



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Sylvy Šiškeové a Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **Mgr. Ing. Vladimír Doležel, Ph.D.**, Zámečnická 87/1, Brno, insolvenčního správce společnosti Investment Consulting Limited, Ltd., s. r. o., v likvidaci, Kolbenova 609/38, Praha 9, proti žalovaným: **1) Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, a **2) Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 619/28, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného 2) ze dne 1. 3. 2019, čj. 1566990/19/2009-52522-102480, čj. 1567085/19/2009-52522-102480, čj. 1567161/19/2009-52522-102480, čj. 1567226/19/2009-52522-102480, čj. 1567292/19/2009-52522-102480, čj. 1573250/19/2009-52522-102480, čj. 1573307/19/2009-52522-102480 a čj. 1573330/19/2009-52522-102480, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 11. 2021, čj. 8 Af 24/2019-79,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 23. 1. 2019 bylo rozhodnuto o úpadku společnosti Investment Consulting Limited, Ltd., s. r. o., v likvidaci (daňový subjekt), na jejíž majetek byl prohlášen konkurs. Žalobce byl ustanoven insolvenčním správcem této společnosti.

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) doměřil daňovému subjektu daň z přidané hodnoty (zdaňovací období listopad a prosinec 2013 a leden až březen 2014) a daň z příjmů právnických osob (zdaňovací období let 2013 až 2015). Žalobce podal proti

dodatečným platebním výměřům dvě odvolání. Dodatečné platební výměry nicméně nabyly v souladu s § 243 odst. 2 daňového řádu právní moci ukončením přezkumného jednání. Odvolací finanční ředitelství proto řízení o odvoláních zastavilo.

[3] Žalobce se proti dodatečným platebním výměřům bránil u Městského soudu v Praze, který žalobu zamítl.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (stěžovatel) se domnívá, že daňový subjekt unesl prvotní důkazní břemeno. V takovém případě nemůže správce daně pouze zopakovat pochybnosti vyslovené ve výzvě k odstranění pochybností. Musí naopak konkrétně reagovat na důkazy předložené daňovým subjektem. Správce daně nemůže pouze konstatovat, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, ale musí sám unést břemeno tvrzení o důvodnosti přetrvávajících pochybností. K tomu v řízeních nedošlo.

[5] Stěžovatel je dále přesvědčen, že „upření lhůty“ pro podání návrhu na doplnění dokazování zkrátilo práva daňového subjektu. Argumentace soudu, že jde o nepodstatné pochybení, protože stěžovatel v žalobě neuvedl, jaké důkazy by navrhoval, je „příliš pragmatická“. Nelze totiž určit, jak by se řízení vyvíjelo, pokud by správce daně § 90 odst. 2 daňového řádu neporušil. To platí tím spíše v situaci, kdy správce daně nedostal ani povinnosti podle § 92 daňového řádu.

[6] Další kasační námitka se týká porušení zásady zákazu sebeobviňování. Stěžovatel se domnívá, že správní orgány nejsou oprávněny interpretovat a hodnotit rozhodnutí svědka, že nebude odpovídat na určité otázky. Poukázal na vyjádření správce daně k žalobě, z něhož dovozuje, že správce daně hodnotil odepření svědecké výpovědi jako důkaz v neprospěch daňového subjektu.

[7] Závěrem stěžovatel namítá, že správce daně použil § 92 odst. 2 daňového řádu výlučně v neprospěch daňového subjektu. Správce daně byl schopen ze své iniciativy provést rozsáhlé dokazování týkající se dodavatelů daňového subjektu, včetně šetření u zaměstnanců daňového subjektu. Ačkoli se daňové řízení nezakládá na vyšetřovací zásadě, správce daně by měl postupovat nestranně. Správce daně rovněž překroutil výslech Ing. arch. Gregora, který uvedl, že „všichni zaměstnanci se podíleli na podnikatelské činnosti“.

[8] Odvolací finanční ředitelství [žalovaný 1)] ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že nemělo postavení žalovaného správního orgánu, tj. není pasivně legitimováno, což konstatoval i městský soud.

[9] Finanční úřad pro hlavní město Prahu [žalovaný 2), dále jen jako *žalovaný*] ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v odůvodnění výzev k prokázání skutečností popsal konkrétní skutečnosti zakládající důvodné pochybnosti o předložených daňových dokladech a dalších důkazních prostředcích. Tím přenesl důkazní břemeno na stěžovatele. Bylo na stěžovateli, aby si již v době, kdy měl zdanitelná plnění přijímat, zajistil důkazy, jimiž by byl následně schopen prokázat faktické přijetí zdanitelných plnění a jejich předmět. Stěžovatel důkazní břemeno neunesl. Byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a mohl reagovat předložením důkazních prostředků, kterými by pochybnosti žalovaného vyvrátil,

pokračování

ale neučinil tak. Žalovaný provedl výslechy svědků (dodavatele a subdodavatelů stěžovatele), kterých se stěžovatel účastnil. Rovněž v této souvislosti mohl předložit důkazní prostředky. Další skutečnosti byly stěžovateli známy z nahlížení do spisu.

[10] Ve vztahu k námitce porušení § 90 odst. 2 daňového řádu žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě a na bod 95 napadeného rozsudku. Dodal, že nevedl postup k odstranění pochybností, nýbrž daňovou kontrolu. Poskytnutou lhůtu považuje za dostatečnou, neboť stěžovatele s relevantními skutečnostmi průběžně seznamoval. Žalovaný má dále za to, že pokud jednatel dodavatele při svědecké výpovědi potvrdil uskutečnění plnění pro stěžovatele, ale na konkrétní otázky správce daně ohledně předmětu plnění a způsobu jeho realizace odmítl odpovídat, jedná se o okolnost prohlubující pochybnosti o tom, zda plnění proběhlo. Nejde o důkaz o neuskutečnění plnění, ale ani o poznatek, který by měl správce daně při hodnocení důkazních prostředků hodnotit neutrálně. Odmítne-li svědek na určité dotazy vypovídat, může se podle žalovaného jednat o indicii či nepřímý důkaz, který vyžaduje další posouzení v kontextu ostatních důkazů. Žalovaný nesouhlasí ani s výtkou, že neprovedl šetření mezi zaměstnanci stěžovatele. Ing. arch. Gregor (jednatel daňového subjektu od 29. 6. 2005 do 31. 10. 2016) byl při svědecké výpovědi dotazován mj. na pracovní náplň zaměstnanců daňového subjektu (z čehož eventuálně mohla vyplynout informace, že konkrétní zaměstnanci při plnění pracovních úkolů spolupracovali s konkrétními dodavateli daňového subjektu), avšak zástupce daňového subjektu žalovanému vytýkal, že není oprávněn takové otázky pokládat. Ing. arch. Gregor pak pouze obecně uvedl, že všichni zaměstnanci se podíleli na podnikatelské činnosti daňového subjektu, ale podrobnosti nebyl schopen uvést.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] NSS úvodem uvádí, že stěžovatel v žalobě označil jako žalovaného také Odvolací finanční ředitelství. Jelikož však napadeným správním aktem byla rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, nemělo Odvolací finanční ředitelství postavení žalovaného správního orgánu. Kdo je žalovaným správním orgánem, totiž určuje § 69 s. ř. s. – a nikoli žalobce. Označení správního orgánu v žalobě jako žalovaného tedy není pro krajský (městský) soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu závazné. Proto nebylo namístě, aby městský soud (byť toliko formálně) jednal s Odvolacím finančním ředitelstvím jako s účastníkem řízení, případně aby označil žalobu proti němu za nedůvodnou (bod 79 napadeného rozsudku). Jakkoli je tento postup nesprávný, neměl v posuzované věci vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť městský soud jednal také se správním orgánem, který byl žalovaným ve smyslu § 69 s. ř. s. NSS pak v řízení o kasační stížnosti musel vycházet z okruhu účastníků řízení tak, jak je vymezil městský soud (§ 105 odst. 1 s. ř. s.).

[13] Podle první kasační námítky žalovaný neunesl břemeno tvrzení o důvodnosti přetrvávajících pochybností o tom, zda se plnění uskutečnilo. Stěžovatel ale neodkazuje na konkrétní pochybení nebo nedostatečnou reakci žalovaného. Nepopisuje tvrzení či důkazní návrh, který daňový subjekt učinil, ale žalovaný jej nezohlednil. NSS proto pouze podotýká, že daňový subjekt v reakci na výzvu týkající se daně z příjmů ze dne 25. 5. 2018 označené skutečnosti neprokázal a nenavrhl další důkazy. Místo toho popsal svou

nespokojenost s dosavadním průběhem řízení. Obdobně v reakci na výzvu týkající se daně z přidané hodnoty ze dne 19. 7. 2018 se daňový subjekt především ohradil proti tvrzením žalovaného a setrval na dřívějších vyjádřeních.

[14] K námitce, že porušení § 90 odst. 2 daňového řádu je vadou mající vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů, uvádí NSS následující. Jak podotkl žalovaný, v této věci nešlo o postup k odstranění pochybností (který umožňuje postupovat podle § 90 odst. 2 daňového řádu), nýbrž o daňovou kontrolu. Právo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění plynoucího z daňové kontroly upravuje § 88 daňového řádu.

[15] Podle § 88 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 *na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*

[16] Žalovaný stěžovateli k jeho žádosti lhůtu pro vyjádření poskytl, byť kratší. Daňový subjekt byl s výsledkem kontrolního zjištění na DPH seznámen prostřednictvím zástupce dne 3. 12. 2018. Žalovaný mu původně stanovil pouze pětidenní lhůtu k vyjádření. Následující den zástupce daňového subjektu požádal o stanovení lhůty k vyjádření v délce do 31. 1. 2019. Jak plyne z rozhodnutí o stanovení lhůty ze dne 5. 12. 2018, žalovaný v reakci na tuto žádost lhůtu prodloužil, a to nikoli do konce ledna 2019, nýbrž do 4. 1. 2019. Není proto pravda, že žalovaný stěžovateli zcela upřel možnost uplatnit procesní práva. Po odečtení prosincových a lednových nepracovních dnů se stále jedná přinejmenším o třítydenní lhůtu. I při zohlednění rozsahu zprávy o daňové kontrole (90 stran), na něž zástupce v žádosti poukázal, nepovažuje NSS stanovenou lhůtu za nepřiměřenou či dokonce znemožňující výkon stěžovatelových práv. Zástupce daňového subjektu nepožádal o prodloužení lhůty, navíc ani neučinil žádné návrhy na doplnění dokazování. Jeho tvrzení o zkrácení práv zůstává v hypotetické rovině. Nejedná se tedy o vadu, tím méně o vadu mající za následek nezákonnost dodatečných platebních výměrů.

[17] Stěžovatel dále namítá, že žalovaný porušil „zásadu zákazu sebeobviňování“. Rozhodnutí svědka odepřít výpověď, případně neodpovídat na některé otázky, totiž žalovaný označil jako nepřímý důkaz či indicii svědčící o tom, že faktické uskutečnění plnění budí pochybnosti.

[18] NSS připomíná, že *každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat* (§ 96 odst. 1 daňového řádu). Svědek ale musí mít možnost zvážit, zda bude v dané věci vůbec vypovídat. Za podmínek uvedených v § 96 odst. 2 daňového řádu má právo výpověď odepřít.

[19] NSS k této kasační námitce uvádí, že zásada zákazu sebeobviňování má své místo v trestním řízení, nikoli v řízení daňovém. Svým obsahem však tato stěžovatelova námitka směřuje spíše k hodnocení důkazů. Stěžovatel netvrdí, že žalovaný porušil právo svědků odepřít výpověď, neumožnil jim v této souvislosti poradu se zástupcem apod. Vadí mu, že žalovaný při hodnocení důkazů vzal v potaz to, že svědci na některé otázky neodpovídali,

pokračování

případně nevypovídali vůbec (stěžovatel nepřiblížil, o jaké konkrétní svědky se jednalo). Ke způsobu hodnocení důkazů NSS uvádí, že správní orgány v daňovém řízení hodnotí důkazy zvláště i ve vzájemných souvislostech. Rozhodnutí svědka vůbec nevypovídat nebo na určité dotazy správce daně neodpovědět samo o sobě pro závěr o zpochybnění uskutečnění plnění nestačí. Tak tomu ale v této věci nebylo. Žalovaný hodnotil svědecké výpovědi uceleně a ve spojení s dalšími důkazními prostředky. Svůj závěr nezaložil výhradně na tom, že svědci na některé dotazy odmítli odpovědět. Podle NSS se současně nejedná o zcela neutrální okolnost, jak stěžovatel tvrdí. Rozhodne-li se svědek na některé otázky odpovědět a na jiné ne, může to posilovat pochybnosti správního orgánu ohledně sporných skutečností. Ve spojení s dalšími okolnostmi a důkazními prostředky může jít právě o onu indicii, která bude spíše podporovat pochybnosti správních orgánů o uskutečnění plnění nebo o jiných prokazovaných skutečnostech.

[20] Stěžovatel žalovanému také vytýká, že nepostupoval nestranně a neprovedl důkladné šetření u zaměstnanců daňového subjektu. Také tvrdí, že žalovaný překroutil výpověď svědka Ing. arch. Gregora.

[21] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *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.*

[22] Daňové řízení a dokazování v jeho průběhu se nezakládá na vyšetřovací zásadě. Je především povinností daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (ve vztahu k předchozí úpravě daňového řízení viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt měl v průběhu řízení možnost navrhnout provedení důkazů na podporu svých tvrzení. Žalovaný jej s hodnocením důkazních prostředků seznámil ve výzvě k prokázání skutečností a následně i v seznámení s kontrolním zjištěním. V reakci na obsah těchto dokumentů mohl stěžovatel navrhnout, aby žalovaný provedl svědecké výpovědi jeho konkrétních zaměstnanců, ale neučinil tak. Stěžovatel ani netvrdí nic v tom smyslu, že žalovaný bezdůvodně odmítl provést jím označené důkazní návrhy. Vytýká mu, že z vlastní iniciativy neprováděl důkladné šetření u zaměstnanců daňového subjektu. Takový přístup však odporuje zásadě projednací, která se v daňovém řízení uplatňuje. Není úkolem správce daně, aby přejímal iniciativu místo daňového subjektu a vlastní činností doplňoval okruh zjištěných skutečností.

[23] Podle NSS není důvodná ani kasační námitka týkající se překroucení svědecké výpovědi svědka Ing. arch. Gregora. Když se žalovaný pokoušel zjistit počet zaměstnanců daňového subjektu a jejich pracovní pozice, tehdejší zástupce daňového subjektu přítomný výslechu se proti této otázce ohradil. Podle něj jde o vnitřní uspořádání daňového subjektu, otázka postrádá daňovou relevanci a je nepřijatelná. Z obecného tvrzení svědka, že na podnikatelské činnosti daňového subjektu se podíleli všichni zaměstnanci, přitom skutečně nelze dovodit závěr o faktickém uskutečnění plnění.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[25] Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaným nevznikly náklady nad rámec běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. června 2023

Zdeněk Kühn
předseda senátu