jak je žalobce ve své žalobě vymezí, a (nejde-li o rozhodnutí nicotné, kdy je oprávněn nicotnost deklarovat i bez návrhu) přezkoumá jen ty výroky rozhodnutí, které byly žalobou napadeny, a v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. jen v mezích žalobních bodů (k tomu blíže viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 - 69, ze dne 12. 1. 2005, č. j. 7 Azs 329/2004 - 48, ze dne 25. 5. 2006 č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, nebo ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008 - 39).

[12] Námitky, že správní orgány pochybily nevyslechnutím J. K. a neprovedením šetření v areálu ZOD Poolšaví v Havřicích, stěžovatel v žalobě skutečně neuplatnil. Tyto námitky se týkají nákladů na dodávky od společnosti Wotagen v roce 2010, které stěžovatel rozebral v bodě IX. žaloby. Zde však toliko provedl shrnutí důkazních prostředků, které byly v řízení před správcem daně provedeny, a namítl jejich nesprávné vyhodnocení. Nijak se nevymezil proti tomu, že správce daně pominul výše označené důkazní návrhy. Rovněž v části VI. žaloby stěžovatel toliko obecně označil skutková zjištění správce daně za neúplná, avšak tuto neúplnost nespojil s absencí provedení výše uvedených důkazních prostředků, ale s tím, že správce daně pokračoval v prověřování dodávek od Wotagen a Foxstarting po prvním seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Jelikož krajský soud považoval skutkový stav za dostatečně zjištěný, logicky vyhodnotil tyto dílčí námitky jako opožděné.

[13] Nutno dodat, že v případě výpovědi J. K. stěžovatel vůbec nerozlišuje mezi pozdě uplatněnou žalobní námitkou, že výpověď neprovedl správce daně (viz výše) a navržením výpovědi této osoby v řízení před krajským soudem. Jedná se nicméně o dvě samostatné otázky. Ani v případě návrhu na provedení svědecké výpovědi dané osoby v řízení před krajským soudem však nelze hovořit o opomenutém důkazu, neboť krajský soud v bodě 101 rozsudku zdůvodnil, proč k jejímu provedení nepřistoupil. Poukázal v zásadě na to, že daňový subjekt nemůže rozhodnutí vydané v daňovém řízení zpochybňovat v řízení před soudem předkládáním důkazů, které mohl předložit již v daňovém řízení. K samotnému zjišťování skutkového stavu ze strany správce daně a pominutí důkazních návrhů předložených stěžovatelem se Nejvyšší správní soud vyjádří samostatně v souvislosti s námitkami proti hmotněprávnímu posouzení věci.

[14] Jako opožděnou označil krajský soud v bodě 21 rovněž námitku nesprávného hodnocení toho, zda byla společnost Wotagen kontaktní. Otázku kontaktnosti tohoto dodavatele nicméně nelze pojímat jako samostatně stojící námitku, nýbrž jako součást žalobního bodu směřujícího vůči posouzení, zda stěžovatel prokázal přijetí plnění poskytnutého daným dodavatelem. Touto otázkou se přitom krajský soud poměrně podrobně zabýval v bodech 88 a násl. rozsudku, kde se vyjádřil rovněž ke kontaktnosti společnosti Wotagen. Přestože tedy krajský soud označil danou námitku za opožděnou, do svého hodnocení věci ji zahrnul. To ostatně zmiňuje sám stěžovatel v kasační stížnosti. Nejvyššímu správnímu soudu tak není zřejmé, proč tuto otázku označuje za „opomenutý důkaz", tedy za nevypořádanou dílčí námitku. To, zda krajský soud ve věci dodávek od společnosti Wotagen dospěl ke správným skutkovým a právním závěrům, je věcí meritorního posouzení (viz dále).

[15] Námitky, že správce daně nezohlednil důkazy předložené společností Chemoprojekt, a. s. (dále též „Chemoprojekt") při posuzování nákladů na dodávky od společnosti Wotagen v roce 2011 a žalovaný pochybil při hodnocení průkaznosti satelitních snímků, lze naopak považovat za rozvinutí žalobního bodu, který byl v žalobě včasně uplatněn. Žaloba podaná ke krajskému soudu totiž obsahovala žalobní bod VIII., v němž stěžovatel rekapituloval průběh této zakázky (realizované v rámci dohody o narovnání se společností Chemoprojekt) a odkázal na konkrétní důkazní prostředky obsažené ve správním spise, které mají dokládat jeho tvrzení (mimochodem rovněž ty, které předložila společnost Chemoprojekt, viz č. l. A95 správního spisu). Tento žalobní bod považuje Nejvyšší správní soud za dostatečný základ pro případné rozvinutí, resp. upřesnění, v čem stěžovatel spatřuje nesprávnou interpretaci těchto důkazních prostředků ze strany správních orgánů.

[16] Krajský soud se uvedenými náklady zabýval v bodech 91 až 94 rozsudku, kde převzal skutkový závěr žalovaného, že bylo prokázáno dokončení montáže FVE Letkov v roce 2010, pročež nemohly být provedeny další montážní práce v roce 2011. Krajský soud tedy vůbec neprověřoval skutkovou verzi, kterou stěžovatel uplatnil v žalobě a dále upřesnil při ústním jednání, resp. v písemném podání ze dne 31. 5. 2019, a nijak se nevyjádřil k tomu, zda důkazní prostředky označené stěžovatelem v žalobě tato jeho tvrzení dokládají a zda žalovaný pochybil při jejich hodnocení. Skutečnost, že FVE Letkov byla dokončena v roce 2010, však ještě dle Nejvyššího správního soudu *a priori* nevylučuje provedení dalších montážních prací v roce 2011, zvláště pak měly-li tyto práce dle vysvětlení stěžovatele sloužit právě k optimalizaci provozu dokončené FVE Letkov, nikoliv k jejímu dokončení (nejednalo se tedy o nedokončenou výrobu). Zkratkovitou úvahu správních orgánů o dokončení FVE Letkov v roce 2010 tudíž nelze převzít.

[17] Krajský soud se proto měl zabývat tím, zda stěžovatelem označené důkazní prostředky prokazují provedení tvrzených (optimalizačních) montážních prací na FVE Letkov v roce 2011 a pokud ano, zda byla prokázána rovněž participace dodavatele Wotagen na těchto pracích, resp. zda správní orgány prokázaly konkrétní skutečnosti, které jsou s touto skutkovou verzí opřenou o předložené doklady v rozporu, resp. které o ní budí zásadní pochybnosti. Jak již bylo uvedeno, touto skutečností nemůže být bez dalšího okolnost, že samotná FVE Letkov byla uvedena do provozu v roce 2010. Ve vztahu k provedení těchto optimalizačních prací nemůže být relevantní ani výpověď P. O., který

se vyjadřoval k obchodní spolupráci mezi stěžovatelem a společností EUREA DEVELOPMENT s. r. o. spočívající toliko ve zprostředkování zakázky na výrobu a montáž hliníkových konstrukcí pro FVE Letkov, tedy k samotné její stavbě, nikoliv k případné optimalizaci jejího provozu v roce 2011. V tomto bodě je tedy kasační stížnost důvodná.

[18] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu z důvodu opomenutí části žalobní argumentace je sama o sobě důvodem pro zrušení tohoto rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Tato skutečnost však nebrání Nejvyššímu správnímu soudu, aby se vypořádal s kasačními námitkami směřujícími proti těm částem odůvodnění napadeného rozsudku, které nejsou zatíženy touto vadou.

[19] To se týká především namítaného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně za rok 2010.

[20] Mezi stranami není sporu o tom, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 by v případě stěžovatele nastala dne 31. 12. 2013 (§ 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu a nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, při absenci daňové ztráty vyměřené za zdaňovací období let 2005 až 2010). Spornou otázkou je, zda správce daně před uplynutím této lhůty učinil úkon, kterým byla lhůta pro stanovení daně přerušena ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, konkrétně zda zahájil řádně daňovou kontrolu. Podle uvedeného ustanovení platí, že *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn*.

[21] Zahájení daňové kontroly je upraveno v § 87 odst. 1 daňového řádu tak, že *daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*.

[22] Dle ustálené judikatury nemusí být úkony, jimiž se zahajuje daňová kontrola, učiněny současně, nicméně musí na sebe navazovat a společně naplnit zákonné podmínky. Jelikož § 87 odst. 1 daňového řádu reflektuje požadavky judikatury Nejvyššího správního soudu k předchozí právní úpravě v zákoně o správě daní a poplatků, lze zahájení daňové kontroly rovněž posuzovat pohledem pravidel plynoucích z předchozích rozsudků (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2016, č. j. 2 Afs 17/2016 - 36). Při posuzování zákonnosti zahájení daňové kontroly lze tedy vycházet např. z rozsudků ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109, či ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Aps 2/2010 - 101. Uvedená judikatura klade důraz na fakticitu zahájení daňové kontroly. To je způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty jen tehdy, jestliže se nejedná o úkon veskrze formální. Zda se v konkrétní věci jednalo pouze o formální úkon či o řádné zahájení daňové kontroly je třeba posuzovat v kontextu celého daňového řízení.

[23] Při posouzení, zda došlo k účinnému zahájení daňové kontroly, je tak podstatná zejména procesní aktivita ze strany správce daně. Pokud správce daně postupuje aktivně

směrem k prověřování daňové povinnosti, je třeba považovat za den zahájení daňové kontroly (přerušující běh lhůty pro stanovení daně) již den sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž správce daně vyzve daňový subjekt k předložení účetních podkladů. Správce daně totiž zahájil daňovou kontrolu nejen formálně, ale i materiálně - počal shromažďovat podklady nezbytné pro prověření daňové povinnosti v kontrolovaném rozsahu. Za rozhodný okamžik v takovém případě naopak nelze považovat den, kdy daňový subjekt fakticky předloží požadované doklady, neboť by tak daňový subjekt mohl bránit účinnému zahájení daňové kontroly.

[24] Z judikatury však neplyne, že by shodně mělo být nahlíženo na situaci, kdy správce daně sice v protokolu o zahájení daňové kontroly vymezí její předmět a rozsah a rovněž vznese požadavek na předložení dokladů, avšak poté - aniž by byly doklady předloženy - několik měsíců nevyvine žádnou procesní aktivitu směrem k obstarání podkladů nezbytných pro prověřování daňové povinnosti daného daňového subjektu, tedy fakticky přeruší daňovou kontrolu a odloží její pokračování na pozdější dobu. V takové situaci nelze na požadavek na předložení dokladů obsažený v protokolu o zahájení daňové kontroly nahlížet jinak než jako na veskrze formální úkon. Správce daně má totiž činit úkony v daňové kontrole v přiměřených časových intervalech. K zajištění součinnosti ze strany daňového subjektu mu přitom daňový řád poskytuje adekvátní nástroje, jako např. výzvu dle § 87 odst. 3 ve spojení s § 92 odst. 4 daňového řádu.

[25] V posuzované věci správce daně sepsal se stěžovatelem dne 30. 9. 2013 protokol č. j. 3311200/13/3001-05402-707504, o zahájení kontroly daně z příjmů právnických osob a daně silniční za zdaňovací období let 2010 až 2012 (č. l. A1 daňového spisu). Dle protokolu nebyly při tomto úkonu správci daně předloženy žádné účetní sestavy ani podklady s tím, že dle dohody stěžovatel správci daně předloží ve lhůtě do 15. 10. 2013 účetní knihy v tištěné podobě nebo na elektronickém nosiči dat a obratovou předvahu k datu 31. 12. každého kontrolovaného zdaňovacího období. Současně správce daně upozornil stěžovatele na to, že nezveřejnil účetní závěrku za rok 2012 a vyzval jej, aby tento nedostatek napravil do 31. 10. 2013 s tím, že v opačném případě s ním bude zahájeno správní řízení. V daňovém spise je dále na č. l. A2 založen úřední záznam ze dne 15. 10. 2013, č. j. 3385708/13/3001-05402-707504, o tom, že správce daně nahlédnutím do sbírky listin ověřil zveřejnění účetní závěrky stěžovatele za rok 2012, k němuž došlo dne 7. 10. 2013, pročež pominul protiprávní stav. Dále je zde na č. l. A3 založen nedatovaný úřední záznam o oprávněné úřední osobě č. j. 3397053/13/3001-05402-707504. Na č. l. A4 následuje výzva k prokázání skutečností ze dne 27. 5. 2014, kterou správce daně stěžovatele vyzval k doložení podkladů k jednotlivým označeným dokladům. V daňovém spise je dále na č. l. A154 založen úřední záznam ze dne 16. 8. 2016, č. j. 3652677/16/3001-60563-707504, v němž správce daně uvádí, že se dne 14. 10. 2013 dostavila na jeho pracoviště zástupkyně daňového subjektu, která mu předložila účetní sestavy za kontrolovaná období (hlavní knihu, pokladní knihu, inventarizaci majetku a další). Dle úředního záznamu zástupkyně odmítla čekat na vyhotovení a podepsání protokolu o převzetí účetních sestav vzhledem k přetrvávající zdravotní indispozici (po těžké operaci srdce) a velkému vedru, které panovalo venku i na pracovišti. Proběhlo tedy neprotokolární převzetí, o němž správce daně sepsal úřední záznam č. j. 3385559/13/3001-05402-707504, který omylem zařadil do svého pracovního deníku a který tímto učinil přílohou uvedeného úředního záznamu ze dne 16. 8. 2016.

[26] Ze správního spisu nevyplývá žádný úkon, jímž by správce daně před zahájením daňové kontroly započal shromažďovat relevantní důkazní prostředky za účelem prověřování daňové povinnosti stěžovatele. Absenci takového úkonu ostatně potvrzuje rovněž stanovisko správce daně k odvolání v části chronologie daňového řízení. Ve správním spise ovšem není zaznamenán žádný takový úkon ani mezi dnem sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly (30. 9. 2013) a výzvou k odstranění pochybností ze dne 27. 5. 2014. Za úkon směřující k prověřování daňové povinnosti nelze považovat nahlížení do sbírky listin učiněné dne 15. 10. 2013. Tímto úkonem správce daně ověřoval plnění povinností podle zákona o účetnictví, nikoliv daňových povinností. Tomu odpovídá i jeho poukaz na případné zahájení samostatného správního řízení v případě dodatečného nedoplnění účetní závěrky do sbírky listin v protokole o zahájení daňové kontroly. Na druhou stranu je zřejmé, že v době vydání výzvy už správce daně musel disponovat nějakými účetními podklady stěžovatele, protože se na ně ve výzvě odvolává a označuje konkrétní plnění, k nimž se má stěžovatel vyjádřit. Ve spise však není založen žádný relevantní záznam o tom, kdy skutečně k předání účetních podkladů došlo. Nejvyšší správní soud se přitom plně ztotožňuje s posouzením krajského soudu, že úřední záznam č. j. 3385559/13/3001-05402-707504 je v tomto ohledu zcela nevěrohodný.

[27] Krajský soud správně poukázal na to, že pro běh prekluzivní lhůty (resp. pro její přerušení v důsledku zahájení daňové kontroly) je rozhodující povaha úkonů správce daně, s nimiž je spojen běh nové prekluzivní lhůty, nikoliv reakce daňového subjektu na ně. Krajský soud se však nijak nezabýval prodlevou mezi sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a výzvou k prokázání skutečností, která tvoří téměř 8 měsíců. Délka této prodlevy je přitom nepochybně významná a ve spojení s absencí věrohodného záznamu o datu předání účetních podkladů vyvolává nutně otázku, zda správce daně skutečně naplnil požadavek na zahájení daňové kontroly spočívající v tom, že současně s vymezením rozsahu a předmětu daňové kontroly, resp. v blízké časové návaznosti na tento úkon začal *zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*. Nelze tedy přisvědčit krajskému soudu, že by okamžik předání účetních podkladů nebyl důležitý.

[28] Podle krajského soudu k účinnému zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu postačovalo, že správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly stěžovatele vyzval k předložení účetních knih a stanovil mu k tomu lhůtu. Taková výzva by byla pro účinné zahájení daňové kontroly nepochybně dostačující, pokud by se jednalo o výzvu k předložení *konkrétních* důkazních prostředků k prokázání označených skutkových okolností. Z takové výzvy by totiž bylo zřejmé, že správce daně v podstatě již provedl nějakou konkrétní úvahu ve vztahu k okolnostem rozhodným pro stanovení daně, tj. začal prověřovat daňovou povinnost, k čemuž začal shromažďovat konkrétní důkazní prostředky. V posuzované věci ale správce daně vznesl pouze obecný požadavek na předložení účetnictví bez vazby na jakékoliv konkrétní prověřované skutečnosti. V takovém případě pak samotná dohoda o předání podkladů nemůže nahradit faktické provádění kontrolních úkonů, pakliže není plnění této dohody ze strany správce daně v přiměřeném časovém intervalu nijak aktivně vymáháno. Stejně jako daňový subjekt nemůže svou pasivitou ovlivnit, kdy nastane zahájení daňové kontroly, nemůže na druhou stranu správce daně svou pasivitou a liknavostí uměle udržovat účinky zahájení kontroly,

pakliže žádné skutečné kroky k prověřování daňově relevantních skutečností po jejím zahájení nečiní. Je to právě správce daně, kdo nese odpovědnost za vedení daňového řízení, tedy i postupů činěných v jeho rámci. Nemůže se tedy spoléhat na to, že vyzval daňový subjekt k předložení dokladů a poté bez dalšího čekat (řadu měsíců), až či zda vůbec daňový subjekt uloženou povinnost splní. Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 22/2003 - 109, správce daně musí při daňové kontrole postupovat *„účelně a tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě; provádění daňové kontroly nemůže svévolně přerušit a odložit její pokračování na pozdější dobu a jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech*."

[29] Současně je nutno uvést, že v posuzované věci z ničeho nevyplývá, že by stěžovatel záměrně oddaloval předání účetních podkladů. V průběhu daňové kontroly stěžovatel bez problémů se správcem daně komunikoval, reagoval na jeho výzvy a byl velmi aktivní. Ze správního spisu není vůbec seznatelné, co způsobilo prodlevu mezi sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a výzvou k prokázání skutečností, tedy zda např. došlo k prodloužení lhůty pro předání účetních dokladů, příp. proč se tak stalo, kdy byly účetní doklady správci daně skutečně předány atd. Tuto situaci považuje Nejvyšší správní soud za nestandardní. Absence takových záznamů ve správním spise jde přitom plně k tíži správce daně, který je zodpovědný za jeho vedení.

[30] Krajský soud blíže nezkoumal okolnosti skutečného předání účetních podkladů, neboť měl za to, že k účinnému zahájení daňové kontroly a tedy i k přerušení běhu prekluzivní lhůty stačila bez dalšího výzva k jejich předložení v protokolu o zahájení daňové kontroly. Jak však vyplývá z výše uvedeného, tomuto názoru Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Problematiku prekluze práva na stanovení daně za rok 2010 nicméně nemůže dost dobře uzavřít sám kasační soud, neboť je nezbytné, aby krajský soud nejprve doplnil dokazování k okamžiku, kdy došlo k předání účetních dokladů, z nichž správce daně vycházel při formulaci požadavků ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 27. 5. 2014. Za tímto účelem bude nezbytné vyslechnout úřední osobu správce daně J. T. a A. D., která stěžovatele v dané době zastupovala. Nebude-li možné na základě výslechu těchto osob spolehlivě stanovit den předání účetních dokladů, je třeba vycházet pouze z obsahu správního spisu, podle něhož mezi dnem sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly (30. 9. 2013) a dalším relevantním úkonem daňové kontroly (výzvou ze dne 27. 5. 2014) nastala prodleva v délce téměř 8 měsíců. Takto dlouhá doba by činila ze zahájení daňové kontroly dne 30. 9. 2013 toliko formální úkon nesplňující podmínky § 87 odst. 1 daňového řádu.

[31] Jelikož nelze předjímat výsledek doplnění dokazování před krajským soudem, vyjádří se Nejvyšší správní soud z důvodu hospodárnosti řízení rovněž k dalším stížním námitkám.

[32] Stěžovatel dále v kasační stížnosti obsáhle zopakoval své výhrady proti postupu správce v daňové kontrole. Konkrétně proti tomu, že správce daně postupoval v prověřování dodávek od společností Wotagen a Foxstarting, přestože v prvním seznámení s výsledkem kontrolního zjištění tyto náklady uznal. Dále měl správce daně pochybit tím, že se stěžovatelem neprojednal zprávu o daňové kontrole, ale zaslal mu ji poštou. Nesprávně vedl soupisy listin ve správním spise, zadržoval dokumenty ve vyhledávací části spisu a nerozhodoval o stížnostech stěžovatele proti jeho postupu. Všem

těmto námitkám je společné, že stěžovatel napadá postup správce daně, aniž by zdůvodnil, jak konkrétně se případné dílčí nezákonnosti uvnitř daňové kontroly odrazily v konečném výsledku, který z ní vzešel, tj. v žalobou napadeném rozhodnutí o odvolání. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019 - 53, „*Obecně však platí, že vada řízení neohrozila zákonnost napadeného rozhodnutí, jestliže lze dovodit, že výrok rozhodnutí by byl stejný, i pokud by k vadě nedošlo. Procesní pochybení může mít alespoň teoretický vliv na přezkoumávané rozhodnutí tehdy, existuje-li vztah mezi pochybením a výsledkem řízení.*“ Není přitom úkolem správních soudů domýšlet namísto stěžovatele, jak se určitá dílčí procesní vada v daňové kontrole projevila na zákonnosti samotného doměření daně ve smyslu nabourání skutkových a právních závěrů, notabene byla-li napravena žalovaným (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Jestliže stěžovatel neoznačil žádnou provázanost uvedených procesních vad s žalobou napadeným rozhodnutím, je třeba jej upozornit na § 109 odst. 4 s. ř. s. a setrvalou judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 - 70), z nichž vyplývá, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti proto do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale logicky i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu. Jinak řečeno, pokud stěžovatel formuloval kasační námitku toliko obecně, obdrží na ni od soudu pouze stručnou odpověď.

[33] Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s posouzením krajského soudu, který dovodil, že správce daně byl oprávněn pokračovat v prověřování dodávek od společností Wotagen a Foxstarting i poté, kdy stěžovatele seznámil s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 27. 2. 2015. Jakkoliv takový postup není zcela běžný, nelze jej považovat za nezákonný. Daňová kontrola je ukončena teprve projednáním zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 daňového řádu). Jestliže tedy správce daně v průběhu daňové kontroly označí některá plnění za nesporná, neznamená to, že je takové stanovisko konečné, závazné a nezměnitelné. Žádnou takovou formu koncentrace daňový řád nezná, to ostatně netvrdí ani stěžovatel. Z hlediska zákonnosti postupu správce daně je pak zcela nerozhodné, co konkrétně bylo impulsem pro další prověřování předmětných plnění.

[34] Co se týče vedení spisu, brojí stěžovatel v podstatě proti tomu, v jakém pořadí zakládal správce daně listiny do spisu a proti zadržování části těchto listin ve vyhledávací části spisu. Nijak však nezpochybňuje, že se se všemi listinami založenými ve správním spise mohl seznámit a podat k nim své vyjádření, ani to, že po zásahu žalovaného bylo nezákonné zadržování listin ve vyhledávací části spisu napraveno. Nejvyššímu správnímu soudu tak není zřejmě, jakým způsobem mohla tato případná pochybení správce daně ovlivnit výsledek daňového řízení. Krom toho stěžovatel v podstatě ani nereaguje na vypořádání námitek ze strany krajského soudu vyjma obecného poukazu na jeho nedostatečnost. Řízení o kasační stížnosti však není pokračováním řízení o žalobě, ale je samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku za procesní situace, kdy řízení před krajským soudem již bylo pravomocně skončeno. Nejvyšší správní soud přezkoumává rozhodnutí a postup krajského soudu, stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8

Afs 25/2012 - 351, odst. 140, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 34/2012 - 64, odst. 21, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016 - 38).

[35] Ani v případě ukončení daňové kontroly a vyřízení námitek stěžovatele Nejvyšší správní soud neshledal, že by mohlo v důsledku popisovaných pochybení správce daně dojít ke zkrácení stěžovatele na jeho právech. Ani sám stěžovatel nijak neozřejmil, jak se jeho právní sféry dotkla skutečnost, že mu správce daně zaslal zprávu o daňové kontrole poštou poté, co stěžovatel nevyužil ani jeden ze 4 nabízených termínů pro její projednání. Stěžovatel byl se zprávou o daňové kontrole seznámen, nebylo mu upřeno právo se k ní vyjádřit, měl tedy otevřen prostor pro uplatnění jeho procesních práv spojených s projednáním zprávy o daňové kontrole. Význam projednání zprávy o daňové kontrole je nadto s ohledem na koncentraci upravenou v § 88 odst. 3 daňového řádu zcela formální, jak již vysvětlil krajský soud s odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36, který se k této otázce velmi podrobně vyjádřil. V případě vyřizování stížnosti se pak kasační stížnost zcela míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu. Na tyto Nejvyšší správní soud plně odkazuje.

[36] V posledním okruhu námitek stěžovatel napadl hmotněprávní posouzení věci ze strany správních orgánů a krajského soudu. Vyslovil se proti jejich závěru, že neprokázal faktické přijetí plnění od společností Wotagen a Foxstarting. V první části své argumentace namítl, že správce daně neprokázal *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem* ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Stěžovatel sice unesl své primární důkazní břemeno, když správci daně předložil doklady o spolupráci s oběma dodavateli (smlouvy o dílo, účetní záznamy, faktury, likvidační lístky, příkazy k úhradě). Správce daně však následně provedeným dokazováním důvěryhodnost a pravdivost těchto dokladů vyvrátil, resp. je podstatně zpochybnil, což podle ustálené judikatury dostačuje (např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62).

[37] Zásadní pochyby o realizaci zakázek od dodavatele Wotagen vyplynuly jednak z jeho odpovědi na výzvu správce daně k předložení dokladů o spolupráci, podle níž k této nemůže podat žádné vysvětlení a nemá k ní dokumenty, dále z výpovědi bývalého jednatele K. R. a též ze sdělení ZOD Poolšaví, že společnost Wotagen neužívala nebytové prostory, v nichž podle K. R. měla probíhat výroba konstrukcí pro stěžovatele. Jakkoliv je stěžovatel přesvědčen o opaku, výpověď K. R. skutečně není ve srovnání s výpověďmi ostatních dodavatelů přesvědčivá do té míry, aby plně rozptýlila pochybnosti o realizaci dodávek deklarovaným způsobem. K. R. sice uvedl, že mezi oběma společnostmi probíhala spolupráce, řada jeho odpovědí ohledně okolností výroby konstrukcí však byla poměrně obecná a nekonkrétní. Je pravdou, že určitou roli může hrát faktor času, avšak srovnatelný časový odstup dělil i výpovědi ostatních dodavatelů, kteří se ke spolupráci vyjadřovali daleko podrobněji. Nadto, jak vyplývá z výkazu zisku a ztráty společnosti Wotagen, objem zakázek pro stěžovatele činil v roce 2010 asi 98 % jejích výnosů daného roku. Výroba pro stěžovatele tak nebyla nějakou okrajovou činností společnosti Wotagen, ale činila zjevně její drtivou část. Lze tak očekávat, že o jejím průběhu bude mít toho času jediný společník

a jednatel dodavatele i po několika letech podstatně bližší povědomí. S hodnocením jeho výpovědi se tedy Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Na tom nic nemění, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole nereprodukoval některé pasáže výpovědi zcela přesně. Věrohodnost výpovědi je třeba posuzovat jako celek, nikoliv vytrhávat jednotlivé odpovědi z kontextu. Podstatné je, že svědek K. R. neposkytl jednoznačnou a zcela přesvědčivou výpověď o okolnostech spolupráce se stěžovatelem. Zcela logicky se správce daně s touto obecnější výpovědí nespokojil a jal se blíže prověřovat schopnost dodavatele Wotagen realizovat zakázky pro stěžovatele v tvrzeném objemu, tedy fakticitu výroby. Správně se přitom zaměřil právě na to, zda Wotagen vůbec měla k dispozici prostory, ve kterých mohla výroba probíhat. Dle výpovědi K. R. se totiž mělo jednat o prostory zemědělského družstva Havřice, na které nebyla ani uzavřena nájemní smlouva, ani nebylo hrazeno žádné nájemné. Rovněž tyto okolnosti, jež lze v podnikatelském prostředí považovat za minimálně atypické, podtrhují pochybnosti o realizaci zakázek. Nelze tak mít výhrad k tomu, že správce daně vyzval vlastníka prostor ZOD Poolšaví k doložení dokladů k užívání daných prostor společností Wotagen. Ten přitom ve své odpovědi jakékoliv užívání svých prostor společností Wotagen popřel. Z uceleného souboru podkladů shromážděných správcem daně tedy nutně vyplynuly zásadní pochyby o správnosti tvrzení stěžovatele, že pro něj výrobu konstrukcí zajišťovala společnost Wotagen. Potud nelze mít proti postupu správce daně žádné výhrady. Bylo proto na stěžovateli, aby důkazní břemeno k jím uváděné skutečnosti unesl.

[38] Nejvyšší správní soud připomíná, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu pak správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně tedy musí daňovému subjektu umožnit rozhodné skutečnosti prokázat. Aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí správce daně nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně přitom není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by správce daně takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu (viz rozsudky ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019 - 68, ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71, ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71, nebo ze dne 15. 1. 2015, 9 Afs 98/2014 - 32). V této souvislosti je třeba pečlivě rozlišovat posouzení návrhů na provedení jednotlivých důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů. Hodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu lze pouze takové důkazy, které byly řádně provedeny (např. rozsudek ze dne 14. 8. 2007, č. j. 8 Afs 27/2006 - 145, či rozsudek ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011 - 80).

[39] Z uvedeného vyplývá, že pro to, aby mohl stěžovatel své důkazní břemeno vůbec unést, mu měl být poskytnut adekvátní prostor. Již ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 24. 5. 2016 uplatnil stěžovatel konkrétní návrhy na provedení důkazních

prostředků, mimo jiné navrhoval výslechy J. K., který zajišťoval dopravu konstrukcí mezi výrobnou a místem montáže a zástupců ZOD Poolšaví jakožto vlastníka prostor, kde měla probíhat výroba a které měl J. K. jakožto nájemce přenechat k užívání společnosti Wotagen. Namísto toho, aby správce daně v souladu se zásadou bezprostřednosti zjistil relevantní okolnosti užívání daného areálu provedením výslechu uvedených osob, provedl jakousi vlastní analýzu vlastnických vztahů ZOD Poolšaví se závěrem, že společnost Wotagen ke své činnosti žádný objekt ZOD Poolšaví nevyužívala, pročež prohlásil provedení navrhovaných výslechů za nadbytečné. Tento skutkový závěr poté aproboval i žalovaný, a to i přesto, že v průběhu odvolacího řízení doložil stěžovatel nájemní smlouvu mezi J. K. a ZOD Poolšaví ze dne 15. 3. 2003 na výrobní halu nacházející se právě v Havřicích (č. l. A173 správního spisu) a prohlášení J. K. (viz doplnění odvolání ze dne 19. 4. 2017, č. l. 19). K těmto dokumentům se žalovaný nijak nevyjádřil. Řádné zjištění skutkového stavu ve věci existence výrobních prostor společnosti Wotagen přitom nemůže být odmítnuto z důvodů absence smluvní úpravy umožňující J. K. přenechat tyto prostory k užívání další osobě. Případné porušení smlouvy se ZOD Poolšaví je otázkou soukromoprávní odpovědnosti J. K., která není předmětem tohoto řízení. Za situace, kdy správní orgány setrvale odmítaly provedení důkazních prostředků, které stěžovatel za účelem prokázání zpochybněné skutečnosti (výroba v Havřicích) navrhl a rezignovaly na řádné zjištění skutkového stavu, nelze přisvědčit jejich závěru o neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatele, zvláště pak pokud listinné doklady předložené stěžovatelem skutkové závěry učiněné v dané otázce přinejmenším relativizují. Nejvyšší správní soud proto nemohl přisvědčit závěru krajského soudu, že skutkový stav byl v případě dodávek konstrukcí od společnosti Wotagen zjištěn dostatečně.

[40] Zásadní pochyby o realizaci zakázek od dodavatele Foxstarting vyplynuly již z toho, že na výzvu správce daně k předložení dokladů o spolupráci nijak nereagoval, finanční prostředky z jeho účtů byly obratem vybírány v hotovosti, bývalý jednatel P. P. se vyhýbal výslechu správcem daně a dle obsahu následné výpovědi neměl žádné ponětí o činnosti této společnosti, natož o spolupráci se stěžovatelem. Z jeho výpovědi dle názoru Nejvyššího správního soudu vyplývá, že ve společnosti Foxstarting pravděpodobně sehrál roli nastrčené osoby, tzv. „bílého koně“. Jestliže je taková osoba zástupcem obchodního partnera stěžovatele, měl správce daně zcela odůvodněné zásadní pochybnosti o schopnosti daného subjektu dodat poměrně specifický produkt (hliníkové tyče pro výrobu konzol používaných pro montáž panelů FVE) v hodnotě 8 665 100 Kč, a to navíc v době tvrzeného kritického nedostatku tohoto materiálu. Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem k závěru, že v řízení bylo správcem daně kvalifikovaně zpochybněno tvrzení stěžovatele o realizaci sporných plnění. Bylo tak na stěžovateli, aby důkazní břemeno k jím uváděné skutečnosti unesl.

[41] Ze správního spisu je patrné, že správce daně stěžovatele s těmito pochybnostmi seznámil (seznámení se změněným výsledkem kontrolního zjištění ze dne 3. 5. 2016) a poskytl mu prostor pro vyjádření. Stěžovatel měl tedy možnost prokázat, že materiál byl skutečně dodán, kým a za jakých okolností. Krom primárních účetních dokladů však stěžovatel nepředložil žádné další důkazy ani jasnou skutkovou verzi o tom, jakým způsobem probíhala spolupráce s uvedeným dodavatelem. Stěžovatel se omezil na konstatování, že dle obsahu výpovědi je P. P. zjevně nesvéprávnou osobou, která vypověděla nepravdy. Právě tato osoba však byla zástupcem dodavatele, s nímž stěžovatel

dle svých tvrzení v nemalých hodnotách obchodoval. Stěžovatel ani netvrdil, že by s danou osobou nejednal a že by obchody probíhaly jiným způsobem. V žalobě i kasační stížnosti ustal na tom, že výpověď P. P. nemohla vyvrátit jím předložené doklady.

[42] Stěžovatel tedy nijak nevyvrátil pochybnosti správce daně ohledně sporných plnění, ani neposkytl jiné vysvětlení splňující výše uvedená kritéria. V posuzované věci nebyla zpochybněna existence výsledného produktu, k němuž měly dodávky hliníkových tyčí sloužit, stěžovatel však neprokázal, že sporné plnění bylo skutečně poskytnuto tvrzeným dodavatelem, tedy jeho poskytnutí způsobem zachyceným v předložených účetních, resp. daňových dokladech. Pokud jsou však údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl, daňový subjekt sice může náklad uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010 - 98, ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109, ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013 - 38, ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 - 71 a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 - 31, ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 107/2017 - 64, ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018 - 39). Je proto rovněž bezpředmětná polemika stěžovatele, že na něj byly uplatněny přísnější požadavky vyplývající ze zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel nebyl v daňovém řízení veden k prokázání skutečností překračujících jeho důkazní břemeno. Byl vyzýván, aby předložil důkazní prostředky osvědčující výdajovou stránku obchodních případů, jichž byl přímo účasten (alespoň dle svých tvrzení), a to ve vztahu ke konkrétnímu dodavateli.

[43] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). To znamená, že v dalším řízení doplní posouzení žalobní námitky VIII., který stěžovatel upřesnil a rozvinul při jednání soudu. Dále doplní dokazování k námitce uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně za rok 2010 a tuto námitku znovu vyhodnotí optikou výše uvedeného právního názoru Nejvyššího správního soudu. Povede-li toto nové posouzení k závěru, že daňová kontrola byla řádně zahájena před uplynutím běhu původní prekluzivní lhůty, vrátí věc žalovanému minimálně v rozsahu doměření daně za rok 2010 k novému projednání a zaváže jej, aby doplnil dokazování navrhovanými výslechy (vedle J. K. a zástupců ZOD Poolšaví se nabízí rovněž výslech J. K., příp. tehdejších zaměstnanců společnosti Wotagen, kterých bylo v daném období dle přílohy účetní závěrky 5) a provedené dokazování jako celek znovu uceleně vyhodnotil.

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

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. června 2021

Mgr. David Hipšr
předseda senátu