

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Michala Bobka v právní věci žalobkyně **AIKON, s. r. o.,** se sídlem Slavkov u Brna, Slovanská 758, zastoupené JUDr. Yvetou Janákovou, advokátkou se sídlem Brno, Vachova 43/5, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 4. 2020, č. j. 29 Af 42/2018-76,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 11. 2016, č. j. 4535149/16/3016-50523-708684, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 12 589 020 Kč a stanovil penále ve výši 2 517 804 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 11. 2016, č. j. 4535551/16/3016-50523-708684, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 15 420 020 Kč a stanovil penále ve výši 3 084 004 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 2. 2018, č. j. 4490/18/5200-11434-701858, změnil prvně uvedený dodatečný platební výměr tak, že doměřenou daň změnil na částku 12 649 060 Kč, a stanovil penále ve výši 2 5259 812 Kč. Posledně uvedený dodatečný platební výměr změnil tak, že doměřenou daň změnil na

částku 15 477 020 Kč, a stanovil penále ve výši 3 095 404 Kč. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[2] Krajský soud především nepřisvědčil námitce, dle které měl správce daně žalobkyni před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Uvedl, že ačkoliv se v posuzované věci jednalo o hraniční případ, konkrétní skutkové okolnosti v konečném důsledku nenasvědčují závěru, že by správce daně zahájením daňové kontroly pochybil. Správce daně provedl u žalobkyně před zahájením daňové kontroly celkem tři místní šetření (dne 1. 8. 2013, 21. 8. 2013 a 20. 9. 2013); předmět prvního byl vymezen jako „*Místní šetření zaměřené na prověření finančních operací na bankovních účtech za rok 2012*“, předmět druhých dvou jako „*Místní šetření zaměřené na prověření obchodních případů za rok 2012 se společností Corona, s.r.o., Holmium trading s.r.o. a ROBIHELI s.r.o.*“. Daňovou kontrolu následně zahájil dne 15. 1. 2014, předmět jednání byl vymezen jako „*Zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 DŘ – daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2011 a r. 2012*“ a „*daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden - červen a srpen - říjen r. 2011 a leden - prosinec r. 2012*“. Správce daně zároveň zahájil u žalobce „*doměřovací řízení podle ust. 91 odst. 1 DŘ*“ za vymezená období pro specifikované daně. Na jednu stranu tedy rozsah vyhledávací činnosti správce daně nebyl nevýznamný, na druhou stranu však z podkladů předaných správci daně v rámci místních šetření nemusel nutně plynout důvodný předpoklad, že daň má být doměřena. Nadto, s přihlédnutím k širšímu rozsahu daňové kontroly oproti místním šetřením, nebylo možné konstatovat, že podklady získané správcem daně při místních šetřeních představovaly hlavní důkazní prostředky pro doměření v posledku stanovené daně, takže by na jejich základě bylo možné usuzovat, že bude třeba daň doměřit. Dle krajského soudu měl tedy správce daně před zahájením daňové kontroly pouze určité indicie, z nichž ještě nebylo možné zformulovat dostatečně spolehlivý závěr, zda je poslední daň nesprávná; bylo proto možné přistoupit k zahájení daňové kontroly, v níž dané poznatky prověřoval, aniž by žalobkyni vyzýval dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Daňová kontrola tedy nebyla zahájena nezákonně a správce daně nejednal v rozporu s odpovídající judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[3] K námitkám týkajícím se plnění od společnosti ROBIHELI s. r. o., krajský soud uvedl, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 9. 9. 2015, č. j. 3496075/16/3019-60561-701020 (dále jen „výzva ze dne 9. 9. 2015“), uvedl, co jej vedlo ke zpochybnění deklarovaných plnění od této společnosti (obsahová neurčitost předložených faktur, absence dodacích listů, zvláštnosti při úhradě faktur atd.). Správce daně vyjádřil své přetrvávající pochybnosti také ve Zprávě o daňové kontrole na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 č. j. 4508673/16/3019-60561-701020 (dále jen „zpráva o daňové kontrole za rok 2011“), a ve Zprávě o daňové kontrole na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 č. j. 4508675/16/3019-60561-701020 (dále jen „zpráva o daňové kontrole za rok 2012“). Krajský soud na zde uvedené závěry daňových orgánů odkázal a ztotožnil se s nimi. Dodal, že zjištěná nekontaktnost dodavatelské společnosti a její daňová morálka nepředstavují důvod pro závěr, že k plněním fakticky nedošlo, ale ani neprokazují uskutečnění deklarovaných plnění, a naopak přispívají k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Správce daně zpochybněním dokladů prezentovaných žalobkyní své důkazní

břemeno unesl; žalobkyně sice předložila formálně perfektní (účetní) doklady, nepředložila k nim však žádné další podstatné důkazy, které by prokazovaly fakticitu jednotlivých předmětných plnění. Daňové orgány přitom provedly přinejmenším implicitní hodnocení všech (i dodatečně) předložených dokladů. K rozporovaným výslechům svědků L. G. a D. T. krajský soud uvedl, že nedostatky v těchto výpovědích sice nelze klást jen k tíži daňového subjektu, ale ani je nejde interpretovat pouze v jeho prospěch. Svědecké výpovědi je třeba hodnotit v kontextu zjištění, na kom leží důkazní břemeno. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, že tyto výpovědi nepotvrdily, od koho a za jakou cenu žalobkyně příslušné zboží nabyla. Hodnocení svědeckých výpovědí provedené žalovaným krajský soud nepovažoval za natolik nepřiléhavé, aby to muselo vést ke zrušení jeho rozhodnutí.

[4] Co se týče námitek týkajících se plnění od společnosti Planeta trade s. r. o., krajský soud uvedl, že daňové orgány vyjádřily důvody, pro které považovaly předložené prvotní doklady k nákupu zboží od tohoto subjektu za neprůkazné, ve výzvě ze dne 9. 9. 2015, ve zprávě o daňové kontrole za rok 2012, a rovněž v rozhodnutí žalovaného. Krajský soud dal žalobkyni za pravdu, že správce daně nekontaktoval jednatele společnosti Planeta trade s. r. o., poznamenal však, že pokud správce daně unese své důkazní břemeno (například zpochybněním účetních dokladů), to přechází zpět na daňový subjekt, který má následně primárně povinnost navrhovat důkazy za účelem jeho unesení. Žalobkyně přitom návrh na výslech jednatele nepřednesla. V daných souvislostech proto nehodnotil krajský soud postup daňových orgánů jako nezákonný.

[5] Rovněž k námitkám týkajícím se plnění od společnosti Centinder s. r. o., krajský soud poznamenal, že správce daně uvedl své výhrady a vysvětlil, proč považoval předložené podklady za nevěrohodné, a to jednak ve výzvě ze dne 9. 9. 2015, jednak ve zprávách o daňové kontrole za roky 2011 a 2012. Krajský soud žalobkyni přisvědčil, že se správce daně svědka M. S. nedotazoval na všechny relevantní skutečnosti, které mu byly známy. Tento (nikoli zásadní) deficit však nemění nic na tom, že žalobkyně mohla být výslechu přítomna a svou aktivitou mohla spoluurčovat jeho směr a zaměření. Žalobkyně však této možnosti nevyužila a nenavrhla ani žádný jiný relevantní důkazní návrh; její argumentace spočívala toliko v tom, že si svědek nemohl po několika letech vše vybavit. Tato skutečnost však žalobkyni nepřispěla k unesení jejího důkazního břemene.

[6] K námitkám týkajícím se plnění od společnosti Antala investment s. r. o., krajský soud opět uvedl, že správce daně své *„prvotní“* důkazní břemeno unesl, uvedl-li relevantní důvody pro zpochybnění plnění od této společnosti ve výzvě ze dne 9. 9. 2015, a rovněž ve zprávách o daňové kontrole za roky 2011 a 2012. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že výpověď svědka M. Š. nepotvrdila uskladnění předmětného zboží ve skladu žalobkyně. Po přihlédnutí ke všem souvislostem tedy uzavřel, že se ani v případě dané společností nedomnívá, že by žalobkyně prokázala faktické uskutečnění plnění ve vykazovaném rozsahu a částkách; proto ani závěry daňových orgánů nepovažoval za nesprávné.

[7] K námitkám týkajícím se plnění od společnosti TREZE Development s. r. o., krajský soud opět odkázal na výzvu ze dne 9. 9. 2015. Ztotožnil se se závěry daňových orgánů, že s ohledem na celkové souvislosti nebylo u tohoto dodavatele možné ověřit

skutečný prodej deklarovaného zboží. Žalobkyně k předmětnému plnění nepředložila kromě čistě formálních dokladů žádné další důkazy; navržený výslech svědka M. Š. se daňovým orgánům nepodařilo uskutečnit, neboť svědek se ani na opakovaná předvolání nedostavil, nepodařilo se jej ani předvést. Krajský soud tedy závěry žalovaného ohledně nemožnosti vyslechu svědka akceptoval.

[8] Také k námitkám týkajícím se plnění od společnosti Holmium trading s. r. o., krajský soud uvedl, že správce daně hodnotil prvotní předložené doklady ve výzvě ze dne 9. 9. 2015, přičemž jeho výhrady byly natolik relevantní, že své důkazní břemeno unesl a bylo na žalobkyni, aby dané pochyby rozptýlila. Dodal, že daňové orgány sice nepředvolaly bývalého jednatele této společnosti jako svědka, obdobně jako v případě společnosti Planeta trade s. r. o., však tížilo důkazní břemeno žalobkyni, která jeho výslech nenavrhla. Jeho nevyslechnutí tedy nepředstavuje vadu řízení.

[9] Krajský soud se dále vyjádřil k námitce, dle které je nutno považovat výslechy O. H., P. V., M. N. a B. P. za nezákonně získané a nepoužitelné důkazy, neboť tyto osoby měly být vyslechnuty jako svědci, ale žalobkyně o jejich výslechu nebyla informována. Dle krajského soudu byly v případě O. H. informace a podklady získány z jiných daňových řízení, než bylo daňové řízení žalobkyně, což judikatura Nejvyššího správního soudu připouští. V případě zbylých třech jmenovaných osob však již vazba na jiné daňové řízení není zřejmá. Příslušná „ústní jednání“, v rámci kterých byli svědci vyslechnuti dožádanými finančními úřady, vzbuzují dojem, že se jednalo v podstatě o výslechy svědků. I přesto však krajský soud k těmto výpovědím přihlížel, neboť žalobkyně byla s obsahem výpovědí a souvisejících písemností seznámena jednak v rámci nahlížení do spisu, jednak v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Přesto se k nim nijak nevyjádřila a ani nenavrhla „řádný“ výslech těchto osob.

[10] Pokud jde o svědka M. Š., ten byl předvolán k výslechu na 16. 3. 2016, v tento den však správci daně písemně sdělil, že se z jednání omlouvá, a že „*po dohodě se žalobkyní navrhuje náhradní termín výslechu 17. 3. 2016*“. Výslech byl následně proveden 17. 3. 2016; žalobkyni, která mu nebyla přítomna, bylo provedení svědecké výpovědi v náhradním termínu oznámeno písemností ze dne 18. 3. 2016. S obsahem svědecké výpovědi se stěžovatelka následně seznámila dne 21. 4. 2016 při nahlížení do spisu. Krajský soud tento postup správce daně označil za hraniční, přesto jej akceptoval, neboť žalobkyni zůstala v dalším řízení zachována možnost požádat o opakování svědecké výpovědi, což neučinila, a ke svědecké výpovědi ani neuvedla podrobnější věcné připomínky. V otázce hodnocení výslechů L. Š. a J. H. se krajský soud ztotožnil se závěry daňových orgánů, na které odkázal. Co se týče výslechu K. S., krajský soud jej považoval za využitelný důkazní prostředek. Svědek S. vypovídal v rámci jedné výpovědi jednak obecně v souvislosti s daňovým řízením žalobkyně, jednak v souvislosti s jiným daňovým řízením. Tato výpověď tedy nebyla získána přímo v rámci daňového řízení žalobkyně a ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu tak nebylo porušeno.

[11] Krajský soud se také obsáhle zabýval rozložením důkazního břemene mezi daňovými orgány a daňovými subjekty. Dospěl k závěru, že v posuzované věci celkové deficity v postupech daňových orgánů nedosáhly intenzity, která by si vynucovala zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalobkyni přisvědčil, že se žalovaný explicitně nezabýval její

argumentací týkající se povinnosti daňových orgánů uznat relevantní část výdajů nutných na dosažení daněných příjmů, dle krajského soudu se však žalovaný s touto námitkou vypořádal implicitně, uvedením podmínek pro daňovou uznatelnost deklarovaných nákladů. Krajský soud dodal, že žalobkyně by pro uznatelnost deklarovaných výdajů musela prezentovat takovou verzi skutkového stavu, z níž by jasně plynulo, že sice zboží a služby nebyly pořízeny přesně v souladu s předloženými daňovými doklady, ale zároveň by bylo zřejmé, kdo, v jakém objemu a jaké ceně daňově uplatňované služby a zboží poskytl. V posuzované věci správce daně v průběhu řízení však dokonce zpochybňoval i existenci zboží a služeb. Krajský soud uzavřel, že v posuzovaném případě nebyl ani prostor pro uplatnění tzv. doktríny minimálně nutných výdajů.

[12] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatelka se nejprve vymezila vůči závěru krajského soudu, že v posuzované věci nebyl dán předpoklad pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Dle jejího názoru měl správce daně na základě třech provedených místních šetření dostatek informací vedoucích k důvodnému předpokladu, že daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2011 a 2012 bude doměřena (zejména po třetím místním šetření s fakticky totožným předmětem lze stěží připustit, že by správce daně neměl dostatek důvodných předpokladů k závěru o doměření daně). Navíc, jak již stěžovatelka poukazovala v žalobě, předmětem místních šetření ze dne 21. 8. 2013 a 20. 9. 2013 bylo již faktické prověřování konkrétních plnění za rok 2012, a nikoliv pouze formální kontrola dokladů předložených a získaných v rámci místních šetření. Správce daně zahájil daňovou kontrolu na základě poznatků z místních šetření, neboť už z těchto poznatků měl důvodné podezření, že dojde k doměření daně. Za této situace měl však stěžovatelku vyzvat k podání dodatečných daňových přiznání. Neučinil-li tak, byla posléze zahájená daňová kontrola nezákonným úkonem správce daně.

[14] Dále stěžovatelka uvedla, že správci daně k nákupu zboží od svých dodavatelů předložila prvotní doklady - kupní smlouvy, faktury a likvidační listy k přijatým fakturám. Daňové orgány však tyto doklady (vyjma kupních smluv) nijak nehodnotily. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že správce daně obsáhl hodnocení těchto důkazů ve výzvě ze dne 9. 9. 2015 a ve zprávách o daňové kontrole. Obsah výzvy nelze považovat za řádné hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 a § 92 odst. 7 daňového řádu, neboť to lze provést pouze na základě výsledků provedeného a ukončeného dokazování. Ve zprávách o daňové kontrole pak správce daně hodnotil jako důkazy pouze předložené kupní smlouvy, ostatní předložené důkazy jen vyjmenoval bez jejich hodnocení. Stěžovatelka zdůraznila, že daňové orgány nevysvětlily, proč nepovažovaly předložené důkazy za důkazy prokazující nákup zboží od dodavatele ROBIHELI s. r. o., přičemž krajský soud přes tuto vadu rozhodnutí žalovaného akceptoval. „*Implicitní hodnocení důkazů*“, kterým argumentoval krajský soud, žádný předpis nezná a takto aprobovaný postup je ve zjevném rozporu se zásadami hodnocení důkazů, na nichž je založen český právní řád.

[15] Stěžovatelka se dále obsáhle vymezila vůči závěrům krajského soudu týkajícím se provedení výslechu svědků a hodnocení jejich výpovědí v daňovém řízení. Svědci L. G. a D. T., kteří vypovídali ohledně uskutečnění dodávek zboží od dodavatele ROBIHELI

s. r. o., jednoznačně potvrdili, že došlo k faktickému uskutečnění deklarovaného nákupu zboží. Daňové orgány ani soud však při hodnocení výpovědí nepřihlédly k tomu, co svědci vypověděli ve prospěch stěžovatelky; správce daně naopak tato tvrzení bez dalšího označil za nevěrohodná, což je v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Svědci byli vyslechnuti skoro pět let poté, co nastaly relevantní skutečnosti. To, že si některé detaily nepamatovali, nelze klást k tíži stěžovatelky. Rovněž okolnost, že po podpisu kupní smlouvy došlo k dohodě o změně místa dodání a zboží (balička kartonů BETTI) bylo navzdory kupní smlouvě uskladněno v Brně, nemůže být důvodem, pro který by mělo být zboží vyloučeno z daňově uznatelných nákladů. Neprovedením výslechu (bývalých) jednatelů společností Planeta trade s. r. o., a Holmium trading s. r. o., dále daňové orgány nedostály své povinnosti zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji. Stěžovatelka přitom namítla neprovedení výslechů již ve svém odvolání. Krajský soud pomíjí, že důkazní břemeno tíží i správce daně. V případě zboží od dodavatele Planeta trade s. r. o., přitom daňové orgány zpochybnily stěžovatelkou předložené listinné důkazy pouze tím, že tohoto dodavatele ve vztahu ke stěžovatelce označily (bez důkazů) za ekonomicky neaktivní subjekt. To představuje hrubé porušení principů správy daní. Stěžovatelka rovněž krajskému soudu vytkla způsob, jakým se vypořádal s námitkou ohledně vedení výslechu svědka M. S. Tvrzení soudu, že daňový subjekt může spoluurčovat směr a zaměření výslechu svědka, je chybné. Výslech vede správce daně, teprve po ukončení výslechu má daňový subjekt možnost položit svědku své otázky. Správce daně přitom tohoto svědka nevyslechl v dostatečném rozsahu a žalovaný jeho výpověď nehodnotil objektivně. Stěžovatelka nesouhlasila ani s hodnocením výpovědí svědků O. H., P. V., M. N. a B. P. Stěžovatelce bylo upřeno právo účastnit se jejich výslechu; jedná se tedy o nezákonně získané důkazy, ke kterým nelze přihlížet. Takovou vadu přitom nelze ničím zhojit, ani tvrzením krajského soudu, že se s důkazy mohla stěžovatelka seznámit a navrhnout „řádný výslech“ těchto osob; nadto stěžovatelka námitku nezákonnosti vznesla již ve svém odvolání, žalovaný vadu přesto neodstranil. Stěžovatelka se rovněž neztotožnila se závěrem krajského soudu, dle kterého byl proveden výslech svědka M. Š. v souladu s právními předpisy, neboť stěžovatelka měla možnost požádat o opakování svědecké výpovědi. Nezákonnost takto získaného důkazu stěžovatelka namítla již v odvolání, žalovaný přesto považoval výslech za zákonný. Stěží si lze představit jinou procesní aktivitu, jakou měla stěžovatelka vyvinout, aby dosáhla nápravy situace. Krajský soud tedy pochybil, pokud postup žalovaného akceptoval. Co se týče výslechu svědka K. S., tento svědek nebyl vyslechnut v jiném daňovém řízení, ale v průběhu daňové kontroly stěžovatelky na základě dožádání správce daně. Tím, že stěžovatelka o výslechu svědka nebyla zpravena, byl porušen § 96 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatelka konečně vyjádřila nesouhlas se závěrem krajského soudu, dle kterého výpovědi svědků L. Š. a J. H. nemohly prokázat nákup předmětného zboží. Naopak, právě tyto osoby potvrdily, že stěžovatelka předmětné zboží nabyla do svého vlastnictví a následně prodala. Tyto výslechy tedy prokázaly oprávněnost daňově uznatelných nákladů.

[16] Stěžovatelka dále zopakovala, že nekontaktnost jejích dodavatelů byla často fakticky jediným důvodem pro zpochybnění jednotlivých plnění. Odkaz krajského soudu na výzvy ze dne 9. 9. 2015 a 19. 11. 2015 není dostačující, neboť tyto výzvy nemohou nahradit vlastní hodnocení důkazů po skončení dokazování, jež v rámci zprávy o daňové kontrole chybí. Konečně, stěžovatelka namítla, že krajský soud překročil meze své přezkumné činnosti, když za žalovaného doplnil chybějící („implicitní“) argumentaci

k odvolací námitce týkající se částečné uznatelnosti nákladů stěžovatelky. Ani tímto postupem přitom krajský soud nezhojil vadu nedostatku odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

[17] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že správce daně neměl po provedení místních šetření takový přehled o aktivitách stěžovatelky, který by postačoval k vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Zahájením daňové kontroly tedy práva stěžovatelky nebyla porušena. Dále poznamenal, že správce daně výzvou ze dne 9. 9. 2015 zpochybnil stěžovatelkou prvotně předložené doklady, čímž přenesl důkazní břemeno na stěžovatelku. Stěžovatelka následně nepředložila žádné další podstatné důkazy, které by prokazovaly faktické uskutečnění předmětných plnění deklarovaných dodavatelem v rozsahu a částkách dle předmětných dodavatelských faktur. Hodnocení veškerých důkazů je obsaženo ve zprávách o daňové kontrole. K námitkám vztahujícím se k jednotlivým výslechům žalovaný uvedl, že vždy postupoval v souladu se zákonem. S obsahem a smyslem argumentace stěžovatelky ohledně vyloučení uplatněných nákladů v souvislosti s pořízením zboží se vypořádal dostatečně. V tomto ohledu předurčila kvalita podaného odvolání obsah následného rozhodnutí žalovaného. Krajský soud nepřekročil meze přezkumné činnosti, ani nedotvářel chybějící argumentaci daňových orgánů, pouze posuzovaný případ posoudil v mezích žalobních námitek.

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou nezákonnosti zahájení daňové kontroly. Dle stěžovatelky správce daně pochybil, zahájil-li daňovou kontrolu, aniž by stěžovatelku vyzval postupem podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání. Na základě tří provedených místních šetření měl totiž mít důvodný předpoklad, že daň bude doměřena.

[21] Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55 (citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), má správce daně zásadně nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak, než na základě daňové kontroly, dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být doměřena určitá daň. Zároveň rozšířený senát připustil z uvedeného pravidla výjimku pro případy, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně. Rozířený senát dodal, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu. Za těchto okolností lze tedy od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu.

[22] V rozsudku ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2016-65, navazujícím na usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55, Nejvyšší správní soud upozornil, že výklad, na základě kterého by jakákoliv, třeba i jen dílčí indicie, měla aktivovat postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu, by neodpovídal smyslu tohoto ustanovení formulovaného s cílem šetřit práva daňového subjektu. Při posouzení, zda správce daně porušil povinnost před zahájením daňové kontroly vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, je proto třeba zohlednit, že úvaha správce daně, zda výzvu vydá, je limitována výše uvedenými požadavky na existenci důvodného podezření. Rozsah vědomostí, které správce daně musí mít, aby mohl přistoupit k výzvě, rozšířený senát neupřesnil. Rozsah nezbytných poznatků je tak postupně vymezován judikaturou, s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti věci.

[23] Například v rozsudku ze dne 22. 6. 2022, č. j. 8 Afs 196/2019-48, Nejvyšší správní soud upozornil, že postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu není na místě tam, kde má správce daně pouze *„dílčí indicie“*, které by mohly k doměření daně směřovat; v uvedené věci stěžovatel tvrdil, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly k dispozici jeho účetnictví, respektive musel mít *„nějaké poznatky“*, na základě kterých daňovou kontrolu zahájil. Nejvyšší správní soud shledal tuto námitku nedůvodnou s tím, že stěžovatel neuvedl, jaké konkrétní skutečnosti ve vztahu k později doměřené dani z nich byly zřejmé, respektive konkrétně na základě čeho měl správce daně zmiňované důvodné předpoklady dovodit. V rozsudku ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 Afs 117/2019-22, pak kasační soud dovodil, *„že skutečnost, že stěžovatel* [zde správce daně – pozn. NSS] *zahájil daňovou kontrolu pouze ve vztahu k plněním přijatým od konkrétních daňových subjektů a s nimi souvisejícím uskutečnitelným plněním, sama o sobě nedokládá, že by* […] *již disponoval dostatečně konkrétními poznatky o posuzované věci.“* Důvody pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu Nejvyšší správní soud neshledal ani ve věci řešené v rozsudku ze dne 11. 3. 2021, č. j. 7 Afs 180/2019-57, kde zahrnovaly poznatky správce daně ke dni zahájení daňové kontroly ve vztahu ke zkoumané zakázce toliko zjištění, že daňový subjekt prováděl opravy v bytě zákaznice a za tímto účelem nakoupil nějaký materiál, který mu zákaznice zaplatila předem či po předložení účtenky, přičemž daňový subjekt poskytnuté platby ani nakoupený materiál nezahrnul do své daňové evidence. Naopak důvody pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu zjistil Nejvyšší správní soud ve věci řešené rozsudkem ze dne 24. 9. 2020, č. j. 6 Afs 186/2020-32, kdy měl správce daně k dispozici dokumenty, ze kterých *„vyplynulo, že žalovaný* [respektive správce daně – pozn. NSS] *ve vztahu k osobě stěžovatele vycházel z dostupných evidencí a porovnáním výpisu z účtu stěžovatele č.* […] *a jím podaných daňových přiznání zjistil, že obdržené platby za rok 2010 převyšují příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů uvedené v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob o částku přibližně 5,2 mil. Kč a v roce 2011 bylo na tentýž účet připsáno přibližně 3,3 mil. Kč, zatímco v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011 stěžovatel uvedl úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů podle § 6 zákona o daních z příjmů ve výši cca 60 tis. Kč, příjmy podle § 7 téhož zákona ve výši cca 3 mil. Kč, výdaje ve výši cca 2,6 mil. Kč a úhrn částek snižujících základ daně ve výši cca 381 tis. Kč.“*

[24] Je tedy zřejmé, že výzvu k podání dodatečného daňového přiznání správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední

známé daně. Na základě pouhých indicií takový závěr formulovat nelze; správci daně pak nezbývá než daňovou povinnost prověřit.

[25] V nyní posuzovaném případě stěžovatelka dovozuje existenci konkrétních poznatků správce daně z provedených místních šetření. Nejvyšší správní soud poznamenává, že stěžovatelka sice tuto námitku – fakticky v identické podobě – uplatnila již v odvolání proti dodatečným platebním výměrům a následně ve správní žalobě, aniž by však dosud jakkoli objasnila, z jakých konkrétních poznatků získaných během místních šetření měl správce daně důvodný předpoklad o doměření daně získat. Navzdory názoru stěžovatelky Nejvyšší správní soud (ve shodě s krajským soudem) neshledal, že by z (obsahu) podkladů předaných správci daně v rámci provedených místních šetření vyplýval důvodný předpoklad, že daň měla být doměřena. Existence zmiňovaného důvodného předpokladu správce daně v době zahájení daňové kontroly není patrná ani z dalších částí správního spisu; úkony následující po zahájení daňové kontroly nijak nenasvědčují, že by správce daně v době zahájení daňové kontroly konkrétními poznatky o nesprávnosti současné poslední známé daně disponoval a cestou daňové kontroly by se soustředil na jejich prokázání či vyvrácení. Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje se závěry krajského soudu, který v posuzovaném postupu správce daně neshledal pochybení. Ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu očekávaná míra konkrétnosti poznatků a důvodů správce daně před zahájením daňové kontroly daně z příjmů v dané věci naplněna nebyla. V projednávané věci tedy nebyl dán dostatečně určitý předpoklad, který by umožnil vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového přiznání, a proto ani námitka o nezákonnosti zahájení daňové kontroly není důvodná.

[26] Nejvyšší správní soud se dále zabýval okruhem námitek shrnutých v bodě [14] tohoto rozsudku. Stěžovatelce lze dát za pravdu, že hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 a § 92 odst. 7 daňového řádu nelze provést toliko ve výzvě k prokázání skutečností vydané podle § 92 odst. 4 daňového řádu; krajský soud však nic takového netvrdil. Krajský soud na výzvu k prokázání skutečností ze dne 9. 9. 2015 odkazoval vždy v kontextu následných relevantních úkonů daňových orgánů (zpráv o daňové kontrole za roky 2011 a 2012 či rozhodnutí žalovaného). Výzva ze dne 9. 9. 2015 obsahovala (zcela v souladu s účelem tohoto procesního institutu) toliko předběžné hodnocení stěžovatelkou předložených důkazů, na jehož základě správce daně přenesl důkazní břemeno na stěžovatelku. Žádný další význam jí krajský soud ani daňové orgány nepřiznávaly. Nejvyšší správní soud rovněž zdůrazňuje, že není pravdou, že by daňové orgány prvotní doklady předložené stěžovatelkou nijak nehodnotily. Správce daně se na stranách [11] a [12] zprávy o daňové kontrole 2011, a na stranách [16] a [17] zprávy o daňové kontrole 2012 vyjadřoval k nedostatkům předložených účetních dokladů; následně se (ve vztahu k plněním od jednotlivých společností) zabýval zhodnocením předložených kupních smluv a případných dalších podkladů. Nutno poznamenat, že krajský soud v napadeném rozsudku na relevantní části zpráv o daňových kontrolách a rozhodnutí žalovaného odkazoval (viz například bod [68] napadeného rozsudku ve vztahu ke společnosti ROBIHELI s. r. o., body [73] a [74] ke společnosti Planeta trade s. r. o., body [77] a [78] ke společnosti Centinder s. r. o., body [81] a [82] ke společnosti Antala Investment s. r. o., body [88] a [89] ke společnosti Holmium trading s. r. o.). Nejvyšší správní soud pro úplnost zdůrazňuje, že i žalovaný se ve svém rozhodnutí k dokladům předloženým stěžovatelkou (tj. k fakturám, likvidačním a dodacím listům, kupním smlouvám apod.)

opakovaně vyjadřoval, vždy však dospěl k závěru, že (vzhledem k dalším okolnostem) jejich existence sama o sobě automaticky neprokazuje faktické uskutečnění deklarovaných plnění (viz například body [46], [57], [60], [67], [74], [76] či [80] rozhodnutí žalovaného).

[27] Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud pochybil, pokud akceptoval, že žalovaný provedl *„přinejmenším implicitní hodnocení (dodatečně) předložených dokladů“*. K tomu Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dodává, že stěžovatelka fakticky brojí jen proti jisté formulační neobratnosti krajského soudu. Jak bylo uvedeno výše, daňové orgány všechny (prvotní) doklady předložené stěžovatelkou zhodnotily. Ačkoli se v rámci tohoto hodnocení nevyjádřily vždy ke každému dokladu zvlášť, a část z nich hodnotily toliko ve značně obecné rovině, Nejvyšší správní soud toto hodnocení shledal vzhledem k okolnostem posuzované věci dostačujícím a odpovídajícím jak míře procesní aktivity stěžovatelky v řízení před správcem daně, tak i obecnosti jejích námitek v odvolání proti dodatečným platebním výměrům.

[28] V dalším okruhu kasačních námitek se stěžovatelka obsáhle vymezila proti zákonnosti provedení výslechu jednotlivých svědků, případně proti způsobu jejich hodnocení.

[29] Co se týče námitek vůči hodnocení výslechu svědků L. G. a D. T., Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu, na které pro stručnost odkazuje (viz bod [71] napadeného rozsudku). Lze znovu připomenout, že důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění deklarovaných plnění (přijetí zboží od společnosti ROBIHELI, s. r. o.) leželo na stěžovatelce, přičemž výslechy uvedených svědků nebyly schopny tato tvrzení stěžovatelky věrohodně osvědčit. S přihlédnutím k míře nejistoty uváděných skutečností, kterou vykazovala obzvlášť výpověď svědka L. G., Nejvyšší správní soud shledal závěry daňových orgánů o neprůkaznosti těchto svědeckých výpovědí za přiléhavé. Lze jistě připustit, že neurčitost výpovědí mohla být zapříčiněna delším časovým odstupem výslechů od prokazovaného děje, to však nelze klást k tíži správce daně. Pro úplnost nutno dodat, že zjištěné rozpory v otázce místa uskladnění balíčky kartonů BETTI byly toliko jedním z mnoha dílčích důvodů, pro který daňové orgány vyloučily náklady související s jejím pořízením z daňově uznatelných nákladů stěžovatelky (v podrobnostech viz přiléhavé části zpráv o daňové kontrole za roky 2011 a 2012 a rozhodnutí žalovaného, na které krajský soud v bodě [71] napadeného rozsudku zevrubně odkazoval).

[30] Pokud jde o tvrzní, že neprovedením výslechu (bývalých) jednatelů společností Planeta trade s. r. o., a Holmium trading s. r. o., daňové orgány nezjistily skutkový stav ve své úplnosti, Nejvyšší správní soud aprobuje názor krajského soudu, že pro věc je podstatné, že stěžovatelka v řízení před správcem daně výslech těchto subjektů nenavrhovala. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům toliko uvedla, že neprovedení těchto výslechů mělo za následek nedostatečné zjištění skutkového stavu; výslechy však ani zde nenavrhla a zejména pak neuvedla, co konkrétně by jimi mělo být zjištěno. Jak již uvedl krajský soud v bodě [75] napadeného rozsudku, v řízení před daňovými orgány tížilo důkazní břemeno zejména stěžovatelku. Jestliže měly daňové orgány skutkový stav za dostatečně zjištěný a stěžovatelka provedení výslechů bývalých jednatelů za účelem doplnění skutkového stavu přesto v průběhu celého řízení nenavrhla, nelze to klást k tíži daňových orgánů.

[31] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem rovněž v závěrech týkajících se hodnocení výslechu svědka M. S. (viz zejména bod [79] napadeného rozsudku). Lze připustit, že se správce daně mohl svědka dotázat i na další skutečnosti, které by mohly být potenciálně relevantní pro co nejúplnější zjištění skutkového stavu, současně je však nesporné, že jakkoli byla stěžovatelka o výslechu vyrozuměna, přesto se jej nezúčastnila. Není přitom pravdou, že by svou přítomností u výslechu nemohla spoluurčovat jeho směr a zaměření. Výslech svědka, jakožto procesní úkon, pochopitelně vede daňový orgán, nicméně součástí práva daňového subjektu na účast u výslechu svědka ve smyslu § 96 odst. 5 daňového řádu je právě možnost klást svědkovi otázky, které považuje za relevantní, doplňovat a precizovat směr výslechu obecně určovaný správcem daně, doptávat se na potřebné informace apod. Tím, že se stěžovatelka výslechu nezúčastnila, se o tyto možnosti sama připravila. Nejvyšší správní soud uzavírá, že ve vedení předmětného výslechu žádné závažnější pochybení neshledal.

[32] Také ve vztahu k zákonnosti výslechu svědků O. H. a K. S. se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěry krajského soudu, na které pro stručnost odkazuje (viz body [94], [95] a [104] napadeného rozsudku). Výslechy těchto svědků byly provedeny v rámci daňových řízení třetích osob. Je tedy logické, že o nich stěžovatelka nebyla vyrozuměna ve smyslu § 96 odst. 5 daňového řádu. Nebyl přitom dán žádný důvod, pro který by informace plynoucí z protokolů o výsleších nemohly být použitelné v daňovém řízení stěžovatelky (srov. podmínky pro takový postup, plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 33/2009-17, na které přiléhavě odkázal i krajský soud). Stěžovatelka se s obsahem předmětných protokolů seznámila přinejmenším v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 7. 10. 2016, č. j. 4069436/16/3019-60561-701020. Přesto se k těmto podkladům nijak nevyjádřila a provedení výslechů těchto svědků v rámci vlastního daňového řízení nepožadovala. Předmětné důkazy tedy nebyly získány v rozporu se zákonem.

[33] V souvislosti s výpověďmi svědků P. V., M. N. a B. P. Nejvyšší správní soud dává stěžovatelce za pravdu, že tyto byly fakticky provedeny v rámci daňové kontroly stěžovatelky, aniž by o nich byla řádně vyrozuměna, a jedná se tedy o důkazní prostředky získané v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu. Ačkoliv správce daně (respektive jím dožádané finanční úřady, které výslechy prováděly) při obstarávání těchto důkazních prostředků pochybil, dle Nejvyššího správního soudu využití těchto důkazních prostředků daňovými orgány v posuzovaném případě nepředstavuje natolik závažnou vadu, pro kterou by bylo nezbytné rozhodnutí žalovaného rušit, a to ze tří, synergicky působících, důvodů. Zaprvé, výslechy proběhly pouze z iniciativy správce daně, a byly vedeny toliko snahou o co nejúplnější zjištění skutečného stavu věci. Zadruhé, se stěžovatelka s protokoly o výpovědích seznámila již dne 21. 4. 2016 v rámci nahlížení do spisu, a znovu pak dne 7. 10. 2016 v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, nicméně nepožadovala opakované provedení výslechů těchto osob a k výsledkům kontrolního zjištění se vůbec nevyjádřila. V odvolání proti rozhodnutí žalovaného pak namítala toliko obecnou (procesní) nezákonnost provedených výslechů, aniž by se jakkoli vyjádřila k jejich obsahu. Zatřetí, z těchto výslechů daňové orgány nezjistily fakticky žádné skutečnosti relevantní pro daňové řízení stěžovatelky, tedy ani skutečnosti nasvědčující uskutečnění deklarovaných plnění, ani skutečnosti stěžovatelce přitěžující (viz body [92] až [94] či [100]

rozhodnutí žalovaného). Vzhledem ke všem těmto okolnostem tedy lze uzavřít, že ačkoli daňové orgány při pořizování těchto důkazů vážně pochybily, toto pochybení v posuzovaném případě nedosahuje takové intenzity, aby nutně muselo vést ke zrušení rozhodnutí žalovaného.

[34] Výše uvedené závěry lze přiměřeně vztáhnout i na okolnosti výslechu svědka M. Š. Lze souhlasit s názorem, že správce daně vážně pochybil tím, že stěžovatelku neinformoval o změně termínu výslechu svědka, načež jej následně v náhradním termínu vyslechl v nepřítomnosti stěžovatelky. S ohledem na následnou procesní aktivitu stěžovatelky však Nejvyšší správní soud (ve shodě s krajským soudem) ani toto pochybení správce daně neshledal natolik závažným, aby muselo vyústit ve zrušení rozhodnutí žalovaného. I v tomto případě se stěžovatelka s protokolem o výpovědi svědka nadvakrát seznámila; přesto nepožadovala opakované provedení výpovědi, k výsledkům kontrolního zjištění se nijak nevyjádřila, a ani v odvolání ke svědecké výpovědi neuvedla podrobnější věcné připomínky (namítla pouze nedostatečný rozsah výpovědi). Nadto se ze správního spisu nepodává, že by se stěžovatelka dostavila k výslechu svědka v původním datu 16. 3. 2016 (o kterém byla vyrozuměna). Pokud by se stěžovatelka v původním termínu výslechu plánovala zúčastnit, bylo by jí správcem daně nepochybně sděleno, že výslech byl přesunut (nevěděla-li o tom již od svědka, který správci daně uvedl, že náhradní termín svého výslechu navrhuje po dohodě se stěžovatelkou – viz odst. [11] výše).

[35] Ve vztahu ke kasační námitce týkající se (prostého) nesouhlasu stěžovatelky se závěrem krajského soudu co do hodnocení výpovědí svědků L. Š. a J. H. Nejvyšší správní soud plně odkazuje na závěry krajského soudu (viz bod [103] napadeného rozsudku), potažmo na závěry daňových orgánu (viz např. body [37] a [137] rozhodnutí žalovaného), se kterými se ztotožňuje. Na základě těchto svědeckých výpovědí nebyla daňová účinnost stěžovatelkou deklarovaných nákladů žádným způsobem osvědčena, protože svědci jen v obecné rovině potvrdili provádění *„nějaké“* dopravy pro stěžovatelku.

[36] Stěžovatelka konečně namítla, že krajský soud překročil meze své přezkumné činnosti, pokud za žalovaného vypořádal jím opomenutou námitku týkající se povinnosti daňových orgánů uznat daňové náklady stěžovatelky nejméně v minimální nutně vynaložené výši. Rovněž vyjádřila nesouhlas se závěrem krajského soudu, že v posuzované věci nebyl dán prostor pro uplatnění tzv. doktríny minimálně nutných výdajů.

[37] Nejvyšší správní soud uvádí, že správní orgány nemají povinnost explicitně se vypořádat s každou dílčí žalobní námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38). Stěžovatelka v bodě X. svého odvolání proti dodatečným platebním výměrům obecně namítla, že nesouhlasí s vyloučením uplatněných nákladů bez ohledu na skutečnost, že správce daně neučinil vlastní existenci zboží a jeho následný prodej sporným. K tomu bez dalšího citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 18/2013, a nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 48/05. Žalovaný se k této obecně vymezené námitce výslovně vyjádřil, a to rovněž ve značně obecné rovině, v bodech [17] až [26] v návaznosti na bod [141] svého rozhodnutí. Krajský soud v návaznosti na již konkrétnější žalobní námitky stěžovatelky toliko precizoval obecně vedenou argumentaci žalovaného (reagující na obecně

formulované odvolací námitky); nelze však hovořit o jejím zásadním dotvoření. Nejvyšší správní soud tedy v posuzované věci překročení mezí přezkumné činnosti krajského soudu neshledal. V otázce posouzení uplatnění tzv. doktríny minimálně nutných výdajů Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na závěry krajského soudu vyjádřené v bodech [116] a [117] napadeného rozsudku, se kterými se zcela ztotožňuje.

[38] Na základě všech výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 18. listopadu 2022

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu