



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **BIS Euromont a.s.**, Prvního pluku 224/20, Praha 8, zastoupené advokátem JUDr. Petrem Jirátem, Blatenská 1161/46, Chomutov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2017, čj. 6584/17/5200-11434-711322, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 11. 2020, čj. 15 Af 54/2017-37,

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 :

[1] Soud v této věci zkoumá, zda žalovaný zaujal jiný právní názor než správce daně, a tedy zda bylo rozhodnutí o odvolání překvapivé.

I. Popis věci

[2] Finanční úřad pro Ústecký kraj doměřil žalobkyni (stěžovatelce) daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Stěžovatelce se totiž nepodařilo objasnit pochybnosti o výdajích, které vynaložila při narovnání závazků se společností PAS Procesní automatizační systémy. Stěžovatelka podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které však žalovaný zamítl.

[3] Proti rozhodnutí o odvolání podala stěžovatelka žalobu, i tu ale Krajský soud v Ústí nad Labem zamítl. Krajský soud nepřisvědčil stěžovatelčině námitce, podle které žalovaný zaujal na věc jiný právní názor než správce daně, a jeho rozhodnutí bylo proto

překvapivé. Žalovaný – i když nesouhlasil se všemi argumenty správce daně – zaujal stejný právní názor jako on a jeho odůvodnění jen upřesnil. Rozhodnutí o odvolání proto nebylo překvapivé.

II. Kasační řízení

[4] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Trvá na tom, že žalovaný zaujal nový právní názor: správce daně totiž stěžovatelce vytkl, že výdaje neúčtovala svému odběrateli, ale žalovaný měl za to, že neprokázala skutečné přijetí plnění. Na to stěžovatelka nemohla reagovat. Správce daně navíc stěžovatelku nijak nevyzval, aby upřesnila svá tvrzení. V kasační stížnosti krom toho označila stěžovatelka za nesprávný závěr krajského soudu, podle nějž její žaloba namítala jen překvapivost odvolacího rozhodnutí, a nikoli také věcně nesprávné hodnocení finančních orgánů.

[5] Žalovaný souhlasil se závěry krajského soudu: rozhodnutí o odvolání nebylo překvapivé. Není ani pravda, že by správce daně nevyzval stěžovatelku k upřesnění tvrzení. Žalovaný se navíc domnívá, že stěžovatelčina kasační tvrzení jsou natolik neurčitá, že nejsou ani projednatelná.

III. Právní hodnocení

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] 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 (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

[8] NSS dlouhodobě judikuje, že o daňově účinný výdaj se jedná jen tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-93). Daňový subjekt, který výdaj zanese do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v pochybnostech prokázat, že jej skutečně vynaložil.

[9] Pokud odvolací orgán doplní dokazování, nebo pokud dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele, seznámí s tím odvolatele. Zároveň odvolateli umožní, aby se k novým skutečnostem vyjádřil a navrhl provedení dalších důkazních prostředků (§ 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu).

[10] Kasační stížnost podaná v této věci je sice stručná, ale to není (jak naznačuje žalovaný) samo o sobě na závadu: naopak to může být přednost. Stěžovatelka v ní shrnuje svůj dosavadní postoj a snaží se přesvědčit NSS o názoru, s nímž u krajského soudu neuspěla. Z kasačních tvrzení je dostatečně patrné, v čem stěžovatelka spatřuje vadu daňového řízení.

pokračování

[11] Tato tvrzení ovšem nejsou věcně správná, protože rozhodnutí o odvolání nebylo překvapivé, jak to správně zhodnotil už krajský soud.

[12] Stěžovatelka při daňové kontrole tvrdila, že v září 2010 uzavřela smlouvu se společností PLP (odběratelkou), podle které měla zajistit *doplnění bilančního měření lihu pro přípravu výroby paliva E85*. Stěžovatelka proto využila služeb společnosti PAS (dodavatelky) a objednala od ní měřicí přístroje. Dodavatelka tyto přístroje rovnou objednala u svých zahraničních subdodavatelů. Odběratelka PLP se však v prosinci 2010 dostala do úpadku a na její majetek byl prohlášen konkurs. Zakázka *doplnění bilančního měření lihu* se tedy neuskutečnila. Stěžovatelka se proto v prosinci 2011 dohodla s dodavatelkou PAS na narovnání vzájemných závazků a zaplatila jí částku ve výši 656 881,98 Kč za náklady vynaložené při přípravě zakázky. Tuto částku stěžovatelka uplatnila jako daňově účinný výdaj za rok 2011.

[13] Správce daně však dospěl ke zjištění, na základě kterých pojal pochybnosti o tom, zda šlo skutečně o daňově účinný výdaj:

- Dodavatelčin jednatel správci daně sdělil, že objednané měřicí přístroje stěžovatelce nedodali, protože zakázka se kvůli insolvenčnímu řízení odběratelky PLP neuskutečnila. To potvrdil i zástupce odběratelčina insolvenčního správce, podle kterého ani odběratelka žádné plnění zakázky neobdržela. Plnění tedy zůstalo v dodavatelčině skladu, dodavatelka PAS jej později buď prodala, nebo vyřadila. Výdaj (656 881,98 Kč) se ale vztahoval právě k tomuto plnění, které stěžovatelka nikdy neobdržela. Správce daně proto pojal pochybnost o tom, zda stěžovatelka plnění skutečně přijala, a tedy zda výdaj vynaložila daňově účinným způsobem.
- Výdaj se vztahuje k zakázce z roku 2010. Správce daně proto pojal pochybnost o tom, zda byl výdaj skutečně vynaložen ve zdaňovacím období roku 2011 (a ne už v roce 2010).
- Správce daně navíc zjistil, že stěžovatelka v roce 2011 do účetnictví neuvedla žádné příjmy, které by souvisely s kontrolovaným výdajem. Stěžovatelka tento výdaj – na rozdíl od výdajů na jiné zakázky – neuplatnila ani jako pohledávku vůči odběratelce PLP v insolvenčním řízení. Správci daně proto nebylo jasné, zda stěžovatelka vynaložila výdaj v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů.

[14] S těmito pochybnostmi správce daně stěžovatelku opakovaně seznámil. V březnu a srpnu 2015 ji vyzval, aby upřesnila svá tvrzení a pochybnosti objasnila. Protože to stěžovatelka neudělala, doměřil jí správce daně spornou daň.

[15] Žalovaný přezkoumal v odvolacím řízení postup správce daně a přisvědčil jeho pochybnostem o tom, zda byl výdaj skutečně vynaložen a zda byl uplatněn v roce 2011:

- Protože zboží zůstalo u dodavatelky PAS a stěžovatelka ani její odběratelka PLP nic neobdržely, nebylo jasné, za co stěžovatelka vynaložila částku ve výši 656 881,98 Kč. To neplyne ani z dokumentů předložených při daňové kontrole: stěžovatelka předložila jen neúplné obchodní smlouvy, z nichž nebyl patrný konkrétní předmět plnění nebo jeho cena. I kdyby tedy stěžovatelka část plnění opravdu přijala, nebyl jasný jeho rozsah a ani cena. Správce daně tak nemohl ověřit, jak byla stanovena částka při narovnání vzájemných závazků. Pochybnosti správce daně o tom, zda byl výdaj skutečně vynaložen, proto byly důvodné.
- Důvodné byly i pochybnosti o tom, zda byl výdaj vynaložen ve zdaňovacím období roku 2011. Výdaj se podle stěžovatelčiných tvrzení váže k zakázce z roku 2010 a bližší vazba k roku 2011 neplyne ani z předložených dokumentů (neobsahují totiž žádný harmonogram zakázky).

- Žalovaný ovšem nepřisvědčil správci daně v tom, že stěžovatelka měla kontrolovaný výdaj vymáhat v insolvenčním řízení. Z daňové kontroly vyplynulo, že odběratelka PLP od stěžovatelky (ani její dodavatelky PAS) neobdržela žádné plnění. V insolvenčním řízení tedy nebylo co vymáhat. Pochybnosti o vynaložení výdajů v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů tak důvodné nebyly.

[16] Žalovaný si osvojil první dvě pochybnosti správce daně, které dále upřesnil: ověřil, zda pochybnosti nemohou být rozptýleny dokumenty předloženými při daňové kontrole. Žalovaný tak neprovedl žádné nové důkazy a při svém rozhodování vycházel jen z obsahu správního spisu. Právní argumentaci správce daně potom jen dále propracoval, což nelze považovat za změnu právního názoru (rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2020, čj. 10 Afs 173/2017-58, body 30 a 36). Závěr krajského soudu je proto správný: žalovaný založil své rozhodnutí na pochybnostech, které stěžovatelka znala; rozhodnutí o odvolání ji tak nemohlo překvapit. Žalovaný proto nemusel stěžovatelku seznamovat se svým právním názorem.

[17] Pokud žalovaný odmítl jako nedůvodné úvahy správce daně o přihlášení výdaje do insolvenčního řízení, šlo o odlišný právní názor *ve prospěch* stěžovatelky. S takovou změnou stěžovatelku seznamovat nemusel.

[18] Zároveň soud dodává, že žalovaný nesouhlasil jen s částí původního odůvodnění, zbylým důvodům naopak přisvědčil. Důvody pro doměření daně tedy nadále přetrvaly. Dílčí doplnění právní argumentace proto nemohlo vést k rozhodnutí ve stěžovatelčin prospěch.

[19] Krajský soud správně vyhodnotil i rozsah žalobních námitek. Věcné výhrady proti neuznání výdaje vůči společnosti PAS, které se v textu žaloby objevují, nejsou formulovány jako žalobní body, ale jako pouhé shrnutí odvolacích námitek. Soudu předložila stěžovatelka k přezkumu právě jen otázku, zda se mezi prvním a druhým stupněm daňového řízení změnil právní pohled na věc. Krajský soud tak nepochybil tím, že samotnou věcnou podstatu zpochybněného výdaje nezkoumal.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 11. listopadu 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu

pokračování