



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Dagmar Nygrínové v právní věci žalobkyně: **Mgr. Ing. Ilona Chládková**, se sídlem Bráfova 531/37, Třebíč, insolvenční správce dlužníka VHN – kovo s. r. o., se sídlem Tvarožná 50, Tvarožná, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 12. 2015, č. j. 29 Af 95/2013 – 93,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

**Přehled dosavadního řízení**

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 11. 2013, č. j. 28978/13/5000-14304-709739, změnil rozhodnutí - dodatečné platební výměry Finančního úřadu Brno-venkov (dále též „správce daně“) ze dne 21. 11. 2012, č. j. 454897/12/293512706630, č. j. 454926/12/293512706630, č. j. 454930/12/293512706630, 454939/12/293512706630 a č. j. 454993/12/293512706630, v části týkající se bankovního spojení a ve zbytku zamítl odvolání VHN – kovo s. r. o. (dále též jen žalobkyně, resp. stěžovatelka, a to jak ve vztahu k této společnosti, na kterou byl v průběhu řízení prohlášen konkurz, tak i ve vztahu k insolvenční správce, se kterou je v řízení pokračováno, srov. níže). Uvedenými platebními výměry správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2007 ve výši 227.125 Kč, září 2007 ve výši 708.552 Kč, říjen 2007 ve výši 647.422 Kč, listopad 2007 ve výši 313.021 Kč a listopad 2008 ve výši 92.303 Kč a současně žalobkyni uložil uhradit penále ve výši 45.425 Kč, 141.710 Kč, 129.484 Kč, 62.604 Kč a 18.460 Kč.

[2] Žalovaný se na základě zjištěných skutečností ztotožnil se závěry správce daně a konstatoval, že žalobkyně svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty prokazovala pouze formálně bezvadnými daňovými doklady, avšak neprokázala, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo. Nemohly tak nastat skutečnosti předpokládané zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, pro vznik nároku na odpočet daně. Žalovaný uzavřel, že jelikož nebylo prokázáno, že právě od žalobkyní deklarovaných dodavatelů byla přijata deklarovaná plnění, nemohla být tato plnění použita pro ekonomickou činnost, a proto nelze podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty považovat za splněnou.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítala, že plnění uvedená v předmětných daňových dokladech není možné zpochybnit, jestliže není podán důkaz o tom, že dodavatel v něm uvedený dodavatelem nebyl či být nemohl. Správce daně v tomto ohledu neuvedl jedinou odůvodněnou pochybnost. Stanovisko žalovaného, který potvrdil nepodložený názor správce daně o existenci důvodných pochyb, zda předmětný materiál byl skutečně dodán deklarovanými dodavateli, proto nemá žádnou oporu ve zjištěných shromážděných správce daně. To, že dodavatelské společnosti INVESTA region s. r. o., OLONELO s. r. o., MH Businnes Still s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. (dále též „dodavatelé“) jsou v současné době nekontaktní, nesouvisí s jimi poskytnutými plněními v roce 2007 a 2008. S ohledem na současné možnosti a prostředky elektronické dálkové komunikace nepovažuje žalobkyně za správný důraz správních orgánů na skutečnost, že by její zástupci měli znát osoby vystupující za dodavatele a po letech si pamatovat jejich osobní detaily. Struktura společníků stejně jako pozice jednatelů a jiných zmocněných osob se navíc může rychle změnit. Žalobkyně proto nesouhlasí s tím, že tato případná znalost má být jedním z klíčových důkazů. Skutečnost, že došlo k provedení fakturovaných dodávek materiálů, potvrzují svědci I. V. a J. N., přestože žalovaný záměrně vylíčil jejich výpověď negativně ve vztahu k prokázání této skutečnosti. Oba totiž uvedli, že byli přítomni alespoň u některých vykládek materiálu a potvrdili i některé dodací listy. Žalovaný pochybil, když nepřihlédl k tomu, že žalobkyně zaplatila na účet dodavatelů cenu za materiál.

[4] Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že důkazy, které nabídla, jsou ve svém souhrnu dostačující pro prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH. Disponuje totiž doklady – fakturami, dodacími listy k materiálu dodanému dodavateli, výpisy z účtu prokazujícími platbu fakturovaných částek a prokázala, že materiálová náročnost Slen topů odpovídá množství nakoupeného materiálu od dodavatelů. Žalovaný nesprávně hodnotil nedůslednost správce daně při plnění jeho povinnosti zjistit co nejuplněji skutkový stav, když přešel fakt, že správce daně nenavrhl jediný důkaz, neprojevil sebemenší snahu pořídit z vlastní iniciativy relevantní zjištění a navíc některé důkazy odmítl provést. Správce daně žalobkyní prokazované skutečnosti pouze prohlásil za nevěrohodné a nabádal ji k předložení dalších důkazů, které však nebylo v její moci opatřit (např. osobní či jiné údaje o osobách zastupujících dodavatele). Skutečnost, že uhradila fakturované ceny, je podle žalobkyně velmi významná, neboť dokazuje existenci obchodní spolupráce a má mnohem větší sílu než znalost jmen osob jednajících za dodavatele.

[5] Pokud měl správce daně navzdory informacím nabídnutým žalobkyní pochybnosti, zda dodavatelé skutečně poskytli plnění podle daňových dokladů, přešlo na něj důkazní břemeno, aby prokázal a zdůvodnil pochyby, že k dodávkám materiálu dodavateli nedošlo. Správce daně podle žalobkyně neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal své důvody k pochybám ohledně prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH za materiál dodaný dodavateli. Žalobkyně žalovanému dále vytknula, že se nepozastavil nad rozporným hodnocením správce daně co do uznání předmětných zdanitelných plnění pro účely daně z příjmů právnických osob a pro účely daně z přidané hodnoty. Závěrem žalobkyně uvedla, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně podle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, patrně uplynula. Žalobkyně požádala o přiznání odkladného účinku žaloby (tomuto návrhu krajský soud vyhověl usnesením

pokračování

ze dne 20. 1. 2014, č. j. 29 Af 95/2013 – 60) a navrhla, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

[6] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 1. 12. 2015, č. j. 29 Af 95/2013 – 93, žalobu zamítl a rozhodl dále, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává. Krajský soud v první řadě uvedl, že správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně je povinen „pouze“ prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, že je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl a své pochybnosti o dokladech předložených žalobkyní dostatečně odůvodnil.

[7] Důkazní břemeno tak přešlo na žalobkyni, která měla jednoznačně a transparentně prokázat, že přijala zdanitelné plnění, užila je pro svou ekonomickou činnost, přijala je ve tvrzeném rozsahu a zejména to, že toto plnění uskutečnil plátce daně, jenž je na příslušných daňových dokladech uveden. Existence daňového dokladu sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se zdanitelné plnění, které je jeho předmětem, opravdu uskutečnilo. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění.

[8] Žalobkyně v průběhu řízení předložila faktury za materiál od dodavatelů. Krajský soud se k jednotlivým důkazům a správními orgány zjištěným skutečnostem vyjádřil, zhodnotil je a poté konstatoval, že žalobkyně nepředložila takové důkazy, které by prokazovaly, že předmětný materiál byl dodavatelům skutečně dodán. Pochybnosti správce daně se tak žalobkyni nepodařilo rozptýlit. Předmětem sporu nebylo to, že zboží (materiál) skutečně existovalo, a že s ním žalobkyně skutečně obchodovala. Sporné bylo, zda fakturovaný materiál byl dodán tak, jak bylo na dokladech deklarováno.

[9] K výpovědi svědka V. krajský soud uvedl, že do jisté míry potvrzovala tvrzení žalobkyně, nicméně nerozptýlila pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, které ohledně předmětných faktur na základě ostatních důkazů vznikly. Krajský soud dále shledal, že správní orgány řádně odůvodnily, proč neprovedly výslechy některých dalších svědků.

[10] Krajský soud se ztotožnil se závěrem správních orgánů, že žalobkyně neposkytla takové důkazní prostředky, které by prokazovaly, že předmětný materiál byl skutečně dodán deklarovanými dodavateli, a že skutečně došlo k uskutečnění těchto zdanitelných plnění, a proto nemohl být žalobkyni přiznán nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

[11] K argumentaci žalobkyně, v níž poukázala na postup správce daně při kontrole daně z příjmů právnických osob, krajský soud zdůraznil, že principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty jsou odlišné, stejně tak jako podmínky pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů a podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Dokazování u obou daní totiž sleduje odlišné cíle. Zatímco pro daňovou uznatelnost výdaje dle § 24

zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, musí být prokázáno, že byl reálně vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73), pro prokázání nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je s ohledem na výše uvedenou judikaturu nutno jednoznačně prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Krajský soud dále poukázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72.

[12] K námitce žalobkyně týkající se uplynutí prekluzivní lhůty krajský soud uvedl, že před jejím uplynutím správce daně při ústním jednání dne 10. 8. 2010 (za zdaňovací období srpen až prosinec 2007), resp. 1. 10. 2010 (za zdaňovací období leden až prosinec 2008 a leden až prosinec 2009), zahájil daňovou kontrolu, což mělo dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků za následek nový počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Lhůta pro stanovení daně by tedy bez dalšího uplynula až dne 31. 12. 2013. Napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 27. 11. 2013.

[13] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včas kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka uvedla, že od počátku vytýká správním orgánům, že správce daně žádné oprávněné a skutečné důvody k pochybám neměl. Za nesprávný považuje stěžovatelka závěr krajského soudu, že správce daně splnil svou důkazní povinnost zdůvodněním pochybností a poukaz krajského soudu na výzvu správce daně k prokazování skutečností ze dne 31. 3. 2011 a ústní protokol ze dne 21. 6. 2011, v nichž však nejsou uvedeny vůči zdanitelným plněním poskytnutým společnostmi OLONELO s. r. o., MH Businnes Still s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. žádné jiné důvody k pochybnostem, než že v rámci ústního jednání stěžovatelka nebyla schopna identifikovat žádné konkrétní osoby, které s ní jménem těchto společností jednaly. V případě zdanitelného plnění poskytnutého společnostmi INVESTA region s.r.o., v likvidaci, uvedená výzva ani protokol neobsahují žádný důvod k pochybnostem a přitom neuznané odpočty daně z přidané hodnoty právě u této společnosti tvoří rozhodující část z celkového součtu a objemu neuznaného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[14] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytknula, že převzal argumentaci správce daně potvrzenou žalovaným, přestože je v exaktních údajích chybná, poukazuje-li v ní správce daně na sdělení místně příslušného správce daně o výsledcích za III. čtvrtletí roku 2007 a nižší zdanitelná plnění společnosti INVESTA region s. r. o., v likvidaci, za zdaňovací období červenec až září 2007, než jsou zdanitelná plnění, resp. nárok na odpočet DPH, předložená stěžovatelkou, ačkoliv neuznaný odpočet DPH nárokovala stěžovatelka za období srpen až říjen roku 2007, tedy za jiné období než za III. čtvrtletí roku 2007. Závěr krajského soudu, že identifikace osob, se kterými jednala, je pro daný případ stěžejní, je v případě společnosti INVESTA region s. r. o. nesprávný, jelikož správce daně nikdy nesdělil stěžovatelce, že má pochyby, protože neidentifikovala žádné osoby, se kterými za tuto společnost jednala. Stěžovatelka upozornila, že v případě argumentace krajského soudu přiznanými ekonomickými výsledky společnosti INVESTA region s. r. o., v likvidaci, pro účely přiznání k dani za III. čtvrtletí 2007 jde zjevně o chybné období, které krajský soud přebírá v odůvodnění od správce daně a neuvědomuje si jejich nepatřičnost. Stěžovatelka v této souvislosti dále konstatovala, že se nikdy během řízení o kontrole před správcem daně nedozvěděla, jaké jsou konkrétní pochybnosti správce daně vůči zdanitelným plněním přijatým od společnosti INVESTA region s. r. o., v likvidaci. Jedná se přitom o pochybení, jímž byla zkrácena na svých procesních právech, jelikož výzvy správce daně byly vadné a stěžovatelka nevěděla, jaké pochyby má rozptýlit a vyvracet. V souvislosti s tímto pochybením správce daně stěžovatelka poukázala na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, sp. zn. 2 Afs 193/2015. Tuto námitku proti

pokračování

obsahu výzev vznesla stěžovatelka již v řízení před krajským soudem, ale protože se jí nezabýval, je nucena ji vznést i nyní.

[15] Ve výzvách k odstranění pochybností o zdanitelných plněních poskytnutých společnostmi OLONELO s. r. o., MH Businnes Still s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. se hovoří o výsledcích dožádání, které buď jsou neúspěšná, protože se nepodařilo zjistit zdanitelná plnění, anebo se místní šetření nepodařilo provést, což nasvědčuje tomu, že společnosti jsou pro správce daně nekontaktní. Závěr krajského soudu, že správní orgány tímto způsobem unesly důkazní břemeno v souladu s § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu, nepovažuje stěžovatelka za správný, jelikož ani jeden z těchto důvodů nezpochybňuje věrohodnost, úplnost, průkaznost nebo správnost účetnictví daňového subjektu ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém příznání. Neupamatování se na osoby, se kterými předmětné dodávky prací stěžovatelka sjednala, nemůže vrhnout pochybnosti na to, že dodavatelé byli vůči stěžovatelce v tomto postavení, byť formou subdodávky, a výstavci předmětných faktur inkasující v nich uvedenou cenu prací. Nelze připustit, aby správce daně mohl vydávat za důvody k výzvám k prokázání stávající nedostupnosti subjektu, od kterého stěžovatelka přijala plnění, pro účely jeho kontroly, aniž by tyto skutečnosti svědčily ve spojení s jinými o důvodných pochybách průkaznosti a správnosti účetnictví, tedy oprávněnosti a věrohodnosti účetních dokladů v něm zařazených. Jiné skutečnosti přitom nepodporují opodstatněnost pochyb, jelikož společnosti OLONELO s. r. o., MH Businnes Still s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. disponovaly účtem, na který stěžovatelka platila, a dodávky materiálu byly potvrzovány v dodacích listech, které za stěžovatelku podepisovali mj. i svědci pan N. a pan V.

[16] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytknula, že neshledal vadu řízení před správními orgány spočívající v nesprávné aplikaci zejména § 92 odst. 4 a 5 daňového řádu. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že předložila pouze důkazy, které se nevztahovaly ke konkrétním obchodním případům dle předmětných faktur nebo nemohly prokázat, že materiál uvedený na těchto fakturách uskutečnil na nich deklarovaný dodavatel. Doložila správci daně a prokázala materiálovou náročnost Slen topů vyráběných v době koupě materiálu od deklarovaných dodavatelů pro společnost European data projekt, dále předložila mezinárodní nákladní listy (CMR), faktury prokazující dodávky na paletách, které koupila od společnosti INVESTA region s.r.o., v likvidaci, expedované zejména švýcarské společnosti Triopan – Dähler AG a společnosti ADOLF NISSEN a zejména bankovní výpisy o provedení bezhotovostních plateb k úhradě předmětných faktur. Ty považuje stěžovatelka za naprosto stěžejní, neboť jsou jasným důkazem, že obchodní transakce ohledně dodávek prací musela být realizována mezi stěžovatelkou a dodavatelem. Stěžovatelka nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že se zaplacením není spojen vznik nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

[17] Hodnocení výpovědi Daniela Chilo-Ptáka – jednatele společnosti Nice Bridge s.r.o., krajským soudem jako nevěrohodné, považuje stěžovatelka za neobjektivní a nesprávné. Krajský soud totiž nepřihlédl k tomu, že uvedený jednatel uvedl, že společnost Nice Bridge s. r. o., předmětné zdanitelné plnění pro stěžovatelku provedla, ale nic bližšího nevěděl, poněvadž věci zařizoval pan S. N. Tím není jeho výpověď nevěrohodná, neboť logicky si nemusí pamatovat na nic bližšího, pokud dodávku materiálu zařizoval pan S. N. Také výpověď I. V., ač ji za důkaz ve prospěch stěžovatelky nepřipouští, nehodnotil krajský soud správně a nevyjádřil se k výpovědi svědka N., který mimo jiné potvrdil, že si pamatuje na palety dodávané společností INVESTA region s.r.o., v likvidaci, protože měly atypický rozměr.

[18] Krajský soud podle stěžovatelky pochybil také v tom, když uzavřel, že správní orgány dostaly povinnosti uložené jim § 92 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud totiž odmítl návrhy stěžovatelky zejména na výslech R. H. a potvrdil, že správní orgány správně nepřipustily

provedení důkazu jejím výsledkem a též výsledk P. R., ačkoli jediným důvodem je předjímání výsledků těchto důkazů. Tento postup správních orgánů je podle stěžovatelky opakujícím se porušením zásady úzké součinnosti daňového subjektu a správce daně při zjištění skutkového stavu co nejpřesněji a nejúplněji. Stěžovatelka přitom odůvodnila význam důkazu. Krajský soud zcela pomíjí fakt, že jedinými důkazy, které správce daně zajistil, byla dožádání správců daně dodavatelů a informace o jejich předmětu činnosti z obchodního rejstříku a vyvinul tak v rámci dokazování zcela minimální aktivitu. Navíc neoprávněně zamítl důkazní návrhy stěžovatelky a neučinil ničeho, aby dohledal svědka S. N. z R. Krajský soud nezaujal žádné stanovisko k pasivitě správních orgánů.

[19] Stěžovatelka vznesla výhrady proti závěru krajského soudu, že nevytvoření interních kontrolních mechanismů za účelem ověření totožnosti či důvěryhodnosti obchodních partnerů jde k její tíži, a proti závěru dovozovanému krajským soudem z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 193/2015, že pokud stěžovatelka svým dodavatelům důvěřovala natolik, že s nimi při rozsáhlém objemu sporných prací neuzavřela písemnou smlouvu, nemělo by být pro ni problémem dohledat jména osob, s nimiž při uzavírání tohoto obchodu jednala. Jde totiž o částečně neobjektivní a nedomyšlené hodnocení skutečnosti, protože nelze objektivně odhadnout ani ověřit důvěryhodnost obchodních partnerů z pohledu jejich budoucí existence a činnosti. Důvěra vůči dodavatelům nebyla ze strany stěžovatelky projevena formou uzavření smlouvy toliko konkludentním způsobem, nýbrž převzetím materiálu a následným placením.

[20] Při hodnocení okolnosti, že dodavatelé neměli odpovídající předmět činnosti, krajský soud podle stěžovatelky pochybil, neboť se nejedná o oprávněný důvod k pochybám, ale pouze svědčí o nesrovnalostech mezi stavem skutečným a zapsaným v obchodním rejstříku, přičemž podobné nedostatky má v tomto ohledu mnoho firem. Z nedbalosti při vedení skutečností zapisovaných do obchodního rejstříku nelze podle stěžovatelky dovozovat žádnou překážku pro to, aby obě společnosti mohly realizovat stavební práce pro stěžovatelku. V této souvislosti stěžovatelka poukázala na skutečnost, že správní orgány uznaly jako daňově účinné veškeré náklady vynaložené v roce 2008 na nákup materiálu vykázány v účetnictví, mezi jiným i materiál, který stěžovatelka koupila od společnosti Nice Bridge s. r. o. na základě stěžovatelkou uhrazených daňových dokladů. Tytéž náklady jsou zahrnuty rovněž v platebním výměru č. j. 454993/12/293512706630. V tomto případě však již správní orgány neuznaly stěžovatelce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Takovýto postup a závěr správce daně je podle stěžovatelky v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu a porušuje princip stejného rozhodování ve vztahu k témuž účastníku, jenž je výrazem zásady ochrany legitimního očekávání a zákazu svévole.

[21] Stěžovatelka dále poukázala na skutečnost, že krajský soud se v řízení vedeném pod sp. zn. 29 Af 9/2013 nezabýval posouzením, zda předmětné práce byly vynaloženy na dosažení a udržení zdanitelných příjmů, nýbrž shodným posouzením jako v napadeném rozsudku, tedy tím, zda předmětné práce fakticky uskutečnily v předmětných fakturách deklarovaní dodavatelé.

[22] Stěžovatelka vyjádřila nesouhlas s posouzením její námitky o uplynutí prekluzivní lhůty krajským soudem, neboť má za to, že prekluzivní tříletá lhůta pro vyměření daně uplynula před vydáním a nabytím právní moci rozhodnutí žalovaného, neboť běh prekluze je třeba posuzovat podle § 148 daňového řádu, nikoli podle § 47 zákona o správě daní a poplatků.

[23] Stěžovatelka poukázala na závěry, k nimž ve vztahu k penále dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí sp. zn. 4 Afs 210/2014 a uvedla, že má právo, aby o jejím trestu finanční sankcí bylo rozhodnuto podle zákonné úpravy, která je pro ni příznivější. Tato okolnost však zůstala bez povšimnutí krajského soudu, který

pokračování

se tak nezabýval přezkumnou činností v rozsahu, který mu předepisuje zákon. S ohledem na výše uvedené stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti přiznal odkladný účinek (tomuto návrhu zdejší soud vyhověl usnesením ze dne 4. 2. 2016, č. j. 4 Afs 14/2016 – 50) a zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného.

[24] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se krajský soud ve svém rozsudku důkladně vypořádal se všemi žalobními námitkami. Vyjádřil přesvědčení, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a své pochybnosti o dokladech předložených stěžovatelkou dostatečně odůvodnil. Důkazní břemeno za této situace přešlo zpět na stěžovatelku, které se pohybnosti správce daně nepodařilo rozptýlit. Správní orgány obou stupňů postupovaly podle platných právních předpisů, kdy relevantní důkazní prostředky navrhované stěžovatelkou provedly a pokud jejich provedení odmítly, pak tento krok odpovídajícím způsobem odůvodnily. Žalovaný setrval na svých závěrech. S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a stěžovatelce nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

## II.

### Posouzení kasační stížnosti

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka – insolvenční správce, která se dle § 264 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, stala účastníkem řízení místo dlužníka a dne 4. 4. 2016 zaslala Nejvyššímu správnímu soud návrh na pokračování v řízení, má v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie, a advokacii vykonává. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[26] Stěžovatelka se v kasační stížnosti dovolává důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[27] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení, zda byly dány důvody pro vydání předmětných platebních výměrů, přičemž mezi stěžovatelkou a žalovaným bylo sporným především to, zda skutečně došlo ke zdanitelným plněním (dodávkám a pracím) způsobem deklarovaným stěžovatelkou.

[28] Podle § 8 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, *správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*

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

[30] Podle odst. 5 písm. c) téhož ustanovení, *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.*

[31] Podle § 264 odst. 4 daňového řádu, *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti*

*toboto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*

[32] Podle odst. 13 téhož ustanovení, *uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů.*

[33] Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 73, „*ke otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo z poslední doby ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 204/2014 - 32; judikatura k daňovému řízení sice byla formulována především za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, avšak její závěry jsou v zásadě aplikovatelné i na úpravu obsaženou v daňovém řádu) stojící na tom, že každý daňový subjekt má povinnost daň nejen přiznat, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu, dle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních). Toto pravidlo má však některé výjimky, přičemž pro nyní posuzovanou věc je významný zejména § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dle něhož 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. Tato poněkud specifická koncepce dokazování vychází z podstaty daňového řízení, jehož skutkovým základem je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. K tomu Ústavní soud v nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z [nalus.usoud.cz](http://nalus.usoud.cz)), uvedl, že „důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti (nese) ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stihá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). (...) [V] daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vázících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.“*

[34] Nejvyšší správní soud z obsahu správního spisu zjistil, že ve výzvě správce daně ze dne 30. 3. 2011, č. j. 157590/11/293935709221, k prokazování skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu správce daně uvedl, že mu vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění v tabulce uvedených stěžovatelkou přijatých zdanitelných plnění, které měla uskutečnit společnost INVESTA region s. r. o., v likvidaci (dále též INVESTA). Z odpovědi na dožádání u Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou totiž správce daně zjistil, že místní šetření za účelem ověření uskutečnění zdanitelných plnění společností INVESTA, se nepodařilo provést, jelikož likvidátor společnosti nemá k dispozici žádné účetní a daňové doklady a jeho jednatelka je pro správce daně nekontaktní. Z údajů poskytnutých uvedeným dožádaným správcem daně vyplývá, že za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2007 společnost INVESTA přiznala uskutečněná zdanitelná plnění v nižší výši, než činí stěžovatelkou předložené daňové doklady za zboží dodané touto společností, resp. než stěžovatelkou uplatněný nárok na odpočet daně ve zdaňovacích obdobích červenec, srpen a září roku 2007. Z údajů zisků a ztrát společnosti INVESTA za rok 2007 vyplývá, že tato společnost uskutečnila nižší výkony, než vyplývá z daňových dokladů za uskutečněná plnění předložených stěžovatelkou.

[35] Ve vztahu ke společnosti MH Business Still s. r. o. správce daně uvedl, že místní šetření za účelem ověření uskutečnění zdanitelných plnění touto společností se nepodařilo provést,



pokračování

jelikož se žádné prostory užívané společností v místě jejího registrovaného sídla nenachází. Tato společnost byla opakovaně předvolávána k ústnímu jednání, nikdo se však nedostavil.

[36] Ohledně společnosti OLONELO s. r. o. správce daně uvedl, že je pro správce daně nekontaktní a za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2007 nepřiznala žádná uskutečněná zdanitelná plnění, tj. nepřiznala uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch stěžovatelky. Také v případě této společnosti nebyla stěžovatelka schopna identifikovat žádné konkrétní osoby, s nimiž jednala. Nekontaktní jsou rovněž společnosti TOVOPmont s.r.o. a Nice Bridge s. r. o. Ve vztahu ke společnostem MH Business Still s. r. o., OLONELO s. r. o., TOVOPmont s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. nebyla stěžovatelka schopna identifikovat žádné konkrétní osoby, s nimiž jménem těchto společností jednala.

[37] Uvedené skutečnosti jsou uvedeny rovněž v protokolu o ústním jednání ze dne 21. 6. 2011, č. j. 308661/11/293935709221, v němž se správce daně vypořádal s argumentací uvedenou v reakci stěžovatelky ze dne 18. 4. 2011 na výše uvedenou výzvu.

[38] Výše uvedené důvody (přiznané uskutečnění zdanitelných plnění v nižší výši, než činí stěžovatelkou předložené daňové doklady za zboží dodané společností INVESTA a uskutečnění nižších výkonů, než vyplývá z daňových dokladů předložených stěžovatelkou za uskutečněná plnění, společnost OLONELO s. r. o. nepřiznala uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch stěžovatelky, nekontaktnost společností MH Business Still s. r. o., OLONELO s. r. o., TOVOPmont s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. a neschopnost stěžovatelky identifikovat konkrétní osoby, s nimiž jménem těchto společností jednala), považuje Nejvyšší správní soud za dostatečné ke vzniku pochybností správce daně o faktickém uskutečnění předmětných zdanitelných plnění.

[39] Nejvyšší správní soud tak má za to, že výzva správce daně ze dne 30. 3. 2011, č. j. 157590/11/293935709221, obsahovala konkrétní skutečnosti odůvodňující pochybnosti správce daně a bylo z ní zřejmé, proč považoval faktury uvedené v této výzvě za sporné. Skutečnosti ve výzvě uvedené je rovněž možné ověřit ze spisu.

[40] Námitka stěžovatelky, v níž poukázala na skutečnost, že od počátku vytyká správním orgánům, že správce daně žádné oprávněné a skutečné důvody k pochybám neměl, a za nesprávný označila závěr krajského soudu, že správce daně splnil svou povinnost důkazního břemene zdůvodněním pochybností, proto není důvodná.

[41] S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že důvodné nejsou ani námitky stěžovatelky, že se nedozvěděla, jaké jsou konkrétní pochybnosti správce daně vůči zdanitelným plněním přijatým od společnosti INVESTA a že byla zkrácena na svých procesních právech, jelikož výzvy správce daně byly vadné, protože stěžovatelka nevěděla, jaké pochyby má rozptýlit a vyvracet. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na skutečnost, že stěžovatelka se ke skutečnostem zjištěným správcem daně a jeho závěrům uvedeným ve výzvě ze dne 30. 3. 2011 vyjádřila v již zmíněném vyjádření ze dne 18. 4. 2011, kde s nimi polemizovala a zpochybňovala je, z čehož je patrné, že si jich byla plně vědoma. Reakce správce daně na tuto argumentaci stěžovatelky pak je zachycena v již zmíněném protokolu o ústním jednání ze dne 21. 6. 2011.

[42] Přisvědčit nelze ani argumentaci stěžovatelky, že ve výzvě ze dne 30. 3. 2011 a protokolu o ústním jednání ze dne 21. 6. 2011, nejsou uvedeny vůči zdanitelným plněním poskytnutým společnostmi OLONELO s. r. o., MH Business Still s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. žádné jiné důvody k pochybnostem, než že v rámci ústního jednání stěžovatelka nebyla schopna identifikovat žádné konkrétní osoby, které s ní jménem těchto společností jednaly, neboť ve vztahu k těmto společnostem správce daně zmínil také nemožnost tyto společnosti

kontaktovat a dále uvedl, že společnost OLONELO s. r. o. neuvedla uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch stěžovatelky ve svém daňovém přiznání. Rovněž důvody týkající se zdanitelného plnění poskytnutého společností INVESTA uvedené ve výzvě a protokolu považuje Nejvyšší správní soud za dostatečné a odůvodňující pochybnosti správce daně.

[43] V posuzované věci tedy výzva správce daně nebyla nekonkrétní, a tudíž vadná, jak tomu bylo ve věci, v níž Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem 30. 9. 2015, sp. zn. 2 Afs 193/2015, na který stěžovatelka poukázala v rámci své argumentace. Důvodná není ani námitka stěžovatelky, že se krajský soud obsahem výzvy nezabýval, neboť krajský soud v bodě 76 svého rozsudku přisvědčil žalovanému, že správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl a své pochybnosti o dokladech předložených žalobkyní dostatečně odůvodnil a to především ve výzvě k prokazování skutečností ze dne 31. 3. 2011, č. j. 157590/11/293935709221.

[44] Ohledně nižších zdanitelných plnění společnosti INVESTA stěžovatelka poukázala na skutečnost, že neuznaný odpočet DPH nárokovala za období srpen až říjen roku 2007, tedy za jiné období než za III. čtvrtletí roku 2007. K této argumentaci stěžovatelky Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně zjistil, že za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2007 společnost INVESTA přiznala uskutečněná zdanitelná plnění v nižší výši, než činí stěžovatelkou předložené daňové doklady za zboží dodané touto společností, resp. než stěžovatelkou uplatněný nárok na odpočet daně ve zdaňovacích obdobích červenec, srpen a září roku 2007. Správce daně nepochybil, když z tohoto zjištění vycházel, neboť platebními výměry daň z přidané hodnoty stěžovatelce doměřil za zdaňovací období srpen 2007 až listopad 2007 a listopad 2008, tj. i za měsíce (období) spadající do III. čtvrtletí roku 2007. Argumentace správce daně výsledky společnosti INVESTA za III. čtvrtletí roku 2007 a nižšími zdanitelnými plněními této společnosti za toto období je proto logická a přiléhavá a nikoli nepatřičná, jak tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti.

[45] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále označila za nesprávný závěr krajského soudu, že identifikace osob, se kterými jednala, je pro daný případ stěžejní. K této námitce Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud sice v odůvodnění kasační stížností napadaného rozsudku uvedl, že nejpozději z výzvy ze dne 31. 3. 2011 muselo být žalobkyni zřejmé, že identifikace osob, se kterými jednala, je pro daný případ stěžejní. Z kontextu rozsudku je však zřejmé, že skutečnost, že stěžovatelka není schopna identifikovat osoby, se kterými jednala, považoval za jednu ze skutečností, kterými správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal své důvodné pochybnosti ve vztahu k tvrzením stěžovatelky uvedeným v daňovém přiznání. Konstatování stěžovatelky, že jí správce daně nesdělil, že neidentifikovala žádné osoby, se kterými jednala za společnost INVESTA, lze přisvědčit, ani tato skutečnost však nemění nic na tom, že správce daně, jak již bylo uvedeno výše, zjistil dostatek skutečností prokazujících jeho důvodné pochybnosti.

[46] Skutečnost, že stěžovatelka není schopna uvést, s jakými osobami vystupujícími jménem společností OLONELO s. r. o., MH Businnes Still s. r. o. a Nice Bridge s. r. o. jednala, by sama o sobě, bez spojení s jinými zjištěními, nepostačovala k odůvodnění pochybností správce daně. V posuzované věci však k této skutečnosti přistupuje další okolnost, spočívající v nemožnosti kontroly těchto společností, které stěžovatelka označuje za své dodavatele, což nasvědčuje tomu, že tyto dodavatelé nevyvíjeli aktivní ekonomickou činnost. Uvedené skutečnosti je podle názoru Nejvyššího správního soudu ve svém souhrnu a ve spojení s jinými skutečnostmi třeba hodnotit v neprospěch stěžovatelky a odůvodňují pochybnosti správce daně. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správní orgány unesly důkazní břemeno v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

pokračování

[47] Tento závěr nevyvrací ani poukaz stěžovatelky na skutečnost, že uvedeným společností platila na účet a dodávky materiálu byly potvrzovány v dodacích listech, které za stěžovatelku podepisovali mj. i svědci pan N. a pan V. Správce daně totiž již ve výzvě uvedl, že mu vznikly pochybnosti o plněních, které měla uskutečnit společnost OLONELO s. r. o. dle faktur ze dne 12. 11. 2007, 6. 11. 2007 a 23. 11. 2007. Ve správním spise se nachází vyjádření Petra Rsšky ze dne 8. 8. 2011, v němž uvedl, že tato společnost nevykonávala po dobu jeho působení ve funkci jednatele žádnou hospodářskou činnost, nepřijala ani nevystavila žádnou fakturu. Z úplného výpisu z obchodního rejstříku společnosti OLONELO s. r. o. je zřejmé, že panu Radovanu Labudovi vznikla funkce jednatele společnosti OLONELO s. r. o. dne 28. 11. 2007, do této doby byl jediným jednatelem pan Petr Raška. Argumentace stěžovatelky tím, že platila mimo jiné společnosti OLONELO s. r. o., proto není důvěryhodná, neboť se jedná o platbu za faktury vystavené v období, kdy společnost OLONELO s. r. o., dle tvrzení jejího tehdejšího jediného jednatele Petra Rašky nevykonávala hospodářskou činnost a nepřijala ani nevystavila žádné faktury. Petr Raška rovněž zdůraznil, že jakékoliv faktury vystavené či přijaté po dobu, kdy byl jednatelem společnosti OLONELO s. r. o. jsou zfalšované. Uvedené skutečnosti Petr Raška uvedl rovněž v podaném vysvětlení ze dne 19. 1. 2012, jímž reagoval na výzvu Policie ČR.

[48] Krajský soud učinil správný závěr i ohledně otázky, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno a prokázala reálné přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od dodavatelů. Důkazní hodnota dodacích listů, jichž se stěžovatelka dovolává, je snížena tím, že nejsou podepsány stěžovatelkou uváděnými svědky (V. a N.), nachází se na nich vždy pouze razítko a nečitelný podpis dodavatele a nejsou v nich uvedena jména osob, které dodavatele (výše uvedené společnosti) a odběratele (stěžovatelku) zastupovaly. Pokud stěžovatelka předložila doklady týkající se materiálové náročnosti Slen topů vyráběných v době koupě materiálu od deklarovaných dodavatelů pro společnost European data projekt, resp. mezinárodní nákladní listy (CMR) a faktury určené společností Triopan Dähler AG a ADOLF NISSEN, které odebíraly zboží od stěžovatelky, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že tyto doklady nemají žádný vztah ke skutečnosti, kterou měla stěžovatelka prokázat, tj. faktickému plnění od dodavatelů.

[49] Nejvyšší správní soud na tomto místě považuje za vhodné poukázat na závěry, k nimž dospěl v rozsudku ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015 - 38, v němž vyslovil, že „*daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní).* V dané věci je stěžejní otázkou, zda stěžovatel prokázal uplatněný nárok na odpočet DPH ve smyslu ust. § 72 a 73 zákona o DPH. Podle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH má plátcе daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátcе v prvé řadě daňovým dokladem ve smyslu ust. § 73 citovaného zákona. Jak bylo opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, ale současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jak vyplývá např. z náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže např. zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. K unesení důkazního břemene proto nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je na daňovém subjektu, aby prokázal existenci podmínky, za níž vzniká nárok na odpočet DPH. Nárok na odpočet DPH je správce daně oprávněn neuznat za situace existence daňového dokladu předloženého plátcem daně, pokud zjistí skutečnosti, které uplatnění takového nároku vylučují (podpůrně viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, a ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195).“

[50] Nejvyšší správní soud se s ohledem na výše uvedené neztotožnil ani s námitkou stěžovatelky v níž krajskému soudu vytknula, že neshledal vadu řízení před správními orgány spočívající v nesprávné aplikaci zejména § 92 odst. 4 a 5 daňového řádu. Jak již bylo uvedeno výše, krajský soud zhodnotil náležitosti výzvy správce daně, přičemž z rozsudku krajského soudu je dále zřejmé, že zjištěné skutečnosti, kterými správce daně zdůvodnil své pochybnosti, hodnotil jednotlivě i v jejich souhrnu a zohlednil skutečnosti svědčící ve prospěch i v neprospěch stěžovatelky. Krajský soud se věcí důkladně zabýval a svůj závěr, že správní orgány vyjádřily důvodné pochybnosti o věrohodnosti stěžovatelkou předložených faktur, které se předloženými důkazy nepodařilo stěžovatelce rozptýlit a neprokázala tak skutečné dodání předmětného materiálu deklarovanými dodavateli a uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, přehledně, přesvědčivě a srozumitelně zdůvodnil.

[51] Stěžovatelka namítala, že krajský soud pochybil, pokud konstatoval, že ani prokázání některých úhrad stěžovatelky dodavatelům nemá za následek automatické uznání nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že tento závěr krajského soudu má oporu v ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 - 26, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, ze dne 19. 8. 2011, č. j. 5 Afs 62/2010 - 65). Nejvyšší správní soud s ohledem na skutečnost, že stěžovatelka neprokázala existenci podmínek, za nichž vzniká nárok na odpočet DPH, pouze stručně konstatuje, že ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc, má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla plátcí povinnost přiznat daň na výstupu. Tímto dnem je obecně podle § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty den uskutečnění zdanitelného plnění, nebo den přijetí platby, pokud byla plátcem přijata před datem uskutečnění zdanitelného plnění, nestanoví-li zákon jinak. Závěr o prokázání toho, že sporný obchodní případ proběhl způsobem deklarovaným v daňovém dokladu je vždy závislý na komplexním vyhodnocení konkrétní věci, přičemž provedená úhrada za uskutečněné zdanitelné plnění je pouze jednou z celé řady relevantních okolností (byť beze sporu důležitou).

[52] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, že krajský soud pochybil při hodnocení výpovědi svědka Daniela Chilo-Ptáka – jednatele společnosti Nice Bridge s.r.o. Tento svědek ve prospěch stěžovatelky uvedl, že došlo k uskutečnění služeb vyplývajících z předmětných faktur a fakturované práce probíhaly u stěžovatelky, kam se byl dvakrát podívat. Naproti tomu však zároveň uvedl, že neví, kdo zastupoval stěžovatelku při obchodních jednáních, nevěděl, jaké konkrétní smlouvy byly uzavřeny a jakým způsobem probíhala úhrada faktur. Dále uvedl, že společnost Nice Bridge s. r. o. v roce 2008 neměla žádné zaměstnance ani kovoobráběcí stroje a práce byly řešeny subdodavately, přičemž nebyl schopen uvést, kdo byl oním subdodavatelem. Odkázal na pana S. N., účetního společnosti Nice Bridge s. r. o., který na základě plné moci zajišťoval kontakty a zakázky, zastupoval tuto společnost a řešil veškeré obchodní náležitosti (podpisy smluv a faktur, uzavírání smluv, dodávky materiálu). Ohledně sporných prací však již nebyl schopen uvést žádné další detaily ani předložit relevantní dokumenty. Ohledně dodávek fakturovaného materiálu stěžovatelce a nákupu tohoto materiálu rovněž odkázal na pana S. N. Nejvyšší správní soud má s ohledem na výše uvedené stejně jako krajský soud za to, že celkové vyznění výpovědi zpochybňuje její věrohodnost, neboť učiněná výpověď je jako celek obecná, neurčitá a uvedený svědek nebyl schopen ohledně sporných obchodních případů uvést žádné konkrétní okolnosti ani předložit dokumenty podporující jeho výpověď. Ani tato výpověď tedy nedokládá, že k uskutečnění fakturovaných služeb vskutku došlo tak, jak tvrdí stěžovatelka. K obdobnému hodnocení výpovědi svědka Chilo-Ptáka ve vztahu k těmto transakcím ostatně dospěl i Nejvyšší správní soud v souvisejícím rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70.

pokračování

[53] Důvodná není ani námitka stěžovatelky, že se krajský soud nevyjádřil k výpovědi svědka N., neboť krajský soud výpověď tohoto svědka shrnul v bodě 90 rozsudku a vyhodnotil ji v následujícím bodě, přičemž při hodnocení věrohodnosti výpovědi tohoto svědka přihlédl k tomu, že byl nejen zaměstnancem ale i společníkem stěžovatelky. K poukazu stěžovatelky na skutečnost, že tento svědek potvrdil, že si pamatuje na palety dodávané společností INVESTA region s.r.o., v likvidaci, protože měly atypický rozměr, Nejvyšší správní soud konstatuje, že výpověď tohoto svědka vyznívá ve prospěch stěžovatelky a to i proto, že dále uvedl, že byl u některých předávek zboží od dodavatelů a potvrzoval některé dodací listy. Svědek I. V. vypověděl, že byl u všech dodávek, všechny ale neskládal a někdy potvrzoval dodací listy při převzetí dodaného materiálu. Uvedl rovněž, že byl přítomen u některých předávek materiálu k opracování pověřeným osobám společností TOVOpmont a Nice Bridge. Také výpověď tohoto svědka tedy svědčí ve prospěch stěžovatelky. Přesto nelze učinit závěr, že výpověďmi těchto svědků bylo uskutečnění zdanitelných plnění prokázáno. Výpověď těchto svědků nepotvrzují listinné důkazy založené ve správním spisu, neboť na žádném z dodacích listů za období květen, červen, srpen, září, říjen a listopad 2007 a listopad 2008, předložených stěžovatelkou správci daně v příloze jejího vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění ze dne 8. 7. 2011, nejsou uvedeny podpisy uvedených svědků. Nejvyšší správní soud proto uvedené výpovědi svědků I. V. a N. nepovažuje za důvěryhodné, a to i proto, že při hodnocení věrohodnosti jejich svědeckých výpovědí a jejich porovnání s jinými důkazy, je třeba přihlédnout také k tomu, že se nejedná o svědky zcela nestranné a nezaujaté, neboť v předmětném období byli společníky stěžovatelky. Nejvyšší správní soud tak má za to, že ani tyto výpovědi neprokazují, že předmětný materiál byl skutečně dodán deklarovanými dodavateli.

[54] Závěr krajského soudu, že správní orgány dostaly povinnosti uložené jim § 92 odst. 2 daňového řádu, považuje Nejvyšší správní soud za správný, neboť správní orgány zjistily dostatek skutečností, které jim umožnily ve věci rozhodnout. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, v níž namítala, že krajský soud pomínil minimální aktivitu správních orgánů při dokazování. Nedošlo tak ani k porušení zásady, že správce daně má skutkový stav zjistit co nejpřesněji a nejúplněji. K námitce stěžovatelky, že jako svědkyně měla být vyslechnuta paní R. H., Nejvyšší správní soud uvádí, že tato měla dispoziční práva k bankovnímu účtu společnosti Nice Bridge s. r. o. a nebyla vyslechnuta jako svědek proto, že by mohla potvrdit pouze přijetí finančních prostředků na bankovní účet společnosti, nemohla by se však vyjádřit ke skutečnému dodání předmětného materiálu. Tento závěr žalovaného i krajského soudu považuje Nejvyšší správní soud za správný a v nevyslechnutí této osoby tak nespatřuje pochybení a to i proto, že stěžovatelka neuvádí v souvislosti s výpovědí této osoby žádné další skutečnosti, které by mohl její výslech prokázat. K pochybení při dokazování ve správním řízení nedošlo ani tím, že nebyl vyslechnut Petr Raška, neboť ten se k věci vyjádřil ve své omluvě z ústního jednání, v níž se k věci vyjádřil a uvedl relevantní skutečnosti. Žalovaný dále řádně zdůvodnil, proč nebylo možné zajistit svědeckou výpověď tohoto svědka, když poukázal na skutečnost, že se dlouhodobě zdržuje v zahraničí. Jeho svědecká výpověď by navíc patrně nepřinesla nic nového, neboť by s největší pravděpodobností uvedl pouze tytéž skutečnosti jako ve svém písemném vyjádření. Žalovaný rovněž zdůvodnil, proč nedošlo k výsledku pana S. N., neboť poukázal na skutečnost, že se správci daně nepodařilo tuto osobu identifikovat a nebyla ani předložena plná moc, kterou měl panu N. udělit pan Daniel Chilo – Pták, jednatel společnosti Nice Bridge s. r. o. Vzhledem k výše uvedenému nelze přisvědčit ani námitce stěžovatelky, že žalovaný neoprávněně zamítl její důkazní návrhy.

[55] Výhrada stěžovatelky k závěru krajského soudu, že nevytvoření interních kontrolních mechanismů za účelem ověření totožnosti či důvěryhodnosti obchodních partnerů jde k její tíži, není oprávněná. Tento závěr krajského soudu je totiž v souladu s judikaturou zdejšího soudu, na kterou také ostatně krajský soud přiléhavě odkázal – v rozsudku ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008 – 162, Nejvyšší správní soud konstatoval, že podnikatelé mají „*mimo jiné*

*povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelům ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možnosti snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů“.*

[56] Úvaha vyjádřená v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 193/2015, že pokud stěžovatelka svým dodavatelům důvěřovala natolik, že s nimi při rozsáhlém objemu sporných prací neuzavřela písemnou smlouvu, nemělo by být pro ni problémem dohledat jména osob, s nimiž při uzavírání tohoto obchodu jednala, je naprosto logická, správná a v neposlední řadě v souladu se zdravým rozumem a nejedná se o částečně neobjektivní a nedomyšlené hodnocení skutečnosti, jak tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti. Tato úvaha je plně aplikovatelná také v posuzované věci. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že není nutné, aby jednatel stěžovatelky znal všechny osoby vystupující za dodavatelské společnosti. Stěžovatelka navíc měla dostatek času tyto údaje dohledat a správci daně poskytnout. Pokud tak neučinila, představuje tato skutečnost jeden z uceleného řetězce důkazů zpochybňujících její tvrzení o tom, že k předmětným plněním došlo. Argumentace stěžovatelky nemožností odhadnout a ověřit důvěryhodnost jejích obchodních partnerů a poukaz na skutečnost, že důvěru vůči dodavatelům projevovala převzetím materiálu a následným placením, tento závěr nevyvrací.

[57] Okolnost, že dodavatelé neměli odpovídající předmět činnosti zapsaný v obchodním rejstříku, by sama o sobě nepostačovala k vyvrácení tvrzení stěžovatelky o uskutečnění zdanitelných plnění. V posuzované věci však správce daně zajistil řadu dalších důkazů nasvědčujících tomu, že k předmětným plněním nedošlo způsobem tvrzeným stěžovatelkou. Závěru krajského soudu, že mezi další okolnosti zpochybňující věrohodnost předložených faktur patřilo to, že předmět činnosti společnosti Nice Bridge s. r.o. a společnosti OLONELO s. r. o. neodpovídal charakteru dotčeného plnění, tudíž není na místě cokoli vytknout.

[58] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti poukázala na skutečnost, že správní orgány uznaly jako daňově účinné pro účely daně z příjmů právnických osob veškeré náklady vynaložené v roce 2008 na nákup materiálu vykázány v účetnictví, mezi jiným i materiál, který stěžovatelka koupila od společnosti Nice Bridge s. r. o. V posuzované věci však stěžovatelce již nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v případě těchto nákladů neuznal. K této námitce stěžovatelky Nejvyšší správní soud konstatuje, že z výše uvedeného vyplývá, že stěžovatelka se nezprostila své důkazní povinnosti tím, že předložila formálně bezvadné daňové doklady o přijetí zdanitelného plnění za situace, kdy správce daně vyjádřil konkrétní pochybnosti. Správce daně stěžovatelce sdělil, na základě jakých skutečností mu vznikly pochybnosti. Proto důkazní břemeno přešlo na stěžovatelku, která ho však neunesla a neprokázala, že nárok na odpočet DPH uplatnila oprávněně, neboť se jí nepodařilo prokázat, že zdanitelná plnění, na jejichž základě odpočet uplatnila, se fakticky uskutečnila tak, jak deklarovala. Správce daně tudíž nepochybil, když stěžovatelce doměřil daň z přidané hodnoty. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, v němž vyslovil, že „*principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní právní normě stanovenou. Zpravidla lze předpokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem*

pokračování

*a neplatí bezvýjimečně*. Postup správce daně v posuzované věci tedy není v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu, neboť i v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, nemusí být zároveň dány podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty.

[59] K námitce stěžovatelky, že ve věci sp. zn. 29 Af 9/2013 se krajský soud zabýval posouzením stejných skutečností, jako v kasační stížnosti napadeném rozsudku, Nejvyšší správní soud uvádí, že závěry, k nimž krajský soud dospěl ve věci sp. zn. 29 Af 9/2013 nemohou mít vliv na posouzení této věci, neboť předmět řízení u krajského soudu byl zcela jiný než v posuzované věci (doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 3.433.080 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 686.616 Kč) a dodává, že kasační stížnost proti tomuto rozsudku krajského soudu byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 – 70.

[60] Stěžovatelka v kasační stížnosti nesouhlasila také s posouzením její námitky o uplynutí prekluzivní lhůty krajským soudem, přičemž vyjádřila přesvědčení, že prekluzivní tříletá lhůta pro vyměření daně uplynula před vydáním a nabytím právní moci rozhodnutí žalovaného, neboť běh prekluzivní lhůty je třeba posuzovat podle § 148 daňového řádu, nikoli podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

[61] K této námitce stěžovatelky Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že z věty první a druhé přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu vyplývá, že běh a délka lhůty pro vyměření daně, která započala za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, se od 1. 1. 2011 posuzuje podle daňového řádu. Okamžik počátku běhu této lhůty určený podle zákona o správě daní a poplatků však zůstává zachován, přičemž účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly před dnem nabytí účinnosti daňového řádu, se posuzují podle zákona o správě daní a poplatků.

[62] V posuzované věci se vydané platební výměry týkaly období srpen až listopad 2007 a listopad 2008. Před uplynutím lhůty dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, podle kterého, *pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období*, byla v posuzované věci při ústním jednání dne 10. 8. 2010 (protokol č. j. 207625/10/293931706907) zahájena daňová kontrola za období srpen až prosinec 2007 a při ústním jednání dne 1. 10. 2010 (protokol č. j. 236834/100/293935709221) byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období leden až prosinec 2008 a leden až prosinec 2009. Zahájení daňové kontroly správcem daně představuje úkon přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků, dle kterého, *byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven*. Od konce roku, v němž byla stěžovatelka o zahájení daňové kontroly zpravena, tak započala znovu běžet tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52). Stěžovatelka o zahájení daňové kontroly zpravena byla, neboť její jednatel podepsal výše uvedené protokoly zachycující průběh ústního jednání. V posuzované věci tak podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků, započala od konce roku 2010 běžet nová tříletá lhůta pro dodatečné stanovení daně z přidané hodnoty za výše uvedená zdaňovací období, která uplynula na konci roku 2013 (jak vyplývá z výše uvedeného, okamžik počátku této lhůty se řídí zákonem o správě daní a poplatků, běh a délka této lhůty se však již řídil daňovým řádem, který v § 148 odst. 1 stanoví lhůtu pro vyměření daně v délce 3 roky). V této lhůtě přitom musely být daně doměřeny pravomocně, jak dovodil Nejvyšší správní soud např. již v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61. Rozhodnutí

žalovaného nabylo právní moci dne 27. 11. 2013, tj. před uplynutím této prekluzivní lhůty. Námitce stěžovatelky týkající se uplynutí prekluzivní lhůty proto Nejvyšší správní nepřisvědčil a k této námitce uzavírá, že závěr krajského soudu o nedůvodnosti této námítky stěžovatelky je správný, a stěžovatelce lze přisvědčit pouze potud, že běh a délku prekluzivní lhůty pro vyměření daně je třeba v posuzované věci posuzovat podle daňového řádu.

[63] Nejvyšší správní soud se dále zabýval argumentací stěžovatelky, že s ohledem na závěry, k nimž ve vztahu k daňovému penále dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 64, má být o penále rozhodnuto podle zákonné úpravy, která je pro ni příznivější. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedeným usnesením rozhodl tak, že „[p]enále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod“. K otázce povahy penále rozšířený senát v bodě 64 vyslovil, že „na základě všech výše uvedených úvah dospěl k tomu, že na penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 je oproti úpravě penále v § 63 citovaného zákona ve znění účinném do 31. 12. 2006 nutno nahlížet jako na sankci. Ačkoli je penále zařazeno do systému daňového práva, má trestní povahu se zárukami vyplývajícími z čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy. Je třeba odmítnout i argument stěžovatele, že zákon penále jako trest výslovně neoznačuje, nýbrž je systematicky považuje pouze za příslušenství daně. Jakkoliv se jedná o zákonný pojem užívaný původně jak zákonem o správě daní a poplatků (srov. § 58), tak nyní daňovým řádem (srov. § 2 odst. 5), jde o vymezení předmětu správy daní, se zdůrazněním, že zde vyjmenované instituty (kromě penále dále úroky a pokuty, nikoliv už náklady řízení) sledují osud daně. To je však kontext procesní, vymezující správcí daně rozsah jeho působnosti, bez významu pro hmotněprávní sankční charakteristiku penále. Ostatně k sankční povaze zmíněné pokuty za opožděné tvrzení daně (systematicky rovněž zařazené mezi příslušenství daně) se nedávno jasně vyjádřil Ústavní soud, který posuzoval ústavní souladnost § 250 daňového řádu (bližše srov. nálezež ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, č. 187/2015 Sb.).“ Lze tedy shrnout, že penále, o kterém bylo správními orgány rozhodnuto, představuje trest, a je proto třeba na něj aplikovat i čl. 40 odst. 6 Listiny, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější.

[64] V posuzované věci bylo stěžovatelce penále uloženo podle § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého výše penále činí 20 %, je-li daň zvyšována. Daňový řád v § 251 odst. 1 písm. a) při zvýšení daně stanoví rovněž penále ve výši 20 %. Úprava v obou zákonných úpravách je tudíž stejně přísná, a bylo tak na místě s ohledem na § 264 odst. 13 daňového řádu, dle kterého *uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů*, při stanovení penále postupovat podle § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelce lze přisvědčit potud, že se krajský soud nezabýval otázkou, podle jaké právní úpravy mělo být při stanovení penále postupováno. Tato skutečnost však s ohledem na výše uvedené nepředstavuje pochybení krajského soudu mající vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

### III.

#### Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[65] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelkou uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.



pokračování

[66] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 25. května 2016

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu