

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **COMMTEL CZ, a. s. v likvidaci,** se sídlem Kaštanová 1055/14, Olomouc, zastoupen Mgr. Liborem Burianem, advokátem se sídlem Krkoškova 728/2, 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 25. 1. 2018, č. j. 30 Af 6/2015 - 280,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 17. 12. 2013, č. j. 3826487/13/3003-24901-706025, a č. j. 3827053/13/3003-24901-706025 (dále také „dodatečné platební výměry"), Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno III (dále také „správce daně"), doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a roku 2008 v celkové výši 3 652 530 Kč a stanovil mu povinnost uhradit související zákonné penále v celkové výši 730 506 Kč. Dodatečné platební výměry byly vydány po daňové kontrole, ve které správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal daňovou uznatelnost nákladů dle faktur vystavených žalobci obchodními společnostmi STEI BAU s. r. o. "v likvidaci", IČO: 26011506 (dále jen „STEI BAU"), a Rient, spol. s r. o. v likvidaci, IČO: 26479991, ke dni 6. 2. 2015 vymazána z obchodního rejstříku (dále jen „Rient").

[2] Rozhodnutím ze dne 2. 12. 2014, č. j. 30770/14/5200-11431-711429 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“), žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry. Žalovaný se ztotožnil s názorem správce daně, že žalobce neunesl svoje důkazní břemeno a neprokázal, že sporné náklady byly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Nepřisvědčil žalobci ani v námitkách poukazujících na procesní pochybení správce daně v rámci daňové kontroly.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Krajský soud rozsudkem ze dne 31. 1. 2017, č. j. 30 Af 6/2015 - 222, zrušil rozhodnutí o odvolání. Shledal, že při ukončování daňové kontroly došlo k porušení zákona. Uvedený rozsudek krajského soudu byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017 - 36.

[4] Krajský soud následně rozsudkem ze dne 25. 1. 2018, č. j. 30 Af 6/2015 - 280, žalobu zamítl. Zejména uvedl, že v daňovém řízení byly zjištěny pochybnosti plynoucí mj. z odpovědí dožádaných správců daně týkajících se společností STEI BAU a Rient. Tyto pochybnosti pak nebyly v dalším průběhu daňového řízení odstraněny, ale naopak byly ještě prohloubeny. Pochybnosti orgánů finanční správy neodstranily ani výslechy svědků (Tomáše Pargače, Richarda Ospalíka, Davida Šíbla, Jozefa Biroše a M. N.). Krajský soud poukázal i na výpověď Renáty Altové a uvedl, že není pravdou, že by správce daně výpovědi této svědkyně přikládal větší důležitost než jakémukoli jinému provedenému důkazu. Správce daně ani žalovaný podle krajského soudu nepochybili, když odmítli provést výslechy (resp. opakovat již provedené výslechy) dalších žalobcem navržených osob. Soud proto uzavřel, že žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že jím uplatněné náklady byly vynaloženy deklarovaným způsobem, a proto je správce daně nemohl osvědčit jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že v době vydání dodatečných platebních výměrů již uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně, ani námitce, že správce daně pochybil, pokud činil v daňové kontrole kroky, aniž by vyčkal na prošetření způsobu vyřízení stížnosti nadřízeným správcem daně ve smyslu § 261 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Jako nedůvodné krajský soud posoudil i další žalobní námitky a žalobu zamítl.

III.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost.

[6] Stěžovatel je přesvědčen, že správce daně ohledně plnění fakturovaných stěžovateli společnostmi STEI BAU a Rient neunesl svoji část důkazního břemene. Správce daně totiž nezpochybnil účetní doklady předložené stěžovatelem; stěžovateli (ve výzvách ani v protokolech) nesdělil pochybnosti ohledně toho, jaké osoby sporná plnění poskytly, a v jakém rozsahu. Správce daně navíc nezjišťoval, kdo tedy zprostředkovatelské služby

poskytl. Stěžovatel na druhé straně své důkazní břemeno unesl, když předložil veškeré důkazy (zejména listinné), kterými disponuje. Stěžovatel sice nemá k dispozici konkrétní záznamy o uskutečnění činností společnostmi STEI BAU a Rient, nicméně předložil objednávky a předávací protokoly, což jsou listiny prokazující běžně v obchodním styku uskutečnění plnění. Provedení sporných plnění bylo prokázáno i výpovědí Tomáše Pargače (jednatele společnosti STEI BAU), Richarda Ospalíka (jednatele společnosti Rient), a dále i výpověďmi M. N. a Davida Šíbla. Svědci vypovídali po několika letech od uskutečnění předmětných činností, nebyli tudíž schopni si vzpomenout na každý detail. Tomáš Pargač i přesto jednoznačně uvedl, že se stěžovatelem jednal, navázal s ním kontakt na veletrhu, veškerá plnění této společnosti zaúčtoval a zdanil. Realizaci činností potvrdil i Jozef Biroš, a to bez ohledu, jak tento svědek činnosti vnímal (pro stěžovatele bylo podstatné, že práce byly reálně vykonány). Podle stěžovatele správce daně pochybil, pokud bez přesvědčivého odůvodnění odmítl provést stěžovatelem navrhované výslechy svědků, resp. opakovat výslechy již vyslechnutých svědků. Provedení výslechů by odstranilo pochybnosti správce daně.

[7] V dalším stížním bodě stěžovatel namítal, že správce daně nehodnotil získané důkazní prostředky logicky, když výpovědi Renáty Altové přisoudil největší váhu, a to i přesto, že její výpověď nesouvisela s provedením sporných činností (svědkyně nepůsobila jako jednatelka dodavatelů stěžovatele v posuzovaných zdaňovacích obdobích; jako jednatelka byla do obchodního rejstříku zapsána až ke dni 2. 1. 2009, a i přesto správce daně vychází z toho, že byla zvolena již 9. 12. 2008 a stěžovatel tak neměl od tohoto data jednat s původním jednatelem). Stěžovatel nadto nevěděl, že vyjádření Renáty Altové bylo zfalšováno.

[8] Stěžovatel dále uvedl, že na něj nelze přenášet odpovědnost za to, že jiné osoby (jeho dodavatelé) nesplnily svoje povinnosti. Stěžovatel si svoje obchodní partnery může ověřit pouze ve veřejných rejstřících. V této souvislosti stěžovatel odkázal na obecně známou kauzu nákupu telefonů Generálním finančním ředitelstvím.

[9] V části kasační stížnosti nazvané „procesní pochybení“ stěžovatel namítal, že v jeho případě neměl být aplikován § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, a nemělo tak dojít k prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně o jeden rok z důvodu doručení dodatečných platebních výměrů. Lhůta pro stanovení daně totiž započala běžet nikoliv podle daňového řádu, nýbrž podle předchozí právní úpravy (zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), která takový důvod prodloužení prekluzivní lhůty neznala. Stěžovatel dále uvedl, že správce daně pochybil, pokud stěžovateli zaslal sdělení o výsledku kontrolního zjištění za situace, kdy nebyla nadřízeným správcem daně vyřízena stěžovatelova žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu. Dále stěžovatel tvrdil, že správce daně měl jeho žádost o prodloužení lhůty ze dne 28. 11. 2013 posoudit podle obsahu; stěžovatel tímto podáním požádal správce daně o odložení termínu projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně nadto zastavil řízení zahájené na základě žádosti stěžovatele o prodloužení lhůty ze dne 28. 11. 2013 podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, ačkoliv dané ustanovení dopadá na situace, kdy zákon podání označuje výslovně za nepřípustné.

[10] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a rozhodnutí orgánů finanční správy.

IV.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na rozložení důkazního břemene v rámci daňového řízení. Podle žalovaného bylo na stěžovateli, aby odstranil pochybnosti ohledně dodavatelských faktur vystavených společnostmi Rient a STEI BAU. To se však stěžovateli nepodařilo; předvolaní svědci sice uvedli, že služby a dodávky byly realizovány subdodavatelsky, ale nevzpomněli si na konkrétní subdodavatele. Svědci nebyli schopni vypovědět nic konkrétního ani o způsobu a rozsahu sporných obchodních případů. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by orgány finanční správy na stěžovatele přenášely odpovědnost za plnění daňových povinností jeho obchodních partnerů (srovnání případu stěžovatele s kauzou nákupu telefonů Generálním finančním ředitelstvím neobstojí). V řízení nedošlo ani k procesním pochybením. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[12] 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.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že nepovažuje za nutné podrobně rekapitulovat skutkový stav věci ani průběh daňového řízení; tyto jsou oběma stranám dostatečně známy a byly dostatečně popsány jednak v rozhodnutí žalovaného, v napadeném rozsudku krajského soudu, jakož i v podané kasační stížnosti.

[15] Pouze pro přehlednost Nejvyšší správní soud uvádí, že mezi stranami není sporné, že správce po provedené daňové kontrole daně z příjmů právnických osob neuznal jako daňově účinné náklady částky fakturované stěžovateli společnostmi Rient a STEI BAU za „zprostředkování napojení na telekomunikačního operátora GTS“. Dále pak správce daně neuznal jako oprávněně uplatněný náklad plynoucí z daňového dokladu vystaveného společností Rient za „optický kabel Maxprogres“ (daňový doklad č. DF 70072). Konečně pak správce daně z daňově účinných nákladů vyloučil náklady spojené s daňovými doklady vystavenými společností STEI BAU za „provizi RWE“ (daňový doklad č. DF 80376), „instalaci CISCO na CET21“ (daňový doklad č. DF 80377) a „24 hod. servis pro Call Centrum“ (daňový doklad č. DF 80378). Správce daně po vyhodnocení získaných důkazů dospěl k závěru, že ze strany stěžovatele nebyla prokázána věcná a faktická stránka fakturovaných činností (zejména kým, jakým způsobem a co bylo ve skutečnosti poskytnuto za plnění).

[16] Nutno předeslat i to, že kromě daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob (která je předmětem nyní posuzované věci) byla u stěžovatele správcem daně provedena i daňová kontrola na dani z přidané hodnoty. Výsledkem kontroly (týkající se zčásti shodných plnění) bylo doměření daně z přidané hodnoty, proti kterému se stěžovatel bránil odvoláním, správní žalobou a následně i kasační stížností. Tato kasační stížnost byla zamítnuta rozsudkem zdejšího soudu ze dne 16. 5. 2015, č. j. 5 Afs 175/2017 - 38 (dále jen „rozsudek sp. zn. 5 Afs 175/2017“). Pátý senát zdejšího soudu se v uvedené věci zabýval mj. některými skutečnostmi rozhodnými i pro nyní souzenou věc (např. rozpory plynoucími z jednotlivých svědeckých výpovědí) a Nejvyšší správní soud za účelem zachování jednotnosti rozhodovací praxe zdejšího soudu z jeho závěrů (při respektování odlišnosti daně z přidané hodnoty a daně z příjmů - srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142) vyšel.

[17] Stěžovatel v podané kasační stížnosti primárně namítal, že rozhodnutí orgánů finanční správy (a návazně i rozsudek krajského soudu) neobstojí, neboť orgány finanční správy neunesly svoji část důkazního břemene a stěžovatel naopak jím předloženými listinnými důkazy a svědeckými výpověďmi prokázal daňovou uznatelnost nákladů spojených s fakturami od společností Rient a STEI BAU.

[18] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil.

[19] 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.*

[20] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu: *Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*

[21] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: *Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.

[22] Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: „*Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).* [...] *Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k*

důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby" (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119)." K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích 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.

[23] Podle názoru kasačního soudu správce daně v projednávané věci v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě znevěrohodnil stěžovatelem předložené evidence a další důkazy shromážděné v průběhu daňového řízení. Správce daně zejména poukázal na fakt, že u obou dodavatelských společností nebylo možno ověřit, zda tato sporná plnění vykázaly ve svých účetních evidencích. K tomu správce daně uvedl, že účetnictví společnosti STEI BAU nebylo možno získat, neboť předchozí a nový jednatel této společnosti (Tomáš Pargač a Renáta Altová) tvrdili, že účetnictvím disponuje ten druhý. Dále pak ohledně této společnosti správce daně zjistil, že jí byla zrušena registrace k DPH, plátcem daně se stala znovu až od 2. 11. 2017 (i přesto některé faktury obsahují údaj o DPH). Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty bylo podáno pouze za období čtvrtého čtvrtletí roku 2007. Z odpovědi na dožádání č. j. 211139/10/290934710809 pak vyplynulo, že společnost Rient je zcela nekontaktní, na adrese rejstříkového sídla reálně nesídlí a od počátku zdaňovacího období roku 2005 nepodala žádné daňové přiznání. Dále správce daně poukázal na to, že platby za některé z faktur nebyly stěžovatelem hrazeny na účet společnosti STEI BAU, ale na soukromý účet jejího jednatele Tomáše Pargače. Další opodstatněné pochybnosti pak na straně správce daně vzbudilo, že písemné vyjádření učiněné dle tvrzení stěžovatele Renátou Altovou (předložené stěžovatelem dne 5. 4. 2011) bylo opatřeno falešným notářským ověřením (viz odpověď Mgr. Ondřeje Krejčovského, notáře se sídlem v Prostějově, zaevidovaná dne 16. 12. 2011). Další významné pochybnosti ohledně správnosti, úplnosti a pravdivosti tvrzení stěžovatele správci daně vznikly v dalším průběhu daňového řízení, a to zejména z důvodu neúplných, rozporných a měnících se vyjádření samotného stěžovatele [viz např. stěžovatelův měnící se popis vlastního obsahu činnosti prováděné společnostmi STEI BAU a Rient ve vztahu ke společnosti GTS NOVERA a. s. (dále jen „GTS"), strana 10 a 17 rozhodnutí o odvolání] a také z důvodu nevěrohodných a rozporných svědeckých výpovědí (k tomu viz dále).

[24] Důkazní břemeno tedy přešlo na stěžovatele, který měl (trval-li nadále na daňové uznatelnosti nákladů) pochybnosti správce daně vyvrátit a prokázat, že tyto byly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Bylo proto na stěžovateli, aby předložil či navrhl důkazní prostředky způsobilé osvědčit daňovou uznatelnost

nákladu (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 51/2012 - 38, ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 10. 8. 2006, č. j. 2 Afs 210/2005 - 89, ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117, ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016 - 40, jakož i nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 130/1996 Sb. a č. 33/1995 Sb. ÚS, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05).

[25] Ze správního spisu přitom plyne i to, že správce daně stěžovatele vyzval k tomu, aby svoje důkazní břemeno unesl, resp. aby prokázal daňovou uznatelnost jím uplatněných nákladů, a to výzvami č. j. 310462/10/288933703313 a č. j. 105292/12/290931710973. Posledně uvedenou výzvou byl stěžovatel vyrozuměn i o pochybnostech ohledně toho, jaké osoby sporná plnění poskytly, a v jakém rozsahu. Mj. byl stěžovatel vyzván k prokázání toho, že „*činnost, která byla deklarována na příslušných dokladech, byla fakticky provedena dodavatelskou firmou Rient s.r.o. (STEI BAU s.r.o.) v uvedeném množství/rozsahu a v deklarovaných obdobích*“.

[26] K prokázání svých tvrzení stěžovatel správci daně sice poskytl řadu listinných podkladů (faktury, smlouvy, objednávky, předávací protokoly, výpočty provizí, výpisy z bankovních účtů aj.), pouhým jejich předložením ovšem stěžovatel své důkazní břemeno neunesl. Tyto neprokazují, že k předmětným transakcím fakticky došlo tak, jak je uvedeno ve fakturách, resp. v dalších listinných dokladech (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 8. 2017, č. j. 7 Afs 107/2017 - 28). Pochybnosti správce daně pak nerozptýlily ani svědecké výpovědi provedené v rámci daňového řízení. Ve shodě s krajským soudem je totiž nutno uvést, že tyto výpovědi neosvědčily, že by k předmětným transakcím došlo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech předložených stěžovatelem.

[27] Výpovědi Richarda Ospalíka (jednatele společnosti Rient v posuzovaném období) a Tomáše Pargače (jednatele společnosti STEI BAU v posuzovaném období) samy o sobě nemohou osvědčit, že k obchodním případům došlo tak, jak deklaroval stěžovatel. Ačkoliv tito svědci v obecné rovině uvedli, že k sporným plněním došlo, nebyli schopni odpovědět na (zcela základní) otázky (jak plnění provedli, v jakém rozsahu a prostřednictvím koho). Nelze nezmínit, že ačkoli oba svědci tvrdili, že činnosti byly provedeny subdodavatelsky, nebyli schopni uvést ani jediného svého subdodavatele (jednalo se přitom o opakující transakce v řádu milionů Kč). Stejně tak uvedení svědci nevěděli, jak dlouho spolupráce se stěžovatelem probíhala, kdy skončila a podle jakého konkrétního klíče byla vypočítávána odměna za tuto činnost. Ohledně faktur týkajících se „zprostředkování napojení na telekomunikačního operátora GTS“ svědci neoznačili ani jednoho zákazníka, kterého měli stěžovateli obstarat. Prakticky veškerá jejich tvrzení byla obecná, nekonkrétní a vůbec nevycházela z praktické znalosti a reálné povědomosti o věci samé (na velký počet otázek svědci odpovídali, že neví, nebo že si nevzpomínají). Tito svědci přesvědčivě nepopsali ani vlastní obsah činností, které měli pro stěžovatele provádět. Přehlédnout pak nelze, že jak Tomáš Pargač, tak Richard Ospalík uvedli, že veškeré činnosti byly zdaněny, což ovšem odporuje zjištěním správce daně (viz výše). Výpovědi Tomáše Pargače a Richarda Ospalíka tudíž nejenže nerozptýlily pochybnosti správce daně, ale naopak pravdivost tvrzení stěžovatele ještě více zpochybnily. Uvedené výpovědi mají přitom zásadní váhu, neboť se jedná o osoby zaangažované přímo ve společnostech, které měly poskytovat správcem daně zpochybňovaná plnění.

[28] Kasační soud nesdílí ani názor stěžovatele, že by za důkaz osvědčující daňovou uznatelnost nákladů bylo možné označit výpovědi Jozefa Biroše, Davida Šíbla a M. N.

[29] Jozef Biroš (předseda představenstva společnosti Proveon, a. s., v jejímž call centru měla společnost STEI BAU vykonávat servis pro stěžovatele) v obecně rovině vypověděl, že servisní činnost call centra (účetní doklad DF 80378) prováděl Tomáš Pargač a jeho podřízení, kteří vystupovali za STEI BAU (viz protokol č. j. 133788/13/3003-05401-710318). Tato jeho výpověď ovšem nemůže vyvrátit veškeré výše uvedené pochybnosti správce daně. Nadto nutno dodat, že tvrzení tohoto svědka se dostává do rozporu s tvrzením Tomáše Pargače, který naopak uvedl, že uvedená činnost nebyla prováděna přímo společností STEI BAU (tato neměla žádné zaměstnance), ale subdodavatelsky.

[30] David Šíbl (jednatel společnosti Clarystone s. r. o. a zaměstnanec společnosti DAMOVO Česká republika s. r. o., na které byly práce poskytnuté stěžovateli společnostmi Rient a STEI BAU následně přefakturovány) ve vztahu k neuznaným nákladům vypovídal do protokolu č. j. 135273/13/3003-05401-710318 ohledně oživení a instalace páteřního prvku pro CET 21 (daňový doklad č. DF 80377). Obecná výpověď tohoto svědka, že k plnění došlo, že jej provedli čtyři pracovníci STEI BAU a že svědek ohledně dané zakázky jednal s M. N., neosvědčila všechny skutečnosti relevantní pro daňovou uznatelnost nákladu. Ani touto výpovědí totiž nebylo najisto postaveno, kdo dané práce vykonal (zda společnost STEI BAU, její zaměstnanci, či subdodavatelé, jak tvrdil jednatel společnosti STEI BAU Tomáš Pargač, a jací). Výpověď nadto neodstranila zásadní pochybnosti správce daně ohledně této zakázky spočívající mj. v naprosté obecnosti a absenci detailů v objednávce a předávacím protokolu k dané zakázce, a dále ve skutečnosti, že faktura nebyla s největší pravděpodobností vystavena osobou oprávněnou tak učinit (blíž viz strany 45 až 49 zprávy o daňové kontrole č. j. 3772301/13/3003-05401-710318). Dále nutno uvést, že ze svědecké výpovědi Davida Šíbla (stejně jako z výpovědi Jozefa Biroše) není patrný žádný podíl stěžovatele na sporných plněních.

[31] Ani výpověď M. N. nelze osvědčit jako důkaz o daňové uznatelnosti předmětných nákladů. Zaprvé nutno upozornit na fakt, že uvedený svědek měl být dle svého tvrzení (a dle tvrzení stěžovatele) osobou mající zásadní podíl na zakázkách společnosti STEI BAU (měl mít generální plnou moc k jednání za tuto společnost), i přesto se o něm jednatel společnosti STEI BAU (Tomáš Pargač) při svém výslechu vůbec nezmínil. Dále pak nutno konstatovat, že výpověď M. N. odporuje výpovědi Tomáše Pargače. M. N. totiž tvrdil, že vydal a podepsal faktury, jejichž vydání a podpis předtím potvrdil Tomáš Pargač. Ohledně zakázky CET21 (daňový doklad č. DF 80377), na které se měl podílet, pak svědek nebyl schopen konkretizovat ani to, na jakém místě byla realizována. Jako podstatné se pak rovněž jeví to, že M. N. (stejně jako ostatní svědci) nebyl schopen uvést žádného ze subdodavatelů podílejících se na realizaci předmětných plnění, kterých se měl svědek osobně účastnit (viz protokol č. j. 1894134/13/3003-05401-710318).

[32] I podle názoru zdejšího soudu proto uvedené výpovědi nelze označit za důkaz osvědčující daňovou uznatelnost sporných nákladů (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 8 Afs 22/2010 - 55, ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006 - 73, atp.). Pokud stěžovatel v kasační stížnosti popisuje možnou „ztrátu paměti“ vyslýchaných osob, uvádí

kasační soud ve shodě s rozsudkem sp. zn. 5 Afs 175/2017, že stěžovateli by bylo lze přisvědčit, pokud by se nesrovnalosti týkaly detailů a nepodstatných skutečností. Rozpory ve výpovědích však byly shledány v zásadních otázkách, kdy lze předpokládat (nadto jednalo-li se o plnění v řádech několika milionů), že si podstatné skutečnosti obchodu osoba, která se na něm měla podílet, pamatuje i po několika letech.

[33] Nejvyšší správní soud proto ve shodě s orgány finanční správy a krajským soudem dospěl k závěru, že stěžovatel v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že by předmětné náklady byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že stěžovatel správci daně předložil veškeré důkazy, kterými disponuje (připomínaná v kasační stížnosti), přitom na uvedeném nemůže ničeho změnit. Zdejší soud již v rozsudku ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 61, uvedl, že v zájmu daňového subjektu je, aby „*nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně*“.

[34] Odmítnout je pak nutné i námitku stěžovatele, že správce daně pochybil, pokud nezjišťoval, kdo plnění poskytl (když tak podle něj neučinily obchodní společnosti STEI BAU a Rient). Daňové řízení totiž není založeno na zásadě vyšetřovací. Jak vyplývá z konstantní judikatury, správce daně není povinen zjišťovat a prokazovat, jak se obchodní transakce skutečně uskutečnily, ani aktivně vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2002, sp. zn. IV. ÚS 487/02, a ze dne 25. 10. 2002, sp. zn. IV. ÚS 298/02, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS, či ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005 - 58, jakož i rozsudek sp. zn. 5 Afs 175/2017).

[35] Kasační soud se neztotožnil ani s tvrzením stěžovatele ohledně výpovědi Renáty Altové. Výpověď uvedené svědkyně (jednatelky společnosti STEI BAU po Tomáši Pargačovi) správce daně hodnotil ve vztahu k ostatním výpovědím a dalším zjištěním učiněným v průběhu daňové kontroly (a poukázal na fakt, že výpověď této svědkyně je v rozporu s dalšími výpověďmi, a to zejména s výpověďmi Tomáše Pargače a M. N.). Její výpověď přitom koresponduje s učiněnými zjištěními správce daně a pouze dokresluje celkový skutkový stav, který byl v dané věci správcem daně zjištěn (např. že společnost STEI BAU od prosince roku 2008 nevykonávala žádnou činnost, o čemž svědčí fakt, že peněžní prostředky za faktury vydané v této době nebyly placeny na účet společnosti, nýbrž na soukromý účet Tomáše Pargače). Pravdivost jejího tvrzení, že nevystavila písemné potvrzení předložené stěžovatelem správci daně, pak potvrzuje i vyjádření notáře Mgr. Krejčovského – viz výše (tvrzení, že stěžovatel nevěděl, že daný doklad byl zfalšován, na této okolnosti ničeho nemění). Pokud pak dále stěžovatel tvrdí, že výpověď Renáty Altové neměla být brána v potaz, když tato byla jako jednatelka společnosti STEI BAU do obchodního rejstříku zapsána až 2. 1. 2009, odkazuje zdejší soud na rozsudek sp. zn. 5 Afs 175/2017, ve kterém soud uvedl, že je sice pravdou, že zápis byl proveden dne 2. 1. 2009, nicméně je zřejmé, že jako den vzniku funkce je zde uvedeno datum 9. 12. 2008; tato skutečnost je jednoznačná rovněž z notářského zápisu sp. zn. NZ 335/2008 (listina C 132571/SL5/MSPH), který je obsažen ve veřejně přístupné Sbírce listin obchodního rejstříku, z něhož vyplývá rovněž i to, že k tomuto datu – 9. 12. 2008 byl rovněž odvolán

z funkce jednatele Tomáš Pargač. Přehlédnout přitom nelze ani fakt, že sám stěžovatel v úvodu daňové kontroly operoval s tím, že Renáta Altová se jednatelkou stala již dne 9. 12. 2008, byl tudíž s touto skutečností prokazatelně obeznámen (viz jeho podání ze dne 4. 4. 2011, č. j. 127133/11).

[36] Stěžovatel dále namítal, že správce daně pochybil, pokud bez přesvědčivého odůvodnění odmítl provést stěžovatelem navrhované výslechy svědků (resp. opakované výslechy svědků). Podle stěžovatele by provedení výslechů odstranilo pochybnosti správce daně. Ani této námitce kasační soud nepřisvědčil.

[37] Žalovaný i správce daně se návrhy stěžovatele na provedení svědeckých výpovědí zabývali a dostatečně zdůvodnili, proč tyto odmítli provést (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03, atp.). Nejvyšší správní soud se přitom s jejich závěry (uvedenými na stranách 26 až 28 rozhodnutí o odvolání) ztotožňuje, v podrobnostech na ně odkazuje a dodává, že opakovaná výpověď Tomáše Pargače by i podle názoru zdejšího soudu nemohla odstranit pochybnosti vyplynuvší z prvního výslechu tohoto svědka. Výslechy konečných zákazníků společnosti GTS a osob spojených se společností GTS by pak skutečně nemohly potvrdit cokoliv o roli společností STEI BAU a Rient (k tomu viz výpověď Mgr. J. Z., Richarda Ospalíka a Tomáše Pargače). Konečně pak orgány finanční správy nepochybily ani ve vztahu k neprovedení výpovědí osob, které dle tvrzení stěžovatele neformálně spolupracovaly s Tomášem Pargačem (David Šíbl a Mgr. P. K.). Zaprvé nutno uvést, že David Šíbl již správcem daně vyslechnut byl a nikdy se nezmínil, že by s Tomášem Pargačem spolupracoval i v jiné oblasti než v případě zakázek pro společnosti Clarystone s. r. o. a DAMOVO Česká republika s. r. o. Stejně tak se při své výpovědi o existenci jakékoliv širší spolupráce s Davidem Šíblem či s Mgr. P. K. nezmínil Tomáš Pargač.

[38] Jako důvodné pak neshledal kasační soud ani tvrzení stěžovatele, že správce daně na něj přenášel odpovědnost za to, že jiné osoby (jeho dodavatelé) nesplnily svoje povinnosti. V projednávané věci důvodem neuznáním nákladů nebylo to, že deklarované společnosti (STEI BAU a Rient) nepodaly daňová přiznání, nevedly účetnictví, byly nekontaktní, či zanedbaly některé své povinnosti, ale to, že stěžovatel neprokázal, že by plnění uvedená na předmětných daňových dokladech byla uskutečněna tak, jak tvrdil. Výše uvedené skutečnosti pouze představovaly další indicie vedoucí správce daně k pochybnosti o tom, že plnění neproběhlo tak, jak stěžovatel předloženými doklady deklaroval. Naplnění zákonných podmínek pro daňovou účinnost nákladu měl prokázat stěžovatel. Zcela jistě bylo věcí pouze stěžovatele, jaká smluvní ujednání přijme (a jaká rizika postoupí); pokud však následně chtěl uplatnit náklady vztahující se k takové transakci ve svém daňovém přiznání, bylo na něm, aby si zajistil takové podklady, které mu umožní náklady řádně uplatnit (srov. rozsudek sp. zn. 5 Afs 175/2017). Odkaz stěžovatele na postup Generálního finančního ředitelství v případě „nákupu telefonů", je zcela nepřípadný, neboť se jedná o skutkově zcela odlišné a nesrovnatelné situace. Nadto, jak již Nejvyšší správní soud uvedl, stěžovateli nebylo vytýkáno, že dostatečně neprověřil informace o deklarovaných společnostech, ale to, že neunesl své důkazní břemeno.

[39] Kasační soud nepřisvědčil ani tvrzením stěžovatele obsaženými v části kasační stížnosti nazvané „procesní pochybení“. I podle názoru Nejvyššího správního soudu (stejně jako podle názoru krajského soudu) nedošlo k prekluzi práva stanovit daň. Není totiž správný názor stěžovatele, že v jeho případě nebylo možné aplikovat § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, neboť lhůta pro stanovení daně započala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků (zákon č. 337/1992 Sb.).

[40] Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, platí, že došlo-li v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro vyměření daně k oznámení rozhodnutí o stanovení daně, prodlužuje se lhůta k vyměření daně o jeden rok.

[41] Podle 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.* Jak zdejší soud uvedl v rozsudku ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 - 21: „*Toto přechodné ustanovení znamená, že prekluzivní lhůta pro doměření daně, která počala běžet podle § 47 zákona o správě daní a poplatků a neuplynula do účinnosti daňového řádu, se od 1. 1. 2011 posuzuje podle nového právního předpisu. V důsledku toho úkony, jež byly učiněny po 31. 12. 2010, se z hlediska možného přerušení nebo prodloužení prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně započaté ještě za účinnosti předchozí právní úpravy řídí pravidly obsaženými v § 148 daňového řádu.*“ (viz např. i rozsudky zdejšího soudu ze dne 25. 10. 2017, č. j. 2 Afs 76/2017 - 45, či ze dne 31. 1. 2018, č. j. 2 Afs 45/2017 - 37).

[42] Dodatečné platební výměry ze dne 17. 12. 2013, č. j. 3826487/13/3003-24901-706025, a č. j. 3827053/13/3003-24901-706025, které byly stěžovateli doručeny dne 27. 12. 2013, tudíž představovaly ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu úkon prodlužující běh dosavadní prekluzivní lhůty o 1 rok, tj. do 31. 12. 2014 (tříletá lhůta započala z důvodu zahájení daňové kontroly běžet dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků od konce roku 2010). Rozhodnutí o odvolání pak stěžovateli bylo doručeno dne 12. 12. 2014, tedy ve lhůtě pro stanovení daně.

[43] Stěžovatel dále namítal, že správce daně pochybil, pokud mu zaslal sdělení o výsledku kontrolního zjištění za situace, kdy nebyla nadřízeným správcem daně vyřízena stěžovatelova žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu. Podle § 261 odst. 4 daňového řádu (ve znění účinném pro projednávanou věc) musí být stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Podle § 261 odst. 6 daňového řádu pak může stěžovatel požádat nejblíže nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5. Z uvedených právních norem tedy v žádném případě neplyne, že by správce daně nemohl zaslat daňovému subjektu výsledek kontrolního zjištění, je-li podána žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.

[44] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v tvrzení o pochybení orgánů finanční správy ve vztahu k rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 4. 12. 2013, č. j. 3770248/13/3003-05401-710318. Tímto rozhodnutím správce daně zastavil řízení ve vztahu ke stěžovatelově žádosti o prodloužení lhůty týkající se data projednání zprávy o daňové kontrole (k uvedenému blíže viz předchozí rozsudek Nejvyššího správního soudu v projednávané věci ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017 - 36). Stěžovatel v souvislosti s tímto rozhodnutím tvrdí, že správce daně měl zejména zohlednit to, že stěžovatel žádostí o prodloužení lhůty sdělil, že se z důvodu časové zaneprázdněnosti nemůže dostavit k projednání zprávy o daňové kontrole. S tímto důvodem se správce daně řádně vypořádal, když uvedl, že tento důvod nepovažuje za závažný a doložený, s čímž se ztotožňuje i zdejší soud. Pokud pak stěžovatel namítá, že správce daně neměl řízení zastavit podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu (podle kterého správce daně zastaví řízení, pokud jde o zjevně právně nepřípustné podání), nutno jej odkázat na fakt, že ustanovení § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu je vyhrazeno nikoliv pouze pro situace, kdy je nepřípustnost podání výslovně stanovena zákonem (jak tvrdí stěžovatel), nýbrž i pro situace podání, pro jejichž pozitivní vyřízení není vůbec zákonná opora, např. žádost o něco, čemu nelze vyhovět (srov. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a ŠIMEK, K.. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011). Již v předchozím rozsudku ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017 - 36, přitom Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole není určením lhůty, pročež ve vztahu k němu nelze požádat o prodloužení lhůty.

[45] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[46] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl na základě oprávnění stanoveného v § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání.

[47] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 22. listopadu 2018

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu