ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Doprava a mechanizace a. s.**, sídlem Emilova 1228/9, Plzeň, zastoupený JUDr. Ing. Vojtěchem Levorou, advokátem se sídlem Slovanská 982/136, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2018, č. j. 24696/18/5200-11432-711778, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 3. 2020, č. j. 30 Af 38/2018 - 96,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 3. 2020, č. j. 30 Af 38/2018 - 96, **se ruší.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 5. 2018, č. j. 24696/18/5200-11432-711778, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám JUDr. Ing. Vojtěcha Levory, advokáta, na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti 32 684 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů soudního řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 12. 2016, č. j. 1977299/16/2301-51523-402095 (dále jen „*dodatečný platební výměr*“), Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) doměřil žalobci z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 vyšší o částku 702 810 Kč (a současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále ve výši 140 562 Kč). Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal.

[2] Rozhodnutím ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1161862/17/2301-51523-402095 (dále také jen „*rozhodnutí správce daně*“), správce daně dle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru částečně vyhověl a ve zbytku odvolání zamítl. Doměřenou daň z příjmů právnických osob správce daně snížil z částky 702 810 Kč na částku 231 420 Kč (a současně bylo zákonné penále sníženo z částky 140 562 Kč na částku 46 284 Kč). Proti tomuto rozhodnutí správce daně podal žalobce odvolání.

[3] Rozhodnutím ze dne 28. 5. 2018, č. j. 24696/18/5200-11432-711778 (dále také jen „*rozhodnutí žalovaného*“), žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí správce daně ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1161862/17/2301-51523-402095, potvrdil.

[4] Právě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2018, č. j. 24696/18/5200-11432-711778, podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Plzni. Mezi žalobcem a žalovaným v tomto smyslu zůstala sporná zejména daňová uznatelnost nákladů na fakturaci od dodavatelů žalobce Družstva Kowas v celkové hodnotě 497 003 Kč, společnosti IJZ, s.r.o. (dále jen „*IJZ*“), v celkové hodnotě 117 550 Kč a paní H. H., IČ 87155265 (dále jen „*paní H.*“), v celkové hodnotě 603 932,90 Kč. Žalobce namítal především to, že ve vztahu k předmětným plněním unesl své důkazní břemeno, resp. že naopak své důkazní břemeno neunesly daňové orgány, popř. žalobci znemožnily, aby prokázal, že deklarovaná plnění od jmenovaných dodavatelů obdržel. Žalobce namítl větší množství procesních pochybení daňových orgánů, potažmo nesprávnost jejich úvah.

[5] Krajský soud shora citovaným rozsudkem žalobu proti napadenému rozhodnutí žalovaného zamítl.

[6] Krajský soud se ztotožnil se skutkovými a právními závěry žalovaného. Podle krajského soudu byla rozhodnutí správce daně i žalovaného dostatečně podrobně odůvodněna a tato rozhodnutí jsou v souladu s rozložením břemene tvrzení a důkazního břemene dle daňového řádu. Své prvotní důkazní břemeno žalobce dle názoru soudu unesl tím, že předložil správci daně účetnictví, avšak správce daně následně na žalobce přenesl výzvami dle § 92 odst. 4 daňového řádu důkazní břemeno zpět tím, že vůči žalobci vyjádřil jasné, určité, srozumitelné a konkrétní pochybnosti o uskutečnění sporných plnění. Toto „následné“ důkazní břemeno již žalobce dle názoru krajského soudu neunesl. Pakliže žalobce předkládal určitá tvrzení a důkazy, pak je daňové orgány řádně vyhodnotily.

[7] Ve zkratce tedy krajský soud, který se přihlásil k závěrům žalovaného, dospěl k názoru, že žalobce věrohodně neprokázal, že daňové doklady skutečně vystavili

deklarovaní dodavatelé a že plnění skutečně dodali v rozsahu a cenách na dokladech uvedených. Bylo na žalobci, aby prokázal faktické uskutečnění plnění od dodavatelů tak, jak je tvrdil, v tomto směru však neuspěl.

[8] V případě plnění od paní H. se soud ztotožnil s žalovaným, že příslušné faktury nebyly s to prokázat faktické uskutečnění plnění (armovací práce). Přitom na dokladech, které měla vystavit paní H., je zřejmé, že se „její“ podpisy značně liší; paní H. je nekontaktní, neuspěly snahy o její výslech či předvedení a její podnikání vykazuje nestandardní znaky. Věrohodné nabylo ani její čestné prohlášení, které žalobce posléze předložil. S ohledem na ostatní zjištěné skutečnosti pak nebylo třeba provádět pokusy o opakovaný výslech paní H., jak se toho žalobce domáhal.

[9] Pokud jde o plnění od Družstva Kowas (opět armovací práce na stavbách), byly pochybnosti podobné jako v případě paní H. Svědecké výpovědi k těmto plněním nebyly přesvědčivé, přičemž předseda tohoto družstva, který je ukrajinské státní příslušnosti, se v rozhodnou dobu vůbec neměl nacházet na území České republiky.

[10] Konečně v případě poradenských činností ze strany IJZ žalobce dle krajského soudu nijak nedoložil, jaké konkrétní činnosti měla tato společnost pro žalobce vykonat. To se týká také nákladů na pracovní cesty, které žalobce nárokoval jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nebylo třeba v tomto ohledu vyslýchat navržené svědky, kteří se měli vyjádřit k tomu, zda byli v souvislosti s předmětnými poradenskými službami navštíveni, neboť vzorek těchto svědků byl vzhledem k rozsahu nárokovaných výdajů zcela nedostatečný. S ohledem na personální propojení Ing. J. Z., figurujícího jak ve strukturách žalobce, tak společnosti IJZ, nebylo možné provést výslech tohoto navrženého svědka.

[11] Krajský soud nepřisvědčil ani dalším žalobním námitkám. Šlo např. o námitku, že daň měla být stanovena dle pomůcek. Dále dle krajského soudu neuplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně, neboť v tomto směru daňové orgány řádně aplikovaly zvláštní úpravu dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Napadené rozhodnutí také není výsledkem „štvanice na daňového poplatníka“, daňovou kontrolu správce daně ukončil řádně a správce daně neporušil ani zásadu legitimního očekávání.

II. Kasační stížnost žalobce a obsah dalších podání

[12] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Podstatu věci stěžovatel vymezil tak, že dle názoru správce daně, žalovaného i krajského soudu stěžovatel jako daňový subjekt neunesl břemeno tvrzení a důkazní k prokázání oprávněnosti zahrnutí faktur od dodavatelů Družstvo Kowas, H. H. a IJZ do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přitom dle § 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. Podle stěžovatele tak měl správce daně tvrdit, z čeho vyvozuje, že stěžovatelem předložené dokumenty nejsou věrohodně, správné či úplné, a k tomu navrhnout a provést odpovídající důkazy. Tomu však správce daně ani žalovaný nedostáli.

[14] Výše uvedené se vztahuje ke všem sporným plněním. Speciálně pak v případě Družstva Kowas daňové orgány neuvedly, co je vede ke zpochybnění daňových dokladů, v jejichž rámci stěžovatel doložil, že přesně koresponduje plnění, které obdržel od Družstva Kowas jako svého dodavatele, s plněním, které pak poskytl společnosti Andres a Vild, spol. s r. o. jako svému odběrateli. Je zřejmé, co, kdo a komu poskytl. Závěry daňových orgánů vedou k tomu, že by pochybnosti o věrohodnosti vzbuzovaly všechny faktury a dodací listy, na kterých by nebylo uvedeno, kteří všichni konkrétní zaměstnanci či jiné osoby se podílí na fakturovaných činnostech. Stěžovatel zároveň opakovaně navrhl výslechy všech svých zaměstnanců, z nichž by vyplynulo, že tito zaměstnanci předmětné vazačské práce neprováděli, a že je vždy dodali subdodavatelé. Žalovaný deklarovaná plnění relevantně nezpochybnil, přičemž stěžovateli nemůže být kladeno k tíži, že se předseda Družstva Kowas v době daňového řízení nacházel na Ukrajině a nebylo možné jej v této souvislosti vyslechnout.

[15] Podobné to je i u dodávek od paní H. I tu korespondují obdržená plnění s plněními dále poskytnutými. Rovněž zde stěžovatel v podstatě neví, jak by měl dle žalovaného tvrzené skutečnosti prokazovat. Pochybnosti správce daně nemohlo legitimně založit to, že podpisy na dokladech od paní H. se liší, paní H byla jen dočasně nekontaktní, podniká celkem v 78 oborech a nemá webové stránky. Je otázkou, proč daňové orgány akceptovaly plnění, které měl dodat stěžovatel svým odběratelům, a naopak neakceptovaly souvztažná plnění od paní H. jako subdodavatelky. Stěžovatel zároveň doložil relevantní čestné prohlášení paní H. o uskutečnění sporných plnění a navrhl provedení jejího výslechu, jakož i výslechu svých zaměstnanců, čemuž však správce daně a žalovaný nevyhověli.

[16] Ve vztahu ke službám od společnosti IJZ byly dle názoru žalovaného i krajského soudu důvody příslušných cest uvedeny příliš obecně. Vyžadování příliš podrobného uvádění účelu jednotlivých cest však není dle stěžovatele přípustné a není jasné, zda i u ostatních daňových subjektů zachází správce daně a žalovaný do takových detailů. Účel cest se podává z kontextu celé věci. Stěžovatel se snažil svá tvrzení prokázat čestnými prohlášeními osob, které měl v jeho prospěch Ing. Z. navštívit, daňové orgány je však nevzaly v potaz, stejně tak jako odmítly provést výslech těchto svědků. Nelze pak souhlasit s žalovaným, že stěžovatel v podstatě může navrženým vzorkem svědků prokázat buď vše, nebo nic. Výpovědi mohly vést k prokázání alespoň části vynaložených nákladů.

[17] Stěžovatel v závěru kasační stížnosti shrnul, že v jeho věci bylo porušeno více zásad daňového řízení, které vycházejí z § 5, § 6, § 8 a § 92 odst. 5 daňového řádu. Daňové orgány hodnotily důkazy nesprávně, nevyslechly navržené svědky a neunesly ani své důkazní břemeno. Daňové orgány relevantně nezpochybnily stěžovatelovo účetnictví, neuvedly, jaké důkazy předkládají ke zpochybnění daného účetnictví, neuvedly rozumné pochybnosti (resp. si tyto pochybnosti stále vymýšlí) a neuvedly, jak se situace v případě dodávek od Družstva Kowas a paní H. liší od plnění od ostatních stěžovatelových

dodavatelů, u nichž správce daně příslušné náklady uznal jako náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tato pochybení nenapravil ani krajský soud.

[18] Žalovaný se ve svém vyjádření plně ztotožňuje se závěry krajského soudu formulovanými v napadeném rozsudku, potažmo v podrobnostech odkázal na své vlastní rozhodnutí, kde uvedl, proč a jak na stěžovatele přešlo důkazní břemeno, které stěžovatel následně neunesl, a proč bylo nadbytečné provádět výslechy svědků či další důkazy, které stěžovatel ve věci navrhoval.

[19] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel částečně zopakoval svou dosavadní argumentaci. Opět zmínil, že bylo třeba vyslechnout navržené svědky. Také mu nelze na jednu stranu klást k tíži, že neunesl své důkazní břemeno, a na druhou stranu bránit v provedení důkazů, které mohly stěžovatelova tvrzení prokázat. O zvláštním výkladu zákonů svědčí také celá situace, kdy správce daně po pěti letech doměří daň z neuznaných nákladových faktur jedné společnosti, kdy stejné faktury ovšem má druhá, vydávající společnost, ve výnosech a již z nich odvedla daň z příjmů. Nemůže ale po pěti letech podat opravné daňové přiznání, takže doměrkem je z jedné faktury odvedena daň státu dvakrát. Takto si to dle stěžovatele zákonodárce při vytváření daňových zákonů jistě nepředstavoval, neboť je tím narušena vyváženost možností obou stran, tj. správce daně a daňového subjektu. Správce daně pak navíc z takového doměrku ještě vyměřuje penále. V tomto případě se nadto jedná o dvě společnosti (stěžovatel a IJZ) se stejným majitelem a zde nepřichází v úvahu např. „daňová optimalizace“, neboť obě společnosti odvádí daň příjmů a žádná z nich není ve ztrátě.

[20] Rovněž žalovaný se k věci vyjádřil dalším podáním. V něm setrval na svých závěrech ohledně toho, že navržené svědky nebylo třeba vyslýchat a pochybnosti ve vztahu k jednotlivým plněním byly jednoznačné. Každá jednotlivá věc je také jiná, a proto nelze z výsledků jednoho řízení týkajícího se sice stejného předmětu sporu, avšak probíhajícího za jiných okolností, mechanicky dovozovat výsledek jiného řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[22] Kasační stížnost **je důvodná** [§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.].

III. A Nesrozumitelnost napadeného rozsudku

[23] Úvodem soud pouze předesílá, že nehledává důvodnost kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 d) s. ř. s., tedy pro nesrozumitelnost napadeného rozsudku. Bylo by totiž předčasné (přinejmenším zčásti) řešit spor po věcné stránce, pokud by rozsudek krajského soudu byl zatížen právě touto vadou. Jak již však zdejší soud naznačil, napadený rozsudek nepovažuje za nesrozumitelný. Z tohoto rozsudku jednoznačně plyne, jak se krajský soud vypořádal s žalobní argumentací. Přitom krajský soud neopomenul žádnou zásadní žalobní

námitku a zevrubně se věcí zabýval. Rozsudek zároveň neobsahuje žádné významné vnitřní rozpory nebo nejasnosti, které by vedly k jeho nesrozumitelnosti. Krajský soud naopak své závěry formuloval jasně a podrobně. Stěžovatelovy výhrady vůči předmětnému rozsudku tak nemohou plynout z vad dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., nýbrž z jeho nesouhlasu s tím, jak krajský soud případ věcně posoudil.

III. B Obecně k povaze sporu a rozložení důkazního břemene

[24] Pokud jde o zmíněnou věcnou stránku sporu, ta se koncentruje v otázce, zda na stěžovatele ve vztahu k deklarovaným výdajům dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (plnění od paní H., Družstva Kowas a IJZ) správce daně důkazní břemeno „platně" přenesl zpět (poté, co stěžovatel předložil své účetnictví), resp. zda daňové orgány postupovaly procesně správně, pokud neprovedly navržené důkazy (a tedy ve smyslu stěžovatelovy argumentace mu znemožnily jeho důkazní břemeno unést).

[25] Z obecného hlediska soud uvádí, že podle § 92 odst. 2 daňového řádu „[s]*právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*". Povinností daňového subjektu je prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*" (§ 92 odst. 3 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*" (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Správce daně naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*" [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

[26] Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V kontextu dané věci lze zdůraznit, že *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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.* Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49; všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[27] Dle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „[v]*ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*“. Aby tedy mohl daňový subjekt tyto výdaje uplatnit ve smyslu citovaného ustanovení, je třeba, aby postupoval způsobem uvedeným v bodě [26] tohoto rozsudku: prvotně má předložit své účetnictví či jiné povinné záznamy a v případě, že správce daně jeho tvrzení relevantně zpochybní, musí předložit jiné důkazní prostředky.

[28] Přitom – opět v obecné rovině – k citovanému § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů Nejvyšší správní soud konstantně uvádí, že „*za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1/ skutečně vynaložil, 2/ vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3/ vynaložil v daném zdaňovacím období, 4/ o nichž tak stanoví zákon. Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu (podmínka 2/), nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanese do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73).

[29] Prokázání příslušného výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Nejsou tedy rozhodné jen formální náležitosti předloženého účetnictví, ale stav faktický.

[30] Zároveň není správce daně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz). Po daňovém subjektu tak nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zaplaceno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, č. 605/2005 Sb. NSS, obdobně též nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).

[31] K výše uvedenému Nejvyšší správní soud dodává, že správce daně musí daňovému subjektu umožnit unést jeho důkazní břemeno. Předkládat či navrhovat důkazní prostředky je povinností a právem daňového subjektu, když v daňovém řízení nese důkazní břemeno ohledně výše daně zásadně daňový subjekt. V tomto směru pak Nejvyšší správní soud plně souhlasí se závěry vyslovenými v bodech 56. až 58. napadeného rozsudku, že z § 92 odst. 2 daňového řádu plyne, že správce daně není povinen všechny

důkazy navržené daňovým subjektem provést. Uplatní se zde pravidlo, podle něhož není *„zcela na libovůli správního orgánu, jakým způsobem s návrhy účastníků na provedení důkazů naloží, neboť správní orgán sice není povinen všechny důkazy navržené účastníky provést, pokud však některé z nich neprovede, musí v odůvodnění rozhodnutí zdůvodnit, proč se tak stalo. Správní orgán je oprávněn, ale i povinen odpovědně vážit, které důkazy je třeba provést, zda je potřebné stav dokazování doplnit a posuzovat důvodnost návrhů stran na doplnění dokazování. Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by bylo rozhodujícímu orgánu dáno na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli a o které opře skutkové závěry a které opomene.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009 - 48).

[32] Tomu odpovídá § 92 odst. 6 daňového řádu, dle kterého, „[n]*avrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.*“ K tomuto ustanovení se odborná literatura vyjádřila např. takto: „*Ustanovení upravuje povinnost daňového subjektu a správce daně při přípravě dokazování tak, aby správce daně mohl jednak rozhodnout, zda vůbec navrhovaný důkaz v podobě výslechu třetí osoby (typicky svědka) provede, v kladném případě pak proto, aby se mohl na výslech řádně připravit. Daňový subjekt musí označit potřebné údaje o osobě, aby mohla být v řízení identifikována, a to i pomocí dostupných informačních zdrojů, a řádně předvolána k jednání, a dále musí upřesnit, které skutečnosti hodlá účastí této osoby prokázat nebo vysvětlit (zpravidla výslechem) nebo zdůvodnit jiný důvod její účasti (např. osoba může předložit listinu či předmět apod.). Uvedení zejména věcných údajů umožňuje správci daně posoudit důležitost nebo nadbytečnost účasti navrhované osoby s ohledem na konkrétní stav řízení, resp. důkazní situaci v něm; nevyhoví-li důkaznímu návrhu, je povinen sdělit to daňovému subjektu spolu s uvedením důvodu*.“ (Josef Baxa a kol.: Daňový řád. Komentář I. 1. vyd. Praha 2011, str. 512).

III. C Zjišťování skutkového stavu v posuzované věci

[33] Pohledem výše uvedeného Nejvyšší správní soud přezkoumal závěry krajského soudu a shledal, že krajský soud nesprávně zhodnotil procesní postup žalovaného a správce daně a že žalovaný se v daňovém řízení dopustil při zjišťování skutkového stavu vady, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Současně však Nejvyšší správní soud dodává, že se ztotožňuje s obecnými východisky krajského soudu a jeho závěry přehodnocuje při vědomí povahy celé věci, kdy daňové orgány vznášely k jednotlivým deklarovaným plněním a navrženým svědkům mimo jiné i takové pochybnosti, které nelze jednoduše popírat; soud předesílá, že mezi tyto skutečnosti patří i jednání pověřeného stěžovatelova zaměstnance, pana K., který práce organizoval a sjednával subdodavatele, přičemž měl provádět i různé „přefakturace“, a se kterým posléze stěžovatel s ohledem na údajnou problematičnost jeho jednání, které mělo stěžovatele poškozovat, okamžitě zrušil pracovní poměr.

[34] V bodě [26] tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud zdůraznil, že 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným,

neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Tento závěr nelze interpretovat tak široce, jak to stěžovatel v zásadě činí. Uvedená povinnost správce daně neznamená, že ten musí „nesprávnost“ účetnictví dokazovat předkládáním jednotlivých důkazních prostředků v pravém slova smyslu; na správci daně je „toliko“ to, aby specifikoval („prokázal“) existenci relevantních vážných a důvodných pochyb o předloženém účetnictví. Pokud v této své aktivitě uspěje, dojde k přenosu důkazního břemene zpět mechanismem, který již byl v tomto rozsudku popsán.

[35] Soud souhlasí s žalovaným i s krajským soudem, že k přenosu důkazního břemene zpět na stěžovatele došlo.

[36] Důvodné pochybnosti správce daně plynou z výzvy k prokázání skutečností ze dne 2. 4. 2014, č. j. 696558/14/230105401-403352 (dále jen „*Výzva 1*“), a ze dne 4. 6. 2014, č. j. 1220681/14/2301-05401-403352 (dále jen „*Výzva 2*“), a to ve spojení s dalším průběhem daňové kontroly a celého řízení.

[37] Výzva 1 se týkala z posuzovaných plnění dodávek od Družstva Kowas a IJZ. Dlužno dodat, že zde uvedené pochybnosti zůstaly ještě ve značně obecné rovině. V případě Družstva Kowas se opíraly jen o ne zcela vypovídající obsah předložených faktur, u společnosti IJZ pak o podobné atributy předložených faktur, knihy jízd a Smlouvy o poskytování odborné pomoci ze dne 26. 2. 2003 (ve znění dodatků) – dále jen „*Smlouva o poskytování odborné pomoci*“ – uzavřené mezi stěžovatelem a společností IJZ. Zejména v případě Družstva Kowas se jednalo o natolik obecné pochybnosti, že by ještě k účinnému přenosu důkazního břemene zpět na stěžovatele samy o sobě nepostačovaly.

[38] Ve Výzvě 2 se správce daně věnoval nákladům na práce, které měla stěžovateli poskytnout paní H. I zde správce daně odkázal na nedostatečně vypovídající obsah faktur a předávacích protokolů a také doplnil, že paní H. má doručovací adresu na městském úřadě a vůči místně příslušnému správci daně je již cca rok nekontaktní. Také v tomto případě bylo dle názoru kasačního soudu přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatele nanejvýš mezní povahy. Podobně jako u dodávek od Družstva Kowas nelze bez dalšího zpochybňovat jednotlivé účetní případy s odkazem na to, že není zřejmé, kdo konkrétně práce provedl, pakliže jednotlivé účetní doklady konkrétně nespecifikují např. to, kdo jmenovitě se na pracích podílel apod. V danou chvíli předložené účetní doklady vykazovaly poměrně standardní znaky a u dokumentů daného typu schází jakékoli opodstatnění pro to, aby správce daně požadoval detailní popisy jednotlivých plnění.

[39] Za důležité ale soud považuje, že nedostatky podobné povahy lze v dalším průběhu řízení zhojit. K tomu lze odkázat např. na bod [32] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 - 32, dle kterého „[v] *každém případě je však pro přechod důkazního břemene* ‚zpět‘ *na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady pro uplatnění odpočtu DPH dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit.*“

[40] Tyto závěry však nelze absolutizovat či zjednodušovat. „Perfektnost“ příslušné výzvy správce daně, resp. míru její nedostatečnosti a její vliv na osud celého řízení (a v posledku na vyměření daně), je třeba posuzovat v kontextu individuálních okolností případu. Jak plyne např. z bodu [36] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2021, č. j. 2 Afs 232/2020 - 70: „*Nejvyšší správní soud považuje za relevantní odkaz na rozsudek tohoto soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 – 32, vymezující podmínky výzvy správce daně s přihlédnutím k okolnostem případu, přičemž za stěžejní označuje skutečnost, aby daňovému subjektu byla dána možnost reagovat a prokazovat svá tvrzení (odst. 31 - 34 cit. rozsudku).*“ S tím souvisí konstatování v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 - 117, podle kterého „[v] *konkrétní věci je proto třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil. Nepřípustně formálním shledává Nejvyšší správní soud přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytýkacího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytýkací řízení.* […] *Dopad rozhodnutí rozšířeného senátu [usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, publikované pod č. 1729/2008 Sb. NSS] byl nepochybně širší a je třeba skrze toto rozhodnutí poměřovat všechny výzvy, jimiž je zahajováno vytýkací řízení i ve vztahu k následným úkonům ve vytýkacím řízení.* […] *smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků.* […] *Výzvy sice naznačovaly jisté pochybnosti správce daně o uplatněném nadměrném odpočtu za daná zdaňovací období, nebyly vzhledem na vyslovené závěry rozšířeného senátu dostatečně konkrétní. Přesto s ohledem na posuzovaný případ tato pochybení nedosáhla takové intenzity, která by představovala důvod pro vyslovení nezákonnosti výzev a zároveň na ně navazujících vytýkacích řízení. I po rozhodnutí rozšířeného senátu lze připomenout též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 70, ve kterém kasační soud konstatoval, že vadnost právního aktu (v projednávané věci obsahově nedostatečných výzev) může být zhojena v dalším průběhu řízení zejména tím, že si adresát tohoto aktu jeho obsah správně vyloží. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že tento rozsudek má své místo i po rozhodnutí rozšířeného senátu. Zatímco totiž rozšířený senát formuloval požadavek na určitost vydané výzvy, rozhodnutí sp zn. 1 Afs 155/2005 obsahuje stanovisko pro případy, kdy výzva, i přes nedostatky v její určitosti, vyvolá adekvátní reakci ze strany daňového subjektu.*“

[41] V návaznosti na shora uvedené tak podle Nejvyššího správního soudu ani případné nedostatky citovaných výzev nemohou samy o sobě vést k závěru o nezákonnosti dodatečného platebního výměru, resp. rozhodnutí správce daně a žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Vada daného typu může být zhojena dokonce ještě v rámci odvolacího řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016 - 37), popř. v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 - 32. Kupř. v bodě [42] posledně zmíněného rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvedl, že „*krajský soud posuzoval obě výzvy k prokázání skutečností izolovaně, jak uváděl stěžovatel, neboť se zabýval pouze jejich obsahem, aniž by zohlednil všechny okolnosti případu. Opomenul tedy skutečnost, že v rámci obou provedených daňových kontrol byla žalobkyně seznámena s výsledky*

kontrolních zjištění, jakož i se stanoviskem správce daně k provedenému dokazování. Podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených daňových dokladů však není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě (byť lze jistě tento postup označit za vhodný), ale ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem (viz výše)."

[42] V kontextu posuzované věci to znamená, že např. v protokolu o seznámení s výsledky daňové kontroly ze dne 4. 9. 2014, č. j. 1574050/14/2301-05401-403352 (dále jen „*Seznámení*"), správce daně uvedl, že předseda Družstva Kowas, pan V. K., neměl od 20. 11. 2009 v České republice povolený pobyt, resp. že byl k relevantnímu období pro tuto osobu vydán výjezdní příkaz k opuštění republiky, potažmo má uložené správní vyhoštění. Z dalšího průběhu daňového řízení pak plyne, že svědek L. K., zaměstnanec stěžovatele, ve věci dodávek od Družstva Kowas komunikoval toliko s blíže neustanoveným panem R., u něhož nebylo i s přihlédnutím k veřejně dostupným informacím o daném družstvu zřejmé, jaká je jeho pozice a jak mohl za toto družstvo vystupovat; pan K. také nevěděl bližší údaje k Družstvu Kowas – sídlo apod. (viz protokol o výslechu svědka ze dne 19. 2. 2015, č. j. 394661/15/2301-61561-403352), popř. Zpráva o daňové kontrole č. j. 1969219/16/2301-61561-403352 (dále jen „*Zpráva o daňové kontrole*"), s. 34 až 35. Pochybnosti, které takto správci daně vznikly, považuje soud za odůvodněné. Bylo otázkou, jak daný dodavatel fungoval a kdo za něj jednal, když mj. jeho statutární orgán (zřejmě) nepobýval v rozhodnou dobu v České republice. V tomto směru obstojí pochybnosti správce daně o nedostatečné vypovídací hodnotě předložených faktur.

[43] Podobná byla situace i u paní H. Prvotní pochybnosti správce daně byly spíše vágní. V dalším průběhu řízení však vyšlo najevo, že „zodpovědná osoba", pan K., jednala za stěžovatele s dále neidentifikovaným panem H. Stěžovateli také muselo být zřejmé, že se správce daně pokusil neúspěšně o výslech paní H., která měla uvedený pobyt na adrese městského úřadu a bez potřebné podnikatelské „infrastruktury" měla podnikat celkem v 78 oborech činnosti, přičemž byla pro svého správce daně již cca rok nekontaktní; zároveň se měly lišit podpisy paní H. na jednotlivých dokladech (k paní H. v tomto směru opět viz např. výpověď svědka pana K., Zpráva o daňové kontrole – s. 34 až 35 –, popř. s. 12 až 13 Seznámení). I tyto skutečnosti vedly k přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatele (k nekontaktnosti soud dodává, že ta může patřit mezi skutečnosti, na základě kterých vzniknou pochybnosti o deklarovaných plněních – viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61).

[44] Pokud jde o plnění od společnosti IJZ, je třeba říci, že ani zde nebyly pochybnosti správce daně od počátku příliš „hmatatelné". Alespoň rozhodnutí správce daně na s. 13 pak ale obsahuje informaci o povědomosti správce daně o tom, že Ing. Z., který měl poradenskou činnost reálně vykonávat, je statutárním orgánem jak stěžovatele, tak společnosti IJZ. Ve spojení s vágním obsahem Smlouvy o poskytování odborné pomoci tak mohly správci daně vzniknout jisté pochybnosti, *nota bene* pokud je obecně známo, že obdobné smlouvy bývají v praxi užívány k různým formám daňové optimalizace; zde je pak na daňových subjektech, aby ve svém zájmu shromažďovaly dostatek podkladů, které jim umožní prokázat svá tvrzení (k tomu srov. přiměřeně body 76. a 77. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 2 Afs 8/2014 - 174).

[45] Podle Nejvyššího správního soudu k přenosu důkazního břemene zpět na stěžovatele postupem správce daně došlo. V případě plnění od Družstva Kowas pak stěžovatel nenavrhl relevantní důkazy, které by jeho tvrzení dále podpořily (např. identifikaci a výslech vzpomenutého pana R., konfrontaci účetnictví Družstva Kowas a jeho daňových povinností s daňovými povinnostmi stěžovatele, které by odpovídaly deklarovaným plněním od tohoto subjektu apod.; soud si je vědom skutečnosti, že se v daňovém spise nachází informace o nekontaktnosti Družstva Kowas – viz informace od Finančního úřadu v Blatné ze dne 13. 12. 2010, č. j. 21283/10/106930302360). Tu se tedy Nejvyšší správní soud ztotožňuje s hodnocením věci ze strany žalovaného a krajského soudu (v podrobnostech viz body 69. až 71. rozsudku krajského soudu).

[46] Nejvyšší správní soud doplňuje, že ve vztahu k plněním od Družstva Kowas žalovaný akceptovatelným způsobem zdůvodnil, proč nevyslechne zaměstnance stěžovatele. Žalovaný měl za to, že tito zaměstnanci mohli pouze potvrdit, že příslušné práce neprováděli, tím by však nebylo nijak doloženo, kdo je skutečně provedl. Stěžovatel ostatně tento důkazní návrh formuloval právě způsobem, jakým jej pojmuly daňové orgány: měl směřovat k tomu, kdo práce neprovedl, nikoli kdo je provedl (stěžovatel nenaznačil, že by jeho zaměstnanci měli povědomí o tom, kdo se na plněních od Družstva Kowas podílel). Soud si je vědom, že stěžovatel měl zájem prokázat, že pokud práce neprovedli jeho zaměstnanci, musely to být zřejmě osoby spojené s Družstvem Kowas. Tato úvaha sice má svou logiku, ale např. s ohledem na počet stěžovatelových subdodavatelů by svědecké výpovědi zaměstnanců skutečně nemohly bezmezerovitě přispět ke zjištění osob, které se na dodávkách podílely (viz např. bod [93] rozhodnutí žalovaného, v němž ten uvádí, že se dle faktur „překrývala“ plnění, která měl stěžovatel obdržet od Družstva Kowas a od pana P.).

[47] Výhrady pak ale má Nevyšší správní soud k procesu dokazování u plnění od paní H. a společnosti IJZ.

[48] Přestože jde o do jisté míry hraniční situaci, je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že za daných okolností bylo třeba, aby daňové orgány provedly přinejmenším další pokus o výslech paní H. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje racionálnost shora uvedených pochybností, které se k této osobě váží, nicméně je třeba vzít potaz, že původně měl správce daně v úmyslu výslech paní H. provést. Od toho ustoupil po neúspěšných pokusech mj. o její předvedení (to Policie České republiky neprovedla s ohledem na adresu pobytu paní H. na městském úřadě); dále žalovaný argumentuje, že další provedené důkazy učinily výslech paní H. nadbytečným a v tomto směru se s ním ztotožnil i krajský soud (body 65. a 66. napadeného rozsudku). V této souvislosti kasační soud dodává, že potřeba „vstřícnějšího“ postupu vůči stěžovateli, pokud jde o výslech paní H., plyne i z toho, že správce daně optimálním způsobem nesplnil svou úlohu při přenosu důkazního břemene zpět na stěžovatele (viz bod [38] tohoto rozsudku); žalovaný by tak měl brát ohled na to, jak stěžovatel unesl své „prvotní“ důkazní břemeno, a jak mu měl v úmyslu dostát poté, co obdržel Výzvu 2, která se vyznačovala popsanými nedostatky.

[49] Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatel zaslal správci daně čestné prohlášení ze dne 23. 6. 2017, v němž se paní H. hlásí k deklarovaným plněním pro stěžovatele a zároveň poukazuje na to, že všechny takto přijaté platby se staly v roce 2010 součástí

jejích zdanitelných příjmů pro účely daně z příjmů a daně z přidané hodnoty a v tomto smyslu také vše řádně zdanila. Paní H. také uvedla, jaké měla v roce 2010 sídlo a doplnila svou současnou adresu. V tomto kontextu stěžovatel nabídl vysvětlení pro (tvrzenou dočasnou) nekontaktnost paní H., a sdělil, že je možné ji vyslechnout.

[50] Soud opakuje, že si je vědom toho, že správce daně (či žalovaný) není povinen provést každý navržený důkaz. Odmítnutí provedení důkazu je však povinen řádně odůvodnit. Z judikatury Ústavního soudu, např. z nálezu z 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01. pak plyne, že „[z]*ásada volného hodnocení důkazů* [...] *neznamená, že by soud ve svém rozhodování (v úvahách nad ním) měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry (zjištění) opře a které opomene. Neakceptování důkazního návrhu obviněného lze založit toliko třemi důvody: Prvním je argument, dle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencí. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, dle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.*“ (Nejvyšší správní soud poznamenává, že tyto závěry Ústavní soud formuloval ve vztahu k rozhodování soudů v trestním řízení, ale přiměřeně platí pro rozhodování pro rozhodování orgánů veřejné moci napříč právním řádem).

[51] Odmítnutí provedení důkazu výslechem paní H. daňové orgány odůvodnily zejména třetí variantou uvedenou v předchozím odstavci, tedy nadbytečností takového důkazu. S tím však soud nemůže souhlasit. Jevilo se, že nově je paní H. přinejmenším možné pokusit se znovu zkontaktovat, předvolat, nechat předvést apod. Původně měl správce daně v úmyslu ji vyslechnout, avšak i na základě ostatních zjištěných okolností považoval její čestné prohlášení za nevěrohodné a výslech za nadbytečný. Podle soudu však odkaz na irelevantnost výslechu paní H. neobstojí. Paní H. se mohla vyjádřit k rozdílným podpisům na svých daňových dokladech, popř. předmětném čestném prohlášení, mohla přispět k objasnění, zda za ni jednala vůči stěžovateli jiná osoba (pan H.?), z čehož mohly vyplynout i rozdíly v podpisech, mohla uvést, kdo konkrétně měl z jejího pověření uskutečnit práce pro stěžovatele, mohla se vyjádřit ke svým daňovým povinnostem, které by eventuálně korespondovaly s daňovými doklady a daňovými tvrzeními a povinnostmi stěžovatele. V tomto smyslu mohla přinejmenším potenciálně paní H. představovat primární zdroj informací o deklarovaných plněních, na rozdíl od nepřímých indicií, ze kterých vycházeli správce daně a žalovaný. V této souvislosti dle soudu neobstojí ani argumentace, že případně mohl za účelem výslechu paní H. tuto ke správci daně přivést sám stěžovatel. Bylo především na daňových orgánech, aby vyjádřily připravenost k provedení takového důkazu – stěžovatel si nemohl být jist, zda i v případě, že jmenovanou přivede, bude správce daně ochoten ji vyslechnout.

[52] Podle Nejvyššího správního soudu správce daně (resp. žalovaný) v tomto směru při zjišťování skutkového stavu pochybil a tato vada mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí (pouze na okraj soud ke stěžovatelově argumentaci doplňuje, že k závěru daňových orgánů o evidentní rozdílnosti podpisů přičítaných paní H. na jednotlivých dokladech nebyla nutná žádná písmoznalecká kvalifikace).

[53] Podobně je třeba nahlížet také na výslechy navržené v souvislosti s plněními od společnosti IJZ. Zde stěžovatel předložil čestná prohlášení celkem pěti osob, které deklarovaly zejména to, že je Ing. Z. navštívil v souvislosti s jednáním ve věci stěžovatele; částečně tyto osoby uváděly též to, že si pamatují vozidlo, jež při tom použil.

[54] Krajský soud se se závěry žalovaného stran těchto plnění a případného dokazování ztotožnil zejména v bodech 73. a 74. napadeného rozsudku, kde odkázal na příslušné pasáže rozhodnutí žalovaného. S přihlédnutím k závěrům formulovaným v bodě [44] tohoto rozsudku považuje Nejvyšší správní soud pochybnosti daňových orgánů a krajského soudu v tomto směru za nikoli zcela iracionální (důkazní břemeno přešlo zpět na stěžovatele). Mj. lze totiž poukázat na to, že za měsíce květen až prosinec roku 2010 společnost IJZ nefakturovala stěžovateli žádné konkrétní poradenské služby, s nimiž by byly spojeny náklady na jednotlivé jízdy; žalovaný v tomto směru provedl analýzu Smlouvy o poskytování odborné pomoci, z níž by mohlo skutečně vyplývat, že „odměna" v podobě „*náhrady za používání osobního vozidla*" poradce náleží jen v souvislosti se samotnou poradenskou činností. Na druhou stranu však stěžovatel v průběhu řízení uvedl mj. to, že odměna za používání vozidla ve výši 10 Kč/km, jak vyplývá ze Smlouvy o poskytování odborné pomoci a jejího dodatku č. 7, představuje za měsíce květen až prosinec roku 2022 materiálně nájemné za užívání vozidla ve vlastnictví IJZ (např. podání ze dne 14. 12. 2015, evidované pod č. j. 1851795/15); podobně se stěžovatel vyjádřil také na s. 23 vyjádření ze dne 3. 11. 2014 (evidováno pod č. j. 1773215/14), a sice že za dané měsíce byla účtována odměna pouze ve výši náhrady za užívání osobního vozidla. Této argumentaci také nelze upřít jistou relevanci, a to také v kontextu úvah daňových orgánů, že předmětná částka (10 Kč/km) je poměrně vysoká a přesahuje částku náhrad za používání osobního vozidla dle zvláštních předpisů. Dle soudu tak skutečně mohlo přicházet v úvahu, že účtované částky představovaly nájemné za užívání vozidla, potažmo paušalizovanou výši odměny poradce.

[55] Pro ověření těchto tvrzení však bylo vhodné vyslechnout stěžovatelem navržené svědky. Ti by se mohli vyjádřit k tomu, v jakých souvislostech a proč je Ing. Z. navštívil, co bylo předmětem jednání apod. (soud doplňuje, že žalovaný správně korigoval jednu z úvah správce daně, který odmítnutí výslechů odůvodnil tím, že s ohledem na časový odstup by si svědci nemohli mnoho pamatovat; tím správce daně předjímal obsah důkazu). Aniž by soud spekuloval, zda by dané výpovědi svým obsahem opravdu svědčily stěžovatelovým úvahám, má za to, že z nich bylo přinejmenším potenciálně možné dovodit smysl jednotlivých cest ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Minimálně by tak stěžovatel mohl prokázat oprávněnost uplatnění nákladů na některé konkrétní „jízdy". Soud se tak zde neztotožňuje s úvahou, že vzorek takto navržených svědků byl příliš malý. Tito svědci by totiž nemuseli svědčit toliko k celkovému kontextu plnění pro stěžovatele od IJZ, ale především k jednotlivým nákladům na konkrétní cesty. Stěžovatel v těchto souvislostech argumentuje právě tímto způsobem.

[56] V návaznosti na výše uvedené – zejména plnění do paní H. a IJZ – soud dodává, že minimálně z tvrzení stěžovatele (či paní H.) plyne, že dodavatelé příjmy, které jim plynuly od stěžovatele, přiznali a zdanili. O to více se tak nabízela potřeba provedení svědeckých

výpovědí, potažmo ověření daných tvrzení (právě v tomto smyslu stěžovatel v průběhu řízení také argumentoval).

III. D Další stížní námitky

[57] Zbývající stížní námitky pak Nejvyšší správní soud neshledává důvodnými.

[58] Stěžovatel namítá, že mu daňové orgány nesdělily, jaký byl rozdíl mezi plněními, která mu uznaly jako náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a mezi plněními, u nichž to bylo naopak. Dle soudu však žalovaný v bodě [124] svého rozhodnutí srozumitelně sdělil, že to bylo zejména s ohledem na kontaktnost daných subjektů a jejich výslechy.

[59] Závěry žalovaného také nelze interpretovat tak, že by zakládaly povinnost uvádět na daňových dokladech např. konkrétní fyzické osoby (zaměstnance apod.), které se na plnění podílely. V souvislostech posuzované věci vznesl správce daně požadavek, který by bylo možno takto vyložit, toliko s ohledem na pochybnosti, které mu vznikly u deklarovaných plnění, a které se v průběhu řízení opíraly i o jiné důvody než „nekonkrétnost" daňových dokladů.

[60] Nevyslechnutí Ing. Z. žalovaný řádně zdůvodnil v bodě [117] svého rozhodnutí (z důvodu pozice statutárního orgánu Ing. Z. jak u stěžovatele, tak u IJZ). K tomu se krajský soud přihlásil v bodě 74. svého rozsudku a Nejvyšší správní soud nemá, co by k tomu dodal.

[61] Pokud stěžovatel namítl, že si své dodavatele řádně prověřoval, měla by tato argumentace význam především v případě podezření z podvodu na DPH. O takovou situaci se však nyní nejednalo. Zároveň daňové orgány po stěžovateli nepožadovaly prokázání něčeho, co nemá povinnost prokazovat (např. dodavatele svých deklarovaných dodavatelů).

III. E Zhodnocení

[62] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že správce daně (resp. žalovaný) pochybil při zjišťování skutkového stavu zejména tím, že neprovedl výslechy navržených svědků, či se o to alespoň nepokusil (ohledně plnění od paní H. a IJZ). Tato vada mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud se přitom se závěry žalovaného ztotožnil, čímž svůj rozsudek zatížil vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[63] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám

podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Již krajský soud měl k z důvodu namítané vady řízení zrušit rozhodnutí žalovaného (zejména neprovedení výslechu svědků, potažmo nedostatek pokusu o takový výslech); Nejvyšší správní soud proto zrušil též rozhodnutí žalovaného.

[64] Nejvyšší správní soud pro úplnost upozorňuje na skutečnost, že řízení se týká zdaňovacího období roku 2010. Stěžovatel v daňovém řízení a v žalobě (nikoli však již v kasační stížnosti) uplatnil námitku, že daň byla vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty. Pouze ve stručnosti Nejvyšší správní soud poznamenává, že se ztotožňuje s krajským soudem (viz body 87. a 88. jeho rozsudku), že tato lhůta byla řádně prodloužena v důsledku § 38r odst. 2 ve spojení s § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. S ohledem na formulaci v bodě [106] rozhodnutí žalovaného je však třeba poznamenat, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu nemůže docházet k „řetězení" lhůt dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Zde je třeba v dalším řízení vycházet z právního názoru formulovaného v „oficiálně" publikované právní větě k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č j. 8 Afs 58/2019 - 48, publikovaného pod č. 4023/2020 Sb. NSS: „*Při vzniku daňové ztráty je pro běh lhůty pro stanovení daně rozhodné zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, a poslední zdaňovací období, za které ji bylo možné uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně (§ 34 ve spojení § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Vznikne-li daňovému subjektu v průběhu zdaňovacích období, během nichž lze uplatnit daňovou ztrátu jako položku odčitatelnou od základu daně, další daňová ztráta, nedochází k tzv. řetězení ztrát a tato skutečnost nemá za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla daňová ztráta poprvé.*".

[65] Za dané situace Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů v řízení o žalobě i o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.

[66] Žalovaný v řízení o žalobě ani v řízení o kasační stížnosti procesně neuspěl, a proto nemá právo na náhradu svých nákladů těchto řízení. Stěžovatel měl v obou řízeních procesní úspěch, má proto právo na náhradu nákladů v plné výši. Stěžovatel vynaložil soudní poplatky v celkové výši 8000 Kč (3000 Kč za žalobu a 5000 Kč za kasační stížnost). Žalovaný je proto povinen mu tyto vynaložené náklady nahradit.

[67] Stěžovatel byl v řízení o žalobě zastoupen advokátem JUDr. Ing. Vojtěchem Levorou. V řízení o žalobě poskytl čtyři úkony právní služby, a to přípravu a převzetí zastoupení, podání žaloby, další podání ve věci samé (replika) a účast na ústním jednání [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]; za samostatný úkon právní služby soud neuznal doplnění žaloby ze dne 8. 8. 2018, neboť danou argumentaci mohl stěžovatel uplatnit již v žalobě. Za každý úkon právní služby tedy stěžovateli náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 13 600 Kč. Zástupce stěžovatele v řízení o žalobě je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 2856 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

[68] V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel taktéž zastoupen JUDr. Ing. Vojtěchem Levorou, který v tomto řízení učinil dva úkony, a to podání kasační stížnosti a další písemné podání, za které stěžovateli náleží odměna ve výši 6800 Kč

(2 × 3100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů 2 × 300 Kč), zvýšená o částku 1428 Kč, odpovídající 21% sazbě DPH. Soud doplňuje, že stěžovateli nepřiznal náhradu nákladů za přípravu a převzetí zastoupení, neboť jej zástupce zastupoval již v řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí žalovaného, a s věcí tedy již musel být podrobně obeznámen.

[69] Celkem je tak žalovaný povinen nahradit stěžovateli náklady řízení ve výši 32 684 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Vojtěcha Levory. K jejímu zaplacení Nejvyšší správní soud určil přiměřenou lhůtu.

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

V Brně dne 27. září 2022

Mgr. Eva Šonková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Michala Záhorová