



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Felen spol. s r. o. v likvidaci**, se sídlem Nad Závěrkou 2434/7, Praha 6, zastoupená JUDr. Markem Görgešem, advokátem se sídlem Žižkova 52, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2017, čj. 30934/17/5200-11433-702690, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 8. 2019, čj. 30 Af 43/2017-67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 9. 12. 2016, čj. 1980911/16/2301-51522-401181, a čj. 1980946/16/2301-51522-401181, daň z příjmů právnických osob podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, za zdaňovací období roku 2009 vyšší o částku 149 600 Kč (namísto původně tvrzených 279 400 Kč) a za zdaňovací období roku 2010 vyšší o částku 1 012 130 Kč (namísto původně tvrzených 1 036 830 Kč). Důvodem dodatečného doměření daně bylo neuznání zaúčtovaných nákladů ve výši 747 577 Kč v roce 2009 a 5 326 800 Kč v roce 2010 za zprostředkování a průběžné kontroly zboží, jeho kvality, obalů, značení a dodávek do ČR ze strany čínské společnosti Zhejiang Metals And Materials Co. (dále „ZMAM“) podle rámcové smlouvy. Dodatečné platební výměry vycházely ze závěrů zprávy o daňové kontrole ze dne 7. 12. 2016, čj. 1928590/16/2301-61561-403352, podle níž žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání zprostředkovatelských plnění ze strany společnosti ZMAM, neboť

z předložených dokladů (zejména faktur a celních dokladů) nevyplývalo, že by ZMAM tato smluvní plnění pro žalobkyni skutečně prováděla.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a napadené platební výměry potvrdil. Dospěl ke stejným závěrům jako správce daně, tedy že žalobkyně neodstranila a nevyvrátila vážné pochybnosti ohledně nákladů týkajících se plnění ze strany společnosti ZMAM. V tomto ohledu tak neunesla související důkazní břemeno.

[3] Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla u Krajského soudu v Plzni. Namítala, že daňové orgány porušily zásady dokazování v daňovém řízení a na žalobkyni přenesly nepřiměřené požadavky ohledně důkazního břemene, jejich úvahy ohledně hodnocení provedených důkazů jsou nepřezkoumatelné a zjištěné skutkové závěry jsou nesprávné a neúplné. Daňové orgány měly provést opakovaný výslech svědků Ing. D. F. a M. F. (jednatelky a obchodního zástupce, resp. společníků žalobkyně a zároveň jejich jediných zaměstnanců), z jejichž svědeckých výpovědí vycházely. Jestliže těmito výpovědím daňové orgány vytkly přílišnou obecnost ohledně sporného plnění, měly jim umožnit svědeckou výpověď provést znovu a konkrétněji. Žalobkyně navíc v řízení poskytla veškeré důkazní prostředky k odstranění pochybností, které měla k dispozici, oproti tomu správce daně obstaral jen nevěrohodnou a neurčitou zprávu čínské daňové správy na základě mezinárodní výměny informací. Podle žalobkyně byla pochybnost o její spolupráci se společností ZMAM v řízení rozptýlena, neboť zboží bylo v Číně obstaráno a dodáno do ČR, přičemž činnost ZMAM byla pro dodávky zboží nezbytná. Proto žalobkyně objektivně musela vynaložit výdaje s tím spojené, které souvisely se zdanitelným příjmem a které nevyňala vůči žádnému jinému subjektu. Pokud daňové orgány zpochybněné náklady neuznaly, měly určit daň podle pomůcek.

[4] Krajský soud žalobu shora uvedeným rozsudkem zamítl. Neztotožnil se s výtkami vůči provedení dokazování a zjištěnému skutkovému stavu, resp. přezkoumatelnosti rozhodnutí. Provedené svědecké výpovědi proběhly řádně a daňové orgány srozumitelně popsaly, co z nich vyplývalo a v čem shledaly nedostatky. Závěry založené na sděleních plynoucích z těchto výslechů nebyly nepřezkoumatelné a jejich hodnocení nebylo tendenční. Dotazy nebyly ani příliš obecné, naopak svědci měli možnost reagovat na konkrétní otázky. Nebylo proto nezákonné, pokud správce daně svědecké výpovědi nezopakoval. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou, že žalobkyně nebyla schopna získat důkazy požadované daňovými orgány pro odlišné kulturní prostředí v Číně a méně formální obchodní vztahy. Nelze poskytovat nespravedlivé úlevy ohledně důkazního břemene daňovým subjektům obchodujícím v zahraničí oproti daňovým subjektům obchodujícím s českými (evropskými) partnery. Žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně přestřel, z jakých zjištění vyšel, přičemž daňové orgány se vypořádaly mj. i s informacemi plynoucími ze zprávy čínské daňové správy, které se přímo vztahovaly ke sporným otázkám. Z nich vyplývalo, že faktury vystavené s hlavičkou společnosti ZMAM předložené žalobkyní v daňovém řízení tato společnost prokazatelně nevystavila, neobdržela od žalobkyně tvrzené částky či jakékoliv jiné platební transakce a čínská daňová správa ani nezjistila žádné obchodní vztahy mezi žalobkyní a společností ZMAM. Dále krajský soud nesouhlasil s žalobním tvrzením, že daňové orgány vyšly pouze z této zprávy čínské daňové správy. Naopak se jejich rozhodnutí opírají i o výsledky Ing. F. a M. F. Správce daně vyslechl i zaměstnance společnosti American Way CR spol. s r. o. (která pro žalobkyni zajišťovala v posuzovaném období vykládky, třídění a balení zboží

pokračování

dovezeného z Číny a jejích dodávky k zákazníkům v ČR), zejména T. P. (vedoucího skladu). Dále daňové orgány vyšly i z výpisů bankovních účtů žalobkyně, podle nichž byly platby určené společnosti ZMAM v dané výši zaslány na účet, jehož vlastníkem je podle identifikace příjemce platby a veřejně dostupných zdrojů (tzv. Panama Papers) společnost Wisdom Harvest International Limited se sídlem na Seychelách. Krajský soud se i v tomto ohledu ztotožnil se závěry žalovaného, na něž odkázal výslovnou citací, podle nichž žalobkyně k identifikaci platby pouze uvedla, že byla zaslána „do čínské banky na účet čínské společnosti“, což nijak nedoložila. Žalovaný navíc uvedl, že žalobkyně v průběhu celého daňového řízení nevysvětlila a neprokázala, jak jí společnost ZMAM sdělila číslo bankovního účtu, které nebylo uvedeno ani na přijatých fakturách, ani v rámcové smlouvě. Nedůvodnou krajský soud shledal i námitku porušení § 98 daňového řádu týkající se nestanovení daně pomocí pomůcek. Tento postup totiž lze zvolit pouze při nesplnění zákonných povinností. Ze strany žalobkyně však k porušení těchto povinností nedošlo, proto nebylo namístě stanovit doměřovanou daň podle pomůcek. Krajský soud vzhledem k rozhodným důvodům pro zamítnutí žaloby neprovedl žalobkyní navržené důkazy (mj. výslech M. F.).

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost, a to z důvodů jeho nepřezkoumatelnosti, nesprávného posouzení právních otázek a podstatných vad daňového řízení, k nimž měl krajský soud přihlídnout. Jak předně uvedla, k vyvrácení pochybností správce daně ohledně uskutečnění plnění ze strany společnosti ZMAM dle rámcové smlouvy předložila řadu listinných důkazů a navrhla provedení svědeckých výpovědí Ing. F. a M. F. Jelikož správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že tyto důkazy jednoznačně neprokázaly, že spolupráce se společností ZMAM v Číně probíhala, navrhla provedení opětovné výpovědi obou svědků a jejich dotázání na konkrétní spolupráci. K tomu správce daně uvedl, že svědky již vyslechl. To je podle stěžovatelky porušením principů dokazování v daňovém řízení, neboť po vyjádření pochybnosti správce daně o průkaznosti provedených důkazů měla stěžovatelka právo předložit další. Stěžovatelka nemohla v daňovém řízení předvídat, že správce daně vyhodnotí svědecké odpovědi jako příliš obecné (s čímž nesouhlasí, neboť byly konkrétní a korespondující s listinnými důkazy), proto byla porušena její procesní práva, jestliže správce daně neumožnil svědkům své výpovědi dále doplnit. Pokud krajský soud postup správce daně (aprobovaný žalovaným) akceptoval, a zároveň sám zamítl provedení výslechu svědka M. F. v soudním řízení, je jeho rozhodnutí ve věci nesprávné. Dále stěžovatelka nesouhlasí ani s tím, že by hodnocení svědecké výpovědi M. F. ze strany daňových orgánů (jejichž závěry krajský soud opět aproboval a citoval relevantní pasáž z žalobou napadeného rozhodnutí) odpovídalo obsahu protokolu. Toto hodnocení totiž obsahuje jen zkrácené útržky výpovědi a je obecné, nekonkrétní a neurčité, proto je i hodnocení důkazních prostředků ze strany krajského soudu nesprávné.

[6] Podle stěžovatelky navíc správce daně zpochybnil výdaje na činnosti při obstarání a dodání zboží prováděné na území Číny. Takové činnosti však byly nezbytné, neboť bez zprostředkování dodávek zboží ze strany ZMAM by jeho prodej nemohl vůbec proběhnout. Nejednalo se navíc o nahodilé obchody, ale o soustavnou a rozsáhlou obchodní činnost, kterou pro stěžovatelku nevykonával žádný jiný subjekt. Logicky tak nemůže vzniknout pochybnost o tom, že plnění ze strany ZMAM bylo realizováno, a tedy stěžovatelka vynaložila s ním související náklady. S touto námitkou se krajský soud

nevypořádal a zamítl provedení důkazů k prokázání toho, že stěžovatelka nevynaložila jiný výdaj na zajištění těchto činností v Číně. Stěžovatelka dále nesouhlasí s hodnocením krajského soudu týkajícím se otázky odlišného kulturního prostředí při obchodování v Číně a z toho plynoucích obtíží pro prokázání svých tvrzení. Jednak nelze po daňových subjektech obchodujících v zahraničí bez dalšího vyžadovat obchodování podle „českých standardů“, zároveň ani pro obchodní vztahy mezi českými podnikatelskými subjekty není typické chování předjímané správcem daně (resp. jeho výtky vůči stěžovatelce, že rámcovou smlouvu se společností ZMAM podepsala beze svědků a bez právního zastoupení či notářského ověření a bez osvědčení, že osoba jednající jménem společnosti ZMAM, pan J. S., je skutečně oprávněn za tuto společnost jednat). Soukromé právo zásadně nevyžaduje formálnost právního jednání, bylo by tedy diskriminační po subjektech obchodujících mimo evropský prostor chtít vyšší požadavky na formu smluvní a obchodní dokumentace. Označení a zajištění důkazních prostředků na území Číny je s časovým odstupem výrazně obtížné, resp. téměř až nemožné. Správce daně nejenže odmítl vzít tyto okolnosti v potaz, ale zabránil stěžovatelce v provedení důkazu, který pro ni byl dostupný, a to v podobě doplňující svědecké výpovědi výše jmenovaných osob (které mohly průkaznost vynaložených výdajů osvědčit). Jestliže krajský soud tento postup a právní názor daňových orgánů akceptoval, je i jeho právní posouzení věci nezákonné.

[7] Nakonec stěžovatelka zopakovala, že ani přes zpochybnění tvrzených nákladů na plnění ze strany společnosti ZMAM nebyly daňové orgány oprávněny zcela opomenout výdaje, které musela na zprostředkovatelské činnosti na území Číny vynaložit. Z judikatury vyplývá, že byť nebyla skutečná výše nákladů spolehlivě prokázána, je správce daně povinen přihlídnout k výdajům, které zcela logicky musely být vynaloženy (*tzv. esenciální náklady, pozn. NSS*). Je povinností správce daně stanovit daň ve správné výši, přičemž v projednávané věci daňové orgány vynaložené výdaje na zajištění popsané činnosti na území Číny nijak nezohlednily, k čemuž se krajský soud v napadeném rozsudku nijak nevyjádřil. Navíc se neztotožnil s žalobní námitkou, že při neuznání uvedených nákladů měl správce daně stanovit daň podle pomůcek, přičemž jeho závěry jsou v tomto ohledu i vnitřně rozporné. Paradoxně z nich totiž plyne znevýhodnění (z hlediska výše daňové povinnosti) těch daňových subjektů, které neunesly důkazní břemeno k prokázání jednoho konkrétního výdaje, oproti těm subjektům, které porušily zákonné povinnosti a u nichž lze podle krajského soudu stanovit daň pomocí pomůcek. Jestliže se krajský soud ztotožnil s tím, že nebylo namístě v daňovém řízení jakkoliv zohlednit nutné a logické výdaje plynoucí z obstarání zboží na území Číny, je jeho právní posouzení věci neúplné a nesprávné.

III. Vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že z obecných svědeckých výpovědí nevyplynuly skutečnosti průkazné pro doložení spolupráce stěžovatelky se společností ZMAM, resp. jiným čínským dodavatelem zprostředkovatelských služeb. M. F. při svědecké výpovědi odpovídal velmi neurčitě a nekonkrétně, neuvedl žádný detail týkající se např. osob, s nimiž měl jménem stěžovatelky ohledně sporného plnění jednat, neměl žádné záznamy z jednání anebo jiné dokumenty, z jeho výpovědi ani nebylo zřejmé, kdo měl být odpovědný za kontrolu vstupních materiálů a kvality, navíc pan F. sám v Číně nebyl. O panu J. S., který za ZMAM podepsal rámcovou smlouvu, pouze uvedl, že „*to byl Číňan o půl hlavy menší než on*“. Pouhé tvrzení stěžovatelky o tom,

pokračování

že pro ni sporné plnění nevykonával žádný jiný dodavatel, samo o sobě nelze hodnotit jako důkaz toho, že předmětné činnosti společnost ZMAM zajišťovala, jiný důkazní prostředek v tomto ohledu předložen nebyl. Stěžovatelka v kasační stížnosti vznáší pouhý nesouhlas s tím, že v daňovém řízení nebyly pro nadbytečnost provedeny opakované výsledky Ing. F. a M. F., aniž by vymezila, jaké nové skutečnosti by měly vyjít z opětovných výsledků najevo. Co se týče námitky nezohlednění okolností případu, resp. kulturních odlišností při obchodování s čínskými dodavateli, stěžovatelka nepředložila správci daně žádné doklady, písemnou korespondenci, e-maily anebo výpisy z telefonních hovorů, objednávky, doklady o způsobu dopravy, řešené reklamace apod., které by prokazovaly uskutečnění plnění. Na přijatých fakturách od společnosti ZMAM nebyl uveden rozpis či záznam činností anebo výpočet fakturované částky, případně jiná konkretizace poskytnutých služeb. Faktury nadto neobsahovaly ani bankovní spojení, na které má stěžovatelka částky uhradit, neměly razítko a nebyly podepsány. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení označila ve výpisech z bankovního účtu odchozí platby, které měly prokazovat úhradu fakturovaného plnění. Příjemcem těchto plateb však byla podle bankovních výpisů společnost Wisdom Harvest International Limited se sídlem na Seychelách. Tuto skutečnost stěžovatelka nevysvětlila, ani neobjasnila, jak dané číslo bankovního účtu pro platby fakturovaných částek identifikovala. Faktury, ani rámcová smlouva žádné bankovní spojení společnosti ZMAM neobsahovaly. Proto ani platby označené stěžovatelkou v bankovních výpisech neprokazují, že byly zaslány právě uvedené společnosti za jí poskytnuté služby. Stěžovatelka tak v tomto směru neunesla důkazní břemeno a nevyvrátila oprávněné pochybnosti správce daně plynoucí mj. i z již zmiňovaného sdělení čínské daňové správy.

[9] K nezohlednění vynaložených výdajů při zajištění zboží na území Číny žalovaný uvádí, že z předložených dokladů nebylo možno ověřit, jaké plnění pro stěžovatelku společnost ZMAM zajišťovala (mj. protože stěžovatelka ohledně toho v průběhu daňového řízení měnila výpověď) a zda tak vůbec činila, tedy zda zajišťovala zboží u čínských dodavatelů. Stěžovatelka nijak neprokázala charakter a rozsah služeb poskytnutých na území Číny v letech 2009 a 2010, neboť nepředložila žádný dokument, z něž by bylo patrné, zda nějaký subjekt pro stěžovatelku výše uvedené činnosti vykonal. Podle judikatury je rozhodné faktické vynaložení deklarovaného nákladu (výdaje). Pokud tedy daňový subjekt jednoznačně prokáže, že tento výdaj skutečně nastal, byť za jiných než uvedených okolností, je možno jej v krajním případě uznat jako výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně stěžovatelku se svými pochybnostmi ohledně poskytnutí plnění ze strany společnosti ZMAM seznámil a poskytl jí prostor k prokázání tvrzených výdajů. Stěžovatelka však v této souvislosti nepředložila ani nenavrhlá žádný důkaz způsobilý odstranit vzniklé pochybnosti o uskutečnění sporného plnění. Ani v tomto ohledu tak neunesla důkazní břemeno ve vztahu k uplatněným výdajům, neboť nevyvrátila pochybnosti o tom, jaké konkrétní služby, v jakém rozsahu a kým byly uskutečněny. Proto ani částky zaplacené na bankovní účet společnosti Wisdom Harvest International Limited nelze na základě zjištěného skutkového stavu považovat za výdaje za tvrzené zprostředkovatelské činnosti, a ani za výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu uvedeného § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V projednávané věci nebylo namístež stanovit daň podle pomůcek, jak v kasační stížnosti namítá stěžovatelka, neboť správce daně nezpochybnil takovou část účetnictví, která by svým rozsahem zatemňovala její účetní obraz.

IV. Replika a další vyjádření stěžovatelky

[10] Stěžovatelka v replice uvedla, že vyjádření žalovaného dezinterpretuje podstatu uplatněných kasačních námitek. Nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že M. F. nebyl v Číně osobně přítomen, neboť tato skutečnost naopak vyplývá jak z protokolu o jeho vlastním výsledku, tak z protokolu o výsledku Ing. F.. Takové nesprávné skutkové zjištění má pro daňové řízení zásadní význam a je překvapivé jak z hlediska obsahu, tak z hlediska času, neboť jej žalovaný (nepřípustně) vznesl až v kasačním řízení. Stěžovatelka se k němu nemohla dříve vyjádřit, neboť správce daně i žalovaný jej do svých rozhodnutí neuvedli. Tím žalovaný podpořil důvodnost kasační námitky směřující proti neprovedení doplňujícího výsledku M. F. i kasační námitky ohledně nesprávného a neúplného hodnocení provedených důkazů ze strany daňových orgánů. Pakliže daňové orgány shledaly, že nebyla prokázána činnost M. F. na území Číny, je nutno v tomto ohledu přičítat neúplnost obrazu o plnění, resp. transakci k jejich tíži, neboť v tomto směru neučinily žádné závěry a zamítly návrh na provedení dalších důkazů, které mohly takový obraz doplnit.

[11] V dalším vyjádření pak stěžovatelka poukázala na internetový článek (týkající se nákupu chirurgických roušek), jehož obsah líčí poměry na čínském trhu a poměry při obchodování v Číně. Z článku dle stěžovatelky vyplývá, že je běžné, aby některé společnosti zboží vyráběly a jiné pouze figurovaly „na papíře“, přičemž mnoho evropských států vč. ČR nebylo na čínském trhu schopno ověřit a zajistit dodržení standardů obvyklých pro tuzemské obchodování. V takovém případě by bylo nespravedlivé jejich dodržení požadovat po stěžovatelce.

V. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

V.1 Nepřezkoumatelnost rozsudku

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. Není-li totiž napadené rozhodnutí přezkoumatelné, soud se nemůže zabývat dalšími vznesenými námitkami (viz např. rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Stěžovatelka v tomto směru zaprvé uvedla, že se krajský soud nevypořádal s tím, že zprostředkovatelské činnosti byly pro dovoz zboží nezbytné a jiný subjekt je pro ni v Číně nevykonával, tudíž tyto činnosti logicky musela vykonat právě společnost ZMAM. Vedle toho stěžovatelka namítá, že závěry krajského soudu ohledně otázky stanovení daně podle pomůcek jsou vnitřně rozporné, neboť i přes neuznání sporných nákladů soud konstatoval, že stěžovatelka neporušila žádnou zákonnou povinnost.

[15] Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu lze za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok

pokračování

a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána v případě takového rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[16] Takové důvody nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud v rozsudku krajského soudu neshledal. Co se týče otázky namítané vnitřní rozpornosti, krajský soud v napadeném rozsudku vymezil podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Jako jednu z těchto podmínek označil porušení zákonných povinností ze strany daňového subjektu, a to s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (její citací). Na závěr vypořádání dané žalobní námitky konstatoval, že stěžovatelka žádnou z popsanych zákonných povinností neporušila, přičemž z celkového kontextu napadeného rozsudku zjevně plyne, že stěžovatelka podle krajského soudu (který se v tomto ztotožnil s daňovými orgány) „pouze“ neunesla důkazní břemeno k prokázání tvrzeného výdaje souvisejícího s činností společnosti ZMAM. Z této úvahy je tedy zřejmé, jak se krajský soud s danou námitkou vypořádal a na základě čeho ji posoudil jako nedůvodnou. Jeho závěry v tomto ohledu nepřezkoumatelné pro vnitřní rozpornost nejsou, neboť z nich plyne, proč dospěl k tomu, že neunesení důkazního břemene není porušením zákonných povinností, a tedy podmínkou pro stanovení daně podle pomůcek. Otázkou správnosti této úvahy se Nejvyšší správní soud zabývá na jiném místě tohoto rozsudku, neboť stěžovatelka v kasační stížnosti kromě její přezkoumatelnosti namítla právě i její věcnou nesprávnost.

[17] Ve vztahu k (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku se dále Nejvyšší správní soud zabýval tím, zdali se krajský soud (dostatečně) zabýval žalobní námitkou nezbytnosti uskutečnění zprostředkovatelských činností na území Číny. Krajský soud při jejím vypořádání citoval relevantní část žalobou napadeného rozhodnutí, z níž vyplývá, že stejnou argumentaci stěžovatelka vznesla již v průběhu daňového řízení. Žalovaný k ní mj. uvedl: „*Prostý fakt realizace dodávek zboží nemůže vypovědět nic o tom, zda byly realizovány právě díky činnosti společnosti ZMAM.*“ K této citaci krajský soud výslovně uvádí, že argumentace žalovaného obstála. Byť se nejedná o podrobné a vlastní vypořádání žalobní námitky ze strany krajského soudu, aprobez závěrů žalovaného v této souvislosti plně postačuje. Jak je uvedeno výše, stěžovatelka tuto námitku uplatnila již v daňovém řízení a daňové orgány se s ní vypořádaly, přičemž krajský soud se s jejich posouzením výslovně ztotožnil. Proto nelze uzavřít, že by tuto námitku opomněl, neboť podle ustálené judikatury správního soudu nic nebrání v tom, aby si správné a řádně odůvodněné závěry žalovaného správního orgánu se souhlasnou poznámkou osvojil, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li soud k jiným závěrům (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, anebo ze dne 27. 7. 2017, čj. 3 Azs 288/2016-16).

V.2 Neprovedení navržených důkazů krajským soudem

[18] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatelky co do zamítnutí návrhu na provedení svědecké výpovědi M. F. a návrhu na provedení důkazů k prokázání toho, že stěžovatelka nevykonala jiný než sporný výdaj na zprostředkovatelské činnosti, které pro ni měla společnost ZMAM v Číně zajišťovat. Krajský soud v bodě 75. napadeného rozsudku uvedl, že důkazy navržené stěžovatelkou neprovedl proto, že byly vzhledem k rozhodným důvodům ve věci zjevně nadbytečné. Otázkou neprovedení navrhovaných důkazů v řízení před správním soudem se již Nejvyšší správní soud zabýval opakovaně. Ve své judikatuře mnohokrát zopakoval, že soud není povinen provést všechny důkazy navrhované účastníkem řízení, je však povinen odůvodnit, z jakých důvodů navrhovaný důkaz neprovedl (srov. např. rozsudek ze dne 1. 4. 2008, čj. 9 Azs 15/2008-108, či ze dne 15. 12. 2011, čj. 1 As 84/2010-72). Neakceptování návrhu na provedení důkazu může být mj. zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, postavena v dosavadním řízení bez důvodných pochybností najisto (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS). V nyní projednávané věci krajský soud navržené důkazy neprovedl právě pro jejich nadbytečnost ve vztahu ke zjištěnému skutkovému stavu. Byť nelze bez jejich provedení uzavřít zcela přesně, co by z těchto důkazů vyplynulo, krajský soud dal v nyní přezkoumávaném rozsudku jasně najevo, že skutkový stav zjištěný daňovými orgány považuje za postavený najisto, neboť stěžovatelka neunesla důkazní břemeno stran svých daňových tvrzení. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelka obě námitky, resp. návrhy (tedy provedení opakované svědecké výpovědi a důkazní návrhy týkající se neexistence jiného subjektu, který by pro ni zprostředkovatelské činnosti na území Číny vykonával) uplatnila již v průběhu daňového řízení, je tedy nutno důkazní návrhy a související tvrzení provázat i s ostatními projednávanými otázkami. Krajský soud aproboval ve věci závěr daňových orgánů, podle něhož stěžovatelka neprokázala, že pro ni společnost ZMAM tvrzené plnění obstarávala, resp. že se vůbec toto plnění uskutečnilo. Tento závěr se opírá o celou řadu dílčích skutkových zjištění a důkazních prostředků (mj. i sdělení čínské daňové správy), které správce daně v řízení shromáždil a k nimž měla stěžovatelka možnost se vyjádřit. I v řízení o žalobě (a ostatně až doposud) však její vyjádření v tomto ohledu zůstala spíše obecná, stěžovatelka se o ucelené zpochybnění skutkových závěrů daňových orgánů odpovídajícím způsobem nepokusila. Svými námitkami usilovala spíše o zpochybnění dílčích zjištění, aniž by její argumentace mířila k odstranění vzniklých pochybností o existenci sporného plnění a jeho obstarávání ze strany společnosti ZMAM.

[19] Ve věci je rozhodné, že stěžovatelka v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání svých tvrzení. Bylo tedy na ní, aby případně v řízení před krajským soudem uplatnila takovou (o důkazy opřenou) argumentaci, která by závěr daňových orgánů o neunesení důkazního břemene vážně zpochybnila. To se jí však nepodařilo. Z hlediska skutkových zjištění proto obstojí závěry krajského soudu, který neprovedl svědeckou výpověď M. F. a důkazy směřující k tomu, že jiná společnost pro stěžovatelku v Číně nevykonávala sporné činnosti. Již z předestřené žalobní argumentace totiž bylo zjevné, jakých námitek se mají tyto důkazy týkat. Jelikož se jednalo o námitky uplatněné již v daňovém řízení a stěžovatelka je v žalobě dále nerozvinula, nýbrž jen setrvala na své dosavadní argumentaci, bylo za takové situace neprovedení důkazů pro nadbytečnost zcela logické. Nadto lze dodat, že M. F. je společníkem stěžovatelky (a byl jím i v průběhu celého řízení o žalobě), nic jí tedy objektivně nebránilo v tom, aby jemu známé skutečnosti soudu sdělila přinejmenším prostřednictvím žaloby. Pakliže tak neučinila, nelze krajskému

pokračování

soudu vyčítat, pokud považoval skutkový stav za dostatečně a přesvědčivě zjištěný, a v tomto kontextu zhodnotil provedení navržených důkazů (zejména svědecké výpovědi) jako nadbytečné.

V.3 Posouzení právních otázek

[20] Jde-li o posouzení právních závěrů krajského soudu, resp. jím aprobovaných závěrů daňových orgánů, je třeba stěžovatelku upozornit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Předmětem přezkumu je tedy primárně dané rozhodnutí (anebo řízení o žalobě), nikoliv jemu přecházející správní (daňové) řízení a žalobou napadená rozhodnutí. Stěžovatel tak musí v kasační stížnosti polemizovat se závěry, které ve věci zaujal krajský soud, nikoliv jen dále opakovat již vypořádanou žalobní argumentaci (usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS). V nyní projednávané kasační stížnosti z velké míry stěžovatelka právě jen zopakovala již dříve vznesenou argumentaci, k níž pouze (nad rámec již výše vypořádaných námitek) dodala, že krajský soud se s ní vypořádal nesprávně, resp. nesprávně (nezákonně) aproboval závěry daňových orgánů. Jelikož tak výše popsání povinnosti polemizovat se závěry krajského soudu dostála jen částečně a přdestřela pouze obecnou kasační argumentaci, je namístě na ni rovněž reagovat v míře odpovídající obecnosti (k tomu srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS).

V.3 a) Nezopakování a hodnocení svědeckých výpovědí

[21] Nejprve se tak Nejvyšší správní soud zabýval otázkou neprovedení opakovaných svědeckých výpovědí Ing. F. a M. F. v daňovém řízení a jejich hodnocením. Tyto krajským soudem již vypořádané námitky stěžovatelka v kasační stížnosti opakuje a zejména uvádí, že jí bylo aktivně bráněno v uplatňování procesních práv. K tomu Nejvyšší správní soud podotýká, že její argumentace v tomto bodě proti rozhodným závěrům krajského soudu blíže nesměřuje, proto ani nelze uzavřít, že by se krajský soud s námitkou porušení jejích procesních práv vypořádal nezákonným způsobem. Navržení svědci byli v daňovém řízení vyslechnuti, přičemž krajský soud zároveň popsal, proč se neztotožnil se zpochybněním postupu správce daně při vedení svědeckých výpovědí, resp. jejich hodnocením. Dále stěžovatelka uvádí, že krajským soudem vybraná citace rozhodnutí žalovaného obsahující svědeckou výpověď M. F. neodpovídá protokolu o jeho výslechu, neboť obsahuje jen zkrácené útržky výpovědi. Námitku zpochybňující shrnutí poznatků plynoucích z této svědecké výpovědi v rozhodnutí žalovaného stěžovatelka uplatnila již v žalobě a krajský soud se s ní vypořádal. Ani v kasační stížnosti stěžovatelka neuvedla, v jakém ohledu tato citace vybraná krajským soudem svědecké výpovědi zaznamenané v protokolu konkrétně neodpovídá (nad rámec toho, že se jedná o „útržky“). Závěry krajského soudu ohledně těchto otázek tak Nejvyšší správní soud neshledal na základě uplatněné kasační argumentace jako nezákonné.

[22] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka zpochybnila správnost skutkových zjištění s tím, že žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že M. F. nebyl v Číně osobně přítomen. Podle stěžovatelky se totiž jedná o svědka, který zajišťoval spolupráci stěžovatelky se ZMAM právě na území Číny, jak plyne z protokolů o jeho výpovědi i výpovědi Ing. F. V tomto ohledu stěžovatelka opět namítá, že bylo namístě dokazování doplnit, neboť obraz o činnosti M. F. je neúplný. V tomto směru však kasační soud

nemohl přehlédnout, že žalovaný ve vyjádření zjevně reagoval pouze na jí uplatněnou kasační argumentaci. Stěžovatelka totiž sama v bodě 41. kasační stížnosti uvedla, že „*skutečnost, že svědek osobně nebyl přítomen výkonu činností na území Číny, nemůže založit nedostatek věrohodnosti svědecké výpovědi, ale naopak prokazuje, že tyto činnosti musely být zajištěny jiným subjektem.*“ Sama tedy výslovně připustila, že M. F. nebyl v Číně přítomen zprostředkovatelským činnostem. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí i ve vyjádření ke kasační stížnosti zohlednil jeho nepřítomnost při sporných činnostech v kontextu dalších skutkových zjištění, zejména neschopnosti poskytnout jakékoliv bližší podrobnosti o jejich provádění, např. označení konkrétních osob, které za ZMAM s M. F. o jednotlivých úkolech v rámci plnění jednaly. V tomto ohledu je tedy argumentace popsána stěžovatelkou v replice do značné míry zavádějící a jako taková nemá potenciál zjištěný skutkový stav zpochybnit.

V.3 b) Neunesení důkazního břemene

[23] Dále se Nejvyšší správní soud zaměřil na otázku neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky ohledně tvrzeného výdaje na sporné zprostředkovatelské činnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti (stejně jako v předcházejícím soudním i daňovém řízení) uvádí, že správci daně předložila smlouvy, faktury, celní dokumenty apod., které ve spojení s provedenými svědeckými výpověďmi „*tvoří ucelený a bezchybný řetězec důkazů*“. Krajský soud se v napadeném rozsudku podrobně zabýval tím, proč obstojí závěr daňových orgánů o tom, že se stěžovatelce nepodařilo věrohodně prokázat uskutečnění zprostředkovatelských činností ze strany společnosti ZMAM, resp. jiného subjektu. V tomto ohledu je tak nutno stěžovatelce vytknout, že ani v kasační stížnosti neusiluje o vysvětlení či odstranění zjištěných a konkrétně popsanych pochybností, zejména nejasností týkajících se plateb za fakturované výdaje (které podle bankovních výpisů směřovaly sechelské společnosti, tedy nikoliv ZMAM, aniž by stěžovatelka tento rozpor objasnila) anebo neschopnost doložit jakoukoliv (v obchodních vztazích zcela běžnou, dokonce takřka nezbytnou) komunikaci se ZMAM ohledně sporného plnění. Pakliže tedy daňové orgány i krajský soud opřely svá komplexní zjištění o řadu skutečností (včetně výše popsanych), shora uvedené kasační námitky pro jejich vyvrácení nepostačují. V daňovém řízení totiž byla zpochybněna činnosti společnosti ZMAM do takové míry, že nebylo prokázáno, zdali se vůbec uskutečnila, resp. zda ji vykonala právě jmenovaná společnost. Tento závěr daňových orgánů z hlediska neunesení důkazního břemene v kontextu judikatury Nejvyššího správního soudu bezpochyby obstojí. V rozsudku ze dne 26. 9. 2014, čj. 5 Afs 109/2013-31, NSS sice dovedl, že nelze po daňových subjektech požadovat, aby prokázaly nejen faktické uskutečnění daňově relevantního plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba uvedená na jimi předložených dokladech. Popsaný závěr nicméně zdejší soud blíže upřesnil například v rozsudku ze dne 31. 8. 2017, čj. 1 Afs 171/2017-34, v němž vysvětlil, že „*není třeba, aby plnění uskutečnila právě [daňovým subjektem tvrzená] osoba. Nicméně za situace, kdy jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy komu byla částka, kterou daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, ubrazena), daňový subjekt sice může náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem. Tato koncepce plně odpovídá též závěrům obsaženým v citovaném nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/06 [...]. Daňové orgány v případě neunesení důkazního břemene [daňového subjektu] ve vztahu k této skutečnosti mohou*

pokračování

(za splnění dalších zákonných podmínek) dospět k závěru, že náklad, u něhož jednoznačně nebyly identifikovány subjekty podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný.“ Těmto požadavkům stěžovatelka v daňovém řízení zcela očividně nedostála, resp. v řízení o žalobě a ani nyní v kasační stížnosti se jí nepodařilo odstranit důvodné pochybnosti daňových orgánů ohledně uskutečnění sporné transakce.

[24] Stěžovatelka v tomto ohledu napadá i to, jak se krajský soud vypořádal s žalobní námitkou ohledně odlišností při obchodování v Číně a s tím související nemožností předložit takové důkazy, které by odpovídaly tuzemskému standardu. Aniž by Nejvyšší správní soud hodnotil stěžovatelkou subjektivně vnímané vyznění takového vypořádání ze strany krajského soudu, je třeba jeho závěrům přitakat. V žádném případě je totiž nelze vykládat tak, že by pro „snížený důkazní standard“ nebylo možné obchodovat se zahraničními partnery, jak tvrdí stěžovatelka. Krajský soud v tomto bodě pouze zdůraznil, že zahraniční obchodní vztahy nemohou být důvodem pro zvýhodňování některých daňových subjektů podřízených českému právnímu řádu. Kulturní odlišnosti v zahraničních obchodních vztazích bezpochyby někdy mohou vést k odlišné sadě důkazních prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje svá daňově relevantní tvrzení, avšak určitě nemohou znamenat, že s odkazem na ně bude daňový subjekt od důkazního břemene oprostěn, resp. že v jeho případě bude požadovaný důkazní standard zmírněn. Nadto je třeba stěžovatelku i na tomto místě upozornit, že přes určité kulturní odlišnosti obchodování v Číně mohla daňovým orgánům předložit jakýkoliv doklad o komunikaci mezi ní a společností ZMAM ohledně smluvního plnění, která je pro obchodní vztahy, mezinárodní nevyjímaje, zcela běžná. To platí tím spíše, tvrdí-li současně, že spolupráce se ZMAM nepředstavovala „nahodilé obchody, ale soustavnou a rozsáhlou obchodní činnost“. Proto lze jen těžko uvěřit tomu, že by „důkazní nouze“ byla způsobená pouze popisovanými kulturními odlišnostmi v Číně. Výše uvedené nemůže jakkoliv zvrátit ani odkaz na článek popisující „skutečné poměry na čínském trhu a poměry při obchodování s Čínou“, který stěžovatelka v průběhu řízení o kasační stížnosti doplnila. Stěžovatelka totiž nadále setrvává na tvrzení, že sporné plnění se uskutečnilo a vykonávala jej společnost ZMAM. Jestliže v tomto ohledu neunesla důkazní břemeno, jak shodně konstatovaly daňové orgány i krajský soud, nelze jejich závěry (opřené o výše popsána skutková zjištění) zvrátit pouze na základě tvrzení, že ani ČR není schopná na čínském trhu „ověřit a zajistit dodržení standardů obvyklých pro tuzemské obchodování“. Správce daně totiž stěžovatelce umožnil uskutečnění sporných činností doložit jakýmkoliv průkazným způsobem, ta však na tento postup v zásadě rezignovala a setrvala na svých dosavadních sděleních a označených důkazních prostředcích.

V.3 c) Stanovení daně podle pomůcek a uplatnění tzv. esenciálních nákladů

[25] V souvislosti s otázkou (ne)unesení důkazního břemene dále stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že v případě neuznání výdajů na sporné plnění měly daňové orgány daň stanovit podle pomůcek a tyto výdaje uznat alespoň v rozsahu tzv. esenciálních nákladů. Touto otázkou se již Nejvyšší správní soud výše v tomto rozsudku zabýval z hlediska přezkoumatelnosti závěrů krajského soudu, nyní je namísto posoudit i jejich věcnou správnost. Krajský soud nemožnost namítaného postupu ze strany daňových orgánů zdůvodnil tím, že stěžovatelka neporušila žádnou zákonnou povinnost, a proto nebyly dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Tento závěr je ve své podstatě správný, byť formulačně neobratný. Proto považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné jej blíže rozvést a vysvětlit s odkazem na relevantní judikaturu.

[26] Podle § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů platí, že *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

[27] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Dle odst. 5 písm. c) téhož ustanovení 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.*

[28] Z § 98 odst. 1 daňového řádu pak plyne, že *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.*

[29] Z uvedeného vyplývá (a v dosavadním řízení to již bylo opakovaně zdůrazněno), že daňový subjekt nese důkazní břemeno k prokázání jím tvrzených skutečností, tedy i výdajů uplatňovaných pro snížení daňového základu. Pokud tedy v daňovém přiznání uplatní náklady ve smyslu § 24 odst. 1 daňového řádu, je na něm, aby byl schopen taková tvrzení důkazně podložit. Naopak správce daně může unesení důkazního břemene zpochybnit tehdy, jestliže prokáže, že předložené důkazní prostředky nejsou (samy o sobě anebo ve vzájemném kontextu) způsobily věrohodně a úplně daňová tvrzení prokázat. Poté je opět důkazní břemeno v této otázce přeneseno na daňový subjekt, na němž je, aby konkrétní pochybnosti správce daně odstranil (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). K tomu by měl zpravidla uplatnit jiné důkazní prostředky, které by *de facto* nahradily či doplnily nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví, resp. evidenci (srov. rozsudky NSS ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124, nebo ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Tímto postupem je tak možno podle judikatury Nejvyššího správního soudu dodatečně zhojit např. i nedostatky v účetnictví. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2020, čj. 1 Afs 204/2020-45). K tomu je třeba dále prokázat nejen existenci uplatněného nákladu, ale i jeho daňově relevantní účel – výdaj sloužící ke snížení daňového základu totiž musí být vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (k tomu srov. rozsudky NSS ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Afs 13/2005-60, č. 718/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 17. 9. 2010, čj. 5 Afs 15/2010-71). Z hlediska procesního postupu stanovení daňové povinnosti má přednost určení daně na základě dokazování.

[30] Dle výše uvedeného rozsudku NSS čj. 1 Afs 204/2020-45 je z hlediska uznání daňově relevantního výdaje rozhodující jednoznačně prokázat, že deklarovaný výdaj skutečně nastal (byť např. v jiné výši anebo rozsahu). Význam této podmínky plyne mj. i z rozsudků NSS ze dne 28. 8. 2013, čj. 2 Afs 18/2013-45, anebo ze dne 19. 11. 2018, čj. 2 Afs 97/2018-35. Rovněž v rozsudku ze dne 5. 6. 2015, čj. 5 Afs 162/2014-27, Nejvyšší správní soud konstatoval, že při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, aniž by byly zohledněny výdaje, „*kteří mají reálný základ*“. V daňovém řízení je

pokračování

tak podstatné, zdali je zpochybněna samotná existence konkrétního plnění, k němuž daňový subjekt náklady ve smyslu § 24 odst. 1 daňového řádu uplatňuje, tedy pokud se daňovému subjektu nepodaří prokázat, že se toto tvrzené plnění uskutečnilo, a jeho objektivní existence neplyne ani z jiných zjištěných skutečností. Je-li tomu tak, nejedná se bez dalšího o situaci zakládající nutnost stanovení daně podle pomůcek, nýbrž o „pouhé“ neunesení důkazního břemeno k prokázání uznatelnosti uplatněných nákladů. Jak totiž Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 18. 7. 2013, čj. 9 Afs 19/2012-35 (v němž se jednalo o předložení podvržených důkazů), neunesení důkazního břemene *„nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Opačný závěr by vedl k věcnému vyprázdnění důkazní povinnosti daňových subjektů“*. Otázkou, v jakých situacích je třeba stanovit daň podle pomůcek, resp. kdy už nelze stanovit daň primárním způsobem (tedy dokazováním), se Nejvyšší správní soud zabýval opakovaně. Podle citovaného rozsudku NSS čj. 9 Afs 19/2012-35, anebo rozsudku ze dne 11. 11. 2020, čj. 1 Afs 205/2020-45, musí být ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek kumulativně splněny tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Dále v usnesení ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, rozšířený senát NSS zdůraznil, že pro stanovení daně podle pomůcek neexistuje žádné obecné pravidlo, vždy záleží na konkrétním skutkovém stavu věci. Například i v situaci, kdy daňový subjekt nepředloží (ztracené) účetnictví, nemusí být automaticky namíste stanovit daň podle pomůcek, lze-li ji stanovit na základě dokazování. Jinak řečeno, pro „přechod“ na pomůcky není bez dalšího rozhodné, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, a tedy porušil s tím související povinnost prokazovat svá daňová tvrzení ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Rozhodné je, zda lze daň kvůli neprůkaznosti dokazování stanovit tímto primárním způsobem.

[31] V projednávané věci daňové orgány i krajský soud na základě zjištěného skutkového stavu zpochybnily, že se stěžovatelkou tvrzené zprostředkovatelské činnosti ze strany společnosti ZMAM vůbec uskutečnily. Neunesení důkazního břemeno se tak netýkalo pouze prokázání jejich rozsahu anebo výše uplatněných nákladů, nýbrž samotné existence skutečnosti, která by měla být posuzována. Tuto pochybnost se stěžovatelce nepodařilo odstranit ani nyní v kasační stížnosti. K tomu je třeba pro úplnost dodat, že byť v daňovém řízení nebyl zpochybněn samotný dovoz zboží z Číny, a naopak existenci dovozu potvrdila svědecká výpověď T. P., nelze z této skutečnosti automaticky dovozovat, že se muselo uskutečnit i sporné plnění spočívající ve zprostředkování dodávek zboží a jeho průběžné kontrole. Související kasační námitky tento závěr nevyvrací, neboť se zčásti zakládají na důkazně nepodloženém tvrzení o objektivní nemožnosti realizace dodávek bez jejich zprostředkování státní společností (zde ZMAM), zčásti na tvrzení o „zvýšených nákladech“, které mohou představovat toliko prodražení dovozu zboží, nikoliv jeho objektivní nemožnost. Jelikož pochybnosti o existenci uplatněných výdajů nadále přetrvávají (přestože stěžovatelka měla k jejich odstranění dostatek příležitostí), Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu plně ztotožňuje s dosavadními závěry daňových orgánů a krajského soudu. Kvůli neprokázání uskutečnění zprostředkovatelských činností, k nimž stěžovatelka uplatnila náklady podle § 24 odst. 1 daňového řádu, tak nebyly ve věci dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť daň bylo nadále možno stanovit dokazováním. Pakliže tedy nebylo namíste daň stanovit podle pomůcek, nelze ani hovořit o tom, že by se daňové orgány

měly zabývat uplatněním tzv. esenciálních nákladů (které lze zohlednit pouze tedy, není-li pochyb o uskutečnění plnění, avšak nelze např. prokázat jeho skutečný rozsah). Existují-li totiž tak zásadní a daňovým subjektem nevyvrácené pochybnosti o samotném uskutečnění tvrzeného plnění, že jej (resp. související výdaje) nelze při dokazování vůbec zohlednit, bylo by absurdní pro neprůkaznost dokazování k tomuto zpochybněnému plnění automaticky uplatňovat tzv. esenciální náklady. Byť tedy krajský soud své závěry ve vztahu k výše rozebrané otázce neformuloval způsobem odpovídajícím judikatuře NSS (zejména co se týče vymezení pojmu „porušení zákonných povinností“), tato skutečnost nemá na zákonnost napadeného rozsudku žádný vliv. Krajský soud totiž správně zohlednil, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno jen ve vztahu k jí uplatněným nákladům na zprostředkovatelské činnosti, při jejichž nezohlednění bylo možno daň nadále stanovit dokazováním. S tím se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. K uvedenému pouze na okraj dodává, že si je vědom předložení (ve své judikatuře nejednotně posuzované) otázky ohledně uplatňování esenciálních nákladů v případě zatemnění části účetnictví rozšířenému senátu NSS usnesením ze dne 6. 4. 2022, čj. 8 Afs 296/2020-106. Pro nyní projednávanou věc však nejsou budoucí závěry rozšířeného senátu v dané věci rozhodné.

VI. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené neshledal žádnou z uplatněných kasačních námitek důvodnou, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[33] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla ve věci úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. dubna 2022

Milan Podhrázký
předseda senátu