



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Filipa Dienstbiera a Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **BOHEMIACHLAD spol. s r.o.**, sídlem Možného 794/15, Praha 6, zastoupena prof. JUDr. Bc. Tomášem Gřivnou, Ph.D., advokátem, sídlem Revoluční 1044/23, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 2. 2023, č. j. 6429/23/5200-11434-707603, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2023, č. j. 10 Af 6/2023-48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 ve výši 940 880 Kč, zrušil daňovou ztrátu v částce 1 097 834 Kč a stanovil jí povinnost uhradit s tím související penále. Správci daně totiž vznikly pochybnosti o tom, zda některé žalobkyní uplatněné náklady souvisejí

s její ekonomickou činností a slouží k dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. Tyto pochybnosti žalobkyně nedokázala rozptýlit.

[2] Konkrétně se jedná o tři okruhy nákladů. Prvním jsou opravy a instalace průmyslového chlazení na zakázkách pro pivovary Strakonice, Svijany, Krušovice, Chotěboř a Masokombinát Plzeň od dodavatele STAVOS Písek v.o.s. (dále jen „Stavos“). Dále se jedná o opravy a instalace průmyslového chlazení na zakázkách pro pivovary Svijany, Žatec, Chotěboř, Starobrno, Synthos Kralupy nad Vltavou, Masokombinát Plzeň a Choceňská mlékárna od dodavatele V. D.. Posledním je práce na zakázce pivovar Chotěboř od dodavatele V. V..

[3] Proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně se žalobkyně odvolala. Žalovaný doplnil dokazování a následně odvolání zamítl a potvrdil dodatečný platební výměr. Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Městský soud žalobu zamítl.

[4] Městský soud se nejdříve zabýval otázkou, zda uplynula lhůta pro stanovení daně. Vyšel z rozsudku NSS ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS, který se týkal zásahové žaloby žalobkyně proti prováděné daňové kontrole. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období kalendářního roku 2013 začala běžet 1. 4. 2014 podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. V tomto zdaňovacím období vykázala žalobkyně daňovou ztrátu, a proto se konec lhůty řídí § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Na základě § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů skončí lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2013 současně s lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období kalendářního roku 2018, neboť v něm lze ještě uplatnit daňovou ztrátu za zdaňovací období 2013. Lhůta tedy uplyne 1. 4. 2022. Osmiletá lhůta pro stanovení daně se však na základě § 148 odst. 3 daňového řádu přerušila a počala běžet znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola (tedy od 25. 11. 2015). Lhůta pro stanovení daně by tedy uplynula 25. 11. 2023. Rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dříve, a proto nedošlo k prekluzi práva stanovit daň.

[5] Dále se městský soud zabýval tím, zda orgány finanční správy prokázaly existenci důvodných pochybností o věrohodnosti a správnosti daňových dokladů vystavených V. D., V. V. a společností Stavos (dále souhrnně jen „dodavatelé“).

[6] Pochybnosti správce daně plynou především z neurčitě vymezeného předmětu a rozsahu plnění v daňových dokladech. Městský soud přisvědčil žalobkyni, že předmět plnění není ve všech daňových dokladech vyjádřen neurčitě, v žádném z daňových dokladů však není dostatečně určitě vymezen jeho rozsah. Proto přešlo důkazní břemeno na žalobkyni. Ohledně těchto daňových dokladů dospěl již ke stejným závěrům (byť na pozadí přezkumu daně z přidané hodnoty) jak městský soud v rozsudku ze dne 2. 12. 2020, č. j. 11 Af 27/2020-50, tak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2022, č. j. 6 Afs 391/2020-45. Žalobkyně neprokázala faktické provedení prací konkrétními subjekty. K tomu nepostačuje ani prokázat, že žalobkyně zaplatila dodavatelům částky uvedené v daňových dokladech. To může být nanejvýš indicií. Žalobkyní předložené důkazy k prokázání prací takto velkého rozsahu nestačí.

pokračování

[7] Dále se městský soud vypořádal s námitkou, že orgány finanční správy před vydáním svých rozhodnutí neproověřily, zda V. D. a V. V. trvají na odmítnutí svědecké výpovědi. Orgány finanční správy odůvodnily neprovedení těchto důkazů odepřením výpovědi ze strany uvedených svědků kvůli obavám z trestního stíhání a tím, že důkazy nejsou způsobilé potvrdit, ani vyvrátit prokazovanou skutečnost. S druhým důvodem se městský soud neztotožnil, neboť oba svědci mohou vypovídat o skutkovém ději. To, zda svědci vypovídají pravdu, je předmětem hodnocení důkazu. Není možné neprovést důkaz výsledkem svědka kvůli přesvědčení orgánu veřejné moci, že svědek bude lhát. První důvod však ob stojí. Oba svědci po předvolání jasně vyjádřili svoji vůli. Po správci daně nelze požadovat, aby zkoumal, zda svědci změnili názor. To by mohlo být vnímáno jako nepřípustné donucování k výpovědi. Na tom nic nemění skutečnost, že trestní stíhání bylo v roce 2021 pravomocně skončeno. Není totiž vyloučena obnova řízení. Žalobkyni nic nebránilo v tom, aby jí navrhované svědky oslovila s tím, zda se stále obávají trestního stíhání.

[8] Podle žalobkyně měly orgány finanční správy od V. D. zjistit identitu jeho spolupracovníka s přezdívkou „Bongo“. Argumentace orgánů finanční správy, že z ničeho nevyplývá, že by měl „Bongo“ mít větší znalosti o zakázkách než ostatní svědci, je logická. Jeho vztah k V. D. v tomto nehraje sám o sobě žádnou roli. Nelze po orgánech finanční správy požadovat, aby za žalobkyni vyhledávaly důkazy. Navíc jejich dotaz na V. D. by opět mohl být vnímán jako nátlak k podání výpovědi. To obdobně platí i pro návrh žalobkyně na zařazení zpráv o daňové kontrole provedené u jejích dodavatelů do daňového spisu. Tento postup by navíc byl v rozporu s povinností mlčenlivosti. Správce daně zařadil do daňového spisu pouze ty informace, které se týkaly obchodních vztahů s žalobkyní.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[9] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Stěžovatelka souhlasí, že v tomto případě běží do zahájení daňové kontroly lhůta osmiletá. Účel a smysl prekluzivní lhůty pro stanovení daně běžící před zahájením daňové kontroly a po zahájení daňové kontroly je však odlišný. Lhůta běžící před zahájením daňové kontroly má správci daně poskytnout dostatečný časový prostor pro její zahájení. Lhůta plynoucí po zahájení daňové kontroly má stimulovat správce daně, aby daňovou kontrolu včas dokončil. Obecně stanovenou tříletou lhůtu po zahájení daňové kontroly (§ 148 odst. 3 ve spojení s § 148 odst. 1 daňového řádu) považuje zákonodárce za dostatečnou. Nejvyšší správní soud však v rozsudku č. j. 9 Afs 81/2020-40 dovodil, že i po zahájení daňové kontroly běží osmiletá lhůta (za použití § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 148 odst. 3 daňového řádu). Podle něj je totiž třeba vytvořit správci daně dostatečný časový prostor pro zpětnou kontrolu období, ve kterém daňová ztráta vznikla, jakož i zpětnou kontrolu splnění podmínek pro její následné uplatnění. Tento důvod však nemůže obstát. Daňová kontrola zdaňovacího období, v němž vznikla daňová ztráta, není komplikovanější než jakákoliv jiná daňová kontrola. Předmětem daňové kontroly za zdaňovací období, v němž vznikla daňová ztráta, je pouze toto zdaňovací období.

Skutečnosti, které se staly v navazujících obdobích, jsou irelevantní. Podle stěžovatelky tedy běží pro zdaňovací období, v němž byla vykázána daňová ztráta, po zahájení daňové kontroly pouze tříletá lhůta pro stanovení daně, nikoliv osmiletá.

[11] Pro případ, že by Nejvyšší správní soud svůj názor nezměnil, namítá stěžovatelka, že prekluzivní lhůta uplynula nejpozději společně s prekluzivní lhůtou pro poslední zdaňovací období, v němž mohla stěžovatelka uplatnit daňovou ztrátu. Ta uplynula 1. 4. 2022. I v tomto případě by tedy došlo k pravomocnému doměření daně až po uplynutí prekluzivní lhůty.

[12] Dále stěžovatelka napadá neprovedení několika důkazů. V. D. a V. V. neodmítli vypovídat v souladu s § 96 odst. 2 daňového řádu, neboť se nikdy nedostavili k výslechu. Také existovala reálná možnost, že svůj postoj přehodnotili s ohledem na pravomocné skončení trestního řízení, v jehož souvislosti odmítli vypovídat. Vzhledem k tomu, že se jedná o klíčové svědky, měli být oba znovu předvoláni, aby se mohli vyjádřit, zda budou vypovídat, či nikoliv. Úvaha, že by na základě výpovědi mohlo být obnoveno jejich trestní řízení, je pouze hypotetická. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem, že měla předem oba svědky kontaktovat. Pro tento závěr totiž není v daňovém řádu žádná opora.

[13] Orgány finanční správy měly zjistit totožnost svědka s přezdívkou „Bongo“ a provést jeho výslech. Z provedených důkazů jednoznačně vyplývá, že „Bongo“ fakticky pracoval pro V. D. na zakázkách pro stěžovatelku. Může tedy objasnit, jaké konkrétní činnosti a v jakém rozsahu společně vykonávali pro stěžovatelku. Musel mít o činnostech nejdetailnější přehled ze všech svědků. Mohl také označit další spolupracovníky. Stěžovatelka neměla žádnou možnost, jak zjistit totožnost této osoby, na rozdíl od orgánů finanční správy, které mohly totožnost zjistit od V. D. či jemu příslušného správce daně. Nejednalo se o nadbytečný důkaz.

[14] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že povinnost mlčenlivosti úředních osob brání tomu, aby byly listiny z daňových řízení dodavatelů použity jako důkazní prostředek podle § 93 odst. 2 daňového řádu. Smyslem důkazního návrhu bylo zjistit, jaký skutkový závěr učinil o stejných plněních Finanční úřad pro Jihočeský kraj. Obsahovaly-li listiny takové citlivé informace, mohly být znečitelněny, aby se s nimi stěžovatelka nemohla seznámit. Není pravdou, že písemnosti z jiných daňových řízení, které správce daně zařadil do spisu, se týkaly pouze obchodních vztahů mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli. Naopak, výslechy několika svědků se týkají stavební činnosti na nemovitosti jednatele stěžovatelky. Kromě toho se městský soud nevypořádal s námitkou, že jí k důkazu navrhované listiny jsou důkazními prostředky podle § 93 odst. 2 daňového řádu. Městský soud se však vztahem § 93 odst. 2 a § 52 odst. 1 daňového řádu vůbec nezabýval.

[15] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Žalovaný podotýká, že Nejvyšší správní soud se v rozsudku č. j. 9 Afs 81/2020-40 zabýval i během prekluzivní lhůty po zahájení daňové kontroly. Ustanovení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů obsahuje pouze zvláštní pravidla pro stanovení konce prekluzivní lhůty, nepopírá však § 148 daňového řádu jako celek. Z hlediska právní jistoty jsou stěžovatelka i správce daně vázáni stejnou lhůtou. Úmyslem zákonodárce bylo stanovit pro případy daňové ztráty podstatně delší lhůtu.

pokračování

[16] Stěžovatelčin požadavek, aby svědci využili práva nevypovídat až u výsledku, je formalistický. Svědci dostatečně vyjevili hrozbu trestního stíhání. Stěžovatelka fakticky požaduje, aby orgány finanční správy přesvědčovaly svědky k podání výpovědi. Co se týká návrhu na provedení výsledku svědka „Bonga“, z ničeho nevyplývá, že by měl mít povědomost o zakázkách realizovaných pro stěžovatelku. Stěžovatelčin návrh nebyl navíc řádným důkazním návrhem, neboť svědka dostatečně neidentifikovala. Žalovanému není zřejmé, jak by měl svědka vypátrat. Ohledně listin z daňových řízení dodavatelů má žalovaný za to, že by jejich zařazením do spisu týkajícího se jiného daňového subjektu (stěžovatelky) mohly být ohroženy zájmy třetích osob. Správce daně opatřil z daňových řízení dodavatelů listinné důkazní prostředky, které odporovaly stěžovatelčím tvrzením. Naopak svědčí o tom, že mezi těmito subjekty nepanovaly standardní obchodní vztahy. Tyto listiny již dostatečně zmapovaly podstatné okolnosti věci.

III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

III. a) Lhůta pro stanovení daně

[19] Jak již z rozsudku městského soudu a argumentace účastníků vyplynulo, právní otázkou běhu lhůty pro stanovení daně po zahájení daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacímu období, v němž daňový subjekt vykázal daňovou ztrátu, se Nejvyšší správní soud již zabýval v rozsudku č. j. 9 Afs 81/2020-40. V tomto rozsudku se jednalo o stejný daňový subjekt a o totožné zdaňovací období jako v tomto řízení. Stěžovatelka brojila zásahovou žalobou proti vedení daňové kontroly po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Odlišný procesní rámec je však pro posouzení této námitky nepodstatný, neboť rozhodná právní otázka je shodná. Nejvyšší správní soud současně nemá žádný důvod odchylovat se od názoru vysloveného devátým senátem, jenž byl následován v rozsudcích NSS ze dne 17. 7. 2020, č. j. 4 Afs 101/2020-41, ze dne 21. 12. 2023, č. j. 3 Afs 361/2021-30, ze dne 15. 2. 2024, č. j. 3 Afs 399/2021-47, ze dne 12. 7. 2024, č. j. 3 Afs 115/2022-47, a ze dne 26. 9. 2024, č. j. 9 Afs 157/2023-35, takže jej lze považovat již za ustálený.

[20] Stěžovatelka sama uznává, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňový subjekt vykázal daňovou ztrátu, je osmiletá. Má však za to, že po zahájení daňové kontroly začíná plynout tříletá lhůta pro stanovení daně. Původní osmiletá lhůta pro stanovení daně tedy patrně podle stěžovatelky nehraje po zahájení daňové kontroly žádnou roli.

[21] Tento náhled však zjevně odporuje jazykovému výkladu. Stěžovatelka totiž pomíjí, že z § 148 odst. 3 daňového řádu plyne, že zahájením daňové kontroly běží znovu lhůta pro stanovení daně. Jak správně poznamenal devátý senát, toto ustanovení neupravuje délku nové lhůty (viz bod 23 rozsudku č. j. 9 Afs 81/2020-40). Ta je stanovena v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Z tohoto ustanovení jednoznačně vyplývá, že jde v tomto případě o lhůtu osmiletou, s čímž souhlasí i stěžovatelka. Lhůta pro stanovení daně v této délce proto běží podle jazykového výkladu § 148 odst. 3 daňového řádu zahájením daňové kontroly znovu.

[22] Naopak výklad, podle nějž zahájením daňové kontroly běží lhůta o jiné délce, než kterou měla prvotní lhůta pro stanovení daně, je v rozporu s jazykovým výkladem. V takovém případě by totiž nebylo možné tvrdit, že lhůta běží *znovu*, jak § 148 odst. 3 daňového řádu předpokládá. Běžela by totiž zcela jiná lhůta (resp. v jiné délce). Ani o obecné tříleté lhůtě pro stanovení daně by přitom nešlo tvrdit, že běží *znovu*, neboť taková lhůta (resp. v této délce) nikdy ani běžet nepočala. Ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu hovoří obecně o lhůtě pro stanovení daně, nikoliv o tříleté lhůtě pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Je-li tedy jiným předpisem stanovena odlišná délka lhůty, nic to nemění na aplikovatelnosti § 148 odst. 3 daňového řádu. *Znovu* však nutně musí běžet lhůta v této odlišné délce. Ustanovení § 148 odst. 3 nepředpokládá, že by měla zahájením daňové kontroly běžet lhůta v jiné (kratší) délce, než je délka lhůty pro stanovení daně.

[23] Nejvyšší správní soud proto zdůrazňuje, že při výkladu právní normy je třeba vycházet předně z jejího doslovného znění. Výklad *e ratione legis* lze před jazykovým výkladem upřednostnit v případě, kdy je jazykové vyjádření normy nejasné či nesrozumitelné nebo kdy je doslovné znění normy v rozporu s jeho smyslem a účelem, o jejichž jednoznačnosti a výlučnosti není jakýchkoliv pochyb. Nebyly-li by tyto podmínky splněny, mohl by se orgán aplikující právo svým teleologickým výkladem dopustit libovůle. K takovému výkladu je proto třeba snést pádné argumenty (viz rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2023, č. j. 2 As 94/2023-24, č. 4547/2024 Sb. NSS, bod 26). Ze shora uvedeného vyplývá, že tato právní otázka nepředstavuje případ, kdy by byl jazykový výklad normy nejasný či nesrozumitelný.

[24] V této části stojí stěžovatelčina argumentace na tom, že z pohledu složitosti není žádný rozdíl mezi daňovou kontrolou prováděnou pro zdaňovací období, v němž daňový subjekt vykázal daňovou ztrátu, a daňovou kontrolou za zdaňovací období, v němž žádná daňová ztráta vykázána nebyla. S tím lze v obecné rovině souhlasit. Je však třeba zdůraznit, že nejde o složitost daňové kontroly. Smyslem daňové kontroly je správné stanovení daně. Spornou je ostatně délka lhůty pro stanovení daně, nikoliv délka vlastního provádění daňové kontroly. Složitost daňové kontroly proto není stěžejním aspektem.

[25] Smyslem prodloužené lhůty pro stanovení daně je umožnit správci daně stanovit daň za zdaňovací období, v němž vznikla daňová ztráta, ve lhůtě, v níž může zároveň stanovit daň za poslední zdaňovací období, v němž bylo možné daňovou ztrátu uplatnit, a to za předpokladu, že nedojde k stavění nebo přerušování některé z těchto lhůt (viz rozsudek č. j. 9 Afs 81/2020-40, bod 25). Tomu ovšem odporuje argumentace stěžovatelky, která

pokračování

nutně připouští situaci, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla daňová ztráta, může být kratší než osm let. Čím dříve by totiž správce daně zahájil daňovou kontrolu, tím kratší by byla celková lhůta pro stanovení daně. Zahájil-li by tedy správce daňovou kontrolu příliš brzy, zkrátí by lhůtu pro stanovení daně tak, že by nemohlo být dosaženo výše uvedeného cíle. Z ničeho nevyplývá, že by toto byl úmysl zákonodárce či smysl a účel § 148 daňového řádu nebo § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[26] Stěžovatelka také pomíjí, že ne vždy dojde ke stanovení daně na základě první daňové kontroly. Daňovou kontrolu je mimo jiné možné opakovat, zjistí-li správce daně nové skutečnosti [§ 85a odst. 1 písm. a) daňového řádu]. Není přitom vyloučeno, že tyto skutečnosti vyjdou najevo až s odstupem času, např. v rámci daňových řízení souvisejících se zdaňovacími obdobími, v nichž daňový subjekt uplatnil daňovou ztrátu. Bylo-li by to v situaci, kdy by již správce daně nemohl v důsledku výkladu zastávaného stěžovatelkou zahájit daňovou kontrolu (resp. stanovit daňovému subjektu daň), znamenalo by to, že by daňový subjekt mohl dále uplatňovat daňovou ztrátu v dalších zdaňovacích obdobích. Smyslem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů však jistě bylo tomuto následku prodloužením lhůt pro stanovení daně zabránit.

[27] Měl-li by Nejvyšší správní soud přistoupit na stěžovatelčin výklad, byl by správce daně motivován, aby zahajoval daňovou kontrolu co nejpozději. Tím by docílil toho, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla daňová ztráta, neuplyne dříve než lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž může daňový subjekt daňovou ztrátu uplatnit. Jinými slovy, praxe orgánů finanční správy by směřovala k naplnění účelu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, a to navzdory výkladu zastávanému stěžovatelkou, který by smysl a účel tohoto ustanovení popíral. Z toho vyplývá, že stěžovatelčin výklad by měl v praxi orgánů finanční správy pouze jeden faktický důsledek. Orgány finanční správy by zcela vědomě otálely se zahájením daňové kontroly co možná nejdéle, aby nedocházelo k situacím, kdy by lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňový subjekt vykázal daňovou ztrátu, uplynula dříve než lhůta pro stanovení daně za období, v němž může daňovou ztrátu uplatnit. Takový výklad by jistě nebyl v souladu se zásadou rychlosti řízení (§ 7 odst. 1 daňového řádu).

[28] Nejvyšší správní soud uzavírá, že jazykový výklad v tomto případě odpovídá smyslu a účelu právní normy. Stěžovatelčin výklad naopak vede ke zjevně nerozumným závěrům. Proto není žádný důvod, aby se Nejvyšší správní soud od jazykového výkladu odchyloval.

[29] Nelze přisvědčit ani určité alternativní argumentaci stěžovatelky, podle níž lhůta uplyne v souladu s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů 1. 4. 2022 bez ohledu na zahájení daňové kontroly. Tento výklad předpokládá neaplikovatelnost § 148 odst. 3 daňového řádu. Takový závěr však z § 148 odst. 3 daňového řádu nelze dovodit (viz bod [22] tohoto rozsudku). Nevyplývá ani z § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, který nemá charakter komplexní úpravy lhůty pro stanovení daně, nýbrž obsahuje pouze speciální úpravu dílčí otázky rozhodné pro běh lhůty (tj. délku lhůty). Ve zbývajícím rozsahu se na běh lhůty vztahují obecná pravidla obsažená v § 148 daňového řádu.

III. b) Neprovedení výsledku svědků

[30] Další námitky vznesené v kasační stížnosti se týkají zjišťování skutkového stavu (dokazování) v daňovém řízení. Než Nejvyšší správní soud přistoupí k jejich vypořádání, považuje za nutné stručně poukázat na okolnosti, které ve svém rozsudku zmínil i městský soud. Stěžovatelka v daňovém řízení k pracím provedeným pro ni konkrétními dodavateli, a to společností Stavos, panem D. a panem V., předložila pouze jimi vystavené daňové doklady. Žádnou další listinou nedisponuje. To odůvodnila tím, že při své činnosti prosazuje obchodní strategii, která je založena na zásadní redukci písemných podkladů a formalit. Díky tomu může být konkurenceschopná a nabízet nižší ceny svých služeb. Nejvyšší správní soud nemíní hodnotit správnost této obchodní strategie, nicméně považuje za nezbytné zdůraznit, že její odvrácenou stránkou je zásadní důkazní nouze stěžovatelky, a to nejen v daňovém řízení, ale též pro případ možných soukromoprávních sporů s obchodními partnery.

[31] Městský soud zcela správně poukázal na to, že jelikož stěžovatelka nedisponuje ohledně prací, které pro ni měli provést dodavatelé D. a V. a společnost Stavos žádnými smlouvami, objednávkami, nabídkami ani položkovými rozpočty, jen stěží může prokázat, co bylo předmětem smluv, které na jednotlivé zakázky uzavírala s těmito dodavateli. Stěžovatelka tedy v daňovém řízení neprokázala, jaké konkrétní práce a v jakém množství rozsahu pro ni měli dodavatelé na základě dohody provést a za jakou cenu (popř. jak byla tato cena konstruována, např. s ohledem na případné vícepráce apod.). Stěžovatelka nedisponuje ani žádnými listinami, které by zachycovaly rozsah prací či díla provedeného dodavateli. Nebyly sepsány předávací protokoly ani dodací listy, nebyl veden stavební ani montážní deník zachycující provádění prací, jednotlivé práce a jejich množství nebylo vyčísleno ani v daňovém dokladu. To znamená, že stěžovatelka nemohla předložit žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly konkrétní povahu a rozsah prací provedených dodavateli na jednotlivých zakázkách.

[32] Stěžovatelka v daňovém řízení nepředestřela konkrétní tvrzení vztahující se k jednotlivým zakázkám, v němž by uvedla, jaké konkrétní dílčí práce měli dodavatelé pro ni podle dohody provést a v jakém rozsahu a jaké práce a v jakém rozsahu skutečně provedli. Je třeba zdůraznit, že povinnost tvrzení předchází povinnosti důkazní. Povinnost tvrdit vynaložení daňově uznatelného nákladu přitom nemůže být splněna pouze povšechným způsobem (např. ve stylu byly provedeny montážní práce na konkrétní zakázce), nýbrž vyžaduje předložení dostatečně určitých tvrzení, aby bylo nepochybné, jaké všechny dílčí práce měli dodavatelé provést. Substancování tvrzení předpokládá takovou konkretizaci tvrzených skutečností, aby mohly být učiněny konkrétním předmětem dokazování (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 9. 2. 2021, sp. zn. 30 Cdo 2979/2020). Není-li zřejmé, jaká tvrzení mají být předmětem dokazování, nelze dost dobře posoudit, zda byla prokázána. Výše uvedenému odpovídá i rozsah důkazního břemene, které bez přistoupení dalších důkazních prostředků nemůže být uneseno jen prostřednictvím svědecké výpovědi, která nepotvrdí zcela konkrétní rozsah provedených prací, nýbrž pouze „práce podle daňového dokladu“, jenž sám detailní výčet dílčích prací neobsahuje. Uskutečnění prací, k nimž se má daňový doklad vztahovat, nelze považovat za svědecky prokazané, pokud svědek ve své výpovědi nepředestře celý rozsah dílčích činností provedených na dané zakázce, nýbrž pouze povšechně vylicí jejich obecnou podstatu.

pokračování

[33] Jakkoliv nebylo povinností stěžovatelky obchodovat s dodavatelem tak, že by trvala na vytváření a potvrzování obchodních listin příkladmo vyjmenovaných výše, nemůže z toho dovozovat, že k prokázání nákladů a jejich daňové účinnosti postačí předložit daňové doklady a povšechné svědecké výpovědi, které potvrdí přítomnost osob jednajících za dodavatele v místě provádění jednotlivých děl stěžovatelkou. Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že daňový subjekt musí prokázat nejen to, že **došlo k transakci**, v jejímž rámci byl daný výdaj (náklad) vynaložen, ale také to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) **v tvrzeném rozsahu** a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech. Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto důkazní povinnost pouhým předložením daňového dokladu, byť formálně bezvadného. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamená, že výdaje (náklady) byly do základu daně zahrnuty oprávněně (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71). Podle setrvalé judikatury je v zájmu daňového subjektu, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění transakce skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace transakce, na niž chce daňově uplatnit náklady, je na jeho straně (viz rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, ze dne 24. 6. 2021, č. j. 7 Afs 43/2021-29, a ze dne 25. 4. 2023, č. j. 6 Afs 41/2022-33).

[34] Je třeba rovněž zdůraznit, že výše předestřené obecné požadavky kladené na stěžovatelku nelze považovat za přehnané, natož nesplnitelné. Jelikož stěžovatelka byla jednou ze smluvních stran smluv o dílo uzavíraných s dodavatelem, musí být schopna bez jakýchkoliv pochybností definovat, jaké konkrétní práce požadovala po dodavatelích provést a jaké všechny dílčí práce a v jakém rozsahu od nich převzala. Bylo rovněž v jejích možnostech disponovat důkazy potřebnými k prokázání těchto skutečností. Pokud v rámci své obchodní politiky podcenila důsledky, které pro ni může mít v daňovém řízení neformálnost právního jednání a absence dokumentace obchodních transakcí, jdou tyto následky plně na její vrub.

[35] Pokud jde konkrétně o námitku týkající se nevyslechnutí svědků D. a V., Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka namítala v řízení před městským soudem pouze to, že z pravomocného skončení trestní věci, na kterou se svědci odkazovali, lze usuzovat, že mohl odpadnout důvod, pro nějž odmítli vypovídat. Proto měly orgány finanční správy oba svědky znovu předvolat a zjistit, zda stále trvají na využití svého práva nevypovídat (viz bod 84 žaloby).

[36] Stěžovatelka naopak vůbec nenapadala to, zda byl skutečně naplněn důvod pro odmítnutí výpovědi. V žalobě sice zmínila, že není jasné, jaké konkrétní důvody vedly svědky k využití jejich práva nevypovídat. Tuto část však uvozovala slovy *důkazní návrh žalobce a jeho odůvodnění* (viz bod 72 žaloby). Ze způsobu koncipování žaloby (stejně jako kasační stížnosti) vyplývá, že se jedná o rekapitulaci námítky uplatněné v předchozím řízení, nikoliv o formulaci žalobního bodu (resp. kasační námítky). V části, kterou stěžovatelka uvozovala slovy *námítka žalobce* (viz body 79 a násl. žaloby), naopak vůbec nezmiňovala, že by svědci využití svého práva nevypovídat dostatečně nezdůvodnili. Naopak vychází z toho, že

důvod zde byl, ale odpadl. Obdobně stěžovatelka postupovala i v řízení před Nejvyšším správním soudem, v němž rovněž uvedla, že svědci nikterak blíže neosvětlili, co bylo předmětem trestního řízení, ovšem taktéž pouze v části *III.A.1. Důkazní návrh a jeho odůvodnění*, nikoliv v části *III.A.3. Kasační námitka* (viz bod 45 kasační stížnosti).

[37] Podle stěžovatelky mohli svědci změnit svůj názor kvůli pravomocnému skončení trestního řízení a uplynutí určité doby. Dále uvádí, že představa městského soudu, že svědci odmítnou vypovídat kvůli obavám z možného povolení obnovy řízení, je pouze hypotetická.

[38] Tyto námitky však Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodné. Jak žalovaný, tak městský soud správně vyšli z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 2. 2004, sp. zn. III. ÚS 26/03, podle kterého může již odsouzený svědek využít svého práva odmítnout výpověď kvůli obavám z trestního stíhání: *„Donucování svědka k výpovědi s odvoláním na nepřijatelnost jeho opětovného trestního stíhání pro překážku rei iudicatae neobstojí. Výpověď svědka i za uvedených okolností může totiž přinést informace o důkazech, jež by byly s to založit nové právní posouzení předchozí věci, a založit tak důvod k obnově řízení v neprospěch obviněného v již skončeném řízení. Zásada ne bis in idem by tudíž vzhledem k možnosti obnovy řízení, nemluvě pak o možném sebeobvinění ve věci odlišné, nevytvořila bariéru k zákazu donucování k sebeobvinění podle čl. 37 odst. 1 Listiny.“* K obdobnému závěru dospěl též Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 7. 2016, č. j. 1 Afs 206/2015-45, bodě 42.

[39] Je tedy třeba odmítnout argumentaci stěžovatelky, že z ničeho nevyplývá, že se svědci obávají obnovy řízení. Svědci nemusí reagovat na každou procesní situaci. Na procesním stadiu totiž vůbec nezáleží (viz usnesení NS ze dne 18. 7. 2018, sp. zn. 7 Tdo 786/2018). Není tedy nutné, aby před zahájením trestního stíhání tvrdili, že se obávají jeho zahájení. Po jeho zahájení není nutné, aby nově tvrdili, že se obávají toho, že se v důsledku výpovědi zhorší situace v probíhajícím řízení. Stejně tak není nutné, aby po pravomocném skončení trestního řízení tvrdili, že se obávají povolení obnovy trestního řízení.

[40] Jde totiž obecně o obavu svědka, že by jeho výpověď mohla mít pro něj negativní dopady v rovině trestního práva. Obava však s konkrétním řízením (či jeho fází) souvisí jen málo. Obava totiž vychází z určitých skutkových okolností. Samotné trestní řízení je „pouze“ jejím zhmotněním. To, že odpadne trestní řízení, automaticky neznamená, že odpadne i obava svědka (za situace, kdy může být trestní řízení obnoveno). Obavy svědka tedy nebudou v každé procesní fázi trestního řízení rozdílné. Stále se bude jednat o stejnou obavu vycházející z týchž okolností. Proto ani nebylo třeba svědky opětovně předvolávat a ověřovat, zda trvají na využití práva nevypovídat.

[41] Stejně tak není důvodný poukaz stěžovatelky na uplynutí delší doby. Z ničeho nevyplývá a ani stěžovatelka to netvrdí, že by se měly obavy svědků v průběhu času jakýmkoliv způsobem proměnit. V takovém případě je nutné přisvědčit městskému soudu, že opakované předvolání k podání svědecké výpovědi by mohlo působit jako nátlak.

pokračování

[42] Nejvyšší správní soud neshledal nesprávnou ani argumentaci městského soudu, že stěžovatelka mohla sama svědky kontaktovat. Je nicméně třeba zdůraznit, že městský soud učinil tuto úvahu nad rámec rozhodovacích důvodů, jak zřetelně plyne z uvození bodu 35 jeho rozsudku. Městský soud nadto svojí úvahou mířil k tomu, že právě stěžovatelka mohla orgánům finanční správy sdělit, že se změnilы okolnosti a že svědci již budou vypovídat. V takovém případě by mohl správce daně nové okolnosti posoudit a svědky případně předvolat.

[43] Stěžovatelka namítá, že svědci odmítli vypovídat v rozporu s § 96 odst. 2 daňového řádu, neboť se nedostavili k výslechu. Tuto námitku však stěžovatelka neuplatnila v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohla. Námitka je proto nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[44] Dále stěžovatelka namítá, že orgány finanční správy měly od dodavatele V. D. zjistit totožnost jeho spolupracovníka, kterého označili někteří svědci přezdívkou „Bongo“, aby jej následně mohly vyslechnout.

[45] Podle žalovaného a městského soudu nebylo nutné „Bonga“ vyslechnout pro nadbytečnost, kterou spatřovaly v tom, že není dán předpoklad, že by tento svědek měl znát informace o předmětu a rozsahu činnosti dodavatele V. D.. Nejvyšší správní soud poznamenává, že z tohoto odůvodnění spíše vyplývá, že městský soud a žalovaný měli za to, že důkaz není s to vyvrátit, či potvrdit tvrzenou skutečnost. Nadbytečnost důkazu znamená, že tvrzená skutečnost je již bez důvodných pochybností ověřena, či vyvrácena (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09). Druhým důvodem bylo to, že stěžovatelka neidentifikovala svědka, pouze uvedla jeho přezdívkou.

[46] Podle Nejvyššího správního soudu jsou však úvahy žalovaného a městského soudu předčasné. Smyslem důkazního prostředku a dokazování je prokázat (dostatečně substancované) tvrzení účastníka řízení. Jakýkoliv orgán veřejné moci by se tedy měl při vyhodnocování důkazních návrhů v první řadě zaměřit na to, zda účastník řízení vůbec uplatnil tvrzení, které má být provedením důkazu prokazováno.

[47] Orgány finanční správy zpochybnily určitost předmětu a rozsahu plnění. Podle městského soudu nebyl předmět plnění ve všech daňových dokladech natolik neurčitý, jak žalovaný popisoval. Vždy byl nicméně popsán velmi obecně. Naopak rozsah plnění nebyl na žádném z daňových dokladů dostatečně určitě vymezen. K prokázání prací takto velkého rozsahu nemohou podle městského soudu sloužit pouhé nepřímé důkazy poskládané ze střípků písemných důkazů a svědeckých výpovědí. Proti této části rozsudku městského soudu stěžovatelka svojí kasační stížností nebrojila.

[48] Stěžovatelka v podání, kterým navrhla výslech svědka „Bonga“, uvedla, že výslechem sleduje „*prokázání rozsahu manuálních činností pana V. D. pro odvolatele v roce 2013 na jednotlivých zakázkách v areálech zákazníků odvolatele*“. Stěžovatelka tedy pouze obecně uváděla, že výslech má směřovat k prokázání rozsahu plnění. Konkrétní tvrzení o rozsahu plnění, k jejichž prokázání má výslech směřovat, však neuvedla. Obdobně tomu bylo v průběhu celého daňového řízení. Stěžovatelka tak v předchozím řízení vůbec netvrdila, že

práce byly provedeny v určitém, konkrétně vymezeném rozsahu s tím, že k prokázání tohoto tvrzení navrhuje výslech svědka „Bonga“.

[49] Kupříkladu lze zmínit reakci na první výzvu k prokázání skutečností ze dne 30. 6. 2016, v níž se stěžovatelka na tvrzení týkající se rozsahu v zásadě vůbec nesoustředila. Blíže se vyjádřila k tomu, že pod předmět plnění uvedený na fakturách jako *montážní a demontážní práce na průmyslovém chlazení zahrnuje svařování, stavební práce a další činnosti*. To je však třeba hodnotit jako sdělení týkající se předmětu plnění. O rozsah v něm vůbec nejde. Nejvyšší správní soud již v rozsudku č. j. 6 Afs 391/2020-45, bodě 18, uvedl: *„Ani stěžovatelčin obecný popis činností, které byly v rámci těchto plnění prováděny (přípravné práce..., svařování, ...stavební práce, montáže potrubí...), nevyvracejí pochybnosti o rozsahu plnění. Jde toliko o specifikaci předmětu plnění, ale nikoliv rozsahu, a to navíc jen v rovině tvrzení.“* Citovaná věc se přitom týkala totožné stěžovatelky a vztahovala se ke stejným transakcím pouze s tím rozdílem, že se jednalo o doměření daně z přidané hodnoty. Skutkové okolnosti jednotlivých plnění (a dle citace v zásadě i stěžovatelkou uplatněná tvrzení) jsou tudíž stejné.

[50] Rozsah plnění mohl vyplynout např. ze soupisu provedených prací, který správce daně požadoval. Na tento požadavek však stěžovatelka reagovala tak, že jí není zřejmé, jaký soupis má správce daně na mysli. K požadavkům na zaslání rozpočtů, z nichž by také bylo možné v určitých případech rozsah plnění dovodit, stěžovatelka sdělila, že cena byla zpravidla stanovena předem, a to jako cena souhrnná. Bližší informace o rozkladu ceny mohou sdělit dodavatelé. Dále stěžovatelka podotýká, že již správci daně zaslala nabídkové ceny, které jí zaslali dodavatelé e-mailem. Správce daně však ve výsledku kontrolního zjištění mimo jiné uvedl, že zde *„není uvedeno, kde má být práce provedena, ke které cenové nabídce a faktuře přijaté se nabídkový rozpočet vztahuje“*. Stěžovatelka se proti tomuto závěru nevymezila a ani nedoplnila chybějící souvislosti.

[51] Z toho podle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že stěžovatelka nejenže nepřednesla dostatečně určitá tvrzení o druhu a rozsahu prací uplatněných jako náklad, ale v zásadě sama připustila, že jí nejsou známy relevantní skutečnosti, aby mohla taková tvrzení uplatnit. Znají je totiž nanejvýš její dodavatelé, kteří na jejich základě učinili cenovou nabídku.

[52] Oproti tomu stěžovatelka ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 29. 11. 2018 uvedla: *„Navíc daňový subjekt ví, jaké činnosti a v jakém rozsahu musí dodavatel pro zhotovení díla vykonat, neboť je autorem projektu, technického řešení systému průmyslového chlazení a je také garantem realizace a funkčnosti zhotoveného díla ve vztahu ke svému zákazníkovi, kterými jsou zejména velké mlékárny, pivovary a masokombináty.“* Je-li to skutečně pravda, Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, proč stěžovatelka neuvedla, jaký byl rozsah dodavateli prováděných prací. O to více je to zarážející, když správce daně opakovaně upozorňoval mimo jiné na to, že není zřejmé, *„v jakém množství byly práce prováděny“*.

[53] Lze shrnout, že stěžovatelka ve vztahu k transakcím provedeným v roce 2013 nepředložila ucelená tvrzení o tom, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu její dodavatelé

pokračování

vykonali. Žalovaný i městský soud vycházeli z toho, že se v místě provádění stěžovatelčina díla nacházel velký počet montérů a jiných dělníků, kteří vykonávali práci pro různé subdodavatele. Mimořádně nepřehledná je situace ohledně prací prováděných v pivovaru Chotěboř, za které vystavili daňový doklad na shodně vymezené práce všichni tři dodavatelé (Stavos, V. i D.). Výslech svědka nemá sloužit k tomu, aby svědek za účastníka sám tvrzení přednesl (viz rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2020, č. j. 10 Afs 79/2020-32, bod 35). Stěžovatelka měla mít všechny informace potřebné k uplatnění dostatečně určitých tvrzení, k nimž by bylo možné vést dokazování, k dispozici, sama měla vymezit rozsah prací (díla), které od dodavatelů požadovala provést, a sama tyto práce následně měla zkontrolovat a převzít.

[54] Stěžovatelka navíc pomíjí, že správce daně v rámci daňové kontroly bezvýsledně vyzval dodavatele, aby mu sdělili, které všechny osoby se na provedení prací podíleli. Identifikovat osobu s přezdívkou „Bongo“ se tedy i přes vynaložené úsilí nepodařilo, přičemž orgány finanční správy vysvětlily, že v údajích, které vedou orgány veřejné správy k zaměstnancům dodavatelů, nemohou konkrétní osobu identifikovat na základě přezdívky. Městský soud nadto nepřisvědčil stěžovatelce, že nemohla bez součinnosti správce daně identifikovat osobu s přezdívkou „Bongo“ skutečným jménem a příjmením. Poukázal na to, že se mohla sama obrátit na své dodavatele, aby jí tyto údaje sdělili. Na to v kasační stížnosti stěžovatelka nijak nezareagovala. Lze ostatně doplnit, že jelikož byly práce prováděny v provozech stěžovatelčiných odběratelů, přičemž stěžovatelka provádění prací kontrolovala, nepochybně mohla mít přehled o tom, jaké osoby a kdy se na pracích podílely. Jak vypověděli svědci, všichni na vratnicích uváděli, že pracují pro stěžovatelku, a byli vybaveni přinejmenším vestou s jejím logem, aby byli jednoznačně identifikovatelní v areálech, v nichž pracovali. Určitý přehled o zaměstnancích či subdodavatelích svých dodavatelů tak stěžovatelka měla mít. Striktní trvání žalovaného na splnění náležitostí důkazního návrhu dle § 92 odst. 6 daňového řádu aprobované městským soudem tak nepůsobí v tomto kontextu nelogicky.

[55] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že žalovaný správně nevyhověl návrhu na provedení důkazu svědeckou výpovědí „Bonga“. Stěžovatelka totiž neoznačila konkrétní tvrzení týkající se rozsahu prací, která měla být výsledkem prokázána. Dokonce žádné takové tvrzení v celém daňovém řízení ani neuplatnila. Výslech by tedy nemohl naplnit svůj účel (prokázat stěžovatelčino tvrzení). Dále přesvědčivě nevysvětlila, proč nebylo v jejích možnostech obstarat si identifikační údaje svědka, aby mohla dostát své povinnosti plynoucí z § 92 odst. 6 daňového řádu a řádně formulovat svůj důkazní návrh.

III. c) Návrh na opatření listin z daňových řízení dodavatelů

[56] Obdobně jako v přechozím případě má i při vypořádání této námitky Nejvyšší správní soud za to, že zabývat se porušením zákazu mlčenlivosti ve vztahu k případnému vyžádání si dalších listin z daňových řízení dodavatelů není namístě. Úvahy o mlčenlivosti totiž implicitně předpokládají, že vyžádání si těchto listin může potenciálně směřovat k prokázání, či vyvrácení relevantních tvrzení (viz bod [46] shora). Tak tomu ovšem podle Nejvyššího správního soudu v posuzované věci není.

[57] Podle stěžovatelky měly tyto důkazní návrhy směřovat (i) ke zpochybnění listin, které si měl správce daně selektivně z těchto řízení opatřit, a (ii) k prokázání výkonu činnosti

dodavatelů pro stěžovatelku, včetně jejího rozsahu. Ani jeden z těchto důvodů však nemůže obstát.

[58] Jde-li o první důvod, stěžovatelka výrazně zveličuje význam listin z daňových řízení dodavatelů, které si orgány finanční správy opatřily. Z těchto listin v zásadě vyplývá, že dodavatelé měli vydávat pouze fiktivní faktury, aniž by skutečně práci vykonali. Stěžovatelka tvrdí, že dodavatelé práci vykonali a že faktury fiktivní nejsou. Stěžovatelce je tedy třeba přisvědčit v tom, že se jedná o zjevný rozpor, který by potenciálně mohl být pro toto daňové řízení významný. To by ale musely orgány finanční správy založit své rozhodnutí na tom, že se jednalo pouze o fiktivní vztah. Tak tomu ovšem nebylo.

[59] Orgány finanční správy založily svá rozhodnutí na tom, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Nepodařilo se jí totiž vyvrátit pochybnosti správce daně. Správce daně přitom své pochybnosti založil primárně na neurčitě vymezeném předmětu a rozsahu plnění na daňových dokladech (viz bod 21 napadeného rozsudku, jehož závěry v této části stěžovatelka vůbec nerozporuje).

[60] Dokumenty, které si správce daně opatřil, tak měly pro rozhodnutí orgánů finanční správy marginální význam. To vyplývá explicitně i z mnoha dokumentů ve spisu, mimo jiné ze zprávy o daňové kontrole. V ní správce daně uvádí (zvýraznění provedl správce daně, nikoliv Nejvyšší správní soud): „*Výše uvedené důkazní prostředky **správce daně nemůže hodnotit** jako důkazní prostředky prokazující, zda firmy V. V., V. D. a STAVOS Písek v.o.s. práce pro daňový subjekt BOHEMIACHLAD s.r.o. vykonaly či nevykonaly. Jedná se o písemnosti a doklady obsahující tvrzení dvou stran (dodavatele a odběratele), které jsou vzájemně protichůdné.*“ Dále správce daně zmiňuje, že nemohl ověřit pravdivost tvrzení, neboť dodavatelé odmítli podat svědeckou výpověď. Zjištěné skutečnosti tak podle správce svědčí pouze o tom, že vztah mezi stěžovatelkou a dodavatelem nebyl úplně standardní. Závěrem správce daně uvádí: „*Vzhledem k tomu, že se jedná o důkazní prostředky získané z jiného daňového řízení, správce daně k nim bude přistupovat pouze jako k podpůrným důkazním prostředkům, které umocní, nebo vyvrátí jeho hodnocení důkazních prostředků získaných ve vlastním daňovém řízení.*“

[61] Dokumenty získané z daňových řízení dodavatelů by tak mohly mít význam nanejvýš v případě, že by stěžovatelka přednesla taková tvrzení a k jejich prokázání navrhla takové důkazy, že by správce daně váhal, zda stěžovatelka unesla své břemeno tvrzení a důkazní. Tak tomu ovšem v žádném případě nebylo. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, stěžovatelka neuplatnila ani žádné tvrzení o konkrétním druhu a rozsahu dílčích prací. Bez ohledu na tyto dokumenty tak mohla být jen stěží úspěšná.

[62] Stěžovatelka dále navrhla provést důkaz listinami z daňových řízení dodavatelů (především zprávou o daňové kontrole, ale i dalšími blíže nespecifikovanými listinami) z důvodu, který v kasační stížnosti vysvětluje takto: „*Cílem důkazního návrhu bylo zjistit důkazní prostředky, které se týkaly skutkových okolností o výkonu podnikatelské činnosti V. D., V. V. a jejich spol. STAVOS Písek pro stěžovatele v roce 2013, např. zda vykonávali, či nevykonávali podnikatelskou činnost i pro jiné subjekty než pro stěžovatele, zda měli zaměstnance nebo dodavatele, jaké činnosti, v jakém rozsahu a na jakém místě pro ně jejich*

pokračování

zaměstnanci či dodavatelé realizovali, apod. Stěžovatel je toho názoru, že činnost např. jejich dodavatelů by mohla prokázat výkon jejich činnosti pro stěžovatele a její rozsah.“ Dále uvádí: „Stěžovatel se tedy domáhal výlučně jen zjištění skutkových závěrů o tom, zda jeho dodavatelé V. D., V. V. a jejich spol. STAVOS Písek poskytl stěžovateli věcná plnění uvedená na přijatých daňových dokladech a případně v jakém rozsahu a pomocí kterých konkrétních osob.“

[63] Z uvedené citace je zjevné, že stěžovatelka chtěla zjistit, k jakým skutkovým závěrům ohledně poskytnutých prací a jejich rozsahu dospěl Finanční úřad pro Jihočeský kraj ve vztahu k daňové povinnosti jejich dodavatelů a na základě jakých důkazů. Stěžovatelka však opět neuplatnila žádná konkrétní tvrzení, k nimž by měl tento důkazní návrh směřovat.

[64] Je zcela přirozené, že daňový subjekt např. nejprve nahlédne do svých podkladů, z nichž bude svá tvrzení čerpat s tím, že je předloží jako důkaz. V tomto případě je však zjevné, že stěžovatelka žádnými ucelenými podklady nedisponuje. Jak městský soud správně poznamenal, je na daňovém subjektu, aby si shromazďoval podklady, které mu mohou pomoci unést jeho důkazní břemeno (viz bod [33] výše). To samé však platí i pro břemeno tvrzení. Bylo by iluzorní myslet si, že by si jednatelé či zaměstnanci stěžovatelky mohli pamatovat, jaké konkrétní činnosti a v jakém rozsahu dodavatelé pro stěžovatelku vykonávali. Tím spíše, když pro stěžovatelku měli vykonat značné množství prací v průběhu celého zdaňovacího období. Neschopnost uplatnit jakékoliv konkrétní tvrzení o konkrétní povaze a rozsahu dílčích činností tedy plyne patrně z nedůslednosti při shromazďování podkladů k jednotlivým plněním. Jak trefně poznamenal městský soud v bodě 28 napadeného rozsudku, stěžovatelka čerpá pouze z důkazů „*v podobě nahodilých nebo velmi obecných střípků z písemných důkazů a svědeckých výpovědí*“.

[65] Absenci relevantního tvrzení nelze napravovat prostřednictvím důkazních návrhů, resp. spíše žádosti, aby správce daně opatřil zprávu o daňové kontrole a další bližší nspecifikované dokumenty z daňových spisů stěžovatelčiných dodavatelů. O důkazní návrh totiž v zásadě ani nešlo, neboť listiny neměly v první řadě sloužit k prokázání stěžovatelčiných tvrzení. Šlo spíše o snahu přimět správce daně, aby z úřední povinnosti zjistil co nejúplněji skutkový stav. Daňové řízení je však primárně ovládáno zásadou projednací, nikoliv vyšetřovací (viz rozsudky NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, či ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42). Není úkolem orgánů finanční správy vyhledávat důkazní prostředky, z nichž budou namísto daňového subjektu dovozovat jeho tvrzení a plnit za něj jeho důkazní povinnost. Pojme-li správce daně na základě objektivních skutečností podezření, zda skutečně došlo k plnění či zda k němu došlo v deklarovaném rozsahu, nemůže daňový subjekt pouze odkázat na daňové řízení týkající se jeho obchodního partnera v zásadě jen s tím, že z něj je možné zjistit konkrétní skutkové okolnosti a důkazní prostředky. Je na daňovém subjektu, aby v první řadě uplatnil konkrétní skutková tvrzení a k nim odpovídající důkazní návrhy. O to se však stěžovatelka minimálně ohledně rozsahu deklarovaných prací ani nepokusila.

[66] Zprávu o daňové kontrole nelze považovat za důkazní prostředek, jenž by prokazoval průběh sporných transakcí. Jedná se o popis průběhu daňové kontroly, souhrn předložených tvrzení, provedených důkazů, jejich zhodnocení a závěr z hlediska hmotného práva (§ 88 odst. 1 daňového řádu).

[67] Stěžovatelka zmiňuje, že není možné dospět ve dvou daňových řízeních k jiným skutkovým závěrům. S tím však Nejvyšší správní soud nesouhlasí. V řízení, kde je rozloženo důkazní břemeno, je rozložena i odpovědnost za zjištěný skutkový stav. Záleží tedy i na procesní aktivitě daňového subjektu, jak dokonale bude v konkrétním řízení zjištěn skutkový stav. Nepřednesla-li stěžovatelka dostatečná skutková tvrzení poté, co na ni přešlo důkazní břemeno, nemůže očekávat, že bude v řízení úspěšná, byť by mohl Finanční úřad pro Jihočeský kraj dospět v jím vedeném řízení k jiným skutkovým i právním závěrům.

IV. Závěr a náklady řízení

[68] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[69] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první a odst. 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 27. listopadu 2024

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D.
předseda senátu