



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **Severočeská stavební, a. s.**, se sídlem Žižkova 196/278, Trmice, zast. Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2017, č. j. 48714/17/5200-11432-711891, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 6. 2021, č. j. 15 Af 5/2018 – 97,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 6. 2021, č. j. 15 Af 5/2018 – 97, **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] Žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 11. 2017, č. j. 48714/17/5200-11432-711891 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), v části týkající se bankovního spojení změnil a ve zbytku ponechal beze změny dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „*správce daně*“) ze dne 30. 5. 2012, č. j. 210961/12/214913505891 (dále jen „*dodatečný platební výměr*“), kterým správce daně 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., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „*daňový řád*“) doměřil žalobkyni z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 ve výši 6 662 880 Kč, a podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „*zákon o správě daní a poplatků*“) ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu žalobkyni předepsal penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 1 332 576 Kč.

[2] Napadené rozhodnutí je již druhým rozhodnutím ve věci; původní rozhodnutí bylo podle § 76 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „*s. ř. s.*“), zrušeno

rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „*krajský soud*“) ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014 – 62. Krajský soud v něm uvedl, že „*daňové orgány předčasně upustily od snahy opatřit pro věc podstatný výslech svědka F., čímž svůj postup zatížily vadou, která podle § 76 odst. 1 písm. c) s ř.s. mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Ve vztahu k ostatním navrženým svědeckým výpovědím svědků H., B. L. M., Z. V. S. a B. V., které odmítl žalovaný realizovat, soud uvádí, že podle § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje rozsáhlé a zásadní doplnění o uvedené svědecké výpovědi (pokud je bude možno realizovat). V dalším řízení pak žalobce může navrhnout i slyšení dalších svědků či důkazních prostředků, avšak to neznamená, že žalovaný či správce daně musí každému návrhu vyhovět. Nicméně žalovaný musí ve svém rozhodnutí konkrétně odůvodnit, proč považuje výslech svědků za nadbytečný, např. proto, že svědek by se měl vyjadřovat k již prokázaným skutečnostem, nemůže však předjímat, co bude svědek vypovídat.“*

[3] Zrušení napadeného rozhodnutí a dodatečného platebního výměru pro nezákonnost a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení se žalobkyně opět domáhala žalobou. Namítala uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně dnem 17. 6. 2017, následkem kterého měl žalovaný podle § 111 odst. 6 daňového řádu dodatečný platební výměr zrušit a odvolací řízení zastavit; chybí argumentace, proč došlo k vyměření daně ještě dne 14. 11. 2017, žalobkyně se proto musí bránit proti nevyčteným argumentům. S případným závěrem, že došlo ke stavení prekluzivní lhůty z důvodu podání žádosti o mezinárodní spolupráci, žalobkyně nesouhlasí, stejně tak s postupem žalovaného, který ukončil proces mezinárodního dožádání s tím, že od žádosti uplynul více než jeden rok a žalovaný i přes urgence stále neobdržel potřebné informace. Dle názoru žalobkyně žalovaný porušil její procesní práva tím, že ji předem neinformoval o tom, že se chystá vydat rozhodnutí, a ona se tak nemohla vyjádřit ke zjištěným skutečnostem, případně předložit další důkazní prostředky, a také tím, že nerespektoval povinnost realizovat svědecké výpovědi, uloženou mu rozsudkem krajského soudu ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014 – 62. Dále žalobkyně zopakovala některé z předchozích námitek z řízení, ve kterém byl vydán zmiňovaný rozsudek, tedy námitku doručení původního rozhodnutí žalovaného až po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně, nedostatečného provedení dokazování a nesprávného posouzení skutečností z něj vyplývajících. Žalobkyně také upozornila na to, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou upozorňující na neprovedené důkazy. Dle jejího názoru žalovaný tvrzením, že navržení svědci nemohli prokázat provedení prací uvedených společností, nepřipustně předjímal to, co svědci mohli uvést; tím zkrátil její práva. Odmítla také argument o nadbytečnosti těchto svědeckých výpovědí.

Rozsudek krajského soudu

[4] Krajský soud rozsudkem ze dne 8. 6. 2021, č. j. 15 A 5/2018 – 97 (dále jen „*napadený rozsudek*“), zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Nejprve se krajský soud zabýval namítanou prekluzí daňové povinnosti. Předmětem řízení je daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007. Krajský soud shrnul, že konec zdaňovacího období roku 2007 připadl na 31. 12. 2007, tudíž lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob za toto zdaňovací období by v případě žalobkyně bez dalšího skončila dne 31. 12. 2010. Správce daně však dne 15. 3. 2010 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2007 u této daně, a proto v souladu s § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků běžela tříletá lhůta pro vyměření daně znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven, tj. od 31. 12. 2010. Její konec by tak připadl na 31. 12. 2013. Daňový řád nabyl účinnosti 1. 1. 2011; podle § 264 odst. 4 tohoto zákona skutečně konec lhůty pro vyměření daně v případě žalobkyně připadl na 31. 12. 2013. V této lhůtě stihl správce daně vydat dodatečný platební výměr ze dne 30. 5. 2012, proti kterému podala žalobkyně odvolání, o němž žalovaný rozhodl dne 6. 12. 2013. Krajský soud se neztotožnil s námitkou žalobkyně,

pokračování

že dne 19. 12. 2013 nedošlo k fikci doručení, a doručeno bylo tak až 1. 1. 2014; námitku prekluze proto shledal nedůvodnou.

[6] K dalšímu běhu lhůty odkázal krajský soud na § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, v souladu s nímž se lhůta prodloužila do 31. 12. 2014. Dne 14. 12. 2014 žalobkyně podala žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2013, tudíž lhůta v souladu s § 41 s. ř. s. běžela až od právní moci rozsudku dne 3. 8. 2016; zbývající část lhůty by bez dalšího uplynula dne 24. 6. 2017. Krajský soud dále uvedl, že v důsledku mezinárodního dožádání neběžela lhůta od 19. 10. 2016 přinejmenším do okamžiku vydání napadeného rozhodnutí dne 14. 11. 2017, kdy žalovaný mezinárodní spolupráci – byť neformálně – ukončil tím, že po marné urgenci již nadále na odpověď ukrajinské strany nečekal.

[7] Napadené rozhodnutí shledal krajský soud přezkoumatelným vyjma vypořádání důkazního návrhu obsaženého ve vyjádření žalobkyně ze dne 25. 10. 2013 pokud jde o výslech svědků P. O., bývalého předsedy představenstva žalobkyně, V. Ch., aktuálního předsedy představenstva žalobkyně, a Lubomíra Červinského a Ing. Jaroslava Štráchala, jednatelů společnosti INSKY spol. s r. o., jejímž dodavatelem žalobkyně byla. Byť není povinností správního orgánu provést každý navrhovaný důkaz, v situaci, kdy jej neprovede, musí svůj postup řádně odůvodnit. Krajský soud k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018 – 37, s jehož závěrem, že nelze předjímat, jaké skutečnosti z výpovědí svědků vyplynou, ani jakou vypovídací hodnotu budou mít tyto výpovědi mít, se ztotožnil. Krajský soud také poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 – 116), na základě nichž dovodil, že daňové orgány neumožnily žalobkyni unést její důkazní břemeno.

[8] Pro vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení s tím, že neopomene v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, včetně výsledku mezinárodního dožádání, a umožní jí, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřila, popřípadě navrhla provedení dalších důkazů. Návrhu na zrušení dodatečného platebního výměru krajský soud s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, nevyhověl. Ostatními žalobními námitkami se s ohledem na to, že se řízení vrací do fáze dokazování, krajský soud nezabýval.

II. Kasační stížnost žalovaného a další podání

II. A Kasační stížnost žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení, a to z důvodu nezákonnosti rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky.

[10] V návaznosti na první zrušující rozsudek krajského soudu stěžovatel doplnil řízení o svědeckou výpověď Ing. M. H., pokusil se ho doplnit o svědeckou výpověď M. F. a rovněž za účelem prokázání faktického uskutečnění stavebních prací byla odeslána žádost o výměnu informací pro správní spolupráci v oblasti zdanění na Ukrajinu ohledně výslechů svědků – jednatelů společností, které byly dodavateli žalobkyně.

[11] Stěžovatel brojí proti závěru krajského soudu o vadě řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. spočívající v nedostatečném vypořádání důkazních návrhů žalobkyně. S odkazem na náleží Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. ÚS 118/09, v kombinaci s rozsudky Nejvyššího

správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 – 49; ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012 – 39; a ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 – 42, upozorňuje na to, že není nutné, aby provedl veškeré účastníkem řízení navržené důkazy. Správce daně je povinen dbát o úplné zjištění veškerých rozhodných skutečností, ale navržené důkazní prostředky provede jen, jsou-li nutné ke zjištění stavu věci. Důkaz může odmítnout, je-li nerelevantní, nezpůsobilý potvrdit či vyvrátit nějakou skutečnost nebo je nadbytečný, neboť jiné již provedené důkazy jsou jednoznačné. Stěžovatel má za to, že judikatorním východiskům v napadeném rozhodnutí (zejména bod [138]) dostál.

[12] S odkazem na § 96 odst. 1 daňového řádu stěžovatel upozorňuje, že žalobkyní navržená výpověď P. O. a V. Ch., jakožto osob v postavení statutárního orgánu žalobkyně, nemůže být hodnocena jako výpověď svědka dle tohoto ustanovení. Argumentaci stěžovatel podkládá odkazem na § 126a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř.“), neboť se dle něj jedná o obecnou zásadu, která dopadá i do veřejného práva. Rozsáhle odkazuje také na judikaturu, např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 6 Afs 7/2020 – 52; ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010 – 101; ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003 – 99 a další. Z ní dovozuje, že výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy tato byla statutárním orgánem nebo jeho členem, se provede jako výslech účastníka řízení, nikoliv jako výslech svědka. Proto je stěžovatel názoru, že nebylo možné provést svědecký výslech P. O. a V. Ch.. Navíc stěžovatel logicky předpokládal, že tyto osoby během řízení v rámci vyjádření žalobkyně uvedly vše, co věděly. Nadto žalobkyně nijak nespécifikovala, jaké další skutečnosti by měl stěžovatel z výslechu těchto osob zjišťovat.

[13] K nevyřádaným důkazním návrhům na výslech jednatelů společnosti INSKY spol. s r. o. (dále jen „INSKY“) Lubomíra Červinského a Ing. Jaroslava Štráchala stěžovatel uvádí, že meritem sporu je otázka „daňové uznatelnosti“ uplatněných nákladů souvisejících se stavebními pracemi v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu a prokázala faktické uskutečnění stavebních prací jí deklarovanými dodavateli. Pro to, aby byly náklady „daňově účinné“ ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmu, musí být naplněny a prokázány čtyři podmínky, tedy i) jejich skutečné vynaložení, které musí být ii) v souvislosti se získáním daňově účinných, tedy zdanitelných příjmů a iii) v daném zdaňovacím období, a iv) stanoví tak o nich zákon. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013 – 40, stěžovatel poukazuje na „subpodmínku“ podmínky první, a to prokázání deklarovaného dodavatele; otázka jejího splnění je v dané věci sporná. Zároveň se jedná o podmínku dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nezbytnou. Dodání prací není stěžovatelem zpochybněno; spornou je otázka, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala uskutečnění stavebních prací „deklarovanými dodavateli“, nikoli tedy otázka dodání prací žalobkyní jejím odběratelům. Jednatelé společnosti INSKY jako jednatelé odběratele žalobkyně mohli potvrdit pouze skutečnost, že práce byly žalobkyní dodány; tato však již byla v řízení postavena najisto. Důkazní návrh na jejich výslech byl přitom odůvodněn zcela obecně: „*ke náležitému objasnění stavu věci je nezbytné provést výslech následujících osob*“.

[14] Stěžovatel dále poukazuje na to, že ne každé procesní pochybení odůvodňuje zrušení správního rozhodnutí. Pro aplikaci § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. je podstatné, aby bylo třeba zásadní doplnění skutkového stavu, přičemž onu „zásadnost“ v nyní posuzované věci nespátřuje. Krajský soud měl dle názoru stěžovatele zvážit, zda jím konstatované procesní pochybení dosáhlo takové intenzity, aby odůvodnilo zrušení napadeného rozhodnutí; pokud vada řízení neovlivní meritorní zákonnost napadeného rozhodnutí, není důvod jej rušit. Krajský soud měl zhodnotit, že nedošlo k zásahu do procesních práv žalobkyně, a to i s ohledem na to, že ve znovuobnoveném odvolacím řízení žalobkyně tyto návrhy nezopakovala, ani neuvedla,

pokračování

že na nich trvá, ačkoliv byla seznámena s hodnocením doplněného odvolacího řízení a také využila svého práva nahlížet do spisu. Stěžovatel má rovněž za to, že nedošlo k ani zásahu do hmotných práv žalobkyně, neboť navrhovaní svědci nemohli buď být v postavení svědka vyslechnuti, nebo by s ohledem na žalobkyní deklarovaný účel svědecké výpovědi nemohli uskutečnění prací deklarovanými dodavateli nijak prokázat a jejich výslechy by tedy pro věc nemohly přinést žádná relevantní zjištění.

[15] Závěrem stěžovatel uvádí, že dostal i judikatorním požadavkům na přezkoumatelnost rozhodnutí. Uzavírá, že vydání nového rozhodnutí o odvolání by vedlo jen k doplnění argumentace, přičemž výrok by zůstal stejný. Proto se stěžovateli napadený rozsudek i s ohledem na dobu, po kterou se věc u krajského soudu nacházela, jeví jako nesouladný se zásadou hospodárnosti a rychlosti řízení, neboť toliko oddaluje „věcné“ posouzení napadeného rozhodnutí ve vztahu k ostatním námitkám. Lze totiž očekávat, že nové rozhodnutí o odvolání by bylo *de facto* totožné jako to předchozí a žalobkyně by jej opět soudně napadala; soud by tak musel potřetí řešit žalobu v totožné věci.

II. B Vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti

[16] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí. Má za to, že stěžovatel objasňuje neprovedení navržených důkazů pouze jedinou větou: „*Jakékoli další svědecké výpovědi, s ohledem na absenci jiných přesvědčivých důkazů, nemohou prokázat uskutečnění daňové uznatelných nákladů v rozsahu uvedeném na předmětných zpochybných fakturách.*“ Tento způsob považuje žalobkyně ve shodě s krajským soudem za nedostatečný. Zřejmé to je i z kasační stížnosti, kde stěžovatel neprovedení důkazů obsáhle vysvětluje, na rozdíl od napadeného rozhodnutí. To nijak nemění fakt, že v rámci napadeného rozhodnutí tak neučinil, argumentace v kasační stížnosti není z hlediska posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí relevantní. Navíc je z kasační stížnosti zřejmé, že důvody neprovedení navržených důkazů byly jiné, než je uvedeno v napadeném rozhodnutí. Stěžovatel nepřipustně předjímá, co by ze svědeckých výpovědí vyplynulo.

[17] K neprovedení výslechů P. O. a V. Ch. s ohledem na § 96 odst. 1 daňového řádu žalobkyně uvádí, že je to nově uvedený formální, nikoliv věcný důvod. Žalobkyně v průběhu řízení nebyla zpravena o existenci formální překážky pro výslech navržených osob, v opačném případě by navrhla svědky jiné. Žalobkyně má také za to, že výklad § 126a o. s. ř. pro účely daňového řízení je složitější, než jak jej prezentuje stěžovatel, a i s ohledem na komentářovou literaturu nelze dospět k jednoznačnému závěru, podle něhož by bývalý člen představenstva nemohl vypovídat v postavení svědka. Stěžovatel navíc nezohlednil, že funkce P. O. jako člena představenstva skončila ke dni 26. 11. 2007.

[18] Ohledně námitky vypořádání návrhu na provedení svědeckých výpovědí jednatelů společnosti INKY žalobkyně uvádí, že stěžovatel nepřipustně předjímá, o čem by předmětní svědci vypovídali. Svůj návrh odůvodnila „*k náležitému objasnění stavu věci*“, myslela tím nejen otázku samotného provedení prací, ale zejména otázku jejich uskutečnění prostřednictvím konkrétních subdodavatelů, neboť právě tato otázka byla předmětem trvajících pochybností daňových orgánů. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 - 42, dle kterého správce daně může navržený důkazní prostředek odmítnout, pokud je zřejmé, že nemůže přispět ke zjištění stavu věci, což dle žalobkyně není případ jí navržených svědků.

[19] Žalobkyně se neztotožňuje se závěrem stěžovatele, že výrok napadeného rozhodnutí by zůstal stejný, neboť krajský soud mu neukládá doplnit odůvodnění, nýbrž doplnit dokazování. Upozorňuje také na to, že z žaloby vyplývají další četné námitky stran nedostatečně provedeného

dokazování.

[20] Závěrem žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 – 39, vznáší otázku prekluze. Domnívá se, že mezinárodní dožádání by nemělo v jejím případě vést ke stavení prekluzivní lhůty. Nelze jí klást k tíži § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, neboť tento vstoupil v účinnost až dlouho poté, co byla v dané věci zahájena daňová kontrola.

II. C Replika stěžovatele

[21] V replice stěžovatel upozorňuje na to, že žalobkyně svými podáními nemůže nepřípustně rozšiřovat rozsah přezkumu napadeného rozsudku Nejvyšším správním soudem ohledně dalších „procesních vad“. Neztotožňuje se ani s argumentací žalobkyně stran prekluze. Poukazuje na to, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2019, č. j. 8 Afs 282/2017 – 44, hovoří o přímých daních, a je tedy aplikovatelný i v posuzované věci, avšak rozsudek ze dne 30. 3. 2020, č. j. 1 Afs 238/2019 – 33, nikoliv, neboť stavení lhůty pro stanovení daně upravené speciálními předpisy jím není nijak dotčeno. Stěžovatel odkazuje na § 1 odst. 4, § 4 odst. 3 a § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci“), a § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Z jejich znění stěžovatel ve shodě s krajským soudem dovozuje, že odeslání žádosti o výměnu informací dle zákona o mezinárodní spolupráci mělo zásadní vliv na běh lhůty pro stanovení daně a ta byla doměřena pravomocně před jejím uplynutím.

[22] Stěžovatel se ohrazuje proti tomu, že by se v kasační stížnosti pokoušel zhojit vadu napadeného rozhodnutí. Nejedná se o „nové“ důvody, jak uvádí žalobkyně. Důvody uvedené v napadeném rozhodnutí jsou relevantní, ač lze připustit, že argumentace stěžovatele byla v tomto směru poněkud strohá. Stěžovatel opětovně zdůrazňuje, že se mu jeví nepřiměřené, aby absence podrobnějšího zdůvodnění měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí jako celku.

[23] Dále stěžovatel nesouhlasí s tím, že nezohlednil konec funkce člena představenstva P. O. ke dni 26. 11. 2007. Jeho výslech by se stále vztahoval k období, kdy tuto funkci vykonával (což bylo po převážnou část dotčeného období), a tudíž nebylo možné jej provést. Námitka žalobkyně, že pokud by byla s důvodem neprovedení výslechů seznámena, mohla navrhnout jiné bývalé spolupracovníky jako svědky, je dle stěžovatele účelová; bylo pouze na žalobkyni, aby svá tvrzení věrohodným způsobem doložila, přičemž způsob, jakým to mohla učinit, byl zásadně věcí její úvahy. Správce daně jí v souladu s § 6 daňového řádu vyšel vstříc a k uplatnění důkazních návrhů jí dal prostor.

II. D Duplika žalobkyně

[24] Žalobkyně v reakci na repliku stěžovatele nesouhlasí s názorem, že by závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2020, č. j. 1 Afs 238/2019 – 33, týkající se účinku mezinárodního dožádání na běh prekluzivní lhůty, nebylo možno vztahovat k případům daně z přidané hodnoty, neboť tyto závěry jsou formulovány obecně a akcentují ústavně-právní rozměr otázky aplikace § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Dokonce ani daňový řád v § 148 nijak nerozlišuje, zda se jedná o řízení ve věci přímých či nepřímých daní. Žalobkyně také zdůrazňuje, že napadené rozhodnutí nebylo zrušeno kvůli „absenci podrobnějšího zdůvodnění“, nýbrž z důvodu řádného nevypořádání předložených důkazních návrhů, a tedy je nutné dokazování zásadním způsobem doplnit.

[25] Stanovisko stěžovatele, že jednatele společnosti INSKY se nemohli vyjádřit ke sporné

pokračování

otázce, žalobkyně odmítá. Dle jejího názoru stěžovatel nemůže předjímat, k čemu by mohli daní svědci vypovídat, a sama žalobkyně formulací důkazního návrhu měla na mysli vyjádření ke sporné otázce.

II. E Návrh žalobkyně na přerušení řízení

[26] Žalobkyně dne 22. 7. 2022 zaslala kasačnímu soudu návrh na přerušení řízení s ohledem na řízení vedené před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 95/2021, neboť se domnívá, že posuzovaná právní otázka, „zda desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně, která započala běžet za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, staví dle § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, z důvodu soudního řízení, které bylo zahájeno až za účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, nebo zda se v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu má na její běh plně užít jeho § 148 odst. 5, který stavení daně lhůty vylučuje“, může mít vztah k tomuto řízení. Žalobkyně svůj návrh odůvodňuje tím, že je třeba posoudit otázku výkladu § 148 odst. 5 daňového řádu ve vazbě na běh objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně, která započala běžet za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Žalobkyně pokládá otázku, zda na řízení a jiné postupy správce daně zahájené před 31. 12. 2013 lze použít novelizované znění § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, které s účinností od 1. 1. 2014 zavedlo princip stavení prekluzivní lhůty v případě odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní, a odkazuje přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 - 39, ze kterého dle jejího názoru vyplývá, že by mezinárodní dožádání vést ke stavení prekluzivní lhůty nemělo. Žalobkyně se domnívá, že tato otázka a otázka výkladu a aplikace § 148 odst. 5 daňového řádu, jsou pro správné posouzení běhu prekluzivní lhůty v dané věci určující.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je přípustná ve smyslu § 102 s. ř. s., stěžovatel je v řízení zastoupen pověřeným zaměstnancem s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie dle § 105 odst. 2 s. ř. s., a jsou naplněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[28] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. pro nesprávné právní posouzení krajským soudem.

[29] Kasační stížnost je důvodná.

III. A Návrh na přerušení řízení a prekluzivní lhůta pro stanovení daně

[30] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval tím, zda je dán důvod pro přerušení řízení, tedy zda by otázka, která bude řešena rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 95/2021, mohla mít dopad na nyní projednávanou věc. Zároveň se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť touto otázkou je soud povinen se zabývat z úřední povinnosti (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135, Sb. NSS č. 1851/2009; ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 334/2017 – 39, a další), a je také stěžejní pro posouzení návrhu žalobkyně na přerušení řízení.

[31] Podle § 264 odst. 4 daňového řádu: „[b]ěh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“

[32] Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu: „[l]hůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.“

[33] Podle § 41 s. ř. s.: „[s]tanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, žalob na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.“

[34] Krajský soud naznal, jak již bylo výše popsáno, že lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob žalobkyni za předmětné zdaňovací období by bez dalšího skončila dne 31. 12. 2010. V souladu s § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků z důvodu zahájené daňové kontroly běžela tříletá lhůta pro vyměření daně znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven, tj. od 31. 12. 2010; její konec by tak připadl na 31. 12. 2013. Daňový řád nabyl účinnosti 1. 1. 2011; podle § 264 odst. 4 tohoto zákona skutečně konec lhůty pro vyměření daně v případě žalobkyně připadl na 31. 12. 2013. V této lhůtě dne 30. 5. 2012 správce daně vydal dodatečný platební výměr, proti kterému podala žalobkyně odvolání, o němž stěžovatel rozhodl dne 6. 12. 2013. V souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta prodloužila do 31. 12. 2014. Dne 14. 2. 2014 žalobkyně podala žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2013, tudíž lhůta podle § 41 s. ř. s. neběžela až od právní moci prvního rozsudku krajského soudu, tj. do dne 3. 8. 2016; zbývající část lhůty by bez dalšího uplynula dne 24. 6. 2017. V důsledku mezinárodního dožádání v dalším řízení dle krajského soudu však lhůta neběžela od 19. 10. 2016 přinejmenším do okamžiku vydání napadeného rozhodnutí dne 14. 11. 2017, kdy stěžovatel neformálně ukončil mezinárodní spolupráci.

[35] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně před vydáním napadeného rozhodnutí neuplynula. K argumentaci žalobkyně považuje za potřebné zdůraznit, že krajský soud správně vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2019, č. j. 8 Afs 282/2017 – 44, a nikoliv z rozsudku ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 – 39; oba dopadají na jiný skutkový stav a na jiný druh daně. Pro posouzení nyní projednávané věci je příležitý rozsudek sp. zn. 8 Afs 282/2017, od jehož závěrů nemá kasační soud důvod se odchýlit a v podrobnostech na něj odkazuje.

[36] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti vznáší otázku prekluze; je názoru, že nastala a že na její posouzení má vliv řízení vedené před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 95/2021. Důvodnost jejího návrhu na přerušení tohoto kasačního řízení lze seznat jen bližším rozбором běhu lhůt v daném případě, přičemž rozhodující je vliv mezinárodního dožádání. Zde se projevila měnící se právní úprava. Zákonem č. 281/2009 Sb.,

pokračování

kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu (dále jen „*zákon č. 281/2009*“), byl s účinností od 1. 1. 2011 do § 4 zákona 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 (dále jen „*zákon č. 253/2000 Sb.*“), přidán odst. 3 v následujícím znění: „*[o]de dne odeslání dožadání podle odstavce 2 do dne obdržení odpovědi na dožadání od příslušného úřadu smluvního státu, lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběží.*“ Odstavec 2 pak stanoví oprávnění příslušných orgánů poskytnutí informací vyžadovat. Tento zákon byl ode dne 21. 6. 2013 zrušen zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (dále jen „*zákon č. 164/2013 Sb.*“) a jeho § 4 odst. 3 byl obsahově nahrazen § 9 odst. 2 nově účinného zákona: „*[o]de 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.*“ Oba tyto zákony se dle úvodních ustanovení (§ 2 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb. a § 1 odst. 4 zákona č. 164/2013 Sb.) vztahují mimo jiné na daň z příjmů právnických osob (naopak se nevztahují na DPH, jako tomu bylo v dříve posuzovaných případech). Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „*zákonné opatření Senátu*“), bylo s účinností od 1. 1. 2014 do § 148 odst. 4 daňového řádu přidáno písm. e): „*[l]hůta 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. Ačkoliv se právní úprava týkající se stavení lhůty při mezinárodním dožadání v případě daně z příjmů právnických osob účinná po 1. 1. 2011 formálně změnila, věcně zůstala stále stejná. Nebylo tedy ani nutné, aby existovalo výslovné přechodné ustanovení, neboť se na právním postavení daňových subjektů nic neměnilo.

[37] Poněkud jiná je situace, pokud jde o změnu na přelomu roků 2010 a 2011. Dle judikatury správních soudů bylo mezinárodní dožadání považováno za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, pokud tento úkon byl učiněn a pokud s ním byl daňový subjekt seznámen před uplynutím lhůty pro vyměření daně (v posuzovaném případě bylo Vyrozumění žalobkyni doručeno dne 3. 11. 2016, jak vyplynulo ze správního spisu). Předem dnem 1. 1. 2011 (nabytí účinnosti daňového řádu) oznámení mezinárodního dožadání daňovému subjektu přerušovalo lhůtu k vyměření daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009 - 48, č. 2067/2010 Sb. NSS). Od 1. 1. 2011 pak docházelo ke stavení prekluzivní lhůty, tedy k jiným účinkům.

[38] V projednávané věci není proto z hlediska mezinárodního dožadání nutné posouzení § 148 daňového řádu. Otázkou je, zda lze užít novou úpravu účinnou od 1. 1. 2011 (stavení lhůt při mezinárodním dožadání), na lhůty pro vyměření daně, které započaly běžet před 31. 12. 2010 (když do tohoto data mělo oznámené mezinárodní dožadání za následek přerušování této lhůty).

[39] Pravidlo zavádějící stavení lhůt při mezinárodním dožadání u přímých daní bylo vloženo do § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb. již zmíněným zákonem č. 281/2009 Sb. Tento zákon neobsahuje samostatné přechodné ustanovení týkající se lhůty pro stanovení daně. Jak však již bylo uvedeno shora, daňový řád v souvislosti se změnami prekluzivní lhůty (původně lhůty pro vyměření daně, nově lhůty pro stanovení daně) zavedl přechodné ustanovení v § 264 odst. 4. To mimo jiné stanoví, že „*[b]ěh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně.*“ Pokud by tedy dané pravidlo nebylo vloženo do zvláštního zákona, ale bylo by obsaženo přímo v daňovém řádu, nebylo by pochyb o tom, že se nové pravidlo má užít i na již započaté prekluzivní lhůty. Je však třeba

posoudit, zda lze toto přechodné ustanovení použít i na pravidlo týkající se stavení lhůty stanovené v zákoně č. 253/2000 Sb., tedy nikoliv přímo v daňovém řádu.

[40] Již z názvu zákona č. 281/2009 Sb., kterým byl vložen odst. 3 do § 4 zákona č. 253/2000 Sb., je zřejmé, že tento zákon byl přijat v souvislosti s přijetím daňového řádu. Stejný je i den nabytí účinnosti obou předpisů, tedy 1. 1. 2011. Z textu zákona i dle důvodové zprávy se jedná o speciální ustanovení k § 148 daňového řádu.

[41] Zákon č. 253/2000 Sb. ani pozdější zákon 164/2013 Sb. tedy neurčily žádnou zvláštní lhůtu pro stanovení daně. Stále se jednalo o jednu lhůtu pro stanovení daně podle daňového řádu a tyto zákony pouze určovaly zvláštní pravidlo jejího stavení pro některé druhy daní.

[42] Je třeba přihlídnout i k tomu, že zákaz nepravé retroaktivity bez přímého úmyslu zákonodárce se dovozuje zejména z důvodu ochrany legitimního očekávání a právní jistoty. V posuzovaném případě však po změně právní úpravy došlo ke zlepšení postavení daňových subjektů. Od 1. 1. 2011 totiž zákonodárce přistoupil ke zmírnění účinků úkonu mezinárodního dožádání, které nově lhůtu pouze staví, zatímco dříve ji přerušoval (počala běžet lhůta nová). Daňový subjekt se proto nemůže úspěšně dovolávat ochrany legitimního očekávání při změně k lepšímu.

[43] Vzhledem k uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu je třeba vyložit tak, že dopadá na pravidlo o stavení lhůty při mezinárodní spolupráci, které bylo pro vymezené daně uvedeno s účinností od 1. 1. 2011 v § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb.

[44] O jinou situaci by se jednalo, pokud by žádost od počátku byla odsouzena k neúspěchu, například z důvodu, že by bylo zřejmé, že nemůže přinést pro rozhodnutí ve věci podstatnou informaci (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019 – 53). Žádosti o mezinárodní spolupráci však nelze upírat účinek stavení prekluzivní lhůty jen proto, že nepřinesla kýžený výsledek; musí být však důvodná, což v posuzovaném případě bezpochyby byla; ostatně krajský soud v prvním zrušujícím rozsudku možnost doplnění dokazování tímto způsobem sám zmínil.

[45] Na těchto závěrech nic nemění ani fakt, že stěžovatel před vydáním napadeného rozhodnutí nepočkal, dokud mu nebude znám výsledek mezinárodního dožádání. Z judikatury Nejvyššího správního soudu také vyplývá, že správce daně může ukončit řízení předtím, než obdrží výsledek mezinárodního dožádání (viz rozsudek ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011 – 46); musí však uvést, proč tak učinil, aby případně v budoucnu mohlo být posouzeno, zda není výsledek mezinárodního dožádání důvodem pro obnovu řízení. Stěžovatel v rozhodnutí o odvolání uvedl, že od odeslání žádosti uběhl více než rok a odpověď neobdržel ani přes urgence; vyčkávání považoval za nedůvodné a nehospodárné. Podstatné je, že se žalovaný otázkou důvodnosti mezinárodního dožádání zabýval v odst. 269 a násl. napadeného rozhodnutí, přičemž v jeho odst. 278 odůvodnil, proč za stávající důkazní situace není již nezbytné vyčkávat jeho vyřízení. Nejvyšší správní soud neshledává tento postup nezákonným; je třeba si uvědomit, že je to především daňový subjekt, kdo nese odpovědnost za to, jaké obchodní partnery si zvolí, a jaké si opatří podklady pro to, aby případně prokázal daňovou uznatelnost vynaložených nákladů.

[46] Ze spisu je zřejmé, že odpověď na mezinárodní dožádání žalovaný obdržel od GFR až dne 23. 5. 2018. Jeho výsledek pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti není rozhodný, proto jen nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud podotýká, že v posuzované věci

pokračování

by vyčkání výsledku mezinárodního dožádání ničeho nezměnilo; jednatelka Larysa Bordunis ve výpovědi uvedla, že společnost, jejíž měla být jednatelkou, jí nic neříká a nic o ní neví, nikdy nepodepsala žádné dokumenty, které by se tohoto týkaly, předložené dokumenty nepodepsala a nikdy předtím neviděla; obdobně vypovídal i jednatel Volodomyr Zasinchuk.

[47] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že lhůta pro stanovení daně se po dobu mezinárodního dožádání stavěla, proto ani z tohoto důvodu nedošlo k prekluzi. Ze stejných důvodů nepovažuje kasační soud za důvodnou argumentaci z návrhu na přerušení řízení, zda lze na posuzovanou věc aplikovat novelizované znění § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Navíc spornou otázkou ve věci sp. zn. 9 Afs 95/2021 předložené rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu je, zda se desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně, která započala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, dle § 41 s. ř. s. staví z důvodu soudního řízení, které bylo zahájeno až za účinnosti daňového řádu, či nikoliv. Ani tato otázka však nehraje s ohledem na výše uvedené v nyní posuzované věci roli. I v případě, kdy by se desetiletá prekluzivní lhůta z důvodu soudního řízení nestavěla, daň byla stanovena 14. 11. 2017, tedy včas, a k prekluzi práva tak nemohlo dojít.

III. B Neprovedené důkazní návrhy a nedostatečně zjištěný skutkový stav

[48] Podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. „[s]oud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění.“

[49] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“

[50] Podle § 126a o. s. ř. „[f]yzická osoba, která má vypovídat o okolnostech, týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, je povinna dostavit se na předvolání k soudu v řízení, jebož účastníkem je tato právnická osoba. Výslech fyzické osoby uvedené v odstavci 1 se provede podle § 131 odst. 2 věty druhé a § 131 odst. 3.“

[51] Stěžovatel brojil proti závěru krajského soudu o vadě řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., která měla spočívat v nedostatečném vypořádání důkazních návrhů žalobkyně; má za to, že dostal judikatorním východiskům a dostatečně zjistil veškeré rozhodné skutečnosti. Doplnil řízení o svědeckou výpověď Ing. M. H., pokusil se ho doplnit o svědeckou výpověď M. F. a rovněž za účelem prokázání faktického uskutečnění stavebních prací byla odeslána žádost o výměnu informací pro správní spolupráci v oblasti zdanění ukrajinské straně. Výslech P. O. a V. Ch. jako svědků neprovedl s odkazem na § 96 odst. 1 daňového řádu, resp. § 126a o. s. ř., neboť stanovená obecná zásada dopadá i do veřejného práva. Stěžovatel také poukázal na to, že žalobkyně navíc nijak nespecifikovala, jaké další skutečnosti by měl stěžovatel z výslechu těchto osob zjistit.

[52] Krajský soud uvedl, že považuje za nedostatečné „vypořádání důkazního návrhu obsaženého ve vyjádření žalobkyně ze dne 25. 10. 2013, pokud jde o výslech svědků P. O., bývalého předsedy představenstva žalobkyně, V. Ch., aktuálního předsedy představenstva žalobkyně, a Lubomíra Červinského a Ing. Jaroslava Štráchala, jednatelů společnosti INSKY spol. s r. o., jejímž dodavatelem žalobkyně byla. Soud zdůrazňuje, že není povinností správního (daňového) orgánu provést každý navržený důkaz, nicméně vždy musí řádně odůvodnit, pokud některé navržené důkazy neprovede, a v situaci, kdy důkazní břemeno tíží účastníka řízení, musí tomuto umožnit, aby své důkazní břemeno unesl. Žalovaný však předmětné výslechy svědků neprovedl, ani nevysvětlil, proč tak neučinil. Za takové vysvětlení nepovažuje soud sdělení

žalovaného uvedené v odstavci 138 napadeného rozhodnutí, že jakékoli další svědecké výpovědi s ohledem na absenci jiných přesvědčivých důkazů nemohou prokázat uskutečnění daňově uznatelných nákladů v rozsahu uvedeném na zpochybných fakturách.“ V tomto postupu shledal vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a ostatními žalobními námitkami se proto nezabýval. Krajský soud má bezpochyby pravdu v tom, že nelze předjímat, jaké skutečnosti z výpovědi svědků vyplynou, nicméně s jeho závěrem o vadě řízení se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

[53] Kasační soud v první řadě upozorňuje, že argumentace v kasační stížnosti nemůže zhojit případné nedostatky napadeného rozhodnutí; proto na ni jako na doplnění odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud nepohlížel. Byť je vypořádání předmětných důkazních návrhů stěžovatelem strohé, nespátřuje v něm Nejvyšší správní soud vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[54] S odkazem na § 92 odst. 3 daňového řádu Nejvyšší správní soud konstatuje, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno důkazní (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS; ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83; nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).

[55] K otázce nesení důkazního břemene v daňovém řízení se již Nejvyšší správní soud mnohokrát vyjadřoval; odkazuje např. na svůj rozsudek ze dne 6. 2. 2020, č. j. 8 Afs 14/2018 - 81: „[p]odle ustálené a obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu daňový subjekt svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Daňový subjekt unese důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené doklady nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Každá chyba v účetnictví nemusí způsobit tuto intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když poskytuje prima facie předepsané informace o konkrétním účetním případě) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (viz již zmínovaný rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2007, a na něj navazující rozsudky např. ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117, rozsudek sp. zn. 10 Afs 310/2016, nebo obdobně též náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. korigovat svá tvrzení.“

[56] V situaci, kdy důkazní břemeno přešlo na žalobkyni, jsou důvodné stěžovatelovy argumenty stran formulace důkazních návrhů. Žalobkyně v podání ze dne 25. 10. 2013 navrhla konkrétní svědky „z důvodů výše vyložených“ jako nezbytné „k náležitému objasnění stavu věci“, nicméně z toho zdůvodnění nijak nevyplývá, co by jejich výsledkem mělo být prokázáno. V podání ze dne 13. 11. 2013 pak žalobkyně k důkaznímu návrhu na výslech P. O. uvedla, že „byl s ohledem na velmi malý počet zaměstnanců daňového subjektu detailně seznámen s chodem firmy včetně jednotlivých obchodních případů a najímání subdodavatelů“, výslech V. Ch. pak zdůvodnila zásadami spravedlivého správního řízení. Výsledky jednání společnosti INSKY žalobkyně navrhla z důvodu, že „jejich potřeba vyplývá z výpovědi svědka B.“; přitom ale neuvádí, co by jejich výpověď měla prokázat či potvrdit; to je však

pokračování

její povinností.

[57] Totéž vyplývá i z judikatury zdejšího soudu, viz např. rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102: „[p]okud daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení provedení důkazů, musí důkazní prostředek dostatečně identifikovat. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval. Nelze přitom přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo důkazní prostředek navržený daňovým subjektem vyhledat. V této souvislosti je nutno opakovaně zdůraznit, že důkazní povinnost v daňovém řízení primárně stíhá daňový subjekt. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že když daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpověď prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. rozsudek ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005-79, a obdobně i rozsudek ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101, www.nssoud.cz).“ (zvýraznil 2. senát NSS).

[58] S předjímáním stěžovatele, že jednatele společnosti INSKY mohli potvrdit pouze skutečnost, že práce byly žalobkyni dodány, která již byla v řízení postavena najisto, se Nejvyšší správní soud ztotožnit nemůže, byť se jedná o variantu pravděpodobnou. Nicméně bylo na žalobkyni, aby konkrétně uvedla, co má navrhovaný výslech potvrdit – ta tak neučinila.

[59] V případě, kdy žalobkyně své důkazní návrhy nespécifikovala, nelze vytykat stěžovateli, že se s nimi vypořádal v relativně strohé, obecné rovině. V kontextu dalších důkazů, průběhu řízení a celého rozhodnutí toto vypořádání shledává Nejvyšší správní soud dostatečným.

[60] Stěžovatel také správně uvedl, že výslech P. O. a V. Ch. není možné považovat za výslech svědků; odkazuje např. na rozsudek NSS ze dne 6. 2. 2020, č. j. 8 Afs 14/2018 – 81: „výslech statutárních orgánů právnických osob nutné považovat za výslech účastníka řízení. Takový výslech se řídí pravidly danými v § 126, § 126a a § 131 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (rozsudek ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23). Dle § 131 tohoto zákona je účastnický výslech pouze podpůrný důkazní prostředek.“ Z citovaného rozsudku také vyplývá, že zásada stanovená v § 126a o. s. ř. se uplatní i v daňovém řízení. Neprovedením výslechu P. O. a V. Ch. jako svědků nemohlo dojít k vadě řízení, jež by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 58/2018 – 32). Podstatné pro posuzovanou věc je, že žalobkyně mohla vyjádření svých členů předložit písemně v průběhu celého řízení. Vadou řízení by bylo, pokud by jí nebylo umožněno uplatnit její práva a splnit povinnosti, zejména pokud by nedostala možnost k věci uvést všechno, co ví. Ze správního spisu však není zřejmé, že by bylo žalobkyni jakkoli bráněno se ve věci vyjádřit a případně navrhnout provedení některých důkazních prostředků, koneckonců žalobkyně tak činila.

[61] Tyto závěry se vztahují i na P. O., přestože přestal být statutárním orgánem žalobkyně ke dni 26. 11. 2007 (byl jím tedy po většinu období, za které byla daň doměřena, a především jím byl v období, kterého se týkají v řízení sporné otázky), neboť „výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede jako výslech účastníka řízení, nikoliv jako výslech svědka (§ 126a ve spojení s § 131 o. s. ř.). K těmto závěrům dospěla i judikatura soudů rozhodujících v občanskoprávních věcech již v době předcházející zakotvení této výslovné úpravy do občanského soudního řádu (viz např. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 25. 1. 2001, sp. zn. 26 Cdo 2848/99, či ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. 21 Cdo 1397/2006). S těmito závěry se Nejvyšší správní soud ztotožnil ve vztahu k daňovému řízení v rozsudku ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010 – 101“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 29/2013 – 44).

[62] Nejvyšší správní soud souhlasí s námitkou stěžovatele, že ne každé procesní pochybení či

nedostatek odůvodňuje zrušení celého správního rozhodnutí. Pro aplikaci § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. je podstatné, aby bylo třeba zásadní doplnění skutkového stavu, přičemž onu „zásadnost“ krajský soud zdůvodnil neprovedením vyjmenovaných důkazních návrhů a tím, že jejich neprovedení stěžovatel řádně nezdůvodnil. Nejvyšší správní soud uzavírá, že byť je odůvodnění stěžovatele strohé, toto pochybení nedosahuje takové intenzity, aby ovlivnilo meritorní zákonnost napadeného rozhodnutí. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je ve vztahu k neprovedeným důkazům třeba hodnotit v celkovém kontextu a nejen podle znění jeho odstavce 138. Zejména je třeba přihlížet k výčtu a hodnocení důkazů, které v průběhu daňového řízení byly provedeny, což je podrobně popisováno nejen při konstatování obsahu provedených svědeckých výpovědí, ale souhrnně s ostatními důkazy vyhodnoceno ve vztahu k jednotlivým sporným zakázkám (viz zejm. odst. 139 – 265). Nejvyšší správní soud výše uvedl, proč se ztotožnil s neprovedením některých důkazů, přičemž zrušení napadeného rozhodnutí z těchto důvodů by v konečném důsledku nijak neovlivnilo výsledek odvolacího řízení. Neshoduje se tedy s krajským soudem v závěru, že napadené rozhodnutí trpí vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Na základě uvedeného tedy Nejvyšší správní soud napadený rozsudek ruší; krajský soud se bude zabývat ostatními žalobními námitkami.

IV. Závěr a náklady řízení

[63] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, pročež zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.), v němž bude vázán právním názorem, jenž Nejvyšší správní soud vyslovil v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[64] 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 19. září 2022

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu