



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **Taejin Czech s.r.o.**, se sídlem Průmyslová 367, Mošnov, zast. Ing. Mgr. Miroslavem Šperkou, LL.M., advokátem, se sídlem Jurečkova 643/20, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 3. 2018, č. j. 14259/18/5200-11431-711360, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 3. 2019, č. j. 25 Af 24/2018 - 42,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště v Kopřivnici (dále jen „správce daně“), doměřil žalobkyni dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 12. 2016, č. j. 3626951/16/3213-50524-801313, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 3627487/16/3213-50524-801313 (dále jen „dodatečné platební výměry“), daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 a od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 a uložil žalobkyni i povinnost uhradit za uvedená období penále.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) částečně vyhověl odvolacím námitkám žalobkyně a změnil dodatečné platební výměry tak, že snížil částku doměřené daně (z částky 358.910 Kč na částku 354.350 Kč za zdaňovací období roku 2012 a z částky 1.261.220 Kč na částku 1.163.940 Kč za zdaňovací období roku 2013) i penále (z částky 71.782 Kč na částku 70. 870 Kč za zdaňovací období roku 2012 a z částky 252.244 Kč na částku 232.788 Kč za zdaňovací období roku 2013).

II.

[3] Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který ji shora označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl jako nedůvodnou.

[4] Krajský soud poté, co shrnul obsah správního spisu a obsah napadeného rozhodnutí, vysvětlil rozložení důkazního břemene a jeho přenos mezi daňový subjekt a správce daně v daňovém řízení, a to i s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[5] Ke stěžejní sporné otázce ohledně prokázání nákladů za služby technické pomoci poskytnuté žalobkyni mateřskou společností TAEJIN CO., LTD Gyeongsangbuk-do, Murim-li, Yakmok-myeon, Chilgok-gun, 790-3, Korejská republika (dále jen „Taejin Kor“) na základě Dohody o technické pomoci ze dne 2. 4. 2012 (dále jen „dohoda o technické pomoci“) krajský soud upozornil, že pouhé tvrzení, že náklad byl vynaložen, k jeho daňové uznatelnosti nepostačuje. Daňový subjekt je rovněž povinen prokázat zákonem předepsaný účel uplatněného nákladu, tedy že poskytnuté služby mohly objektivně sloužit ke zvýšení příjmů z jeho podnikání, jako i to, že cena, kterou za službu zaplatil, nebyla vzhledem k poměrům na trhu zjevně vyšší než obvyklá. Důkazní břemeno o těchto tvrzeních tíží právě daňový subjekt, tedy žalobkyni. Poté, co správce daně dovedl, že žalobkyní primárně předložené důkazy neprokazují skutečný rozsah, obsah, jakož i účel poskytnutých služeb (technickou podporu ze strany Taejin Kor), které byly předmětem uplatněných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), s uvedeným žalobkyni seznámil ve výzvě ze dne 13. 11. 2017, č. j. 3567900/17/3213-60564-801731 (dále jen „výzva ze dne 13. 11. 2017“). V důsledku toho přešlo důkazní břemeno ve vztahu k daňovým tvrzením týkajícím se těchto nákladů zpět na žalobkyni.

[6] Krajský soud přitom ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že žalobkyně přes výzvu ze dne 13. 11. 2017 neprokázala přinejmenším to, že náklady uplatněné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vynaložila v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů. Za nedostatečné v tomto směru považoval tvrzení žalobkyně o tom, které konkrétní osoby ze společnosti Taejin Kor se měly podílet na službách technické pomoci. Žalobkyně měla u každé z označených osob přesně specifikovat, jakou činnost měla provádět a že ji také skutečně provedla. Takové skutečnosti však podle krajského soudu z důkazů předložených žalobkyní (doklad o úhradě jedné letenky osoby, kterou však mezi osobami poskytujícími technickou pomoc žalobkyně vůbec neoznačila; kopie cestovních pasů osob vyslaných k poskytnutí technické pomoci ze strany Taejin Kor dokládající překročení státní hranice České republiky; faktury, jimiž byla cena za technickou pomoc vyúčtována; výpověď svědka F., který však způsob poskytnutí technické podpory nedokázal vysvětlit), nevyplývají. Krajský soud upozornil též na to, že dle šetření u Úřadu práce České republiky žádné z osob, jež žalobkyně označila jako osoby jí poskytující konkrétní technickou podporu, nebylo vydáno pracovní povolení či hlášen jejich nástup na cizineckou kartu. I tato skutečnost tak podporovala pochybnosti správce daně o tom, zda technická pomoc byla žalobkyní tvrzeným způsobem poskytnuta a že výdaje byly vynaloženy za skutečnou činnost v rámci technické pomoci, tedy v přímé souvislosti

pokračování

se získáním zdanitelných příjmů. Závěr daňových orgánů o tom, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro uplatnění tvrzených výdajů za technickou pomoc ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak považoval za správný.

[7] Závěrem krajský soud vyjádřil nesouhlas i s žalobní námitkou o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu chybějícího uvedení skutečností, v nichž žalovaný spatřoval nevěrohodnost žalobkyní předložených důkazů.

III.

[8] Proti napadenému rozsudku se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brání kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka považuje napadený rozsudek za nezákonný a založený na nesprávném skutkovém základu, jelikož ze spisu vyplývají zcela jiné skutkové okolnosti, než jaké vzal krajský soud za své. Podle stěžovatelky byla její daňová tvrzení plně prokázána předloženými důkazy.

[10] Stěžovatelka rozporuje závěry krajského soudu v otázce neprokázání daňově uznatelných nákladů vynaložených v souvislosti se službami technické pomoci na základě dohody o technické pomoci uzavřené se společností Taejin Kor. Z uvedeného důvodu v kasační stížnosti nejprve vysvětluje potřebnost nákladů za tuto činnost, kterou zaměstnanci společnosti Taejin Kor stěžovatelce poskytli v souvislosti s prováděním opracovávání plastových dílů na motorová vozidla (broušení, renovaci či restauraci dílů), které stěžovatelka poskytuje společnosti PLAKOR Czech s.r.o. (dále jen „Plakor“). V té souvislosti zdůrazňuje, že ani stěžovatelka ani jiná společnost v České republice není schopna techniky disponující potřebnými technologickými znalostmi poskytnout. Činnosti podle dohody o technické pomoci tak stěžovatelka nezbytně potřebovala za účelem vytváření svých příjmů. Žalovaný přesto nezohlednil, že technickou pomoc vykonávali právě zaměstnanci společnosti Taejin Kor, byť poskytnutí plnění mezi stěžovatelkou a Plakor nerozporoval. Jestliže by tyto činnosti v rámci technické pomoci nebyly vykonány, stěžovatelka by s uvedenou společností (Plakor) nemohla spolupracovat, neboť právě jí poskytuje výslednou službu (opracování plastových dílů).

[11] Stěžovatelka namítá, že již v předchozích řízeních předložila důkazy o provedení činností (technické podpory či pomoci), které společnost Taejin Kor fakturovala a stěžovatelka uhradila. Především poukazuje na soupis techniků Taejin Kor, kteří technickou pomoc prováděli, a to i s uvedením období, ve kterém byla technická pomoc vykonávána, propočtem odpracovaných hodin jednotlivých techniků a jejich hodinové sazby. K nedostatečnosti tohoto soupisu, který podle žalovaného neprokazuje faktické provedení fakturovaných činností, stěžovatelka doplňuje, že pokud by měli zaměstnanci evidovat každou jednotlivou kontrolovanou položku zvlášť, náklady na evidenci práce by mnohonásobně překročily náklady na reálně odvedenou práci. Za standard na trhu stěžovatelka považuje to, že na podrobnost časové evidence prací v rámci vlastního holdingu bývají kladeny mnohem menší nároky než na vykazování práce pro „cizího“ odběratele. K otázce faktického provedení technické podpory stěžovatelkou označenými

techniky, jež žalovaný posoudil jako neprokázané, stěžovatelka namítá, že jej prokázala zejména kopiemi pasů techniků a údaji o jejich letenkách do České republiky. Nad rámec dřívějšího dokazování stěžovatelka v řízení o kasační stížnosti navrhuje provést výslech osob zodpovědných v prostorách společnosti Plakor za evidenci osob vstupujících do jejího areálu, v němž zaměstnanci Taejin Kor technickou pomoc prováděli. Současně navrhuje též opakovaný výslech svědka P. F., který dokáže potvrdit, že označení technici společnosti Taejin Kor skutečně vykonávali předmětnou činnost v těchto prostorách.

[12] Nesouhlasně se stěžovatelka vyjadřuje i k závěru o tom, že označení technici Taejin Kor nebyli řádně evidováni na příslušné pobočce Úřadu práce České republiky (dále jen „úřad práce“). Tato skutečnost je v daňovém řízení zcela irelevantní a tvrzení o provedení daných činností nijak nepopírá ani nevyvrací. Porušení pracovně právních či cizineckých právních norem by případně mohlo být předmětem samostatného řízení před příslušným správním orgánem, kterým však není správce daně.

[13] Stěžovatelka nakonec dodává, že přestože se u některých z jí předložených důkazů jedná o důkazy nepřímé a je nutno je posuzovat v širších souvislostech, lze i na základě nich dojít k závěru, že její daňová tvrzení byla správná. Stěžovatelka považuje za nemožné, aby správce daně odmítal jakýkoliv důkaz předložený daňovým subjektem, nebo si vybíral, ke kterému důkazu přihlédně a ke kterému nikoli, aniž by takový postup řádně odůvodnil. To stěžovatelka namítala již v žalobě, v níž upozornila na to, že žalovaný konkrétně neuvedl, v čem spatřuje nevěrohodnost jí předložených důkazů. Krajský soud na tuto výtku nereflekoval a dospěl k závěru, že žalovaný nic takového prokazovat nemusí. V této souvislosti stěžovatelka upozorňuje i na rozpor mezi odstavci 12. a 16. odůvodnění napadeného rozsudku týkajícími se důkazního břemene ležícího na správci daně.

IV.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. V podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí i napadený rozsudek, se kterým se zcela ztotožňuje.

[15] Žalovaný ke skutečnostem, jež vedly stěžovatelku k výběru poskytovatele technické podpory uvádí, že pro věc nejsou relevantní. Podstatné je, že v projednávané věci stěžovatelka neprokázala rozsah a obsah vynaložených nákladů, resp. to, že technická podpora byla poskytnuta tak, jak stěžovatelka tvrdila. Neprokázala tudíž daňovou účinnost jí uplatněných výdajů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný poukazuje na odstavce [22] až [44] a [62] až [79] napadeného rozhodnutí, v nichž vyložil důvody, pro které neposoudil stěžovatelkou uplatňované náklady jako daňově účinné. Správce daně i žalovaný posoudili rozhodné skutečnosti jednotlivě i ve vzájemných souvislostech s přihlédnutím ke všem zjištěným skutečnostem v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, což potvrdil také krajský soud v napadeném rozsudku. Správce daně také nekladl nepřiměřené požadavky na kvalitu důkazních prostředků, jejich volba pak byla zcela na úvaze stěžovatelky. Stěžovatelčin nesouhlas s hodnocením důkazních prostředků nezakládá důvodnost kasačních námitek.

[16] Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky o měsíčním paušálu za technickou pomoc (v rozsahu 7.000 Eur), který měl být následně doúčtován podle rozsahu provedení

pokračování

činností technické podpory. Vystavené faktury totiž neměly žádné přílohy, z nichž by byl patrný objem fakturované práce a z nichž vyplývaly údaje o tom, za jaké konkrétní činnosti byly ceny fakturovány. V dohodě o technické pomoci je uvedena pouze obecná specifikace sjednaných služeb. K faktickému výkonu technické podpory ze strany techniků Taejin Kor dále žalovaný upozorňuje, že stěžovatelka předložila pouze doklad o úhradě jedné letenky týkající se osoby, kterou však neoznačila v soupisu techniků, kteří měli tvrzenou technickou podporu poskytovat. Kopie pasů těchto osob sice svědčí o překročení hranic České republiky, avšak neosvědčují, že se dotčené osoby skutečně podílely na tvrzené technické podpoře.

[17] K námitce týkající se evidence techniků úřadem práce žalovaný uvádí, že se jedná o skutečnost, která prohloubila pochyby správce daně týkající se prokázání vynaložení nákladů stěžovatelkou tvrzeným způsobem. Nejednalo se však o stěžejní argumentaci, na níž napadené rozhodnutí stálo.

[18] K otázce důkazního břemene žalovaný opakuje základní zásady daňového řízení a rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně a odkazuje na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Správce daně v tomto případě unesl své důkazní břemeno výzvou k prokázání skutečností ze dne 13. 11. 2017, čímž jej přenesl zpět na stěžovatelku, která již své důkazní břemeno neunesla a předloženými důkazními prostředky neprokázala daňovou účinnost nákladů na technickou podporu. Není proto důvodná námitka, podle níž správce daně neuvedl, v čem spatřuje nevěrohodnost stěžovatelkou předložených důkazů. Krajský soud tuto otázku vypořádal v odstavcích 12. a 13. napadeného rozsudku.

[19] Nesouhlasně se žalovaný vyjadřuje i k tvrzenému rozporu mezi odstavci 12. a 16. napadeného rozsudku. Takový rozpor zde není, jelikož v odstavci 12. se krajský soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a v odstavci 16. pak otázkou samotného důkazního břemene.

[20] Závěrem žalovaný k důkazním návrhům učiněným stěžovatelkou v řízení o kasační stížnosti uvádí, že stěžovatelka měla navržené důkazy uplatňovat již v řízení před krajským soudem, v němž se, na rozdíl od řízení o kasační stížnosti, uplatňuje princip plné jurisdikce. Nejvyšší správní soud přezkoumává napadený rozsudek výlučně po stránce právní, což vylučuje možnost navrhopat a provádět důkazy za účelem modifikace skutkového stavu, z něhož daňové orgány i krajský soud vyšly.

V.

[21] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami podřaditelnými pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., který sice stěžovatelka výslovně v kasační

stížnosti neuplatnila, z obsahu jejích stížnostních námitek (viz odst. [13] tohoto rozsudku) však lze jeho uplatnění dovodit.

[24] Stěžovatelka namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud nerefletoval její námitku týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou spatřoval v tom, že žalovaný neuvedl, v čem spatřuje nevěrohodnost jí předložených důkazů. Zároveň je podle stěžovatelky napadený rozsudek nesrozumitelný pro vnitřní rozpornost jeho odstavců 12. a 16.

[25] Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74 a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Obdobně je rozhodnutí soudu zatíženo nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů v případě, že se soud ztotožní se závěry správního orgánu a označí je za správné, přičemž se ale nevypořádá s věcnými či právními námitkami v žalobě uplatněnými proti takovým závěrům (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 23. 12. 2005, č. j. 4 As 13/2004 - 55), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (srov. rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44).

[26] Uvedeným kritériím napadený rozsudek vyhověl. Krajský soud vyšel ze zjištěného skutkového stavu, vyložil stanoviska účastníků řízení a předestřel relevantní právní závěry, kterými stěžejní žalobní argumentaci vypořádal. Ostatně stěžovatelka proti výkladu podanému krajským soudem v kasační stížnosti brojí a polemizuje s ním, což by v případě chybějících důvodů prakticky nebylo možné. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku přitom nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163, nebo ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016 - 37).

[27] Krajský soud se v napadeném rozsudku neopomněl vypořádat s žalobní argumentací týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu chybějících úvah o nevěrohodnosti stěžovatelkou předložených důkazů. Touto otázkou se zabýval v odstavci 16. napadeného rozsudku, v němž zcela konkrétně odkázal na rozbor jednotlivých důkazů provedený žalovaným a shledal toto vypořádání dostatečným. Tomu nyní přisvědčuje i kasační soud.

[28] Jedná-li se o nesrozumitelnost rozhodnutí soudu, ta může být dána, jestliže z něj jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí. O nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost lze hovořit také tehdy, je-li odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu, tudíž je-li jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním a nelze-li z jeho výroku zjistit, jak vlastně

pokračování

soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, a již citovaný rozsudek č. j. 2 Ads 58/2003 - 75).

[29] Ani uvedené nedostatky Nejvyšší správní soud napadenému rozsudku nemůže vytknout a vnitřní rozpor mezi odstavci 12. a 16. jeho odůvodnění neshledává. V odstavci 12. napadeného rozsudku se totiž krajský soud vypořádal s otázkou důkazního břemene a mimo jiné uvedl, že pochybnosti správce daně musí být natolik vážné a důvodné, že daňovým subjektem předložené důkazy učiní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné, přitom je na správci daně, aby přesně specifikoval konkrétní skutečnosti, které jej k závěru o těchto pochybách vedou. Naproti tomu v odstavci 16. napadeného rozsudku se krajský soud, jak již shora uvedeno, zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí právě z důvodu chybějícího uvedení konkrétních skutečností, pro něž žalovaný dovodil nevěrohodnost stěžovatelkou předložených důkazů. Rozpor uvedených dvou pasáží odůvodnění napadeného rozsudku tudíž není dán. Je zřejmé, že každá pojednává o jiné otázce. Stížnostní námitce o vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku proto nelze přisvědčit.

[30] Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů či pro nesrozumitelnost netrpí. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není naplněn.

[31] Nejvyšší správní soud se tudíž mohl dále věnovat zbylým kasačním námitkám. Stěžovatelka tvrdí, že daňové orgány nesprávně vyhodnotily skutečnosti vyplývající z jí předložených důkazů a na základě takto nesprávně zjištěného skutkového stavu následně také nesprávně posoudily spornou otázku týkající se daňové uznatelnosti uplatněných nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[32] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že již krajský soud v napadeném rozsudku podrobně stěžovatelce vysvětlil problematiku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, aniž je třeba tyto jeho závěry jakkoliv upravovat či doplňovat. Vycházejí totiž z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. Pro přehlednost odkazuje na relevantní pasáže přezkoumávaného rozsudku, s nimiž se v otázce rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt ztotožňuje a k uvedené otázce stručně doplňuje následující.

[33] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.

[34] Podmínky konkrétního rozložení důkazního břemene podle shora citovaného § 92 daňového řádu vymezil Nejvyšší správní soud ve své judikatuře tak, že daňový subjekt unese své prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, 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. svá tvrzení korigovat. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).

[35] Stěžovatelka namítá, že již v předchozích řízeních předložila důkazy o provedení činností technické pomoci, které byly společností Taejin Kor fakturovány a stěžovatelkou uhrazeny. Především poukazuje na soupis techniků Taejin Kor, kopie pasů techniků, kteří byli vysláni k provedení technické podpory u stěžovatelky, a na údaje o jejich letenkách do České republiky. Má za to, že právě předložením těchto důkazů došlo k přenesení důkazního břemene zpět na správce daně, který již jejich neprůkaznost, nevěrohodnost či nesprávnost neprokázal.

[36] Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 13. 11. 2017 uvedl jako důvody pro své pochyby stran uplatněných daňových tvrzení to, že z dosud předložených podkladů nelze dovodit skutečný rozsah a obsah poskytnutých služeb a účel výdajů za tyto služby. Stěžovatelku proto vyzval, aby prokázala, že se deklarované služby (technická pomoc) skutečně uskutečnily a sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jak již předeštel krajský soud, na tuto výzvu stěžovatelka reagovala tak, že podle jejího názoru již poskytla správci daně dostatek důkazních prostředků k prokázání požadovaných skutečností, a to kompletní účetní evidenci a všechny další listinné důkazy, které měla k dispozici s tím, že žádné další důkazní prostředky nemá a ani jí není známa existence důkazních prostředků v držení jiných osob.

[37] Daňové orgány na základě předložených důkazů dospěl k závěru, že tyto neprokazují, že náklady za technickou podporu za zdaňovací období let 2012 a 2013 jsou daňově uznatelnými ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K soupisu techniků a fakturám za technickou podporu žalovaný uvedl, že z nich není zjevná náplň poskytovaných služeb, resp. činností jednotlivých techniků a z faktur navíc neplyne ani objem fakturovaných služeb či za jaké oblasti činnosti byly služby fakturovány.

pokračování

Samotnou existenci dohody o technické pomoci a faktur nepovažoval žalovaný za důkazy, z nichž by vyplývalo, že plnění se uskutečnila právě stěžovatelkou tvrzeným způsobem. Poukázal i na to, že dohoda o technické pomoci o vysílání techniků do České republiky vůbec nehovoří. K letenkám vyslaných pracovníků žalovaný upozornil na to, že z účetnictví stěžovatelky vyplývá úhrada pouze jediné letenky, ta se však týká osoby, kterou v soupisu techniků poskytujících služby neoznačila. Stěžovatelka tedy blíže nevysvětlila a nepředložila takové důkazní prostředky, které by byly způsobilé její tvrzení o uskutečnění technické pomoci v rozsahu a způsobem jí uplatněným prokázat.

[38] Nejvyšší správní soud se s těmito závěry žalovaného, jimž přisvědčil i krajský soud, ztotožňuje. Stěžovatelka dokládala uskutečnění činností techniků Taejin Kor, její náplň a rozsah především soupisem techniků, kopiemi pasů a údaji o letenkách. Uvedené důkazy však nebyly k prokázání pochybností správci daně vzniklých způsobilé. Tvrzení o poskytnuté technické podpoře a jejím rozsahu a obsahu nevyplývají ani z dohody o technické pomoci, ani z prostého soupisu techniků. Ani stěžovatelkou předložené kopie pasů či údaje o letenkách těchto techniků bez dalšího o provedení technické podpory tak, jak ji stěžovatelka tvrdila, nesvědčí. Nevyplývají z nich totiž ve vztahu k jednotlivým pracovníkům služby či činnosti, které měli provádět, pouze dokládají skutečnost, že se tyto konkrétní osoby nacházely v České republice. Tedy i přesto, že kopie pasů osvědčovaly vstup některých z označených techniků na území České republiky, nebyly důkazem o uskutečnění tvrzených činností technické podpory, jejich obsahu a rozsahu, stejně jako i další důkazy předložené stěžovatelkou (nájemní smlouvy, faktury, či komunikace mezi stěžovatelkou a Taejin Kor). Jinými slovy, pochyby daňových orgánů o uskutečnění činností technické podpory tvrzeným způsobem uvedené důkazy nevyvrátily. Stěžovatelka tudíž neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání poskytnutí technické podpory od mateřské společnosti Taejin Kor, které na ni přešlo a pochyby správce daně tak přetrvaly. Žalovaný i krajský soud při posouzení uvedené otázky nepochybili.

[39] Nesouhlas stěžovatelky s požadavky, jež daňové orgány kladly na vedení evidence činností provedených ze strany techniků při výkonu technické podpory rovněž není důvodem pro zrušení napadeného rozsudku či rozhodnutí. Stěžovatelka si měla být vědoma své povinnosti prokázat tvrzení uváděná v daňových přiznáních. Lze tudíž souhlasit i se závěrem krajského soudu o tom, že je stěžovatelčinou věcí, aby si své obchodní praktiky uspořádala takovým způsobem, aby pro potřeby daňového řízení disponovala správnými, úplnými, průkaznými a srozumitelnými účetními doklady a jinými důkazními prostředky, kterými bude moci svoje daňová tvrzení prokázat.

[40] Stěžovatelka dále namítá, že sama nedisponovala techniky, kteří by měli dostatečné technologické znalosti, což bylo důvodem nezbytného zajištění této služby od externího dodavatele, v tomto případě Taejin Kor, její mateřské společnosti. Nutno však uvést, že uvedená skutečnost sama o sobě nemůže vynaložení výdajů na technickou podporu ze strany Taejin Kor prokázat, ačkoliv obecně je uvedená skutečnost jistě logickým důvodem pro využití obdobných služeb. Jak již ale také bylo opakovaně uvedeno, stěžovatelka nepředložila takové důkazy, které by prokazovaly, že tato technická podpora byla skutečně ze strany společnosti Taejin Kor jejími techniky vykonána co do rozsahu a obsahu tak, jak stěžovatelka uváděla ve svých daňových tvrzeních.

[41] Stěžovatelka závěrem namítala, že evidence příslušných techniků, kteří u ní měli vykonávat technickou podporu, u úřadu práce, je irelevantní skutečností pro posouzení daňové uznatelnosti jí uplatněných výdajů. Nejvyšší správní soud s tímto tvrzením v obecnosti souhlasí. Tato skutečnost není způsobilá potvrdit ani vyvrátit faktický výkon technické podpory ze strany techniků Taejin Kor. Nelze ale na druhou stranu přehlédnout, že uvedená zjištění, k nimž správce daně dospěl dotazem u úřadu práce, podporovala pochybnosti daňových orgánů o tom, zda se činnost techniků Taejin Kor uskutečnila tak, jak ji stěžovatelka ve svých daňových přiznáních deklarovala. Nadto je z napadeného rozhodnutí zřejmé, že tato skutečnost sama o sobě nebyla důvodem, na němž daňové orgány své závěry o daňové neúčinnosti stěžovatelkou uplatněných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů založily. Jednalo se pouze o zjištění, jež podporovala pochyby daňových orgánů v otázce vynaložení nákladů na technickou pomoc. Přesto není pochybením, pokud daňové orgány uvedenou skutečnost u úřadu práce zjišťovaly. Pokud by totiž ověřily, že technici označení stěžovatelkou byli v rozhodné době vedeni u úřadu práce, mohla tato skutečnost jejich pochybnosti vyvrátit, což by svědčilo ve prospěch stěžovatelčiných daňových tvrzení. Daňové orgány tudíž při zjišťování skutkového stavu nepochybily a postupovaly v souladu se zákonem, jestliže uvedené skutečnosti ověřovaly, a to i ve spolupráci s úřadem práce. I tato stěžovatelčina námitka je proto nedůvodná.

[42] Závěrem Nejvyšší správní soud vyjadřuje nesouhlas i se stížnostní námitkou, podle níž krajský soud dospěl k nesprávnému závěru o tom, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. V tomto směru lze odkázat na odstavec 16. napadeného rozsudku, v němž krajský soud vysvětlil, že se žalovaný vypořádal s jednotlivými důkazy a uvedl skutečnosti z nich vyplývající, přitom každý důkaz hodnotil jak jednotlivě, tak i ve vzájemné souvislosti s ostatními. S těmito úvahami se ztotožňuje i kasační soud, aniž považuje za opodstatněnou stěžovatelčinu obecnou a nekonkrétní argumentaci o tom, že žalovaný vybíral jen některé důkazy a nevysvětlil, proč k jiným nepřihlížel. Taková skutečnost z obsahu správního spisu neplyne.

[43] S ohledem na výše uvedené nepovažuje Nejvyšší správní soud za naplněné ani kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[44] Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že nepřehlédl stěžovatelčin návrh na provedení dalších důkazů (výslechy pracovníků společnosti Plakor o vstupu osob do jejího areálu), včetně opakování výslechu svědka F. v řízení o kasační stížnosti. S ohledem na skutečnost, že zjištěný skutkový stav, z něž vyšly daňové orgány a následně i krajský soud, považuje kasační soud za dostatečný k přijetí jejich závěrů, neshledává žádný důvod pro doplnění dokazování v řízení o kasační stížnosti. Stěžovatelce nic nebránilo tyto důkazní návrhy učinit buď již v daňovém řízení, nebo přinejmenším následně v řízení o žalobě. To platí tím spíše, že se jednalo o důkazy, které měla již v té době k dispozici a které měly potvrzovat uplatněná daňová tvrzení. Pouze pro úplnost pak Nejvyšší správní soud uvádí, že opakování výslechu svědka F. či provedení výslechů pracovníků společnosti Plakor o tom, kdo vstupoval do jejího areálu, by ani ve spojení s dalšími již provedenými důkazy a podklady nemohly prokázat daňová tvrzení o tom, jaký byl rozsah, obsah a účel prací techniků společnosti Taejin Kor v rámci tvrzené technické podpory, tudíž by nevedlo k jinému výsledku řízení.

pokračování

VI.

[45] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného nepovažuje kasační stížnost za důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[46] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení účastníkem úspěšným, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů tohoto řízení právo.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. února 2022

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu