

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **MI-JANEČEK, spol. s r.o.**, Šumavská 525/31, Brno, zast. advokátkou JUDr. Alenou Pokornou Malachovou, Pařížská 67/11, Praha 1 – Josefov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2019, čj. 44806/19/5200-11431-712433, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 2. 2021, čj. 29 Af 110/2019 - 66,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V nynější věci NSS řeší uplatnění „daňově uznatelných“ výdajů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně zda při prokazování splnění zákonných podmínek správce daně úspěšně přenesl na žalobkyni (stěžovatelku) důkazní břemeno a zda stěžovatelka unesla přenesené důkazní břemeno. Konkrétně se tato věc týká výdajů stěžovatelky na pořízení zboží a služeb od dvou obchodních partnerů a snížení základu daně o zánik pohledávky z roku 2008.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) doměřil dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 8. 6. 2018 stěžovatelce daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 a 2013 ve výši 709 460 Kč a současně uložil penále z doměřené daně 141 892 Kč. Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, které

žalovaný zamítl. Žalobu, kterou žalobkyně podala proti rozhodnutí v záhlaví, pak zamítl krajský soud.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu stručnou kasační stížnost, kterou posléze doplnila mnohem obsáhlejším podáním. Kasační stížnost je podána z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Opakovaně namítá, že daňové orgány nesprávně nebo nedostatečně posoudily stěžovatelkou předložené podklady a rozhodnutí krajského soudu je v posouzení těchto otázek nepřezkoumatelné. Dále namítá, že daňové orgány i krajský soud nesprávně vyhodnotily snížení základu daně o pohledávku zaniklou narovnáním. Konečně také namítla, že osobám provádějícím daňovou kontrolu chybělo ve spisu písemné pověření.

[4] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[5] Kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Nejprve NSS předesílá, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. NSS připomíná, že „přezkoumatelnost“ „*rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí krajských soudů zpravidla pro účastníky/osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos.*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *Zdravé Ktišsko*, bod 30). Krajský soud v nynější věci nemusel nutně volit cestu vypořádání se s každým dílčím žalobním argumentem, *nota bene* v reakci na mimořádně dlouhou žalobu, kde se jednotlivé argumenty opakují a navzájem prolínají. Soud mohl v této situaci proti žalobě postavit vlastní právní názor, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí (srov. např. rozsudek ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015 - 48, bod 34).

[8] Stěžovatelce se může zdát, že se krajský soud k jednotlivým daňovým nákladům, o které v této věci šlo, vyjádřil jenom kuse. Krajský soud ale vlastně jen zcela logicky reagoval na styl, kterým stěžovatelka napsala žalobu. Nevyjadřoval se obsáhle ke každé jednotlivé části žalobní argumentace, ale nejprve shrnul společný základ pro pochybnosti správce daně a až následně probral jednotlivé náklady na pořízení zboží a služeb (ostatně podobně postupuje i NSS níže). Stěžovatelka totiž mnohokrát opakovala obdobné obecné námitky (což krajský soud trefně vystihl v bodu 25 rozsudku) a ke konkrétním (a stěžejním) skutečnostem, které v jednotlivých případech vždy definitivně „utvořily“

názor správce daně, se spíše nevyjadřovala. Stejně tak stěžovatelka místy přeceňuje, jak obsáhlá či přesná její žalobní argumentace ve skutečnosti byla (což NSS níže popsal např. v části III. B.).

[9] NSS k tomu ještě dodává, že ani kasační stížnost do hloubky s argumentací krajského soudu nepolemizuje, ale spíše tíhne k opakování již mnohokrát vyřčeného (nadto např. v kasační stížnosti opakovaně nepřesně odkazuje na nesouvisející části tohoto podání, srov. např. níže bod [25]). Tomu NSS přizpůsobil i vypořádání se s kasačními námitkami. NSS připomíná, že čím je žalobní nebo kasační bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není možné, aby soud za stěžovatelku spekulativně domýšlel další argumenty, konkretizoval její obecná tvrzení či vybíral ze spisu ty skutečnosti, které žalobu či kasační stížnost podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu a přebíral by naopak funkci stěžovatelčina advokáta (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32, nebo rozsudek NSS ze dne 5. 8. 2021, čj. 10 Afs 171/2021-44, věc *BIOTRADE*, bod 10).

[10] Nynější věc se týká důkazního břemene v daňovém řízení, konkrétně pak ve vztahu k prokázání podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[11] Obecně k rozložení důkazního břemene není třeba mnoho dodávat. Jen pro přehlednost NSS uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, správce daně prokazuje důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení daňového subjektu a doklady jím předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Podaří-li se správci daně takové pochybnosti prokázat, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je pak svými dalšími tvrzeními a důkazy povinen rozptýlit pochybnosti správce daně. Daňový subjekt bude zpravidla tyto skutečnosti prokazovat jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*, a navazující judikaturu). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám [nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.)].

[12] Níže NSS rozebírá jednotlivé kasační námitky ke snížení základu daně o výdaje na pořízení zboží a služeb od dvou obchodních partnerů stěžovatelky [**III. A.**] a o pohledávku zaniklou na základě narovnání [**III. B.**], nakonec pak vypořádává námitku ohledně pověření úředních osob při daňové kontrole [**III. C.**].

III. A. *Snížení základu daně o výdaje na pořízení zboží a služeb od společností AIMMI ADVERTISEMENT a INO KONTECH*

[13] Pokud jde o samotné „daňově uznatelné“ náklady, nynější věc se týká mj. toho, zda stěžovatelka prokázala uskutečnění níže popsaných plnění v deklarovaném *rozsahu*, *čase*, *ceně* a jí *uvedenými dodavateli*. Proto NSS považuje za užitečné dodat několik konkrétních poznatků k výdajům na pořízení zboží a služeb podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V jednotlivých částech níže se pak zabývá konkrétními typy výdajů, které chtěla stěžovatelka uplatnit jako daňově uznatelné.

[14] V prvé řadě ani formálně bezvadné doklady (které lze propojit s platbami) v kombinaci s fakticky existujícím (fakticky doložitelným) plněním nemusí být pro unesení důkazního břemene dostatečné, pokud nebyla celá obchodní transakce v úplnosti a logicky uspokojivě vysvětlena. Jinak řečeno, výdaje nemusí být automaticky uznány jen proto, že zboží či služby byly „někým“ pořízeny či „někým“ poskytnuty. Naopak, daňový subjekt by měl prokázat, že se určité plnění uskutečnilo *právě* tak, jak tvrdí v daňovém dokladu, a to např. včetně osoby dodavatele. (srov. blíže podrobné rozebrání judikatury v rozsudku ze dne 26. 3. 2020, čj. 10 Afs 255/2018-39, věc *VIASERVIS*, zejména body 21-22 a judikaturu tam citovanou).

[15] Jen formální nedostatky na daňových dokladech by neměly *automaticky* vést k doměření daně z příjmů. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je teoreticky možné takový náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uznat (srov. rozsudek ze dne 31. 8. 2017, čj. 1 Afs 171/2017 - 34, věc *STEELMART*, body 25-28). V takovém případě ale musí daňový subjekt vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat *veškeré skutečné okolnosti týkající se sporného výdaje*, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i *logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu* (podobně již rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, dále např. 1 Afs 171/2017, *STEELMART*, bod 29, nebo rozsudek ze dne 26. 2. 2020, čj. 4 Afs 381/2019-41, bod 29). Pokud ve věci vystupovali subdodavatelé, musí daňový subjekt prokázat alespoň to, že deklarovaný dodavatel zajistil plnění subdodavateli (srov. rozsudek ze dne 9. 8. 2021, čj. 6 Afs 342/2020 - 48, věc *INA SPORT*, bod 25).

[16] Ve všech níže rozebraných případech byl průběh daňového řízení v podstatě stejný. Vždy šlo o náklady na pořízení zboží či služeb od společnosti AIMMI ADVERTISEMENT s.r.o. nebo INO KONTECH s.r.o. Tito dva stěžovatelčini obchodní partneři mají dvě věci společné: *za prvé* v průběhu daňového řízení byli pro správce daně nekontaktní, sídlili na virtuální adrese a nezveřejňovali účetní závěrky (nic z toho stěžovatelka nepopřela); *za druhé* oba je zastupoval buď v roli jednatele (AIMMI) nebo na základě plné moci (INO KONTECH) pan J. R., který za tyto společnosti jako jediný komunikoval se správcem daně (stěžovatelka jednak správci daně dodala jeho čestná prohlášení, jednak pak vypovídal v řízení jako svědek).

[17] Jak již uvedl i krajský soud, mezi stěžovatelkou a daňovými orgány nebylo sporné splnění formální podmínky k odečtení nákladů od základu daně, tedy doložení daňových

dokladů o pořízení služeb a zboží. Sporné bylo, zda správce daně unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Stejně jako žalovaný a krajský soud též NSS shledal, že správce daně toto břemeno unesl a dostatečně zpochybnil okolnosti jednotlivých obchodů. Naopak stěžovatelka pak jím vyjádřené a podložené pochybnosti nedokázala vyvrátit či přijít s dostatečným vysvětlením (srov. bod [15] výše).

III. A. 1. *Reklama na motoristických soutěžích*

[18] Za reklamu na motoristických soutěžích zaplatila stěžovatelka v roce 2012 celkem 450 000 Kč společnosti AIMMI a v roce 2013 celkem 400 000 společnosti INO KONTECH. Smlouvy mezi stěžovatelkou a oběma společnostmi vymezovaly poskytované služby jen vágně (podstatou bylo poskytování „reklamní činnosti", „mediálního zastoupení" či „zhotovení a umístění reklamy"). Ani daňové doklady nebyly konkrétnější. Přesný rozsah a podobu reklamy smlouvy *neupravovaly* či *nechávaly na další domluvě* (tu ale stěžovatelka nedoložila). Předložila pouze fotografie a jiné záznamy ze závodů, na kterých bylo vidět její logo na automobilech. Správci daně (nikoli stěžovatelce) se podařilo kontaktovat majitele vozidel, na kterých byla vylepena reklama. Mezi majiteli vozidel a AIMMI či INO KONTECH nebyla uzavřena žádná smlouva o zajištění reklamy *těmito společnostmi* (naopak jediná smlouva figurující v tomto případě zavazovala jednoho z majitelů k zajištění reklamy *pro* AIMMI) a majitelé vozidel ani za vylepení reklamy *nedostali* zaplaceno – jimi vystavené faktury nebyly nikdy proplaceny. Nadto pan R. v čestném prohlášení tvrdil, že umístění loga stěžovatelky na automobilech zajistil sám, ve svědecké výpovědi ale zcela otočil a tvrdil, že služba byla kompletně zajištěna subdodavateli na klíč, aniž by ale sdělil *jakoukoli* podrobnost o samotné službě nebo subdodavatelích.

[19] Za této situace nemá ani NSS pochyb, že správce daně důkazní břemeno unesl a že stěžovatelka naopak neunesla obrácené důkazní břemeno. V „řetězci" mezi stěžovatelkou, AIMMI a INO KONTECH a vylepením reklamy na automobily totiž zůstala role stěžovatelčiných partnerů zcela nevyjasněná, od toho, zda byly služby (tak, jak je definovaly smlouvy) stěžovatelce vůbec poskytnuty, po to, zda případně k zajištění „nějaké" reklamy v tomto případě společnosti přispěly. Stěžovatelka navíc v kasační stížnosti jednotlivá zjištění daňových orgánů (příkladně zdůvodněných v napadeném rozhodnutí) nenapadá, jen opakuje, že reklama byla skutečně provedena a že reklamu zaplatila. V souladu s tím, co NSS nastínil výše (bod [14]), ale taková argumentace v nynější věci nemůže být úspěšná. NSS též dodává, že vzhledem k tomu, že k vyloučení těchto nákladů byly splněny všechny předpoklady, nebylo potřeba (ať už na straně daňových orgánů či krajského soudu) se zabývat přiměřeností cen za reklamu, jak opakovaně tvrdila stěžovatelka.

[20] Pokud jde o zbytek kasační argumentace, podle stěžovatelky důvodem pro vyloučení nákladů *nebyl* rozpor vyjádření pana R. v čestném prohlášení a při svědecké výpovědi. S tím ale nelze souhlasit. Naopak, jak již krajský soud správně uvedl, role pana R. byla v této věci zásadní – byl jediným „hlasem" jinak zcela nekontaktních a neprůhledných partnerů stěžovatelky. Jeho vyjádření tak logicky jenom prohloubila pochybnosti správce daně (viz bod 24 rozsudku v záhlaví). Část kasační argumentace (body 29 a 39 kasační stížnosti) se pak míjí se skutečnými důvody doměření daně. Žalovaný totiž

nijak nezpochybňoval potenciál reklamy přinést stěžovatelce přiměřený přínos – naopak sám v tomto ohledu ve prospěch stěžovatelky opravil argumentaci správce daně.

III. A. 2. *Úprava webových stránek a služby spojené s montáží strojů*

[21] V roce 2012 i 2013 vydala stěžovatelka *za úpravy svých webových stránek* vždy zhruba 80 000 Kč (nejprve pro AIMMI, pak pro INO KONTECH). V obou případech ale správce daně v historii stránek nezaznamenal úpravy a především našel na fotografii stránek či zdrojovém kódu údaj o úplně jiném autorovi stránek, než byly AIMMI či IMO KONTECH; v roce 2012 též našel údaj o úplně jiné době vytvoření stránek. Nic z toho stěžovatelka ani pan R. nevysvětlili a mimo fotografie stránek jiné doklady o zpracování webových stránek nedoložili. Naopak v roce 2012 pan R. opět popřel své vlastní čestné prohlášení (podobně jako výše v bodu [18]), v roce 2013 pak čestné prohlášení ani nedodal a rovnou při výpovědi uvedl (opět ve stejném stylu jako výše), že šlo o „přeprodanou" zakázku, ale žádné informace o externím dodavateli ani o provedené zakázce neměl.

[22] Dál stěžovatelka vynaložila na služby související s montáží (mj. „*kontrolu na zakázce, kontrolu projektové dokumentace, technickou pomoc a dozor u montáže*") celkem 165 000 Kč v roce 2012 (pro AIMMI) a 965 000 Kč v roce 2013 (pro INO KONTECH). Správce daně stěžovatelku vyzval k odstranění pochybností již na základě velkého množství různých služeb poskytnutých ze strany AIMMI a INO KONTECH a toho, že obě společnosti byly nekontaktní. V obou obdobích byla též zde problematická vyjádření pana R.. K službám v roce 2012 jak stěžovatelka, tak pan R. v čestném prohlášení uvedli, že službu poskytla AIMMI, pan R. to pak ve svědecké výpovědi zcela popřel s tím, že šlo o službu poskytnutou externím subdodavatelem (opět bez sdělení jakýchkoli dalších informací). V roce 2013 byla situace obdobná (pan R. zde ale neučinil ani čestné prohlášení, pouze sdělil, že vše zajistil subdodavatel).

[23] K oběma typům nákladů se stěžovatelka vyjádřila dohromady. V podstatě ale jen pouze znova zpochybnila význam vyjádření pana R. a uvedla, že daňové orgány postupovaly při hodnocení důkazů na základě libovůle. Ani v tomto případě ale nemůže být argumentace stěžovatelky úspěšná.

[24] NSS připomíná, že stěžovatelka měla primárně povinnost prokázat ta tvrzení, která sama uvedla v daňovém přiznání. Tohoto důkazního břemena se ale nemůže zbavit tezí, že se jí smluvní vztahy mezi jejími dodavateli a jejich subdodavateli netýkají (jak naznačuje v bodu 76 kasační stížnosti, srov. též rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2021, čj. 10 Afs 368/2020-63, věc *RAMI TRADE*, bod 43). Pokud jde o odkaz na vyjádření pana R. z ledna 2018 (ale zaslané správci daně až v březnu 2018), není zcela jasné, co jím stěžovatelka chtěla prokázat. Pan R. v tomto podání skutečně vyjádřil nesouhlas s interpretací vlastní svědecké výpovědi, podle NSS je ale hodnocení daňových orgánů i krajského soudu zcela správné – jako svědek popřel svá dřívější prohlášení, ale zároveň nebyl schopný dodat jakékoliv další informace k subdodavatelům společností AIMMI a INO KONTECH. Stejně tak výpověď pana R. nebyla jediným zdrojem pochybností daňových orgánů (srov. bod [22]).

[25] Konečně není ani jasné, na jaké „desítky důkazů" (z nichž „některé" správce daně podle stěžovatelky nesprávně neprovedl) stěžovatelka upozorňuje v bodu 75 kasační

stížnosti. V něm totiž jen odkazuje na body 38 a 39 kasační stížnosti, ve kterých ale namítá jen obecně nedostatečné odůvodnění rozsudku a tvrdí, že daňové orgány či soud snad měly řešit, zda reklama *na motoristických soutěžích* měla pro stěžovatelku přínos (k tomu viz bod [20] výše). Není ale rolí NSS, aby za stěžovatelku další argumenty či důkazy upřesňoval či dokonce dohledával.

[26] Správce daně tedy i zde unesl své důkazní břemeno a přesvědčivě zpochybnil, že byly služby provedeny tak, jak stěžovatelka tvrdila (v případě webových stránek deklarovaným dodavatelem a především v uvedeném období, v případě služeb spojených s montáží), stěžovatelka naopak neunesla obrácené důkazní břemeno.

III. A. 3. *Reklama na fotbalovém hřišti TJ Čechie Zastávka*

[27] V roce 2013 stěžovatelka zaplatila AIMMI celkem 113 200 Kč za *„návrh, výrobu a odvoz“* reklamní tabule a blíže neurčené *„reklamní a propagační služby“*. Podstatou těchto výdajů mělo být umístění reklamy na fotbalovém hřišti v Zastávce u Brna. K těmto výdajům stěžovatelka neměla smlouvu ani fotodokumentaci (ta se podle jednatele stěžovatelky ztratila), mimo faktury (které nijak neupřesňovaly umístění reklamy) předložila jen čestná prohlášení pana R. a několika fotbalistů a předsedy TJ Čechie.

[28] Správce daně přesvědčivě zpochybnil uskutečnění reklamy v roce 2013 i samotný způsob jejího provedení (umístění a podobu). Pan R. (v čestném prohlášení) i fotbalisté tvrdili, že reklama byla na opačné straně hřiště, než tvrdil později též pan R. (ve svědecké výpovědi) a předseda TJ Čechie. V tomto ohledu NSS nesouhlasí s argumentem stěžovatelky, že výrazy *„za střídačkami“* a *„naproti hráčským lavicím“* ve skutečnosti popisují stejné místo; naopak jde o výrazy, které spíše popisují jiná místa v areálu klubu. Tyto pochybnosti, na které upozorňuje stěžovatelka, jsou však relativně druhořadé. Důležitější jsou pochybnosti o podobě reklamy (zda šlo o plachtu, nebo tabuli). Ještě podstatnější je, že jediné fotografie reklamy (předložené až klubem TJ Čechie) byly navíc z jiného roku (až z roku 2014).

[29] Dále stěžovatelka namítla, že v bodu 126 rozhodnutí žalovaného její zástupce adekvátně popsal, jak reklama vypadala. V bodu 126 napadeného rozhodnutí je ale jen zrekapitulována výpověď jednatele stěžovatelky, který si nebyl jistý přesnou podobou reklamy a nepamatoval si ani její přesné umístění ani to, kdo a kdy reklamu instaloval a odstranil. Není ani jasné, na jaké další konkrétní důkazy, ke kterým prý daňové orgány nepřihlédly, stěžovatelka odkazuje.

[30] Konečně k argumentu stěžovatelky, že neměla povinnost reklamu fotit, NSS připomíná, že je to stěžovatelka, koho tíží primární důkazní břemeno ohledně toho, co v daňovém přiznání sama tvrdí. Jakým způsobem k tomu přistoupí, je na ní samotné (viz výše bod [11]). Stejně tak jsou bezpředmětné spekulace stěžovatelky, že z fotografií z roku 2014 lze usuzovat, že na hřišti byla reklama možná už i v roce 2013. Stěžovatelčina povinnost je prokázat provedení reklamy tak, jak tvrdila v daňovém dokladu (k tomu zase viz bod [14]). Je jistě pravda, že prokázání dlouhodobě umístěné reklamní tabule či plachty má svá specifika. To ovšem neznamená, že na prokázání rozsahu poskytnuté reklamy lze rezignovat. Bylo na stěžovatelce, aby při sjednání reklamní služby myslela i na prokázání jejího dodání. Chtěla-li výdaje na tuto službu daňově uplatnit, mohla nabídnout např.

svědecké výpovědi vlastních zaměstnanců, kteří by poskytování reklamy průběžně kontrolovali (a ideálně o tom vedli nějakou vnitřní evidenci). Pokud by takový systém ověřování stěžovatelka zavedla – a nebyly by pochyby o jeho věrohodnosti – jistě by se jednalo o důkaz zásadního významu. NSS vidí jako nehodnověrné počínání stěžovatelky, která si takovouto interní kontrolu reklamy vůbec nezařídila (za situace, kdy za reklamu hradila nemalou sumu), nyní se však pokouší poskytnutí reklamy v deklarovaném rozsahu prokazovat v podstatě náhodně pořízenými důkazy a svědectvími. Takto se jistě obezřetný a racionální podnikatel nechová (srov. podobně 10 Afs 368/2020, *RAMI TRADE*, bod 36).

III. A. 4. *Dodání strojírenských dílů*

[31] Konečně v roce 2013 vydala stěžovatelka na dodání různých strojírenských dílů od INO KONTECH zhruba 1 200 000 Kč. Přestože doložila dodání těchto dílů zahraničním odběratelům (a zaplacení stěžovatelce), správce daně přesvědčivě zpochybnil faktické dodání zboží stěžovatelce ze strany INO KONTECH (i zde, jako výše v bodu [22], vyjádřil pochybnosti již s odkazem na velký rozsah dodávek a nekontaktnost INO KONTECH a vyzval stěžovatelku mj. k doložení průvodní dokumentace k dílům typu prohlášení o shodě). Podobně jako v případech výše, i zde pan R. nejprve uvedl, že dodávku provedla INO KONTECH, ale později obrátil s tím, že všechny zakázky byly provedeny skrze subdodavatele, a další informace k nim nedokázal poskytnout. Ani stěžovatelka, ani pan R. nebyli schopni sdělit, kde se díly vyráběly, ani nic o kontrolních dnech či závěrečné přebírce (které se podle předložené dokumentace měly konat). Správce daně taktéž nedostal žádné konkrétní doklady o *dopravě* dílů (stěžovatelka pouze dodatečně tvrdila, že dopravu zajistila sama). V případě fotografií dílů předložených stěžovatelkou navíc nebylo jasné, kdo a kde je vyhotovil.

[32] Proti posouzení daňových orgánů a krajského soudu stěžovatelka uplatnila jednak totožné námitky jako proti neuznání nákladů v části III. A. 2. (pro přehlednost NSS tuto argumentaci vypořádává zde u konkrétního typu nákladu). Ani v tomto případě nemůže být argumentace stěžovatelky úspěšná, a to ze stejných důvodů jako výše (blíže srov. bod [21] a další). V kasační stížnosti stěžovatelka dále uvedla k neuznání nákladů na díly několik dílčích námitek, z nichž ale žádná rovněž nebyla důvodná.

[33] Není pravda, že by daňové orgány *nezohledniły* podklady dodané stěžovatelkou o dodání dílů odběratelům v zahraničí. Jak daňové orgány vysvětlovaly již od zprávy o daňové kontrole, ani dodání dalším odběratelům stěžovatelky nemohlo samo o sobě prokázat, že zboží stěžovatelce fakticky dodala právě společnost INO KONTECH. Výdaje, které stěžovatelka uplatnila, přitom tvořily právě platby společnosti INO KONTECH.

[34] Stejně tak není pravda, že by z úředního záznamu ve správním spisu plynulo, že správce daně bez vysvětlení nezohlednil návrhy na svědecké výpovědi zaměstnanců stěžovatelky. V záznamu, na který stěžovatelka odkazuje (č. l. 79 daňového spisu), správce daně jen reagoval na neočekávanou a nenahlášenou návštěvu zaměstnanců stěžovatelky (těm nabídl možnost učinit ústní záznam do protokolu, zaměstnanci ale na ústním jednání již netrvali, odešli a pouze skrze zástupce stěžovatelky později zaslali písemná čestná prohlášení). K samotné důvodnosti neprovedení svědeckých výpovědí ale stěžovatelka již

nic konkrétního nenamítala. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně také dále vysvětlil, že vyjádření stěžovatelčiných zaměstnanců nemohla osvědčit faktické dodání dílů ze strany INO KONTECH – v čestných prohlášeních zaměstnanci jen zcela obecně uvedli, že „pokud bylo někde uvedeno jejich jméno“, tak „osobně přebírali práci a objednávky“ od AIMMI a INO KONTECH. Ke konkrétním plněním, ohledně kterých panovaly pochybnosti, ale nic neuvedli.

[35] Stěžovatelka též v kasační stížnosti namítla, že žalovaný nesprávně nepřezkoumal „další důkazní prostředky v rámci odvolacího řízení“ (faktury *pro* INO KONTECH uvedené výše v bodu [31]). To ale není pravda, žalovaný tak učinil (viz body 158-163 napadeného rozhodnutí), ostatně stěžovatelka sama na tuto argumentaci v kasační stížnosti odkazuje. Na základě faktur údajných dodavatelů zboží pro INO KONTECH navíc vznikly jen další pochybnosti (mj. datum zdanitelného plnění na fakturách od INO KONTECH pro stěžovatelku předcházelo datu plnění podle faktur pro INO KONTECH, k dodání odběratelům stěžovatelky mělo dojít před dodáním samotné stěžovatelce, případně nesouhlasil rozsah dodaného zboží nebo jeho cena).

[36] Konečně se stěžovatelka ohradila i proti tomu, že daňové orgány považovaly za zásadní nedostatek informací o dopravě dílů ke stěžovatelce. Ani taková úvaha daňových orgánů nebyla irelevantní (jak stěžovatelka tvrdí v kasační stížnosti). Šlo o jeden z mnoha nedostatků, který podle NSS mohly daňové orgány vzít jako podstatný. Právě konkrétní doklady o dopravě dílů od INO KONTECH ke stěžovatelce totiž mohly logicky a poměrně jednoduše rozptýlit pochybnosti ohledně skutečného dodavatele.

III. B. *Snížení základu daně o pohledávku zaniklou na základě narovnání*

[37] Dále stěžovatelka ve zdaňovacím období roku 2012 snížila základ daně z příjmů o „zaniklé“ pohledávky ve výši zhruba 200 000 Kč za společností MH METAL s.r.o. Podle dohody o narovnání z roku 2012 obě strany vyrovnaly vzájemné závazky tím, že MH METAL uznala, že nemá nárok na dodání zakázky ze strany stěžovatelky, a stěžovatelka naopak uznala, že nemá nárok na úhradu zálohových faktur ze strany MH METAL.

[38] Ze stěžovatelkou předložených informací (mj. interních dokladů) a výstupu z účetní evidence MH METAL však správce daně zjistil, že MH METAL neevidovala žádný závazek vůči stěžovatelce, a především, že *sama stěžovatelka* zánik pohledávek účetně zařadila v roce 2012 mezi provozní náklady právě proto, že šlo o účetní opravu dříve v roce 2008 chybně zaúčtované zálohy (kterou omylem zaúčtovala jako výnos). Zakázka nikdy realizována nebyla. Zálohová faktura také nebyla uhrazena a MH METAL ji ani neevidovala jako přijatou.

[39] Jak vysvětlil podrobně žalovaný v napadeném rozhodnutí (body 49-50), o *vystavení zálohové faktury* podle platných účetních standardů stěžovatelka neměla vůbec účtovat (to měla udělat až při jejím uhrazení; NSS také připomíná, že zálohová faktura *není* daňovým dokladem, srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2013, čj. 7 Afs 14/2012-30, věc *Sun Forest*). Sama stěžovatelka chybu v účtování dle svých interních dokumentů uznala (nedopatřením si touto chybou navíc v roce 2008 zvýšila základ daně, což ale měla řešit

podáním dodatečného daňového přiznání). Jednoduše řečeno, nic věrohodně nenasvědčovalo tomu, že pohledávka ve skutečnosti existovala. Mimo nepřesnosti v bodu 51 rozhodnutí žalovaného, na který upozornila stěžovatelka, jsou v tomto ohledu úvahy žalovaného jasné. Proto bylo uzavření dohody o narovnání *materiálně* bezvýznamné (i když účetně její uzavření vztáhla stěžovatelka ke správnému zdaňovacímu období).

[40] S tím se ale opět míjela již žalobní argumentace stěžovatelky. Ta na skutečnost, že daňové orgány odlišily opravu chyby v účtování od situace, kdy nějaká pohledávka skutečně existovala a bylo případně „co" narovnávat, v podstatě nereagovala (což krajský soud přesně shrnul v bodu 28 svého rozsudku). Namísto toho se stěžovatelka zabývala údajnou praxí finančních úřadů, které podle ní nesprávně podřazují snížení pohledávky na základě narovnání pod částečné odpisy již existujících pohledávek. O takový případ ale nyní nejde. Proto se také krajský soud nemusel vypořádávat ani s tím, jaký smysl měla mít dohoda o narovnání, ani s rozsudkem NSS ze dne 16. 12. 2014, čj. 2 Afs 140/2014-38, č. 3183/2015 Sb. NSS, věc *FAST FINANCE* (stěžovatelka na zhruba jedné straně, které v žalobě této části věnovala, takový alespoň trochu konkrétní argument nevznesla a rozsudek nezmínila). Z podobného důvodu pak nebylo třeba, aby krajský soud do detailu rozebíral posouzení důkazů daňovými orgány (které je navíc již v rozhodnutí žalovaného provedeno dostatečně).

[41] V kasační stížnosti stěžovatelka alespoň částečně (byť spíše okrajově) na důvody neuznání daňového výdaje reagovala, NSS však upozorňuje, že její námitky jsou (z důvodů uvedených výše) na samé hraně přípustnosti podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[42] Ve stručnosti NSS upřesní, co vlastně řešil ve stěžovatelkou nyní citované věci 2 Afs 140/2014, *FAST FINANCE*, jejíž závěry jsou přínosné i pro vyjasnění nynějšího případu. Ve věci *FAST FINANCE* upravovala dohoda pohledávku, o které si daňový subjekt myslel, že jde za jiným subjektem (tamější stěžovatel vystoupil z původního závazkového vztahu a pohledávka pro něj tedy již „*neexistovala*"), a proto o ní *neúčtoval*. Zároveň ale na daňový subjekt byla podána žaloba, opírající se mj. o absolutní neplatnost převzetí úvěru. Za *těchto okolností* NSS uznal, že daňový subjekt předložil dostatečné podklady, z nichž šlo dovodit *reálné riziko*, že byl nadále zavázán závazkem a vytvořil tak prostor pro uznání dohody o narovnání pro účely snížení základu daně (blíže viz část rozsudku 2 Afs 140/2014 na č. l. 41 a 42). Rozsudek NSS ve věci *FAST FINANCE* vychází z obecnější teze, dle níž v situaci, kdy nelze vycházet z účetnictví daňového subjektu (které je ale jinak prvním místem, na kterém správce daně zjišťuje základ daně), může daňový subjekt za určitých podmínek prokázat svá tvrzení i jinými prostředky než správně vedeným účetnictvím. Musí se však jednat o takové důkazní prostředky, které *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví, a tudíž prokážou daňovým subjektem tvrzené skutečnosti (srov. vedle rozsudku 2 Afs 140/2014 též rozsudek ze dne 29. 6. 2011, čj. 7 Afs 68/2010-174, věc *BEMAJA*).

[43] Nynější věc je přesným opakem. Konkrétní doklady svědčí o neexistenci pohledávky. Stěžovatelka *nepředložila* jiné doklady, ze kterých by bylo možné dovodit „reálné riziko", že mezi ní a MH METAL skutečně nějaký závazek, nějaké právní pouto, existuje a že by tím pádem byly reálné její obavy z případného soudního sporu. Samotnou dohodu o narovnání v nynější věci za takový dostatečný doklad NSS nemůže považovat.

III. C. *Pověření zaměstnanců správce daně při daňové kontrole*

[44] Konečně podle stěžovatelky osobám, které zpracovávaly zprávu o daňové kontrole, chybělo *písemné* pověření. K tomu stěžovatelka jen velmi stručně dodala, že pověření nebylo založeno ve spise (proto prý nebyly úřední osoby oprávněny jednat) a že krajský soud nerozlišoval mezi oprávněním a pověřením k vedení daňové kontroly.

[45] Ani tato kasační námitka není důvodná. Jak již uvedl žalovaný i krajský soud, daňový řád (od novely provedené zákonem č. 458/2011 Sb.) nepožaduje, aby správce daně *aktivně* informoval daňový subjekt o úředních osobách a činil o jejich *pověření* úřední záznam do spisu. Ani takový záznam by navíc sám o sobě *nezakládal pravomoc* konkrétních úředníků provádět jednotlivé úkony; takové oprávnění plyne především z jejich pracovní pozice v rámci správního orgánu a z vnitřních předpisů (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2018, čj. 10 Afs 371/2017 - 69, body 104-105, kde NSS řešil obdobnou námitku).

IV. Závěr a náklady řízení

[46] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[47] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 24. ledna 2022

Zdeněk Kühn v. r.
předseda senátu