



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Falco computer, s.r.o.**, se sídlem Pod Hradbami 2003/3, Velké Meziříčí, zast. JUDr. Jaroslavem Pavlasem, Ph.D., advokátem se sídlem Náměstí 22/24, Velké Meziříčí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2016, č. j. 10231/16/5200-11435-701996, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2018, č. j. 30 Af 55/2016 - 66,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2018, č. j. 30 Af 55/2016 - 66, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 9. 2014, č. j. 1456323/14/2913-05700-703011, doměřil Finanční úřad pro Kraj Vysočina žalobkyni na základě daňové kontroly podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2008 do 31. 3. 2009 ve výši 477 750 Kč a současně jí podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sdělil penále ve výši 95 550 Kč, neboť stěžovatelka neprokázala přijetí služeb deklarovaných v přijatých fakturách a náklady uplatněné na základě těchto faktur tak byly podle správce daně neoprávněné; dle správce daně dále žalobkyně vytvořila spojení se společností TREBOSS s.r.o. za účelem snížení základu daně.

[2] V záhlaví citovaným rozhodnutím žalovaný změnil prvostupňové správní rozhodnutí co do oprávněnosti nákladů na služby deklarované v daňovém dokladu společnosti Digitrend a zároveň nepotvrdil závěry správního orgánu prvního stupně o účelovém spojení žalobkyně se společností TREBOSS, včetně porušení pravidel ceny obvyklé dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů; doměřenou daň změnil z částky 477 750 Kč na částku 167 370 Kč (penále změnil z částky 95 550 Kč na částku 33 474 Kč). V ostatním ponechal výrok prvostupňového

rozhodnutí beze změny. Ve shodě se správcem daně žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně ve vztahu k fakturám, na nichž byla jako dodavatel uvedena společnost AKOVE, neunesla své důkazní břemeno, neboť neprokázala skutečnosti, k jejichž prokázání byla správcem daně vyzvána.

[3] Žalobu proti napadenému rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Brně zamítl. K otázce unesení důkazního břemene ve vztahu k žalobkyní uplatněným výdajům ve výši 797 780 Kč na základě přijatých faktur od společnosti AKOVE (k daňově uznatelným výdajům ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů) shrnul, že postup žalovaného považoval za správný a neshledal potřebu tomuto postupu nic vytknout. Správce daně i žalovaný shromáždili pro vydání prvostupňového i napadeného rozhodnutí dostatečné podklady svědčící o správnosti závěrů obou napadených rozhodnutí. Podle krajského soudu správce daně ani žalovaný nepochybili, neboť pro své závěry měli dostatek podkladů, na které současně ve svých rozhodnutích odkázali a svá rozhodnutí dostatečně a srozumitelně zdůvodnili. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, podle níž jednala v dobré víře, neboť se o tom, že osoby vystupující za společnost AKOVE již v měsíci březnu 2009 nebyly zaměstnanci této společnosti, dozvěděla až o čtyři roky později. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku prekluze. Nepřisvědčil ani námitce, podle níž mohlo být dožádání provedeno pouze v daňovém řízení; důvodnou neshledal ani námitku opomenutí založení úředního záznamu určujícího oprávněnou osobu do spisu.

[4] Krajský soud se dále zabýval námitkou založenou na posouzení toho, zda byly v případě žalobkyně naplněny podmínky pro zahájení daňové kontroly, resp. zda správce daně měl postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť tato skutečnost by měla vliv na běh prekluzivní lhůty ve smyslu dalšího postupu správce daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Poukázal na to, že postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu se použije toliko za situace, pokud má správce daně k dispozici takové skutečnosti, na jejich základě lze důvodně předpokládat doměření daně. Rozlišujícím kritériem pro to, kdy má správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového příznání a kdy může bez výzvy zahájit daňovou kontrolu, je přitom právě „důvodný předpoklad doměření daně“. V projednávané věci však správce daně konkrétní indicie k tomu, že by existoval důvodný předpoklad doměření daně, neměl, a proto ani nemohl žalobkyni ve smyslu posledně citovaného ustanovení poučit. Krajský soud pak nesouhlasil ani s tím, že by prekluzivní lhůta k vyměření daně již uplynula.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatelka nejprve odkázala na samotné uskutečnění školení. Uvedla, že argumentace soudu, odkazy na judikaturu a celá koncepce odůvodnění je velmi pečlivá, přesvědčivá a logická. Stěžovatelka však nesouhlasila se závěry plynoucími z tohoto odůvodnění. Podle ní se celá argumentace koncentrovala na to, zda si, jako příjemce zdanitelného plnění, počínala dostatečně obezřetně a zda byla v dobré víře. Konstatovala, že dobrá víra není nic, co by se dalo prokázat nějakou listinou nebo jiným důkazem. Se společností Fox Computers spolupracovala dlouhodobě a nebyl důvod, aby se po změně názvu této společnosti na AKOVE a změně vlastníka něco změnilo, když tyto odborné práce (zde konkrétně školení) dělali ti samí lidé, už ne jako společníci a jednatelé, ale jako zaměstnanci. Plnění fakticky nastalo, úhrady byly provedeny bankovním převodem, doklady dostala stěžovatelka stejně jako v předešlých letech, stěžovatelka

pokračování

proto nechápala, jaký vliv měl mít zápis do obchodního rejstříku tři měsíce před uskutečněním školení. Krajský soud se podle stěžovatelky vůbec nevypořádal se skutečností, že práci za AKOVE odvedli její zaměstnanci; k tomu odkázala na § 585 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“); argumentovala, že přičitatelnost jednání zaměstnavateli a dobrá víra neplatí jen v provozovně, ale zejména a právě u školení, která se objednávají na míru a jsou konána přímo na pracovišti.

[7] Stěžovatelka dále namítala, že soud v napadeném rozsudku rozebral, že interpretace § 145 odst. 2 daňového řádu byla v judikatuře roztržštěná; zcela však pominul sjednocující stanovisko rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí č. j. 1 Afs 183/2014 - 55. Stěžovatelka argumentovala tím, že soud uvedl, že žádné dokazování neprobíhalo do okamžiku zahájení kontroly; to však nebylo možné. Uvedla, že pochybnosti správce daně nejsou věc abstraktní, ale mají být konkrétního charakteru například proto, aby se k nim mohl daňový subjekt vyjádřit. Pochybnosti mají být podle stěžovatelky „*podloženy rozumovým uvažováním, a to stojí na úsudcích a ty stojí zase na faktech, nikoli na počitech*“. Pokud existovaly pochybnosti, muselo před nimi proběhnout nějaké hodnocení zjištěných skutečností. Skutečnost, že správce daně nedělá materiálně zachycené záznamy o hodnocení důkazů, a to, že nejsou ve spise, ještě neznamená důkaz o tom, že hodnocení neproběhla. Stěžovatelka uvedla, že závěr, že by správce daně v rámci vyhledávací činnosti nehodnotil důkazní prostředky, je absurdní.

[8] Podle stěžovatelky zahájil správce daně daňovou kontrolu a zároveň doměřovací řízení pár dní před prekluzí. Kontrola byla zahájena jen proto, aby správce daně měl co nejdříve lhůtu na kontrolu a doměření daně. V krajském soudem ignorovaném rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014 - 55 byl jednoznačně vysloven názor k aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu v právní větě II [„*Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.*“]. Vzhledem k tomu, že správce daně nepostupoval podle § 145 odst. 2, věty první, daňového řádu, nemá úkon zahájení daňové kontroly vliv na prekluzi a propadná lhůta uplynula podle § 148 odst. 1 daňového řádu dne 26. 4. 2012.

[9] Stěžovatelka uvedla, že i pokud by Nejvyšší správní soud nepřijal názor, že daňová kontrola byla nezákonná jako celek, pak i v takovém případě uplynula lhůta pro stanovení daně. Podle stěžovatelky byly úkony vyhledávací činnosti učiněny již dne 23. 7. 2010. Stěžovatelka konstatovala, že s ohledem na potřebu správce daně vyhodnotit odpovědi na dožádání a formulaci výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu lze považovat za nejzazší okamžik, kdy mělo být zahájeno doměřovací řízení, den 23. 8. 2010. Pokud by správce daně postupoval v zákonných mezích a vydal uvedenou výzvu v termínu do 15. 10. 2010, pak by nastala prekluze o tři roky později, tedy do 23. 8. 2013; do tohoto data musel správce daně vydat nejen platební výměr, ale také rozhodnutí o odvolání. Platební výměr byl vydán dne 23. 9. 2014, tedy rok po prekluzi. Stěžovatelka k tomu poukázala na náleží Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, podle něž nelze lhůty k vyměření daně vykládat extenzivně.

[10] Stěžovatelka upozornila na to, že pokud byl již jednou obnoven běh lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu, nemohlo ve stejné věci dojít k aplikaci § 148 odst. 2 daňového řádu. Nehrozí, že by daňový subjekt mařil úsilí správce daně tím, že podá dodatečné daňové přiznání [§ 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu] těsně před skončením tříleté lhůty, neboť pokud

správce daně bude postupovat podle „Metodické pomůcky k procesním aspektům daňové kontroly“ č. j. 50071/15/7100-40124-506246 ze 4. 8. 2015, která doporučuje, aby celková délka daňové kontroly činila maximálně dva roky, pak správci zbývá ještě jeden rok na vyměření daně. Navíc není přípustné podat dodatečné daňové přiznání před ukončením daňové kontroly (§ 141 odst. 6 daňového řádu) a pokud se tak stane, správce daně postupuje podle § 141 odst. 7 daňového řádu. Výklady k úkonům, které přerušují, staví nebo prodlužují prekluzivní lhůtu, považovala stěžovatelka za velmi velkorysé.

[11] Stěžovatelka zpochybnila také vedení spisu, dokazování před soudem a hodnocení důkazů. Při ústním jednání navrhla, aby soud našel všechna pověření pro úřední osoby. Smyslem bylo zjistit, zda byl někdo (případně v jakém rozsahu) pověřen jednat jménem státu při místním šetření. Navrhovaný důkaz podle stěžovatelky mohl jasně osvětlit, zda-li a za jakým účelem úřední osoby přišly. Právě tento důkaz mohl svědčit o tom, že šlo o daňovou kontrolu od počátku.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti souhlasil s odůvodněním napadeného rozsudku a odkázal na vyjádření k žalobě a napadené rozhodnutí. K námitce týkající se dobré víry stěžovatelky poukázal na posouzení této otázky krajským soudem a napadeným rozhodnutím; stěžovatelka disponovala informacemi, které ji měly vést k větší obezřetnosti a nemohla proto za dané situace spoléhat pouze na zkušenosti z předchozích obchodních vztahů. K otázce použití postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu žalovaný konstatoval ve shodě s krajským soudem, že tento postup nebyl ve věci aplikovatelný, neboť správní orgán neměl dostatečné množství informací k důvodnému předpokladu, že stěžovatelce doměří daň z příjmů právnických osob. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že byla překročena maximální hranice délky prekluzivní lhůty a i v tomto posouzení se ztotožnil s odůvodněním napadeného rozsudku. Konstatoval, že v projednávané věci nebylo možné stanovit daň dokazováním; stěžovatelce se podařilo prokázat toliko část daňově uznatelných výdajů, přičemž jí byla přiznána jistá část příjmů ke zdanění, ale zároveň jí byla přiznána i relevantní část výdajů nutných na dosažení zdanitelných příjmů. K námitce, podle níž nebyl řádně veden správní spis (chyběl úřední záznam o oprávněné osobě), žalovaný uvedl, že zákon o správě daní a poplatků účinný do 31. 12. 2010 nestanovil povinnost určit oprávněnou osobu záznamem do správního spisu. Ve vztahu k místnímu šetření provedenému dne 23. 7. 2010 tak správce daně takovou povinnost neměl.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Stěžovatelka v obecné poloze uvedla, že podává kasační stížnost i dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. z důvodu nepřezkoumatelnosti rozsudku. V kasační stížnosti namítla, že krajský soud se nevyrovnal se závěry usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55. Nejvyšší správní soud s touto námitkou stěžovatelky nesouhlasí. Krajský soud se závěry plynoucími z citovaného usnesení vypořádal v bodě 77. a násl. napadeného rozsudku. Není tedy pravda, že by citované usnesení ignoroval a s jeho závěry se nevypořádal. Samotnou otázkou posouzení aplikace tohoto usnesení se bude Nejvyšší správní soud zabývat v dalších bodech odůvodnění.

pokračování

[16] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, podle níž byla stěžovatelka v dobré víře, že za společnost AKOVE jednali i nadále Ing. Michal Konvalina a Tomáš Blaška; konstatovala, že plnění se uskutečnila, úhrady byly provedeny bankovním převodem, doklady dostala stěžovatelka stejně jako v předešlých letech, proto nechápala, jaký vliv měl mít zápis do obchodního rejstříku tři měsíce před uskutečněním školení.

[17] Krajský soud v napadeném rozsudku obsáhle pojednal o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, přičemž odkázal na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Poukázal na to, že z judikatury zdejšího soudu vyplývá, že sice může být v konkrétní věci nesporné, že daňový subjekt konkrétní služby skutečně pořídil, ovšem sama tato skutečnost ještě nevede k uznatelnosti takto uplatněného výdaje. Konstatoval, že správce daně pojal v posuzované věci pochybnosti o uskutečnění služeb, jak byly deklarovány na přijatých fakturách, tedy o tom, zda žalobkyní předložené doklady jsou věrohodné, průkazné, správné a úplné. Krajský soud uvedl, že žádný ze žalobkyní navrhovaných výsledků svědků ani ostatních provedených důkazů tak neprokázal fakticitu jeho tvrzení o uskutečnění deklarovaných služeb dodavatelem AKOVE a nevyvrátil existující pochybnosti správce daně. Žalobkyně měla podle krajského soudu možnost nesrovnalosti vyjasnit, a to předložením důkazních prostředků, které by jasně prokázaly, že dodavatelem tvrzených služeb byla právě společnost AKOVE. Stěžovatelka však nevyvrátila pochybnosti správce daně ohledně poskytnutí služeb společností AKOVE, ani neposkytla jiné vysvětlení naplňující výše uvedená kritéria.

[18] Nejvyšší správní soud s takovým posouzením nastolené otázky souhlasit nemůže.

[19] Stěžovatelka od počátku řízení uváděla, že plnění měla být poskytnuta Ing. Michalem Konvalinou a Tomášem Blaškou. S těmito osobami spolupracovala dlouhodobě, a proto podle ní nebylo podstatné, že se společnost (Fox computers s. r. o.) přejmenovala. Školení měly provádět i nadále výše uvedené osoby.

[20] Ze zprávy o daňové kontrole je patrné, že v rámci vyhledávací činnosti byl dne 23. 7. 2010 s jednatelem stěžovatelky sepsán protokol, v němž byl popsán průběh místního šetření, tj. předložení došlých faktur vystavených firmou AKOVE, předložení dokladů na úhradu těchto faktur a předložení sestav z účetního systému stěžovatelky ve vztahu k fakturám, na nichž byla jako dodavatel uvedena společnost AKOVE. Správce daně pak zjistil, že u společnosti AKOVE nastala dne 3. 12. 2008 změna spočívající v převedení obchodních podílů společníků Ing. Michala Konvaliny a Tomáše Blašky na Marka Čelka; současně zanikla prvně jmenovaným funkce jednatele a jednatelem se stal Marek Čelko. Správce daně dále zjistil, že společnost AKOVE je nekontaktní a od roku 2008 se nezdržuje na adrese svého sídla. Od Městské správy sociálního zabezpečení zjistil, že Ing. Konvalina a Tomáš Blaška byli evidováni jako zaměstnanci společnosti AKOVE od 1. 8. 2003 do 28. 2. 2009. Správce daně dále zjistil, že faktury int. č. PF083928, PF083932, PF084006, PF084100 a PF084123 byly uhrazeny na účet číslo 4862007001/0500 a faktura int. č. PF084110 byla uhrazena na další účet č. 3565799001/0500, a to i přes to, že dle údajů uvedených na fakturách mělo být hrazeno na zcela jiný účet (č. 131831001/5500). Správci daně vznikly na základě uvedeného pochyby, zda stěžovatelka přijala deklarované služby, proto vyzval stěžovatelku k prokázání přijetí plnění deklarovaných v došlých fakturách, na nichž byla jako dodavatel uvedena společnost AKOVE. Stěžovatelka na tuto výzvu poskytla správci daně požadované údaje a uvedla, že skutečnými kontaktními osobami, se kterými probíhala veškerá obchodní jednání, byli pan Konvalina a pan Blaška; pan Čelko byl na některých dokumentech podepsán. Z výsledku pana Čelka (později Paulíka) vyplynulo,

že za přepis společnosti AKOVE na svou osobu obdržel částku 20 000 Kč, nabídku na přepis společnosti přijal z důvodu finanční tísně, nepřevzal účetnictví, smlouvy ani žádné další dokumenty, nikdy nenavštívil sídlo ani za firmu nevystupoval. Správce daně provedl také výslechy dalších osob ke zjištění uskutečnění školení, přičemž dospěl k závěru, že z těchto svědeckých výpovědí nevyplývalo, že by školení provedla firma AKOVE a nebylo zřejmé, kdo je provedl, protože se svědkové neshodli ani na tom, zda je provedli právě pan Konvalina a pan Blaška. Správce daně vyhodnotil získané důkazní prostředky, přičemž zjistil zásadní rozpor mezi svědeckou výpovědí pana Blašky a předloženým čestným prohlášením ze dne 7. 11. 2012, v němž uvedl, že společně s panem Konvalinou prováděl za společnost AKOVE pro stěžovatelku tři různá školení. Dva ze čtyř vyslechnutých zaměstnanců k prokázání uskutečnění školení firmou AKOVE uvedli, že školení proběhlo, další zaměstnanec uvedl jméno školitele (avšak naprosto nejistě) a spolu s dalším zaměstnancem nejistě uvedl, že školitelé měli být ze společnosti Fox computers; v případě školení uskutečněných ve dnech 9. – 10. 3. 2009 zaměstnanec uvedl, že školitel byl jeden, zatímco pan Blaška a pan Konvalina uváděli, že všechna tři školení prováděli společně. Správce daně rovněž zjistil, že služby spočívající v placené pozici při vyhledávání klíčových slov, které byly fakturovány společnosti AKOVE, dle sdělení společnosti Seznam.cz a společnosti Centrum Holdings poskytnuty nebyly. Správce daně proto konstatoval, že výpověď a čestné prohlášení svědka Blašky nebyly věrohodné a neprokázaly uskutečnění plnění deklarovaných v došlých fakturách, na nichž byla jako dodavatel uvedena společnost AKOVE. Správce daně na základě výše uvedeného uzavřel, že bylo na stěžovatelce, aby vyvrátila pochybnosti správce daně sdělené ve výzvě č. j. 90612/12 a prokázala oprávněnost zúčtování došlých faktur do daňově uznatelných nákladů. Stěžovatelka však v rozporu s ustanovením § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu ve spojení s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neprokázala přijetí služeb deklarovaných v došlých fakturách a náklady uplatněné na základě těchto faktur tak byly neoprávněné.

[21] Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že ve věci nebylo prokázáno, že by byli pan Konvalina a pan Blaška v březnu roku 2009 oprávněni jednat jménem společnosti AKOVE. Stěžovatelka musela o existenci personálních a majetkových změn vědět a bylo proto namístě, aby byla v obchodních vztazích obezřetnější, neboť tato obchodní spolupráce ovlivňuje prostřednictvím daňových výdajů (nákladů) základ daně z příjmů právnických osob. Žalovaný dále poukázal na to, že jednatel stěžovatelky uvedl, že jméno Čelko nikdy neslyšel, ačkoliv na nabídku od této osoby ze dne 6. 1. 2009 reagoval objednávkou ze dne 2. 2. 2009. Konstatoval, že ve firmě, která měla být dlouholetým partnerem a která nemá mnoho zaměstnanců, není pravděpodobné, aby se obchodní partneři neznali, a to zvláště pokud byl pan Čelko jednatelem společnosti AKOVE již dva měsíce. Existovaly tedy pochyby o tom, zda byla uvedená služba vůbec poskytnuta, natož zda byla poskytnuta společností AKOVE, a výdaje tedy zůstaly nadále neprokázané. Žalovaný dále na základě výpovědí svědků uvedl, že měsíční služby (údajně zahájené ještě firmou Fox computers) nebyly průběžně fakturovány a placeny, ale byly placeny až mnohem později na účet ovládaný výhradně panem Konvalinou, který již nebyl statutárním orgánem údajného dodavatele. Nebylo tedy zřejmé, kdo prováděl předmětné služby, kdo prováděl školení, kdo vystavoval faktury v březnu 2009, pokud to pan Blaška dle jeho slov být nemohl a pan Čelko to taktéž vyloučil. Žalovaný měl pro výše uvedené za to, že služby nebyly v deklarované podobě poskytnuty a už vůbec je nemohla poskytnout společnost AKOVE. Žalovaný poukázal na to, že placené služby na stránkách vyloučili server seznam.cz a centrum.cz. Připustil, že pan Konvalina a pan Blaška mohli participovat na vytvoření reklamních bannerů a na záchraně dat, avšak ne v deklarovaném rozsahu a prostřednictvím společnosti AKOVE. Obě strany podle žalovaného tvrdily, že spolupracovaly, toto tvrzení však podle žalovaného prokázáno nebylo bez pochyb. Nebylo vůbec zřejmé, jaké služby a v jakém rozsahu poskytl sám pan

pokračování

Konvalína; ten podepsal pouze čestné prohlášení, podle něhož provedl školení v březnu roku 2009, tedy v době, kdy již nebyl jednatelem společnosti AKOVE. Žalovaný tedy odmítl tvrzení stěžovatelky, že školení byla provedena prostřednictvím pana Konvalíny a pana Blašky, žalovaný souhlasil se správcem daně, že provedená svědecká výpověď Tomáše Blašky a školených zaměstnanců nemohla sloužit jako důkaz prokazující tvrzení stěžovatelky. Žalovaný k tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 - 85, z něhož plyne, že svědecká výpověď patří mezi důkazní prostředky a jako důkaz ji lze použít vždy, pokud je konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními. Podle žalovaného bylo zjevné, že si svědkové „nepamatovali“ nebo „nevěděli přesně“ nejpodstatnější skutečnosti o deklarovaném plnění; cílem dokazování v daňovém řízení přitom není získat „pravděpodobnost“, ale jednoznačně prokázat, zda k plnění fakticky došlo. Žalovaný pro shora uvedené uzavřel, že ani po formální stránce perfektní doklady nemohou být dostatečným důkazem o uskutečnění transakce v nich deklarované, pokud vzniknou relevantní pochybnosti o tom, zda skutečnosti zachycené na těchto dokladech odpovídají skutečnému stavu. Stěžovatelka v tomto ohledu neunesla své důkazní břemeno.

[22] Krajský soud se k otázce unesení důkazního břemene stěžovatelkou vyjádřil, jak je již výše uvedeno.

[23] Nejvyšší správní soud se rozložením důkazního břemene v daňovém řízení zabýval opakovaně. Jak poukázal krajský soud i žalovaný, daňový subjekt je v první řadě povinen předložit daňové doklady k výdajům, které uplatnil jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ani formálně bezvadné doklady ovšem nemusí samy o sobě představovat dostatečný průkaz skutečného vynaložení výdaje, neboť rozhodná je materiální stránka, tedy skutečné vynaložení výdaje daňovým subjektem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2013, č. j. 5 Afs 63/2012 - 57, či rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72). Zpochybní-li správce daně dostatečně přesvědčivým způsobem předložené daňové doklady, je zároveň povinen umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné vynaložení uplatněných výdajů jinými důkazními prostředky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, taktéž náleží Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05).

[24] Na citovanou judikaturu v napadeném rozsudku správně odkázal také krajský soud. Dospěl však k chybnému závěru, pokud v odst. 44. konstatoval, že žádný ze stěžovatelkou navrhaných výsledků svědků a ani ostatních provedených důkazů neprokázal fakticitu jejího tvrzení o uskutečnění deklarovaných služeb dodavatelem AKOVE a nevyvrátil existující pochybnosti správce daně. Stěžovatelka již v odvolání a v žalobě uváděla, že v rámci spolupráce se společností AKOVE komunikovala dlouhodobě s panem Konvalínou a panem Blaškou; školení měla taktéž proběhnout pod vedením jmenovaných. Krajský soud však tuto argumentaci stěžovatelky v napadeném rozsudku nerefletoval, a to navzdory tomu, že správně odkázal právě na možnost daňového subjektu prokázat faktické uskutečnění plnění také jinými důkazními prostředky. Krajský soud sice v bodě 42. v obecné rovině konstatoval, že se důkazní břemeno o tom, že provedení služeb deklarovaných v předložených dokladech ve skutečnosti proběhlo, přesunulo zpět na stěžovatelku, a bylo tedy na ní, aby svá tvrzení prokázala předložením dalších důkazních prostředků, jimiž mohla vyvrátit kvalifikovaně vyjádřené pochyby správce daně. Na druhou stranu pak dospěl k závěru, že se stěžovatelce nepodařilo prokázat fakticitu uskutečnění deklarovaných služeb dodavatelem AKOVE. Stěžovatelka však nebyla povinna uskutečnění plnění společností AKOVE prokazovat, uváděla-li, že plnění fakticky poskytli pan

Konvalina a pan Blaška. Tím podala odpověď na to, kdo byl skutečným dodavatelem uvedených plnění.

[25] Jak je uvedeno již shora, žalovaný v napadeném rozhodnutí zpochybnil samotné uskutečnění provedených služeb; nebylo prokázáno, kdo měl poskytnout deklarované služby, neboť pan Blaška svou svědeckou výpovědí poskytnutí služeb popřel a jednatel zastupující společnost v dotčené době (pan Čelko) uváděl, že se společností neměl nic společného. Deklarované služby poskytnuté na základě objednávek nebyly hrazeny na účty v nich uvedené, ale byly hrazeny na jiné účty patřící panu Konvalinovi. Tyto pak byly ze stěžovatelkou neobjasněných důvodů hrazeny se značným zpožděním. Stěžovatelkou nebylo taktéž objasněno, proč uváděla, že o osobě pana Čelka nikdy neslyšela a komunikovala pouze s panem Konvalinou a panem Blaškou, ačkoliv mezi objednávkami, na něž byly následně vystaveny faktury, byla také objednávka zaslána právě jménem pana Čelka. Ze sdělení společností seznam.cz a centrum.cz taktéž vyplynulo, že z jejich strany nebyly poskytnuty služby spočívající v placené pozici při vyhledávání klíčových slov (ani stěžovatelce ani společnosti AKOVE), ačkoliv také tyto služby byly taktéž fakturovány. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu konstatuje, že krajský soud se nevypořádal dostatečně se žalobní argumentací; v části pak považoval Nejvyšší správní soud napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť rozsáhlá část odůvodnění pojednává právě o možnosti prokázání skutečného vynaložení deklarovaných výdajů, a to za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, avšak závěr krajského soudu směřuje opět pouze k tomu, že nebylo stěžovatelkou prokázáno uskutečnění deklarovaného plnění právě společností AKOVE. Je však rozdíl v tom, zda měla plnění poskytnout jmenovaná společnost, nebo zda měli poskytnout deklarované plnění právě pan Konvalina a pan Blaška (kteří jej mohli poskytnout sami za sebe a nikoliv jménem společnosti).

[26] Shrnující úvaha krajského soudu je pro shora uvedené chybná, neboť není pravda, že by stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti správce daně ohledně poskytnutí služeb společností AKOVE, ani neposkytla jiné vysvětlení naplňující výše uvedená kritéria. Stěžovatelka naopak vysvětlení poskytla, pokud uvedla, že deklarovaná plnění měli poskytovat pan Konvalina a pan Blaška. Krajský soud se tedy nezabýval otázkou toho, zda se stěžovatelce podařilo prokázat, zda byla deklarovaná plnění poskytnuta někým jiným než společností AKOVE. Z napadeného rozsudku tedy není ani zřejmé, zda mohla být plnění poskytnuta ze strany pana Konvaliny a pana Blašky.

[27] Argumentace krajského soudu, v níž reagoval na žalobní námitku týkající se dobré víry, není v tomto ohledu případná, neboť pro projednávanou věc není podstatné, zda byla stěžovatelka v případě přijetí deklarovaných plnění od pana Konvaliny a pana Blašky v dobré víře. I pokud by v dobré víře nebyla a byla by schopna prokázat, že deklarovaná plnění skutečně poskytly tyto osoby, mohlo by se pak ve smyslu shora citované judikatury jednat o daňově uznatelný výdaj.

[28] V dalších námitkách stěžovatelka poukazovala na uplynutí prekluzivní lhůty. Argumentovala, že z usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, resp. z citované právní věty lze dovodit, že správce daně byl povinen ji v dané věci vyzvat podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.

[29] Uvedené usnesení bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu se stěžovatelkou citovanou právní větou. Jak je výslovně uvedeno i v této právní větě, správce daně vyzve daňový subjekt podle § 145 odst. 2 daňového řádu tehdy, dozví-li se jinak než

pokračování

na základě daňové kontroly o skutečnostech a důkazech nasvědčujících tomu, že má být určitá daň doměřena. V uvedeném usnesení Nejvyšší správní soud uvedl, že „[u]stanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zabývá-li správce daně daňovou kontrolou bez konkrétních důvodů vztahovaných ke kontrolovanému daňovému subjektu.“ Dále pak konstatoval, že „[p]ouze pokud již byla zahájena daňová kontrola, resp. pokud nebyla zahájena kvůli jednání samotného daňového subjektu, nelze k nápravě nesprávně stanovené daně využít dodatečného daňového tvrzení.“ Dále pak uvedl, že „...zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to nendělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravu dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu).“

[30] V projednávané věci bylo sporné, zda byly naplněny podmínky pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy zda bylo možné důvodně předpokládat, že daň bude doměřena, a to před zahájením daňové kontroly (27. 3. 2012).

[31] Krajský soud v bodě 59. napadeného rozsudku shrnul, jaké úkony provedl správce daně v rámci vyhledávací činnosti před samotným zahájením daňové kontroly. K posouzení aplikace ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu odkázal na dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 98/2013 - 31, a ze dne 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014 - 84). Krajský soud pak odkázal také na usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, přičemž dospěl k závěru, že posledně citované ustanovení daňového řádu nestanovuje správci daně povinnost poučit daňový subjekt o možnosti podat dodatečné daňové přiznání za všech okolností. Správce daně je tak oprávněn tohoto ustanovení využít typicky v případech, kdy zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti. K vydání výzvy by měl správce daně přistoupit tehdy, pokud disponuje dostatkem informací, které mohou v případě neuposlechnutí dané výzvy daňovým subjektem sloužit jako pomůcky k doměření daně, pomocí nichž bude možné daň stanovit dostatečně spolehlivě. Krajský soud pak dospěl k závěru, že tak tomu v projednávané věci nebylo, neboť správce daně neměl důvodný předpoklad, že existují důvody pro podání dodatečného daňového přiznání. Z obsahu správního spisu podle krajského soudu nevyplývalo, že by správce daně zjistil konkrétní daňově relevantní skutečnost, která nebyla stěžovatelkou uvedena a po jejímž doplnění by bylo možné bez dalších pochybností daň doměřit. Krajský soud upozornil, že si ze správního spisu dále ověřil, že v případě stěžovatelky existovaly především pochybnosti správce daně, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly, a nikoliv přesné informace o jeho daňové povinnosti, která měla být doměřena.

[32] Z judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se naplnění hypotézy důvodného předpokladu plyne, že „ustanovení § 145 odst. 2 a § 143 odst. 3 daňového řádu je třeba vykládat nikoli za výlučného užití metody jazykového výkladu, nýbrž za současného užití vícera metod právní interpretace. Tento postup je obecně aplikovatelný při výkladu právních předpisů (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 2920/09). Proto nelze soublasit se stěžovatelem, rozumí-li slovu „důvodný“ ve smyslu „najisto postavený“, aniž se zabýval jeho výkladem hlouběji, zejména s přihlídnutím k souladnosti takového výkladu se základními zásadami správy daní. Nejvyšší správní soud zastává názor, že podmínku důvodného předpokladu doměření daně tak nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen

již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně. Naopak, typicky v případě, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. Zdejší soud proto uzavírá, že v případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhotejno přitom v jaké výši.“ (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 - 23).

[33] Ze shora uvedeného je patrné, že není nutné, aby správce daně měl naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši bude doměřena; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat. Ačkoliv krajský soud v bodě 59. napadeného rozsudku shrnul, jak správce daně postupoval při vyhledávací činnosti, není z argumentace uvedené v bodě 79. napadeného rozsudku zřejmé, jakou úvahou se v případě závěru o tom, že správce daně nezjistil konkrétní skutečnosti, řídil.

[34] Ze správního spisu bylo zjevné, že správce daně provedl před zahájením daňové kontroly na základě dožádání Finančního úřadu České Budějovice u stěžovatelky místní šetření (v souvislosti s daňovým řízením vedeným u společnosti AZUMA). Vyzval také Raiffeisenbank a.s. ke sdělení informací o bankovních účtech, na něž byly zasílány jednotlivé platby (platby byly zasílány na jiné účty, než na účet uvedený ve fakturách, jak bylo specifikováno již výše). Správce daně učinil v rámci vyhledávací činnosti také další kroky. Krajský soud však žádným způsobem neozřejmil, proč tyto učiněné kroky nebyly dostatečné k tomu, aby mohl správce daně předpokládat, že bude doměřena daň, a tedy dát stěžovateli prostor k nápravě. Již z citovaného usnesení rozšířeného senátu (č. j. 1 Afs 183/2014 - 55) totiž jasně plyne, že daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, která jde k tíži fisku, sám. Není tedy pravda, že by zde měl správce daně relativně široký prostor pro svou úvahu o tom, zda bude postupovat v intencích ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu a subjekt k nápravě vyzve, nebo zda se rozhodne zahájit daňovou kontrolu, jak uvedl krajský soud. Hierarchii postupu danou již zákonodárcem a odpovídající i ústavním principům nabádajícím k šetření autonomie jedince a ke zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění veřejné moci je při výkladu daňového řádu třeba respektovat.

[35] Zároveň je však třeba upozornit, že za výjimečných situací, 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, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. Ani zde však není zřejmé, zda krajský soud v nyní posuzované věci k vyvstání takových výjimečných okolností přihlédl či nikoliv a zda vůbec takové výjimečné okolnosti v projednávané věci byly dány.

[36] Nejvyšší správní soud ani v této části proto nepovažoval napadený rozsudek za dostatečně odůvodněný. Je tedy třeba, aby se krajský soud zabýval otázkou, zda správce daně neměl vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového přiznání.

pokračování

[37] Pokud jde o námitku stěžovatelky týkající se uplynutí prekluzivní lhůty ve vztahu k zahájení daňové kontroly dne 27. 3. 2012 (srov. zejména odst. [9] a [10] tohoto rozsudku), Nejvyšší správní soud shledal, že posouzení této otázky by bylo vzhledem ke shora uvedenému předčasné. Touto argumentací se proto nezabýval, neboť krajský soud musí nejprve posoudit otázku, zda vůbec měla být stěžovatelka správcem daně vyzvána k podání daňového přiznání a jaký by měla tato skutečnost vliv na běh prekluzivní lhůty; až poté, co bude vyjasněna tato otázka, se lze zabývat právě během prekluzivní lhůty, jak učinil původně v bodech 80. a násl. napadeného rozsudku.

[38] Stěžovatelka dále zpochybnila „vedení spisu“. Uvedla, že požadovala dokazování před soudem, v rámci něhož by bylo možné zjistit, v jakém rozsahu byl dne 23. 7. 2010 někdo pověřen jednat jménem státu při „místním šetření“. V posouzení této otázky odkazuje Nejvyšší správní soud na odůvodnění napadeného rozsudku (zejména body 62. a 63.) a souhlasí s krajským soudem, že zákon o správě daní a poplatků, podle něhož postupovaly orgány finanční správy při vyhledávací činnosti (před zahájením daňové kontroly), povinnost určit oprávněnou úřední osobu záznamem do správního spisu správci daně výslovně nestanovil. Souhlasí také s tím, že ani případné opomenutí založení úředního záznamu určujícího oprávněnou osobu do spisu by nemělo vliv na zákonnost věci samé. Smyslem vyhotovení předmětného úředního záznamu je toliko informovat účastníka řízení o oprávněných úředních osobách a poskytnout mu možnost uplatnit námitku podjatosti. Do této sféry však argumentace stěžovatelky vůbec nesměruje; pouze se opakovaně snaží dovodit, že daňová kontrola byla zahájena dříve. Ani tato námitka tak není pro uvedené důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Pro uvedené shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto jí napadené rozhodnutí podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[40] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. června 2020

JUDr. Radan Malík
předseda senát