



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **H2 Medical s. r. o.**, sídlem Fialova 917/14, Šumperk, zastoupené Mgr. Martinem Blaško, LL.M., advokátem, sídlem Olbrachtova 1334/27, Ostrava - Slezská Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2018, č. j. 45295/18/5200-11434-707603, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 1. 2022, č. j. 64 Af 16/2018-83,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení případu**

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj u stěžovatelky provedl daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Správce daně měl pochybnosti o daňové účinnosti tvrzených nákladů z přijatých faktur za konzultační a poradenské služby od společnosti Heres Holding AG.

[2] Finanční úřad pro Olomoucký kraj vydal dne 8. 12. 2016 dodatečný platební výměr, jímž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů za zdaňovací období roku 2013 ve výši

1 463 000 Kč a stanoveno penále ve výši 292 600 Kč. Na základě odvolání žalovaný dodatečný platební výměr změnil ve výroku týkajícím se zajištění daní, v ostatním dodatečný platební výměr svým rozhodnutím potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu. Rozsudkem ze dne 5. 11. 2019, č. j. 64 Af 16/2018-47, krajský soud rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně zrušil, neboť dospěl k závěru, že uplynula lhůta pro stanovení daně.

[4] Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 20. 10. 2021, č. j. 6 Afs 259/2019-41, na základě kasační stížnosti žalovaného rozsudek krajského soudu zrušil, neboť dospěl k závěru, že daň z příjmů právnické osoby byla stanovena v rámci lhůty.

[5] Po vrácení věci krajský soud vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

[6] Krajský soud shrnul, že ústřední spornou otázkou je, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně pochybností správce daně o správnosti, věrohodnosti, úplnosti a průkaznosti účetních dokladů.

[7] Podle krajského soudu byly primární pochybnosti správce daně vyjádřeny v jeho výzvě ze dne 6. 10. 2014, výzvou ze dne 19. 5. 2016 správce daně žalobkyni znovu vyzval k předložení důkazních prostředků k prokázání jejich tvrzení o tom, že sporné plnění bylo skutečně dodáno deklarováním dodavatelem.

[8] Krajský soud shledal nedůvodnými námitky týkající se porušení § 92 daňového řádu. Souhlasil se závěry správce daně, že samotným předložením listin – faktur a smlouvy o poradenské činnosti – žalobkyně neprokázala, zda k plnění skutečně došlo a kdo a v jakém rozsahu plnění provedl. Krajský soud souhlasil se závěrem, že žalobkyní předložené předávací protokoly pro odběratele nemohou být důkazním prostředkem o předání zadání dodavateli Heres Holding AG; není zřejmé, zda a jaké konkrétní zadání bylo dodavateli předáno, kopie podacích lístků z roku 2013 osvědčují pouze to, že žalobkyně byla ve spojení s dodavatelem, nikoliv, co bylo obsahem zásilek, resp. předání zadání dodavateli. K samotnému plnění žalobkyně předložila předávací protokoly mezi ní a odběratelem - společností MARTEK MEDICAL a.s. Tyto listiny nejsou s to prokázat dodání plnění deklarováním dodavatelem žalobkyni. Krajský soud přisvědčil také závěru, že dodání plnění deklarováním dodavatelem neprokazuje ani sdělení švýcarské advokátní kanceláře LINDEMANN RECHTSANWALTE, neboť ta pouze potvrdila existenci smluvního vztahu mezi žalobkyní a Heres Holding AG a pravidelné poskytování měsíčních služeb do konce roku 2013, za něž byly placeny poplatky. Krajský soud vyhodnotil, že nelze dovodit, jaké konkrétní služby byly poskytovány, tvrzení advokátní kanceláře je obecné.

[9] Nedůvodnou shledal krajský soud také námitku týkající se neprovedení výslechu svědka H. G.. Krajský soud uvedl, že je primárně věcí daňového subjektu, aby zvolil takové prostředky, které v případné kontrole správnosti a úplnosti přiznané daně obstojí. Nedostatky v dokumentaci žalobkyně nemohou následně vést k tomu, aby se v případě pochybností vzniklých v rámci daňové kontroly žalobkyně domáhala zajištění důkazu samotným správcem daně. Nebyla-li žalobkyně z důvodu rezignace na zajištění potřebných účetních dokladů reálně vypovídajících o sporných plněních schopna prokázat svá tvrzení jinak, bylo na ní, aby zajistila možnost výslechu osoby, jež měla jednat za jejího

pokračování

dodavatele. Tím spíše to platí za situace, kdy byla možnost mezinárodní výměny informací v rozhodném zdaňovacím období mezi ČR a Švýcarskem omezená.

[10] K námitce, jíž žalobkyně brojila proti neprovedení důkazu znaleckým posudkem, krajský soud uvedl, že znaleckým posudkem nemohlo být prokázáno, že žalobkyni bylo dodáno předmětné plnění deklarovaným dodavatelem.

[11] Nedůvodnou shledal krajský soud též námitku, že nebyla účinně projednána zpráva o daňové kontrole, a zpráva tedy není řádným podkladem pro odůvodnění dodatečného platebního výměru.

[12] Z výše uvedených důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl rozsudkem uvedeným v záhlaví výrokové části tohoto rozsudku.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[13] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost dle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“).

[14] Stěžovatelka namítala, že se krajský soud nevypořádal s její žalobní námitkou týkající se přechodu důkazního břemene na žalovaného. Krajský soud dle stěžovatelky případ posuzoval v intencích právního názoru obsaženého v rozhodnutí žalovaného, aniž by vzal v úvahu stěžovatelčiny argumenty. Krajský soud se dostatečně nezabýval námitkou stěžovatelky, že sporné plnění prokázala.

[15] Stěžovatelka zároveň vyjádřila nesouhlas se závěrem krajského soudu, že neprokázala, že k plnění skutečně došlo. Stěžovatelka uvedla, že k prokázání daňově uznatelného nákladu předložila řádně vedené účetnictví, smlouvu o poradenství, účetní doklady, předávací protokoly a navrhla svědeckou výpověď pana H. R. G.. Správnost dokladů nebyla správcem daně zpochybněna, stěžovatelka tedy formálně správnými doklady prokázala, že na základě smlouvy o poradenské činnosti se společností Heres Holding AG této společnosti zaplatila celkem 7.700.000 Kč. Měl-li správce daně i po předložení dokladů pochybnosti o faktickém uskutečnění obchodní transakce, bylo na něm, aby důvodnost svých pochyb vyjádřil kvalifikovaně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně mohl zjistit u dodavatele, zda se na sporné obchodní transakci podílel, s jakou osobou byla smlouva uzavřena, co bylo jejím obsahem, jak proběhla úhrada apod., správce daně však neměl tuto svou povinnost přenášet na stěžovatelku. Správce daně své důkazní břemeno neunesl. Z výzev správce daně nevyplývalo, jaké další důkazy by měla stěžovatelka předložit k prokázání tvrzené obchodní transakce.

[16] Stěžovatelka nesouhlasila se závěrem, že předložením listin – faktur a smlouvy o poradenské činnosti neprokázala, zda k předmětnému plnění skutečně došlo a kdo a v jakém rozsahu plnění provedl. Toto prokazování ji nemohlo tížit. K získání informací o vnitřních vztazích dodavatele neměla žádné zákonné prostředky.

[17] Stěžovatelka též namítala, že smlouva měla být posuzována podle obsahu; posouzení, zda určitý právní úkon je simulovaný, nebo disimulovaný, nezáleží na tom, co jednající osoby projevily nebo jak svůj právní úkon označily, ale na obsahu právního úkonu a jeho skutečné povaze. Správce daně měl za účelem prokázání, zda se jednalo o simulované právní jednání, provést místní šetření. Nebylo zjištěno, že by smlouva mezi

stěžovatelkou a společností Heres Holding AG byla neplatná. Krajský soud nepoužil při výkladu smlouvy pravidla výkladu projevu vůle, vyšel pouze z jazykového vyjádření a nepřihlédl k úmyslu jednajících osob. K tomu stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 29 Cdo 61/2017-216. Žalovaný měl ověřit skutečnou vůli jednajících osob výslechem účastníků.

[18] Stěžovatelka též namítala, že při zjišťování skutkové podstaty a zejména při hodnocení důkazů byl porušen procesní předpis takovým způsobem, že to ovlivnilo zákonnost vlastního rozhodnutí ve věci. Proces hodnocení důkazů byl rozsáhlý a v daňovém řízení mělo dojít k relevantnímu komplexnímu zhodnocení důkazní situace. Správce daně a žalovaný při hodnocení důkazů vytrhávali zjištěné skutečnosti z kontextu. Mělo být respektováno pravidlo vyjádřené v judikatuře Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, že po daňovém subjektu nelze požadovat provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel. Postup správce daně, na němž spočívalo důkazní břemeno ohledně prokázání pochybností o faktickém uskutečnění obchodní transakce, představuje závažné porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem.

[19] Stěžovatelka uvedla, že v důsledku ryze účelové manipulace při hodnocení důkazů krajský soud učinil závěr o tom, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, tedy že nedošlo ke vzniku důkazního břemene na straně správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[20] Stěžovatelka uvedla zákonná ustanovení, která dle jejího přesvědčení byla porušena [§ 1 odst. 2, § 92 odst. 2, § 92 odst. 3, § 92 odst. 4 a § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

[21] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[22] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že skutkový stav byl dostatečně zjištěn a je dokumentován spisovým materiálem. Závěry rozhodnutí o odvolání jsou se zjištěními v souladu.

[23] Stěžovatelce se nepodařilo rozptýlit důvodné pochybnosti týkající se nákladů, byť k tomu dostala dostatečný prostor. Žádný důkazní prostředek sám o sobě ani v celku neprokázal, že materiály byly předány deklarováním dodavatelem, že stěžovatelka jednala právě ve věci stěžovatelkou deklarované, že forma a způsob zadávání požadavků a předávání plnění proběhly tak, jak stěžovatelka tvrdí. Tvrzení stěžovatelky nepotvrdily ani předložené listinné důkazní prostředky (smlouva, přijaté faktury), prostředky formální povahy samy o sobě nemohou dostatečně prokázat faktické uskutečnění provedených služeb, nehledě k tomu, že i v těchto listinných dokladech byly nalezeny zásadní rozpory mezi právním a skutkovým stavem. Žalovaný nesouhlasil s námitkou stěžovatelky, že své důkazní břemeno unesla.

[24] K námitce týkající se posouzení platnosti smlouvy mezi stěžovatelkou a dodavatelem společností Heres Holding AG žalovaný uvedl, že obecně formulovaná smlouva byla žalovaným i krajským soudem vyhodnocena jako nedostatečný důkaz o tom, že stěžovatelkou uplatněné náklady z obchodního případu proběhly tak, jak vyplývá z předložených daňových dokladů. Správce daně ani žalovaný v rámci daňového řízení nejsou oprávněni posuzovat platnost, či neplatnost smluv.

pokračování

[25] Důkazní břemeno leží primárně na daňovém subjektu, správce daně i žalovaný dostatečně srozumitelně a logicky odůvodnili, proč některé důkazy navržené stěžovatelkou nebyly provedeny, resp. proč provedené důkazy neosvědčují skutečnost, kterou dle stěžovatelky měly prokázat. Předmětem dokazování bylo, zda se obchod odehrál tak, jak stěžovatelka uvedla v daňových přiznáních za předmětné zdaňovací období a na formálních dokladech.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[26] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[27] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[28] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, kterou stěžovatelka spatřovala v nedostatečném vypořádání žalobních námitek. Věcnému přezkumu lze podrobit pouze přezkoumatelné rozhodnutí.

[29] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pojem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí musí být chápán jako nemožnost určité rozhodnutí přezkoumat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost přichází v úvahu zejména tehdy, opomene-li správní soud zcela reagovat na námitku účastníka (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64).

[30] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v uvedeném smyslu Nejvyšší správní soud neshledal. Krajský soud totiž nemá povinnost vypořádat se s každým dílčím tvrzením či argumentem, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví ucelenou argumentaci, z níž vyplývá, že námitky jako celek neobstojí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38). Krajský soud vypořádal všechny žalobní námitky a z odůvodnění rozsudku je seznatelné, na základě jakých úvah ke svým závěrům dospěl. Skutečnost, že krajský soud do svého odůvodnění částečně převzal argumentaci žalovaného, nečiní rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným. Za situace, kdy se v postupně uplatňovaných prostředcích ochrany práv námitky opakují, není potřeba, aby orgán další „procesní instance“, který se ztotožňuje s argumentací orgánu rozhodujícího v předchozím stupni či předchozím řízení, svoji argumentaci nad rámec již řečeného doplňoval, jestliže námitka s argumentací orgánů rozhodujících v předcházejících řízeních kvalifikovaně nepolemizuje, nýbrž jen znovu opakuje již uplatněná tvrzení. Subjektivní nesouhlas stěžovatelky se závěry či s argumentací nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku.

[31] Nejvyšší správní soud proto přistoupil k věcnému přezkumu napadeného rozsudku. Námitky stěžovatelky jsou však do značné míry obecné, založené na paušálním nesouhlasu se závěry žalovaného a krajského soudu o neunesení důkazního břemene ohledně výdajů

(nákladů) za konzultační služby fakturovaných společností Heres Holding AG. Ve správním soudnictví rozsah a hloubku přezkumu napadených aktů určuje zásadně žalobce, resp. v řízení o kasační stížnosti stěžovatel, následkem nedostatečně konkrétní či povrchní formulace námitky je projednání takové námitky soudem pouze ve vymezeném obecném či povrchním rozsahu. Nejvyšší správní soud proto přistoupil k věcnému přezkumu v rozsahu předurčeném kasační stížností.

[32] Stěžovatelka především namítala porušení § 92 daňového řádu.

[33] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[34] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje také další skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, byl-li k tomu správcem daně vyzván a vyžaduje-li to průběh řízení.*

[35] 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.*

[36] Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., 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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*

[37] Citovaná ustanovení § 92 daňového řádu vyjadřují základní pravidlo rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, které lze zjednodušeně vyjádřit tak, že daňový subjekt musí unést důkazní břemeno ve vztahu k daňové povinnosti, kterou sám tvrdí, a správce daně jeho tvrzení podpořené důkazy tvrzení může zpochybnit, jestliže vyvrátí jejich věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost. To však nezahrnuje povinnost správce daně prokázat, jak tvrzené obchodní případy proběhly ve skutečnosti. Tuto povinnost má daňový subjekt (srov. např. rozsudky ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, nebo ze dne 22. 3. 2023, č. j. 6 Afs 214/2022-37).

[38] K dokazování v daňovém řízení existuje bohatá a konstantní judikatura. Jak Nejvyšší správní soud uvedl například v rozsudku ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019-44, daňové řízení je založeno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (nese břemeno důkazní). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb, a je tedy povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“; nemá však povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností (rozsudek

pokračování

Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně tyto skutečnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke spornému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, či ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100).

[39] Daňový řád v § 92 jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Daňový subjekt i správce daně si nesou v průběhu daňového řízení vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu. Daňový subjekt je tedy stále v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat pouze to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, resp. ve svém účetnictví; jak listinnými důkazy, tak v případě pochybností jinými důkazními prostředky je povinen prokázat věrohodnost a správnost svých tvrzení. S podnikáním je totiž spojen legitimní požadavek, aby si podnikatel ve vlastním zájmu opatřoval nad rámec svých běžných obchodních potřeb takový soubor důkazů, jimiž dostatečně prokáže pravdivost svých daňových tvrzení. Jinými slovy, důkazní břemeno stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3 daňového řádu (ve vztahu k daňovému subjektu), resp. § 92 odst. 5 daňového řádu (ve vztahu ke správci daně) (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27, či ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43). Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem neznamena, že správci daně vzniká povinnost vyhledat důkazy namísto daňového subjektu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2016, č. j. 2 Afs 210/2014-39).

[40] Stěžovatelka brojí proti závěru krajského soudu, že neunesla důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Takový závěr však krajský soud neučinil. Krajský soud správně shrnul zákonnou úpravu důkazního břemene v daňovém řízení a navazující podstatnou judikaturu (zejm. odst. 30 až 34 rozsudku krajského soudu). V návaznosti na tato obecná východiska pak učinil závěr (se znalostí právní úpravy dokazování v daňovém řízení zcela srozumitelně seznatelný), že správce daně své důkazní břemeno [v rozsahu daném § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] unesl, zatímco stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně účinnosti jí uplatněných výdajů (nákladů) na konzultační a poradenské [tedy důkazní břemeno dané § 92 odst. 3 daňového řádu].

[41] Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud shledal, že pochybnosti o správnosti (pravdivosti) údajů obsažených ve formálních dokladech předložených stěžovatelkou, které správce daně vyjádřil ve výzvách k prokázání skutečností ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 6. 10. 2014 a 19. 5. 2016, jsou dostatečně vážné a důvodné ve smyslu výše uvedené judikatury, a to obzvláště s ohledem na výši uplatněného výdaje a obecný popis služby na účetních dokladech. Důvodnost svých pochyb tedy správce daně kvalifikovaně vyjádřil v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[42] Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí.

Nebylo proto povinností správce daně tvrdit či prokazovat, jaký byl úmysl účastníků smluvního vztahu a co sledovali uzavřením určité smlouvy (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 130/1996 Sb. NSS). Požadavek stěžovatelky, aby správce daně prokázal, že obchodní transakce skutečně proběhla nebo s kým byl obchod uzavřen, tedy nemá oporu v zákoně ani v judikatuře. Stejně tak nemá zákonnou ani judikaturní oporu námitka stěžovatelky, že z výzev správce daně nevyplývalo, jaké další důkazy by měla stěžovatelka předložit k prokázání tvrzené obchodní transakce. Úkolem správce daně není dohledávat za daňový subjekt důkazní prostředky či vymýšlet způsob, jak má daňový subjekt svoji zákonnou důkazní povinnost splnit. Nejvyšší správní soud se shoduje se závěrem krajského soudu a žalovaného, že ze zákona vyplývající povinnost prokázat pravdivost svých daňových tvrzení stěžovatelka nesplnila a zákonné důkazní břemeno neunesla.

[43] Správce daně po stěžovatelce v souladu se svými zákonnými povinnostmi požadoval, aby prokázala, že jí uplatněné výdaje (náklady) za přijetí konzultačních služeb od společnosti Heres Holding AG skutečně vynaložila v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a daňovým tvrzením. Námitka stěžovatelky, že po daňovém subjektu nelze požadovat provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel, zcela míjí podstatu projednávaného případu.

[44] Obdobně je tomu s námitkou, že nebyla prokázána neplatnost smlouvy mezi stěžovatelkou a společností Heres Holding AG. Úkolem správce daně ani soudů ve správním soudnictví není posuzovat, zda právní jednání byla platná, či neplatná ve sféře soukromého práva. Správce daně posuzuje pouze důsledky relevantní z hlediska správy daní, tedy zda byly splněny podmínky určité skutečnosti stanovené daňovými zákony, resp. zda bylo splnění podmínek prokázáno. Jak již bylo zdůrazněno, podstatné v nyní projednávaném případě bylo, že stěžovatelka za účelem odečtení ze základu daně z příjmů uplatnila výdaje (náklady), zároveň však tyto výdaje (náklady) a jejich relevanci k jí deklarovaným obchodním případům nedokázala dostatečně věrohodně doložit, jak vyžaduje § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[45] Námitku porušení zásady volného hodnocení důkazů stěžovatelka zjevně vznesla v návaznosti na svůj nesouhlas se závěrem, že neunesla důkazní břemeno ohledně svých daňových tvrzení. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud se se závěrem o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou ztotožnil, neshledal důvodnou ani námitku porušení zásady volného hodnocení důkazů. Stěžovatelka sice tvrdila, že žalovaný při hodnocení důkazů vytrhával zjištění z kontextu, svoje tvrzení však nijak nespécifikovala. Též stěžovatelčina námitka závažného porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem zjevně souvisí se závěrem žalovaného a probovaným krajským soudem, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně svých daňových tvrzení. Námitka však vychází z nepochopení principu rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a důkazních povinností daňového subjektu, který Nejvyšší správní soud vyložil výše.

[46] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud se vypořádal se všemi žalobními námitkami, žalobu správně shledal nedůvodnou a odpovědi krajského soudu na žalobní námitky jsou dostatečně a konsekventně odůvodněny. Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro kasační zásah.



pokračování

#### IV. Závěr a náklady řízení

[47] Z výše uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalobkyně nedůvodnou, proto ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

[48] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročež se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 25. dubna 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.  
předseda senátu