ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **Solartec s. r. o.**, IČ 496 10 040, se sídlem Za zámečkem 745/17, Jinonice, Praha 5, zast. Mgr. Alešem Eppingerem, advokátem se sídlem Vodičkova 710/31, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2019, č. j. 11 Af 18/2018 - 131,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2018, 15016/18/5200-11432-807689. Tímto rozhodnutím žalovaný na základě odvolání stěžovatelky změnil jí napadené rozhodnutí – dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 4. 2017, č. j. 3744921/17/2005-52522-109831, a to tak, že původně doměřenou daň z příjmů právnických osob (dále též „DPPO“) za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 50 466 470 Kč snížil na částku ve výši 50 461 720 Kč; současně snížil i zákonem stanovené penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, a to na částku ve výši 10 092 344 Kč.

[2] Stěžovatelka je daňovým subjektem, který vznikl v roce 1993 se sídlem v Rožnově pod Radhoštěm a byl veden u Krajského soudu v Ostravě. Dne 23. 1. 2013 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola tehdy příslušným Specializovaným finančním úřadem, územním pracovištěm v Ostravě (dále jen „specializovaný správce daně“), který tuto kontrolu rovněž dokončil, i když stěžovatelka poté přesunula své sídlo do Prahy a ode dne 10. 3. 2015 je vedena u Městského soudu v Praze. Rozhodnutí o daňové povinnosti stěžovatelky – tedy shora zmíněný dodatečný platební výměr vydal již nově příslušný správce daně (viz výše), který vycházel výlučně

z výsledků daňové kontroly obsažených ve zprávě o daňové kontrole vydané specializovaným správcem daně pod č. j. 69289/17/4232-22794-805214, jenž byla projednána a podepsána dne 18. 4. 2017.

[3] Správce daně na základě kontrolních zjištění neakceptoval stěžovatelkou uplatněné výdaje v celkové výši 265 613 298 Kč jako výdaje (náklady) daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“); tyto výdaje se týkaly především nákladů na nákup prací a dodávek při stavbě fotovoltaických elektráren (dále jen „FVE“) v České republice a na Slovensku (ve výši 257 285 565 Kč), jakož i dalších dílčích nákladů – konkrétně se jednalo o náklady na zprostředkování bankovního úvěru, na finanční poradenství a analýzu, na právní služby, náklady provize za zprostředkování v Itálii a na Slovensku, náklady na zpracování znaleckého posudku, služební cesty, ztrátu z prodeje fotovoltaických panelů (dále jen „FVP“) a náklady související s kontrolním zjištěním na DPH (ve výši 8 327 733 Kč). Správce daně tedy vyšel z toho, že stěžovatelka neoprávněně snížila základ daně z příjmů právnických osob za dané zdaňovací období o výše uvedenou částku, což představuje právě dodatečně doměřenou daňovou povinnost stěžovatelky ve výši 50 466 470 Kč.

[4] Proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně podala stěžovatelka odvolání; v něm namítla (i) uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně a dále zpochybnila (ii) procesní průběh daňové kontroly a (iii) jednotlivá skutková zjištění vztahující se k neuznání nákladů jako daňově účinných dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (kromě dílčích nákladů na služební cesty a nákladů souvisejících s kontrolním zjištěním na DPH). Žalovaný všechny námitky stěžovatelky shledal nedůvodnými s výjimkou jediné, jež se týkala nákladů na zpracování znaleckého posudku ve výši 25 000 Kč. V případě této částky měl žalovaný za to, že stěžovatelka prokázala oprávněnost jejího uplatnění jako nákladu daňově uznatelného, a proto o ni snížil základ daně stanovený správcem daně dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o daních z příjmů a ve výsledku pak změnil (snížil) i výslednou daňovou povinnost, a to na výslednou částku 50 461 720 Kč.

II. Rozhodnutí městského soudu

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu, v níž uplatnila v podstatě stejnou strukturu i obsah námitek jako v odvolání. Městský soud podanou žalobu zamítl jako nedůvodnou dle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Nejprve se městský soud zabýval otázkou prekluze práva doměřit daň. Podobně jako žalovaný vyšel z toho, že včasným zahájením daňové kontroly dne 23. 1. 2013 počala běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně, která by uplynula dne 23. 1. 2016. V důsledku mezinárodní spolupráce (dožádání do Itálie a na Slovensko) však tato nová tříletá lhůta v souladu s § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní“), neběžela po dobu 488 dnů (tj. od odeslání dožádání, resp. žádostí o spolupráci do obdržení odpovědí na tyto žádosti); to znamená, že nová lhůta by uplynula až dne 26. 5. 2017. Dodatečný platební výměr byl stěžovatelce oznámen dne 2. 5. 2017, tedy v posledních dvanácti měsících před uplynutím uvedené lhůty, a proto se daná lhůta v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), prodloužila o jeden rok, tj. do dne 26. 5. 2018. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 3. 4. 2018, dovodil městský soud, že v daném případě lhůta pro stanovení daně neuplynula.

[7] Procesní námitky stěžovatelky se týkaly za prvé: použití důkazů získaných v rámci jiné daňové kontroly – prováděné specializovaným správcem daně u stěžovatelky na DPH, a za druhé: postupu před zahájením daňové kontroly na DPPO, kdy specializovaný správce daně nejprve nevyzval stěžovatelku k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Městský soud ani jednu z těchto námitek neshledal důvodnou. K první z nich konstatoval, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Důkazy provedené při kontrole jednoho druhu daně tak mohou být použity i při kontrole a stanovení výše jiného druhu daně, pokud byly získány v souladu se všeobecně závaznými právními předpisy a byla zachována práva daňového subjektu. K tomu v daném případě došlo, a proto se nelze ztotožnit s názorem stěžovatelky, že nebylo možno použít pro daňovou kontrolu DPPO důkazy, které byly zjištěny v rámci daňové kontroly DPH, konkrétně výsledky mezinárodního dožádání na Slovensko ohledně daňového subjektu s názvem: Družstvo MYHOVYCH (dále jen „MYHOVYCH“). K druhé ze zmíněných procesních námitek městský soud uvedl, že specializovaný správce daně neměl důvod postupovat podle § 145 daňového řádu. Zahájení daňové kontroly na DPPO v lednu 2013 bylo dle jeho názoru logické a v souladu se zákonem, neboť důkazní řízení v rámci daňové kontroly na DPH – zahájené v prosinci 2012 (za zdaňovací období duben, květen, říjen, listopad a prosinec roku 2010), resp. v únoru 2013 (za zdaňovací období leden, únor, březen, červen, červenec, srpen a září 2010) – dosud nebylo ve fázi, kdy by již měl k dispozici poznatky o tom, že k doměření daňové povinnosti stěžovatelky skutečně dojde. Nebylo proto na místě vyzývat stěžovatelku k podání dodatečného daňového přiznání, jak namítala.

[8] Nedůvodné shledal městský soud též námitky, které se vztahovaly k neuznání konkrétních nákladů jako daňově účinných dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jednalo se o náklady na nákup prací a dodávek při stavbě FVE, jakož i další dílčí náklady, s jejichž vyloučením stěžovatelka nesouhlasila, obsáhle opakovala a rozvíjela argumentaci uplatněnou již v daňovém řízení, s níž se správce daně potažmo žalovaný podrobně vypořádal. S tímto vypořádáním se městský soud ztotožnil, poukázal přitom na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení s tím, že je to daňový subjekt – tedy stěžovatelka, kdo prokazuje existenci a výši výdajů snižujících základ daně (daňově účinných výdajů). To se jí nepodařilo, přičemž ve vztahu k vyloučeným výdajům na výstavbu FVE vyšel městský soud ze závěrů žalovaného založených na zásadních pochybnostech, zejména pokud jde o deklarované dodavatele, jakož i rozsah, čas a cenu jejich plnění. U některých deklarovaných dodavatelů – společností: AGROMIX s.r.o. (dále jen „AGROMIX“), D.B.K.S. spol. s r.o. (dále jen „D.B.K.S.“) či FASTEKOL s.r.o. (dále jen „FASTEKOL“) bylo navíc zjištěno vzájemné personální propojení, jakož i napojení na samotnou stěžovatelku. Dále bylo zjištěno, že uvedení dodavatelé neměli potřebné personální a technické vybavení, podepsali pro potřeby stěžovatelky prohlášení, kterým potvrdili realizaci předmětných dodávek subdodavateli, kteří rovněž nevykázali potřebné zaměstnance – např. MYHOVYCH či společnosti CA – STAV spol. s r.o. a VACHO export-import s.r.o., jež byli opět personálně propojeni. Dodavatelé mezi sebou vzájemně fakturovali a zasílali peněžní prostředky, které neodpovídaly fakturaci a které obratem v hotovosti vybírali.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] V kasační stížnosti již stěžovatelka – oproti svým předchozím podáním (odvolání a žalobě) – nijak konkrétně nezpochybňovala uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně a svoji argumentaci soustředila do tří základních rovin.

[10] V rovině první (část II., písm. A. kasační stížnosti) zpochybnila stěžovatelka skutečnost, že žalovaný, resp. správce daně využil důkazů získaných v rámci protizákonné daňové kontroly ohledně DPH. V této souvislosti stěžovatelka stručně zrekapitulovala, že daná kontrola byla

zahájena dne 13. 12. 2012, resp. dne 1. 2. 2013 a ukončena byla dne 11. 05. 2016; následně správce daně vydal dodatečné daňové výměry na DPH, proti nimž se stěžovatelka odvolala. Proti rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání pak podala stěžovatelka žalobu k městskému soudu. Žalovaný však poté vydal rozhodnutí, kterým všechny dodatečné daňové výměry na DPH zrušil a odvolací řízení zastavil; v návaznosti na to městský soud usnesením ze dne 31. 10. 2018, č. j. 3Af 22/2017 - 82, řízení o žalobě zastavil pro uspokojení navrhovatele ve smyslu § 62 s. ř. s. Důvodem pro daný postup žalovaného bylo to, že ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že doba, po kterou běželo tzv. mezinárodní dožádání v rámci daňové kontroly DPH, nestavěla lhůtu pro stanovení daně, která tudíž uplynula dne 13. 12. 2015, resp. dne 1. 2. 2016. Správce daně však vydal dodatečné platební výměry na DPH až dne 23. 5. 2016, tedy po uplynutí uvedené prekluzivní lhůty.

[11] Daňová kontrola na DPH tak byla vedena protiprávně poté, co uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení této daně, nicméně právě v tomto období získal specializovaný správce daně poznatky a důkazy, které využil i pro své závěry ohledně daňové kontroly DPPO. Konkrétně stěžovatelka uvedla mezinárodní dožádání na Slovensko ohledně MYHOVYCH, které bylo zasláno výlučně v rámci daňové kontroly DPH, avšak získané důkazy – výslechy Š. K. a R. K. provedené na Slovensku – byly využity rovněž v souvislosti s doměřením DPPO. Výslech R. K. proběhl dne 20. 1. 2016 a Š. K. dne 4. 3. 2016 – tedy již v rámci protiprávně pokračující daňové kontroly DPH, přičemž předání výsledků mezinárodního dožádání (protokolů o výslechu) proběhlo ještě později. Tyto poznatky, resp. důkazy, tak dle názoru stěžovatelky nelze považovat za získané v souladu se všeobecně závaznými právními předpisy, jak tvrdí městský soud v napadeném rozsudku. Pro zákonnost získaných důkazů nestačí splnění požadavku, aby byla zachována procesní práva stěžovatele (zejm. právo vyjádřit se k provedeným důkazům), ale současně musí být splněn i požadavek, podle něhož důkazy byly získány v souladu s právem; tento požadavek ovšem v předmětné věci splněn nebyl – a to s ohledem na uvedené uplynutí prekluzivní lhůty, která měla mít za následek zastavení řízení, a nikoli pokračování v mezinárodním dožádání a provádění daňové kontroly DPH. Minimálně ve vztahu k těm fakturám, které měl správce daně na základě dokazování na Slovensku provedeného v rámci daňové kontroly DPH za neoprávněně uplatněné, proto doměřil stěžovatelce DPPO nezákonně, což negativně ovlivnilo celkovou zákonnost jeho rozhodnutí, potažmo rozhodnutí žalovaného.

[12] V rovině druhé (část II., písm. B. kasační stížnosti) napadla stěžovatelka skutečnost, že specializovaný správce daně ji před zahájením daňové kontroly DPPO nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že u stěžovatelky byla týmž specializovaným správcem daně vedena daňová kontrola na DPH, musel tento správce daně získat povědomí o skutečnostech, že má být stěžovatelce doměřena i jiná daň – a sice DPPO. Daňovou kontrolu DPPO specializovaný správce daně nezahájil bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu – stěžovatelce, nýbrž na základě zjištění z prováděné daňové kontroly DPH. Měl proto podle přesvědčení stěžovatelky povinnost postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a v souladu s principem zdrženlivosti a přiměřenosti zásahu do právní sféry daňového subjektu měl nejdříve vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového přiznání. To však specializovaný správce daně neučinil a bez výzvy zahájil daňovou kontrolu DPPO. Podle stěžovatelky tak postupoval protizákonně a nepřiměřeným způsobem zasáhl do jejich práv, když následkem provedené daňové kontroly DPPO a navazujících rozhodnutí je stěžovatelka sankcionována minimálně co do stanoveného penále.

[13] V rovině třetí (část II., písm. C. kasační stížnosti) stěžovatelka uvedla, že městský soud ve svém rozsudku nekriticky převzal závěry správce daně, resp. žalovaného, aniž by blíže zkoumal jednotlivé důkazy a provedl stěžovatelkou navržené další důkazy nad rámec těch, které

byly provedeny v rámci daňové kontroly DPPO; současně stěžovatelka upozornila, že městský soud ani neodůvodnil, z jakého důvodu považuje provedení těchto důkazů za nadbytečné. Dle stěžovatelky byl přístup žalovaného, resp. správce daně při dokazování v daňovém řízení neobjektivní a svévolný, přičemž městský soud tyto vady neodstranil. Správce daně přitom své závěry ohledně neprokázání faktického uskutečnění některých zdanitelných plnění deklarovaných stěžovatelkou vztáhl na veškerá prověřovaná zdanitelná plnění – a to bez rozdílu. Stěžovatelka je toho názoru, že správce daně měl povinnost vždy označit konkrétní pochybnosti ve vztahu k jednotlivým plněním (fakturám), a nemohl tyto pochybnosti nahradit pouze odkazem na obecný závěr, že určitý okruh subdodavatelů stěžovatele byl pochybný, nedůvěryhodný a tedy, že se veškerá uplatněná plnění stran těchto subjektů nikdy fakticky neuskutečnila. Konkrétně pak jako účelové v tomto ohledu uvedla stěžovatelka závěry vztahující se k některým výdajům na výstavbu FVE, které jí vyfakturovali tři tuzemští dodavatelé – FASTEKOL, AGROMIX a D.B.K.S. a jeden dodavatel slovenský – společnost MERIT MARK, spol. s r.o. (dále jen „MERIT MARK“).

[14] Na základě zmíněné argumentace stěžovatelka v závěru kasační stížnosti navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a řízení zastavil, příp. aby zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[15] Žalovaný ve vyjádření k předložené kasační stížnosti stručně rekapituloval dosavadní procesní průběh věci a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, jakož i odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu, s jehož právním názorem se ztotožnil. Konkrétně pak poznamenal, že důkaz provedený na základě žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní u daňové správy na Slovensku nebyl získán v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Dle žalovaného se jedná o důkazní prostředek, který byl správci daně předán jiným orgánem veřejné moci a který tento orgán provedl v jiném řízení, což není v rozporu se zákonem. K námitce stran aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že daňová kontrola DPPO byla zahájena v době, kdy důkazní řízení ohledně fiktivních faktur bylo v samém počátku a specializovaný správce daně neměl postaveno najisto, že dojde k doměření DPH, popř. současně k doměření DPPO. Neměl proto důvod pro postup podle § 145 daňového řádu. Nesouhlas vyjádřil žalovaný i ve vztahu k poslední kasační námitce s tím, že stěžovatelka nevyvrátila konkrétní pochybnosti správce daně a neprokázala, že došlo k faktickému provedení prací deklarovanými dodavateli dle předložených dokladů. Připomněl přitom mj. personální provázanost některých stěžovatelkou v kasační stížnosti zmíněných dodavatelů a dále jejich nedostupnost, neplnění daňových povinností a další významné nesrovnalosti v jejich činnosti, které je činily nedůvěryhodnými. Na základě toho žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Stěžovatelka v obsahu kasační stížnosti otázku uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně výslovně nenamítla. V předchozím řízení před městským soudem, jakož i v daňovém řízení, však tuto námitku uplatnila. Nejvyšší správní soud proto považuje za konzistentní a korektní, aby

se k otázce prekluze alespoň v krátkosti vyjádřil a vypořádal ji – byť tuto povinnost má pouze tehdy, je-li prekluze namítána, nebo v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva opravdu došlo (srov. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, č. N 38/52 SbNU 387, a navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, č. 1851/2009 Sb. NSS).

[19] Žalovaný potažmo městský soud vystavěli v tomto směru svoji argumentaci na tom, že lhůta pro stanovení daně se po dobu mezinárodního dožádání stavila, a proto nedošlo k prekluzi práva doměřit daň. Naproti tomu stěžovatelka tvrdila, že se daná lhůta nestavila a odkazovala přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 - 39, č. 3677/2018 Sb. NSS. Citovaný rozsudek vychází z toho, že počala-li běžet prekluzivní lhůta k doměření daně před 31. 12. 2013, nebylo možné aplikovat § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a proto se po dobu mezinárodního dožádání tato lhůta nestavila. Podstatné je však to, že uvedený závěr byl učiněn ve věci, která se týkala DPH – tedy oblasti nepřímých daní; ostatně to byl také důvod, pro který žalovaný v případě stěžovatelky přistoupil ke zrušení dodatečných platebních výměrů na DPH a řízení zastavil s odkazem na uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (viz výše odst. 10). Situace v nyní posuzované věci je nicméně jiná, neboť tato se týká daně z příjmů právnických osob – tedy oblasti přímých daní a pro ni i před 31. 12. 2013 platila speciální právní úprava týkající se běhu lhůty pro stanovení daně v případě mezinárodního dožádání.

[20] Touto zvláštní právní úpravou byl zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, který s účinností od 1. 1. 2011 stanovil, že na základě mezinárodního dožádání dochází ke stavení lhůty pro stanovení daně (§ 4 odst. 3). Stejné právní účinky pak s mezinárodním dožádáním spojuje i zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, který s účinností od 21. 6. 2013 zrušil a nahradil právě zákon č. 253/2000 Sb.; viz § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., podle kterého platí: „*Ode dne odeslání žádosti kontaktního místa do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce v dané věci lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběží.*“ Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. pak bylo s účinností od 1. 1. 2014 do § 148 odst. 4 daňového řádu přidáno písm. e), které znělo: „*Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu […] ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.*“ Od 1. 1. 2015 bylo toto písmeno nově označeno jako písm. f) stejného ustanovení.

[21] Z uvedeného přehledu je podle názoru Nejvyššího správního soudu patrné, že v období relevantním pro nyní posuzovanou věc – tedy daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, u níž podle § 148 odst. 1 ve spojení s § 136 odst. 2 daňového řádu počala prekluzivní lhůta pro stanovení daně běžet dnem 1. 7. 2011, existovala a existuje jasná a srozumitelná právní úprava obsahující zvláštní pravidlo pro stavení této prekluzivní lhůty; to ostatně potvrzuje i nedávná judikatura zdejšího soudu (srov. rozsudek ze dne 28. 8. 2019, č. j. 8 Afs 282/2017 - 44). Lze tedy souhlasit s městským soudem i žalovaným, že po dobu mezinárodního dožádání se prekluzivní lhůta po určitou dobu (488 dní) stavila, tudíž neběžela, a proto nemohlo dojít ani k jejímu uplynutí. K prekluzi práva doměřit DPPO tak (na rozdíl od DPH) v případě stěžovatelky nedošlo.

[22] Pokud jde o podstatu kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud respektoval její strukturu a rozdělení do tří základních okruhů námitek, jimiž se stěžovatelka snažila zpochybnit napadaný rozsudek, kterým městský soud akceptoval závěry žalovaného ohledně neuznání stěžovatelkou deklarovaných výdajů jako výdajů daňově uznatelných ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních

z příjmů, podle jehož věty první platí, že „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*.“

[23] Z citovaného ustanovení je nepochybné, že je to primárně poplatník, resp. daňový subjekt – zde: stěžovatelka, kdo prokazuje existenci a výši výdajů snižujících základ daně (daňově účinných výdajů). To se stěžovatelce v nyní posuzovaném případě podle správce daně, resp. žalovaného nepodařilo. Proto jí byl zvýšen základ daně a dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 – a to na základě výsledů daňové kontroly provedené specializovaným správcem daně. V logice posloupnosti postupu specializovaného správce daně, který prováděl daňovou kontrolu, se přitom zdejší soud nejprve zabýval zákonností zahájení daňové kontroly.

IV. a) K namítané nezákonnosti zahájení daňové kontroly v důsledku absence výzvy ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu /část II., písm. B. kasační stížnosti/

[24] Zákonnost zahájení daňové kontroly stěžovatelka zpochybnila s odkazem na absenci výzvy specializovaného správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu, podle něhož platí: „*Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek*.“

[25] Podmínkami, při jejichž splnění je správce daně povinen postupovat před zahájením daňové kontroly podle shora citovaného § 145 odst. 2 daňového řádu a nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (přiznání) se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 566/2017 Sb. NSS. Podle tohoto usnesení rozšířeného senátu má správce daně zásadně nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena. Zároveň rozšířený senát připustil z uvedeného pravidla výjimku pro případy, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně. Dodal rovněž, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu (odst. 62 odůvodnění usnesení rozšířeného senátu).

[26] S ohledem na uvedené závěry a obsah správního spisu je potřeba připomenout, že specializovaný správce daně vedl vůči stěžovatelce nejen daňovou kontrolu DPPO, ale i daňovou kontrolu DPH, přičemž tyto kontroly zahájil postupně na přelomu roku 2012 a 2013:

(i) dne 13. 12. 2012 zahájil daňovou kontrolu DPH (za zdaňovací období duben, květen, říjen, listopad a prosinec 2010),
(ii) dne 23. 1. 2013 zahájil daňovou kontrolu DPPO (za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010),
(iii) dne 1. 2. 2013 zahájil daňovou kontrolu DPH (za zdaňovací období leden, únor, březen, červen, červenec, srpen a září 2010).

[27] Daňová kontrola DPPO za zdaňovací období roku 2010 tedy byla zahájena až cca 1 měsíc poté, co byla u stěžovatelky týmž specializovaným správcem daně zahájena daňová kontrola DPH za část zdaňovacích období roku 2010. Z této časové a částečné věcné souvislosti stěžovatelka usuzuje, že specializovaný správce daně musel získat určité indicie, na základě nichž

bylo možné „*důvodně předpokládat*“, že jí bude doměřena DPPO. Měl ji proto vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. S tímto zjednodušeným a ničím nepodloženým závěrem stěžovatelky Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

[28] Základní podmínkou pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení je důvodný předpoklad doměření daně; to znamená, že správce daně musí mít opravdu věcné, nikoli jen formální důvody, které musí dostatečně jasně prezentovat právě ve výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Jen v takovém případě totiž může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné důvodné podezření či předpoklad správce daně buď potvrdit, anebo vyvrátit. Opačný výklad (tj. pokud by jakákoliv, třebas jen dílčí indicie, měla aktivovat postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu) by neodpovídal smyslu shora uvedeného usnesení rozšířeného senátu, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu.

[29] Při posouzení, zda správce daně porušil povinnost před zahájením daňové kontroly vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, je tedy třeba zohlednit, že úvaha správce daně, zda výzvu vydá, je zásadně limitována výše uvedenými požadavky na existenci důvodného podezření. S ohledem na konkrétní skutkové okolnosti ovšem specializovaný správce daně v době zahájení daňové kontroly DPPO toto důvodné podezření neměl a mít nemohl, neboť předcházející daňovou kontrolu DPH zahájil dne 13. 12. 2012 bez bližších důvodů či pochybností. Zdejší soud připouští, že postupně v průběhu prvního měsíce této kontroly specializovaný správce daně mohl pojmout jisté podezření či indicie, že daňové tvrzení stěžovatelky v případě DPPO nemusí být správné nebo úplné. Nicméně nejednalo se o indicie v takové kvalitě, aby mu umožňovaly řádně zformulovat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Tak daleko ve chvíli, kdy dne 23. 1. 2013 zahajoval daňovou kontrolu DPPO, specializovaný správce daně nebyl a stěžovatelka v tomto ohledu ani nic konkrétního neuvedla. Zůstala pouze v rovině obecného a ničím nepodloženého tvrzení, že již v průběhu daňové kontroly DPH zahájené dne 13. 12. 2012 musel specializovaný správce daně získat určité povědomí o skutečnostech, že má být stěžovatelce doměřena DPPO, což nelze akceptovat.

[30] Z předloženého správního spisu nic takového neplyne. Naopak je z něho zřejmé, že teprve postupně v průběhu daňových kontrol, které ve vztahu ke stěžovatelce zahájil, si specializovaný správce daně – na základě předkládaných faktur, smluv a dalších dokladů – utvářel obraz o celé věci a vznikaly mu opravdu věcné pochybnosti ohledně některých konkrétních zdanitelných plnění; tyto pochybnosti posléze jasně vyjádřil v opakovaných výzvách – prvotně ve výzvách ze dne 18. 3. 2013 a dne 17. 4. 2013, jimiž stěžovatelku vyzval k prokázání skutečností podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Dříve specializovaný správce daně nedisponoval žádnými konkrétními a ucelenými poznatky, které by mu umožňovaly stěžovatelku řádně vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení (přiznání) podle § 145 odst. 2 daňového řádu. V jeho postupu při zahájení daňové kontroly DPPO dne 23. 1. 2013 proto Nejvyšší správní soud žádné pochybení neshledal.

IV. b) K namítané nezákonnosti důkazů získaných v rámci jiné daňové kontroly a vlivu na celkovou výši doměřené daně /část II., písm. A. kasační stížnosti/

[31] Další námitkou stěžovatelka napadala skutečnost, že k doměření DPPO přistoupil správce daně na základě výsledků daňové kontroly této daně, v níž však využil mj. i důkazy získané při souběžně vedené daňové kontrole DPH. Právě tuto skutečnost stěžovatelka zpochybnila s tím, že získání některých těchto důkazů bylo nezákonné, neboť k němu došlo až poté, co daňová kontrola DPH měla být zastavena v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty podle § 148 daňového řádu. To se nestalo a pokračování této daňové kontroly tak bylo nezákonné, což

dle názoru stěžovatelky nutně implikuje i nezákonnost důkazů, které při ní byly získány. Stěžovatelka zde ve své podstatě vychází z tzv. „*doktríny plodů z otráveného stromu*“ spočívající v tom, že plody z otráveného stromu jsou vždy otrávené – tzn., že důkazy získané nezákonnou daňovou kontrolou jsou vždy nezákonné. Takto jednoduše až mechanicky ovšem danou doktrínu uplatňovat nelze. Je nutno vždy důsledně rozlišovat důvody nezákonnosti daňové kontroly – včetně toho, zda se týkají zjištění získaných při kontrole a zda (příp. jaký) mají vztah k jejímu výsledku.

[32] Důvodem nezákonnosti daňové kontroly DPH, kterou specializovaný správce daně vedl souběžně s daňovou kontrolou DPPO, je uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, což není nijak sporné. V případě DPH totiž mezinárodní dožádání danou lhůtu nestavila, jak vyplývá z již zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 206/2017 - 39, což posléze uznal i sám žalovaný, který v přezkumném řízení zrušil dodatečné platební výměry na DPH vydané na základě daňové kontroly a odvolací řízení zastavil – viz rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 20148, č. j. 41562/18/5300-21441-708995.

[33] V období po 13. 12. 2015, resp. 1. 2. 2016 se v případě DPH jednalo o kontrolu prováděnou po uplynutí prekluzivní lhůty a jakýkoli další postup správce daně je nutno hodnotit jako nezákonný s tím, že zjištění pořízená v tomto období nemohou být podkladem pro stanovení daně; k tomu srov. shora citované usnesení č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, v němž rozšířený senát uvedl mj. to, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí se daňová kontrola posuzuje z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. Současně přitom konstatoval, že *„správní soud v první řadě hodnotí, zda zjištění byla kontrolou učiněna za situace, že vůbec pořízena být mohla (například zjištění pořízená kontrolou po uplynutí lhůty pro stanovení daně či kontrolou nezákonně opakovanou nemohou být vůbec podkladem pro stanovení daně)“*.

[34] To znamená, že výslechy svědků R. K. a Š. K. učiněné v rámci daňové kontroly DPH za pomoci mezinárodního dožádání na Slovensku, nemohly být podkladem pro stanovení daně. Správce daně potažmo žalovaný z výslechů jmenovaných svědků nemohl při doměření daně vůbec vycházet, neboť tyto výslechy byly provedeny v období po uplynutí prekluzivní lhůty – konkrétně ve dnech 20. 1. 2016 a 4. 3. 2016, přičemž pořízené protokoly o nich byly zaslány ještě později, jak správně upozornila stěžovatelka. Tato skutečnost ovšem ještě sama o sobě neznamená, že by rozhodnutí žalovaného, resp. správce daně nemohlo obstát.

[35] Jak již bylo naznačeno výše, je důležité, jaký vztah mají zmíněné – nezákonně získané – důkazy k výsledku daňové kontroly jako takovému a zda výše dodatečně doměřené DPPO obstojí i bez nich. Stěžovatelka tvrdí, že nikoli a poněkud neurčitě poukazuje v kasační stížnosti na to, že ve vztahu k těm fakturám, které měl správce daně na základě dokazování na Slovensku provedeného v rámci daňové kontroly DPH za neoprávněně uplatněné, byla doměřena výsledná DPPO nezákonně. Nejvyšší správní soud konstatuje, že ze strany stěžovatelky se jedná o zavádějící tvrzení, které neodpovídá spisovému materiálu ani tomu, v jaké fázi byla daňová kontrola DPPO a jak bylo rozloženo důkazní břemeno; to tížilo stěžovatelku, která ho neunesla, přičemž provedené dokazování na Slovensku v rámci mezinárodního dožádání na tom nic nezměnilo.

[36] Nemá smysl na tomto místě podrobně popisovat celý průběh daňových kontrol DPH a DPPO, který je zachycen v rozsáhlé spisové dokumentaci. S ohledem na nastíněný problém postačí poukázat na to, že předmětem provedeného výslechu shora jmenovaných svědků byly pouze některé dílčí faktury na práce vztahující se k výstavbě jedné z velkých FVE v České republice, kterou stěžovatelka subdodavatelsky zajišťovala, a sice FVE Sanizo – Uherský Brod.

Specializovaný správce daně v rámci daňové kontroly DPH pojal zásadní pochybnosti o tom, zda všechny fakturované práce a dodávky při stavbě FVE Sanizo – Uherský Brod byly skutečně dodány a který z dodavatelů, od nichž stěžovatelka přijala daňové doklady, skutečně tyto práce a dodávky provedl. Konkrétně se jednalo o realizaci terénních úprav, oplocení, výkopu, elektromontáží a dodávek elektromateriálu, třídění a přebalení FVP, protože bylo zjištěno, že AGROMIX fakturoval tyto práce ve výši 9 561 000 Kč, D.B.K.S. v celkové výši 14 830 800 Kč a FASTEKOL ve výši 1 120 000 Kč, přičemž předmět jejich fakturací (mimo třídění a přebalení FVP) byl shodný s předmětem fakturací společností: Elektro Pavlica, s.r.o., SEV energy s.r.o., ZÁVODNÝ ELEKTRO s.r.o. a dalších dodavatelů. Provedeným dokazováním pak specializovaný správce daně ověřil, že faktickým poskytovatelem prací nebyly společnosti AGROMIX, D.B.K.S. a FASTEKOL.

[37] S výsledky svých kontrolních zjištění na DPH seznámil specializovaný správce daně stěžovatelku, která reagovala dne 9. 7. 2015 podáními, v nichž navrhla množství nových důkazních prostředků, vč. svědeckých výpovědí, a předložila mj. i čestná prohlášení dvou slovenských občanů: R. K. a Š. K.. Z jejich obsahu vyplývalo, že jmenovaní v létě 2010 pracovali na staveništi FVE v Uherském Brodě a že práci vykonávali pro družstvo MYHOVYCH, které mělo být dodavatelem pro zmíněné zpochybněné subdodavatele stěžovatelky: FASTEKOL či D.B.K.S. Na základě toho bylo provedeno mezinárodní dožádání na Slovensko, kde byly provedeny výslechy jmenovaných, z nichž bylo zjištěno následující.

[38] R. K. potvrdil, že podepsal čestné prohlášení, a uvedl, že byl v roce 2010 evidován na úřadu práce a současně vykonával práce na stavbách v České republice bez smlouvy nebo dohody. Tyto práce mu zprostředkoval J. B., který mu vyplácel mzdu v hotovosti a rovněž mu předložil k podpisu četné prohlášení. Š. K. opakovaně uvedl, že čestné prohlášení nepodepsal, a dále uvedl, že družstvo MYHOVYCH nezná a nespolupracoval s ním; následně si vzpomněl, že s ním vlastně spolupracoval, avšak nebyl schopen uvést žádné konkrétní informace ohledně času a předmětu prací a jeho obecná tvrzení byla v rozporu se zjištěními specializovaného správce daně. Stručně shrnuto: svědecké výpovědi pouze potvrdily obsah čestných prohlášení, který byl ovšem velmi obecný, nekonkrétní a bez dalšího rozhodně nemůže prokázat uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění; čestná prohlášení nejsou vztažena k žádné konkrétní činnosti nebo události, nejsou doložena žádnými jinými důkazními prostředky, resp. jsou s nimi v přímém rozporu – ze strany MYHOVCH totiž nebylo prokázáno uskutečnění jakýchkoli prací nebo dodávek; jednalo se o nekontaktního subdodavatele, který nevykázal potřebné zaměstnance atd. Logicky tak není možné konstatovat, že bez svědeckých výpovědí výše jmenovaných výsledky daňové kontroly neobstojí, jak mylně namítá stěžovatelka. Naopak, svědecké výpovědi nic nezměnily na základním náhledu specializovaného správce daně, který unesl své důkazní břemeno, neboť dostatečně jasně a konkrétně zpochybnil stěžovatelkou deklarovaná zdanitelná plnění od dodavatelů: AGROMIX, D.B.K.S. či FASTEKOL a s nimi spojené náklady na výstavbu FVE Sanizo – Uherský Brod.

[39] Lze tedy uzavřít, že i přes nezákonnost některých důkazů získaných v rámci daňové kontroly DPH (po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení této daně), není z tohoto důvodu napadený rozsudek nezákonný. Městský soud ve výsledku postup správce daně potažmo žalovaného posoudil správně, Nejvyšší správní soud proto pouze korigoval dílčí vadu odůvodnění napadeného rozsudku (srov. *a contrario* rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 66, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 23/2005 - 93, č. 781/2006 Sb. NSS, a ze dne 19. 1. 2006, č. j. 2 Afs 100/2005 – 106).

IV. c) K namítaným vadám dokazovaní ohledně některých deklarovaných výdajů na výstavbu FVE jako výdajů daňově účinných /část II., písm. C. kasační stížnosti/

[40] Konečně poslední okruh námitek směřuje vůči vadám dokazování v průběhu celého daňového řízení, které stěžovatelka považuje za neobjektivní a svévolné, přičemž městskému soudu vytýká, že závěry tohoto dokazování toliko nekriticky převzal, aniž by ho jakkoli blíže hodnotil.

[41] Dokazování v daňovém řízení je obecně postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Pokud jde o konkrétní obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k výdajům daňově účinným – tedy výdajům snižujícím základ daně dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je třeba vyjít z uvedeného ustanovení; podle něho si daňový subjekt nemůže od základu daně odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky, tj. v prvé řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být nepochybně prokázáno.

[42] Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy; srov. např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86. Nicméně existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. např. pokladních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neprokazuje, že operace, která je jejich předmětem, se uskutečnila na dokladech deklarovaným způsobem; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, a obdobně taktéž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99.

[43] Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů; v tomto ohledu jej tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb. „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. […] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neplné, neprůkazné či nesprávné*“; viz výše uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 a č. j. 9 Afs 30/2008 – 86. Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval.

[44] Stěžovatelka svá tvrzení nijak nekorigovala, naopak v kasační stížnosti namítala, že (specializovaný) správce daně své důkazní břemeno neunesl a rozporovala jeho postup v průběhu dokazování, kdy namísto uvedení konkrétních pochybností ve vztahu k některým fakturám vystaveným společnostmi: AGROMIX, D.B.K.S, FASTEKOL pouze obecně odkázala na nevěrohodnost těchto dodavatelů stěžovatelky. Je pravdou, že správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“ [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. O jaké konkrétní skutečnosti v praxi půjde, záleží vždy na individuálních okolnostech té které věci, v každém případě však platí, že tyto skutečnosti musí mít jistou intenzitu či závažnost, v důsledku které potom správce daně hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné

či nesprávné, a to přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, která zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, i když na první pohled o konkrétním případu předepsané informace poskytuje).

[45] Přesně touto optikou nahlížel na případ stěžovatelky správce daně, potažmo žalovaný i městský soud, který akceptoval jak pochybnosti vznesené přímo ve vazbě na konkrétní účetní případy při výstavbě velkých FVE v České republice: FVE Kerberos a Garenna - Velké Meziříčí (AGROMIX a D.B.K.S.) a FVE RE SOLE - Břidličná (FASTEKOL) a na Slovensku: FVE Brezová pod Bradlom (MERIT MARK), tak také pochybnosti založené nepřímo na základě naprosté nevěrohodnosti shora zmíněných tuzemských dodavatelů stěžovatelky v případě výstavby malých a střešních FVE (FASTEKOL). Nutno dodat, že se v souhrnu jedná jen o menší část veškerých výdajů, které stěžovatelka uplatnila, aniž by prokázala jejich skutečné vynaložení a vyvrátila zcela zásadní pochybnosti specializovaného správce daně, který provedl velmi rozsáhlé důkazní řízení a svá zjištění podrobně popsal ve zprávě o daňové kontrole. Na její obsah lze pro stručnost odkázat a zmínit pouze podstatná zjištění ve vztahu k uvedeným tuzemským dodavatelům stěžovatelky:

- AGROMIX, nekontaktní společnost, která nehradí daňové povinnosti, na výzvu k předložení dokladů nereagovala, dle daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2010 neměla žádné zaměstnance. Jediným jednatelem a společníkem byl v roce 2010 Miroslav Langer, který pro potřeby stěžovatelky podepsal prohlášení, že šetřená zdanitelná plnění byla realizována společností CA – STAV spol. s r.o.; k uvedenému subdodavateli však bylo zjištěno, že je v úpadku a insolvenční správce nemá k dispozici žádné účetní ani jiné doklady, stejně tak společnost HILCCOM TAX OFFICE s.r.o., která dříve vedla účetnictví, žádnou dokumentaci a informace neměla.
- D.B.K.S., nekontaktní společnost sídlící na tzv. virtuálním sídle, na opakované výzvy správce daně nereagovala. V roce 2010 byl jediným jednatelem a společníkem Jiří Aubrecht, který podepsal prohlášení pro stěžovatelku, že zdanitelná plnění pro ni byla realizována subdodavatelem: MYHOVYCH. Uvedený subdodavatel však rovněž nespolupracoval se správcem daně, v roce 2010 měl jen 2 zaměstnance a správce daně zjistil nesrovnalosti mezi úhrnem čistého obratu v daňovém přiznání k DPPO za zdaňovací období 2010 a rozsahem prací uvedených v předložených objednávkách D.B.K.S. Správce daně dále zjistil nesrovnalosti v datech vystavení objednávek stejných prací D.B.K.S. a stěžovatelkou a nestandardní marži při (pře)prodeji deklarovaných prací stěžovatelce. Navíc zjistil, že D.B.K.S. provozuje restauraci v Holešově, kde je jako kontaktní osoba uveden Ing. J. K., který měl dispoziční právo k účtu, a že jako osoba oprávněná jednat za D.B.K.S. je uváděn L. B.; ten měl rovněž dispoziční právo k účtu této společnosti i společnosti FASTEKOL a navíc byl uváděn i jako stavbyvedoucí stěžovatelky.
- FASTEKOL, od roku 2005 je jediným jednatelem a společníkem této společnosti Ing. J. K., který uvedl, že veškeré dodávky zajišťoval subdodavatel: MYHOVYCH. Správce daně však z předložených dokladů zjistil, že FASTEKOL od MYHOVYCH nepřijal žádné plnění a že zasílal vysoké částky různým jiným společnostem, nikoli však uvedenému subdodavateli.

[46] Na základě těchto skutečností podpořených dalšími zjištěními a rozborem finančních toků, podle něhož platby odeslané stěžovatelkou byly obratem vybírány v hotovosti, ze strany subdodavatelů nebyly potvrzeny a právy k účtům některých z nich disponovaly spojené nebo stejné osoby, dospěl správce daně k závěru o nedůvěryhodnosti zmíněných dodavatelů a výdaje, které ve vztahu k nim stěžovatelka deklarovala, neuznal jako výdaje daňově účinné. Postupoval

přitom podle jednotlivých výdajů u konkrétních FVE, k nimž lze s odkazem na předložený spisový materiál konstatovat následující:

- FVE Kerberos a Garenna – Velké Meziříčí
  Při výstavbě této FVE stěžovatelka zahrnula do základu daně mj. duplicitní náklady na montáž 1 600 ks FVP, dorovnání ocelových konstrukcí a další doprovodné práce ze strany D.B.K.S. (faktura č. FDP 1101868 ze dne 17. 11. 2010 na částku 2 062 000 Kč), ačkoli dodávku a montáž těchto konstrukcí a všech FVP provedla společnost STECOMTRA a.s. Nebylo přitom dostatečně prokázáno, že by nivelace konstrukcí byla dalšími stavebními pracemi znehodnocena natolik, že by stěžovatelka měla platit za jejich opětovné vyrovnání podruhé právě D.B.K.S. Podobně i v případě dodávky deklarované ze strany AGROMIX nebyla přesvědčivě doložena nutnost demontáže a opětovné montáže FVP (faktura č. FDP 1101849 ze dne 15. 11. 2010 na částku 13 140 000 Kč). Deklarované práce v obou případech měly být prováděny až po předání a převzetí celého díla bez závad a nedodělků a po následném vydání kolaudačního souhlasu, licence Energetickým regulačním úřadem pro 1. etapu stavby a povolení k předčasnému užívání pro 2. etapu stavby.
- FVE RE SOLE – Břidličná
  Při výstavbě této FVE stěžovatelka uplatnila mj. náklady na její dodávku a montáž ze strany AGROMIX (faktura č. FPD 1101850 ze dne 17. 11. 2010 ve výši 12 450 000 Kč), ačkoli montáž ocelových konstrukcí a FVP provedla společnost Telecom servis s.r.o. a montáž trafostanice VN (vysokého napětí), včetně revize, realizovala společnost ZÁVODNÝ ELEKTRO s.r.o. Z důvodu uvedené totožnosti některých prací pojal správce daně důvodné pochybnosti, zda FASTEKOL skutečně provedl dodávku v deklarovaném rozsahu, což stěžovatelka nijak neprokázala. A nic na tom nemění ani stěžovatelkou dodatečně dokládané kopie faktur vystavených na FASTEKOL ohledně zakoupení elektromateriálu od společnosti JANČA & EMAS group s.r.o., neboť neprokazují nic o tom, k jakému účelu, resp. pro jakou stavbu vlastně byl tento elektromateriál zakoupen.
- malé a střešní FVE
  Při výstavbě těchto FVE v různých lokalitách (D. Bečva, Štramberk, Lešná, Kopřivnice, Pozlovice, Solartec - sklad) stěžovatelka deklarovala kromě jiného i dodávky ze strany společnosti FASTEKOL, nicméně na základě předchozích zjištění a skutečnosti, že stěžovatelka nedoložila žádné důkazní prostředky dokládající fyzické uskutečnění prací a dodávek dle označených 7 faktur (č. FPD 1100343 ve výši 57 000 Kč, č. FPD 1100349 ve výši 38 000 Kč, č. FPD 1100417 ve výši 85 000 Kč, č. FPD 1100427 ve výši 69 000 Kč, č. FPD 1100429 ve výši 83 000 Kč, č. FPD 1100433 ve výši 58 000 Kč a č. FPD 1100550 ve výši 87 000 Kč), správce daně náklady na tyto dodávky neuznal.

[47] Jednoduše řečeno, u malých a střešních FVE správce daně vyšel z pochybností založených nepřímo na základě naprosté nevěrohodnosti společnosti FASTEKOL a s ní propojených dalších subjektů, o které nemá zdejší soud na základě obsahu spisu, jehož podstata byla shrnuta shora (odst. 45 a 46), pochyb. Proto podle přesvědčení Nejvyšší správního soudu správce daně potažmo žalovaný důvodně neuznal výdaje, které stěžovatelka deklarovala vůči uvedené společnosti v případě výstavby malých a střešních FVE. Stejně tak Nejvyšší správní soudu souhlasí s neuznáním některých výdajů i v případě výstavby velkých FVE v České republice.

[48] Z uvedeného přehledu je evidentní důvodné podezření, že stěžovatelka – skrze další nedůvěryhodnou společnost AGROMIX, jakož i společnost D.B.K.S. personálně propojenou se společností FASTEKOL potažmo se samotnou stěžovatelkou – uplatňovala náklady

na některé práce při výstavbě FVE duplicitně, příp. v jiném než deklarovaném rozsahu, čase či ceně, což stěžovatelka nebyla schopna adekvátně vyvrátit a prokázat nejen dodavatele, nýbrž i uskutečnění deklarovaných dodávek a prací jako takových. Podezření či pochybnosti přitom pramenily nejen z prosté nedůvěryhodnosti uvedených dodavatelů, ale i z dalších výše popsaných skutečností vycházejících primárně z toho, že deklarované práce již jednou dodány byly; např. jen stěží lze obhájit velmi vysoké náklady (v řádu mil. Kč) na demontáž a opětovnou montáž konstrukcí a FVP poté, co již byla celá stavba FVE předána a posléze bylo stavebním úřadem z části povoleno její předčasné užívání a z části již byla zkolaudována a dokonce k ní byla vydána i licence Energetickým regulačním úřadem [již jen na okraj je možno poznamenat, že k žádosti o licenci bylo nutno připojit i doklady prokazující technické předpoklady podle § 7 odst. 4 písm. d) zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů, což znamená nejen nutnost doložit bezpečnost energetického zařízení pomocí revizní zprávy, ale také – je-li zařízení stavbou – povolení k užívání nebo provozování, tj. právě kolaudační rozhodnutí či souhlas, příp. jiný „povolovací" akt vydaný stavebním úřadem].

[49] Pochybnosti podobného charakteru se vztahují i k poslednímu plnění, na které stěžovatelka v kasační stížnosti adresně upozornila – a to dodávce ze strany společnosti MERIT MARK, účtované stěžovatelkou prostřednictvím dokladu č. IDD 1100014, jejímž předmětem bylo propojení kabelů a montáž 35 ks ze 75 ks celkem za cenu ve výši 1 135 000 Kč při výstavbě FVE Brezová pod Bradlom.

[50] I v tomto případě měl správce daně důvodné pochybnosti ohledně duplicity deklarovaného plnění, neboť propojení a montáž kabelů měla provádět společnost Elektro Pavlica, s.r.o., která je také fakturovala v plné původně sjednané výši. Tyto pochybnosti stěžovatelka nevyvrátila; tvrdila sice, že z důvodu časového tlaku montáž části kabelů (35 ks) zajistila pro společnost Elektro Pavlica, s.r.o. právě společnost MERIT MARK, což ovšem neodpovídalo původně dohodnuté ceně, neboť MERIT MARK fakturoval cca 20 x vyšší cenu, ale ani postupné montáži tak, jak vyplývá z doložené fakturace společností Elektro Pavlica, s.r.o. Podle ní probíhala montáž během měsíců dubna, května a června roku 2010 a nijak nepotvrzuje nutnost subdodávky ze strany MERIT MARK z důvodu časové tísně už v měsíci březnu 2010, spíše naopak. Je velmi nepravděpodobné, aby společnost Elektro Pavlica, s.r.o. v podstatě bezprostředně po uzavření smlouvy se stěžovatelkou dne 18. 3. 2010 část prací poptávala u společnosti MERIT MARK, která fakturovala mnohonásobně vyšší cenu, a zdůvodňovala to časovým tlakem v situaci, kdy montážní práce nebyly činěny okamžitě či nárazově, ale postupně během následujících tří měsíců.

[51] To ve své podstatě popírá ekonomickou realitu, jakož i racionalitu právních vztahů mezi daňovými subjekty, a významně podporuje pochybnosti správce daně, na základě kterých konstatoval, že stěžovatelka neprokázala uskutečnění prací a dodávek společností MERIT MARK tak, jak deklarovala. Při posuzování, zda lze určité výdaje považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je přitom potřeba vždy zohlednit i skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí. A je výlučně na daňovém subjektu, aby správci daně – k jeho výzvě – uspokojivě doložil a prokázal relevantními důkazy, že zde existovaly racionální důvody pro nákup zboží či služeb za cenu, která přesahuje cca 20 x cenu v běžném obchodním vztahu (obdobně srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30, či ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 – 75, č. 1660/2008 Sb. NSS).

[52] Lze tedy uzavřít, že napadený rozsudek, kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného ve věci doměření DPPO za zdaňovací období roku 2010, ve světle všech

kasačních námitek obstojí. Stěžovatelka nebyla schopna přesvědčivě prokázat, jakým způsobem zpochybněné obchodní transakce proběhly, a vyvrátit tak zcela zásadní pochybnosti týkající se vůbec faktického uskutečnění těchto transakcí z důvodu jejich duplicity, příp. rozsahu, času, ceny a dalších důležitých okolností, včetně nevěrohodných dodavatelů a jejich subdodavatelů, kteří byli vzájemně propojeni, neměli potřebné zaměstnance atd.

[53] Upozorňuje-li stěžovatelka na to, že městský soud pouze nekriticky převzal závěry žalovaného a správce daně, nelze než poukázat na mimořádný rozsah celé kauzy podrobně rozebrané ve zprávě o daňové kontrole (na 170 stranách) a v rozhodnutí žalovaného (na 63 stranách) a připomenout, že městský soud nebyl povinen reagovat na každou dílčí argumentaci stěžovatelky. Jeho úkolem bylo vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace, což učinil mj. i tím, že si mnohé závěry žalovaného sám osvojil. Tím nijak nerezignoval na svoji přezkumnou roli, neboť z odůvodnění napadeného rozsudku je patrné, proč nepovažoval žalobní argumentaci za důvodnou a postrádalo by smysl podrobně opakovat již jednou vyřčené závěry žalovaného; to ostatně dovodila i judikatura, z níž plyne, že pokud je rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[54] Pokud jde o dokazování v řízení před soudem, které stěžovatelka zpochybnila s tím, že městský soud navržené důkazy neprovedl a svůj postup ani neodůvodnil, je třeba uvést, že těžiště dokazování nesmí spočívat a nespočívá v řízení před soudem, ale v řízení daňovém; v něm stěžovatelka neuspěla, což obecně nelze následně přenášet na soud. Ten může v rámci dokazování některé již provedené důkazy zopakovat nebo doplnit (§ 77 odst. 2 s. ř. s.). Pokud by dokazování provedené správcem daně či žalovaným nebylo dostatečné a pro náležité posouzení věci by vyžadovalo rozsáhlé a zásadní doplnění, není na místě provádět ho před soudem, nýbrž napadené rozhodnutí rovnou zrušit pro vady řízení bez jednání [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[55] K tomu v dané věci nedošlo a z odůvodnění rozsudku městského soudu je zcela jasné, že závěry dokazování v daňovém řízení akceptoval, a to i s ohledem na rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt – tedy stěžovatelku; neshledal proto důvod pro jakékoli doplňování dokazování. A napadá-li stěžovatelka, že jí navržené důkazy neprováděl, nelze nepřipomenout, že městský soud jednání nařídil v souvislosti s výslovným nesouhlasem stěžovatelky s rozhodnutím bez jednání, který zaslala na základě výzvy dle § 51 odst. 1 s. ř. s. (č. l. 99 soudního spisu). Jednání se konalo dne 6. 6. 2019, avšak v jeho rámci stěžovatelka, resp. její zástupce (*i. s.* Mgr. Šárka Gregorová, LL.M.) žádné konkrétní důkazní návrhy nevznesl. Zdejší soud ze soudního spisu (č. l. 129) ověřil, že městský soud během jednání – po přednesu žaloby a vyjádření žalovaného – rekapituloval obsah správního spisu a stručně shrnul přílohy, které k žalobě přiložila stěžovatelka, vlastní dokazování však neprováděl. Poté vyzval k vyjádření oba účastníky, kteří k předestřenému žádné konkrétní vyjádření či důkazní návrhy neměly, proto jim předal slovo k závěrečným návrhům. Následně po přerušení jednání a krátké poradě senátu přistoupil k vyhlášení rozsudku, kterým žalobu zamítl; v odůvodnění písemného vyhotovení rozsudku pak krátce zmínil i jednání, avšak bez toho, že by se jakkoli věnoval dokazování, které v průběhu jednání *de iure* ani *de facto* neproběhlo. Dokazování přitom provádí soud právě (a jenom) při jednání, jak plyne výslovně z § 77 odst. 1 s. ř. s. Nelze proto v tomto směru mít odůvodnění napadeného rozsudku za nedostatečné, jak se domnívá stěžovatelka. Nehledě

na to, že v kasační stížnosti ani žádné konkrétní důkazní návrhy, které měl městský soud v odůvodnění svého rozsudku opomenout, neuvedla.

V. Závěr a náklady řízení

[56] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 poslední větou s. ř. s. zamítl.

[57] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 3. června 2020

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu