



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Stargo Metal Design, s. r. o.**, se sídlem Vranovská 358/1, Přímětice, zast. JUDr. Jitkou Rosenbachovou, advokátkou se sídlem Veveří 9, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2021, č. j. 25064/21/5200-11431-713085, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2022, č. j. 30 Af 57/2021-76,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 11. 2018, č. j. 4713744/18/3020-50523-708091, snížil žalobkyni daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 o částku ve výši 9 490 910 Kč a určil penále ve výši 94 909 Kč. Žalobkyni totiž neuznal uplatněné náklady na služby, spočívající mimo jiné v managementu, poradenských službách, reportingu a finančním vyúčtování, vyfakturované její mateřskou společností Haas Beteiligungs und Management GmbH (dále jen „HBM“). Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a napadený platební výměr potvrdil.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

[3] Uvedl, že s ohledem na vztah mezi žalobkyní a HBM jako dceřinou a mateřskou společností u nich lze sice očekávat méně formalizovanou komunikaci než mezi společnostmi, které takto spřízněné nejsou. To však nezbavuje žalobkyni povinnosti doložit doklady o službách, které od mateřské společnosti přijala, byť lze očekávat, že budou méně formální, než by odpovídalo vztahu mezi nespřízněnými subjekty. Nepovažoval proto za

rozhodující, že žalobkyně nebyla schopna doložit formální objednávky služeb dodaných HBM, neboť objednávky si mohli představitelé společností sdělit v rámci interní komunikace. Po většinu zdaňovacího období měly nadto obě společnosti totožného jednatele. Tím však není možné překlenout všechny nedostatky dokumentace žalobkyně, neboť musí existovat určitelná hranice mezi funkcemi, které HBM plní jako vlastník žalobkyně, a těmi, které činí v rámci objednaných a fakturovaných služeb, jež následně žalobkyně uplatnila pro účely výpočtu daňové ztráty. Tuto hranici však u žalobkyně nelze nalézt, neboť v řadě případů uplatnila jako náklad služby, u nichž zcela chybí jasné výstupy.

[4] Ačkoliv u některých dílčích plnění je dostatečně prokázáno, že byla žalobkyni společností HBM poskytnuta, důkazy, které předložila, jako celek vykazují nedostatky vylučující možnost celkového uznání nákladů. I s ohledem na to, že mnohé služby byly shodné, je na každé čtvrtletní plnění nutné nahlížet jako na jeden celek, jehož uskutečnění žalobkyně buďto prokáže, nebo nikoliv. V naprosté většině případů však nebylo možno propojit fakturovaný rozsah činností s konkrétními výstupy, u fakturované časové dotace pak nebylo zřejmé, zda byl čas rozdělen mezi více pracovníků HBM a jaké měli případně úlohy. Služby poradenství, u nichž důkazy nasvědčují, že je HBM skutečně mohla žalobkyni poskytnout, nelze oddělit od služeb, které nebyly prokázány. Vysvětlení žalobkyně, že se činnosti, podklady a schůzky obsahově prolínaly, neshledal krajský soud věrohodným. Namísto toho, aby mateřská společnost v souladu se smlouvou předkládala žalobkyni evidenci, jaký počet hodin pro ni v daný měsíc její pracovníci odpracovali, si žalobkyně nechávala každý měsíc naúčtovat téměř totožný rozsah poskytovaných služeb, aniž by vyžadovala prokázání rozsahu vynaložených prostředků.

[5] Krajský soud měl rovněž pochybnosti o kvalitě mnohých důkazů. Zrekapituloval služby, jež měla žalobkyně od mateřské společnosti přijmout, a uvedl, jaké pochybnosti u různých plnění vznikly. Důkazní nouzi žalobkyně pak umocňuje skutečnost, že není zřejmé, jak se k ní dostaly podklady, jimiž se snažila poskytnutí služeb prokázat. Jejich malá část byla součástí předložené e-mailové komunikace, o většině z nich však nejsou žádné záznamy. I s ohledem na to, že pod mnohými soubory jsou podepsáni zaměstnanci žalobkyně, proto existuje podezření, že si část podkladů vypracovala ve skutečnosti sama. Neprůkazná je i samotná e-mailová komunikace, neboť názvy různých společností uvedené v textech e-mailů nelze bez dalšího považovat za poskytnutí konzultačních služeb ze strany HBM. Ani na základě mezinárodní výměny informací, byť se týkala pouze jednoho čtvrtletí, HBM žádné podstatné důkazní prostředky nedoložila. To jen podporuje závěr, že ke skutečnému předávání a přebírání fakturovaných služeb buď vůbec nedocházelo, anebo o tom nemají prokazatelné doklady ani žalobkyně, ani HBM.

[6] Krajský soud konečně neshledal důvodnou ani námitku porušení legitimního očekávání. Správce daně totiž při daňové kontrole v roce 2009 vycházel pouze z malého počtu dokladů a hlouběji nárok žalobkyně nezkoumal, neměl tedy k dispozici dokumentaci, kterou nyní předložila k prokázání svých tvrzení. Nemohl o ní proto ani konstatovat, že je dostatečná a průkazná. Rovněž nelze říci, že by v nynějším případě existovala dlouhodobá a soustavná správní praxe správce daně.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně, vyjádření žalovaného a navazujících podání

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Rozsudek krajského soudu považuje za nedostatečně a nesrozumitelně odůvodněný. Krajský soud v první řadě nesprávně vyhodnotil její legitimní očekávání. Pokud správce daně kontroloval ve dvou různých daňových kontrolách za rok 2009 a za rok 2015 naprosto shodné skutečnosti, avšak hodnotil je zcela odlišně, nelze námitku legitimního očekávání odmítnout jen s poukazem na to, že v jednom případě měl správce daně k dispozici pouze faktury, zatímco v druhém případě si vyžádal i další podklady. Ačkoliv se správní orgány mohou od správní praxe odchýlit, musí odklon dostatečně odůvodnit. Stěžovatelka tudíž pochopitelně vycházela z přesvědčení, že jí zvolený způsob doložení jednotlivých služeb je dostatečný, a neměla tak důvod shromažďovat další důkazní prostředky pro případ jejich dodatečného prokazování. Krajský soud své závěry nadto opřel o nepřiléhavý judikát Soudního dvora EU (dále také „SD EU“), který se týkal dotací.

[9] Vyloučení všech fakturovaných nákladů správcem daně je absurdní, neboť při předchozí kontrole naopak veškeré náklady potvrdil. Vysoká ekonomická provázanost stěžovatelky a HBM se musela nutně projevit v dalších řídicích a podpůrných vztazích, které byly nákladově přenášeny na stěžovatelku. Stěžovatelka odmítá rovněž účelový způsob vylučování fakturovaných služeb správcem daně, který buď zpochybní, zda k poskytnutí služeb došlo, nebo zpochybní, že služby byly poskytnuty HBM, anebo uzavře, že se jedná o služby související se správou dceřiné společnosti, a tudíž neměly být fakturovány. Tímto postupem došlo k úplnému vyloučení všech fakturovaných služeb, v důsledku čehož by HBM měla za rok 2015 ekonomicky nesmyslně nulový příjem na úhradu nákladů, které jí v souvislosti s poskytnutím služeb vznikly.

[10] Z předložených dokladů je evidentní, že HBM poskytla v deklarovaném rozsahu služby, na něž stěžovatelka ani neměla personální kapacitu. Ve vztahu k mezinárodní výměně informací krajský soud pominul, že se týkala pouze jedné ze čtyř faktur a že HBM jednoznačně potvrdila realizaci deklarovaných služeb. Krajský soud sám uvedl, že vztahy mezi mateřskou a dceřinou společností jsou méně formální, bylo by proto absurdní, kdyby si mezi sebou například vystavovaly předávací protokoly.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek krajského soudu považuje za srozumitelný a přezkoumatelný. Za důvodnou nepovažuje námitku porušení legitimního očekávání, neboť závěry jedné daňové kontroly správcem daně nebrání v tom, aby při pozdějších daňových kontrolách, za jiných skutkových okolností, dospěl k jinému závěru. Postup správce daně při první daňové kontrole, během níž vycházel z velmi úzkého okruhu podkladů a spokojil se s obecnými tvrzeními stěžovatelky, jí tedy nemohl založit legitimní očekávání. Správce daně se zároveň nijak nevyjádřil v tom smyslu, že by postup stěžovatelky byl vzorový a v budoucnosti nenapadnutelný. Závěry judikatury SD EU ohledně legitimního očekávání jsou aplikovatelné bez ohledu na odlišnosti řešených případů.

[12] Věcné námitky stěžovatelky jsou částečně nepřípustné (zejména námitky dopadu neuznání nákladů stěžovatelky do daňových povinností HBM), neboť je stěžovatelka

neuplatnila již v žalobě. Zčásti jsou naopak opakováním námitek žalobních, přičemž nereflktují jejich vypořádání krajským soudem, což žalovanému umožňuje odkázat na vyjádření k žalobě. Stěžovatelka měla povinnost prokázat, že k poskytnutí služeb došlo. Správce daně nevytvořil účelový postup k vyloučení stěžovatelkou deklarovaných služeb, pouze požadoval prokázání, že došlo ke splnění všech zákonných podmínek pro uznání daňově účinného nákladu. Zároveň unesl důkazní břemeno ohledně důvodnosti pochybností, a proto došlo k jeho přenesení na stěžovatelku. Ta měla zachovat náležitou míru obezřetnosti a zajistit si podklady pro případné prokázání deklarovaných výdajů; je na ní, jakým způsobem svá tvrzení prokáže.

[13] Jakkoliv může být vztah mezi mateřskou a dceřinou společností méně formální, nelze tím překonat veškeré nedostatky ve stěžovatelčině dokumentaci a nezbavuje ji to povinnosti mít doklady o přijatých službách. V tomto směru se žalovaný ztotožňuje s argumenty krajského soudu a jeho hodnocením důkazů. Jak uvedl žalovaný již ve svém rozhodnutí, e-mailová komunikace předložená stěžovatelkou neprokazuje její tvrzení, přičemž žádnou další dokumentaci dokládající poskytnutí služeb neposkytla. Míra nepřesnosti a další vady dokumentace tak nutně vedly k úplné neuznatelnosti nákladů. Zjištění plynoucí z mezinárodní výměny informací sloužila pouze k doplnění kontrolního zjištění, na němž však již nic nezměnila.

[14] Stěžovatelka v replice uvedla, že otázky legitimního očekávání a nesprávného vyloučení všech nákladů jsou provázány, přestože je žalovaný v jejím případě odděluje. Protože při kontrole týkající se zdaňovacího období roku 2009 nevznikly žádné pochybnosti ohledně totožných fakturovaných služeb, stěžovatelka za účelem prokázání nároku za zdaňovací období roku 2015 předkládala doklady vyplývající z běžné operativní komunikace vzniklé při řízení stěžovatelky mateřskou společností. Ty však správce daně hodnotil, s ohledem na tyto okolnosti, jako neprůkazné. Prokázání zčásti nehmotných služeb je již z podstaty obtížné, obzvlášť, pokud je cílem správce daně vyloučit veškeré náklady s pomocí postupu uvedeného v kasační stížnosti. Všechny ostatní náklady přitom správce daně beze zbytku uznal. Stěžovatelka má tudíž za to, že poskytnutí služeb společností HBM prokázala, což tato společnost potvrdila v rámci mezinárodní výměny informací. Všechny námitky v kasační stížnosti se vztahují k otázkám probíraným již v žalobě, a proto jsou přípustné.

[15] Žalovaný v duplice uvedl, že stěžovatelka v replice pouze opakuje to, co již uvedla v předchozích podáních, a nelze ji považovat za doplnění kasační stížnosti. Opakuje-li stěžovatelka žalobní argumentaci a zároveň nereaguje na argumenty krajského soudu, může se jednat pouze o námitku nepřezkoumatelnosti, kterou však řádně neodůvodnila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[18] Stěžovatelka v kasační stížnosti v první řadě namítla nepřezkoumatelnost a nesrozumitelnost napadeného rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nijak však nekonkretizovala, v čem jeho nepřezkoumatelnost spatřuje. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména tehdy, pokud „z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy [...]“. (rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52) Pro nesrozumitelnost je nepřezkoumatelné rozhodnutí, 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 a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.“ (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). NSS napadený rozsudek ve smyslu citovaných závěrů za nepřezkoumatelný nepovažuje, neboť je velmi kvalitně odůvodněn, zřetelně z něj vyplývá, na jakých důvodech je založen, a zároveň není vnitřně rozporný. Námitka nepřezkoumatelnosti proto není důvodná.

[19] Stěžovatelka svou obranu staví primárně na argumentu, že totožné služby, jež jí nyní správce daně pro účely daňové ztráty za rok 2015 neuznal, doložila totožným způsobem ve správcem daně kontrolovaném zdaňovacím období roku 2009, a protože při této kontrole správce daně považoval stěžovatelkou doložené podklady za dostatečné, měl je, i s ohledem na zásadu legitimního očekávání, považovat za dostatečné i v nyní kontrolovaném zdaňovacím období.

[20] NSS ve své judikatuře vychází z toho, že „správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi.“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS) V rozsudku ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 As 46/2012-87, NSS uvedl, že „pokud je tedy určitá správní praxe vytvořena, nemůže se od ní správní orgán v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by představoval libovůli. Na druhou stranu ovšem postupuje-li správní orgán v rozporu se zákonem (byť i dlouhodobě a v obdobných věcech), nelze se legitimního očekávání dovolávat.“ Podle SD EU pak může legitimní očekávání vzniknout také poskytnutím konkrétního ujištění ze strany příslušného orgánu [viz např. krajským soudem přílehlavě citovaný rozsudek SD EU ze dne 25. 3. 2010, C-414/08 P, ve věci *Sviluppo Italia Basilicata SpA*, neboť SD EU tento postoj zastává napříč svou judikaturou, nehledě na to, zda se týká dotací, daní či jiných právních odvětví (viz např. body 48–52 rozsudku SD EU ze dne 7. 8. 2018, C-120/17, *Administratīvā rajona tiesa proti Ministru kabinets*, a judikaturu tam citovanou)]. Rozšířený senát v usnesení č. j. 6 Ads 88/2006-132 dále uvedl, že posuzování vzniku legitimního očekávání „je pak zcela evidentně otázkou skutkovou. Určit, zda existovalo určité očekávání a zda takové očekávání bylo legitimní, vyžaduje zjišťovat mnoho skutečností.“

[21] V nyní projednávaném případě je zřejmé, že stěžovatelce se žádného konkrétního ujištění ve smyslu judikatury SD EU ze strany správce daně nedostalo, ostatně to ani netvrdí. Jádro její argumentace spočívá pouze v tvrzení, že pokud jí správce daně služby fakturované HBM akceptoval jako daňově uznatelné náklady za zdaňovací období roku 2009, měl tak

učinil i v nyní projednávaném případě. Namítá tedy, že správce daně svým postupem založil ustálenou správní praxi. S tím však nelze souhlasit. Již krajský soud správně vyložil, že správce daně v rámci kontroly zaměřené na zdaňovací období roku 2009, během níž kontroloval nejen daň z příjmů právnických osob, ale také DPH, silniční daň a daň ze závislé činnosti, stěžovatelce náklady na služby HBM uznal toliko na základě faktur, zatímco v nyní projednávané věci měl mnohem širší soubor podkladů, které ho vedly k jinému závěru.

[22] V rámci daňové kontroly zaměřené na zdaňovací období roku 2009 správce daně nehodnotil stejný rozsah podkladů jako v nyní projednávané věci, neboť se nejednalo o *identické* služby, jak setrvale tvrdí stěžovatelka, ale toliko o služby *stejně* či *obdobné povahy*. Jen stěží tak lze hovořit o tom, že by touto jednou daňovou kontrolou založil správce daně vůči stěžovatelce ustálenou správní praxi, z níž by jí vyplývalo legitimní očekávání, že jí v následujících zdaňovacích obdobích budou náklady na služby HBM uznány pouze na základě předložených faktur (k příkladům vzniku správní praxe srov. například rozsudky NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, č. 4192/2021 Sb. NSS, a ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 293/2019-54).

[23] Pokud tedy nyní při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob zaměřené na zdaňovací období roku 2015 správce daně postupem souladným s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zpochybnil stěžovatelkou předložené faktury, jakož i dodatečně předložené podklady, nedopustil se porušení legitimního očekávání, odmítl-li následně stěžovatelce s ohledem na zcela jinou důkazní situaci náklady na služby od HBM uznat (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24). Jak ostatně NSS uvedl v rozsudku ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 248/2016-55, „[s]amotná skutečnost, že v jednom zdaňovacím období správce daně nezpochybnil uplatněné výdaje a ve druhém zdaňovacím období tyto výdaje vyloučil, nesvědčí o libovůli a nezakládá ani nezákonnost. [...] Jednak většinou nebude možné s jistotou říci, že porovnávané skutkové okolnosti se neliší vůbec v ničem; jednak i správce daně, stejně jako každý jiný orgán veřejné moci, nemusí mít v konkrétním okamžiku veškeré potřebné informace, tu a tam chybuje, a ne vždy se mu daří důsledně uplatňovat své pravomoci.“

[24] Stěžovatelka rovněž považuje za absurdní, že jí byly vyloučeny všechny náklady na služby. Pokud totiž správce daně zároveň uznal veškeré ostatní náklady fakturované společností HBM (materiál, doprava apod.), musí to nutně znamenat, že se tyto uznané ekonomické vazby projevují v dalších řídicích a podpůrných vztazích. NSS s touto argumentací nesouhlasí. Touto logikou by stěžovatelka totiž mohla služby od HBM odečítat ze základu daně z příjmů právnických osob v zásadě paušálně. Daňové orgány ani krajský soud nijak nezpochybňují, že mezi stěžovatelkou a HBM existují ekonomické vazby, které se projevují v konkrétní aktivitě. Pokud si však stěžovatelka chce náklady na služby od HBM odečíst od základu daně z příjmů právnických osob, musí mimo jiné prokázat, že tyto služby od HBM skutečně přijala. To se jí však nepodařilo. Má-li stěžovatelka za to, že správce daně vytvořil zcela účelové schéma, jež vede k absolutnímu vyloučení jakýchkoliv služeb z jejích daňových výdajů, pak lze jen konstatovat, že správce daně zcela v souladu se zákonem posuzoval splnění podmínek uznatelnosti nákladů ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (viz body 33 a 34 rozsudku NSS ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40). Nelze mu tedy vyčítat, že posuzoval, zda k poskytnutí služeb fakticky došlo, zda je stěžovatelce skutečně poskytla HBM a zda se skutečně jednalo

pokračování

o daňově uznatelný náklad, a nikoliv pouze o činnost související se správou dceřiné společnosti.

[25] Namítá-li stěžovatelka, že se krajský soud vůbec nezabýval otázkou, zda HBM čerpala podíly na zisku jakožto odměnu za správu společnosti, může k tomu NSS s ohledem na § 75 odst. 2 s. ř. s. a § 104 odst. 4 s. ř. s. říci pouze to, že je tomu tak proto, že to stěžovatelka nenamítla v žalobě.

[26] Pokud jde o zbývající námitky, stěžovatelka sice v kasační stížnosti tvrdí, že z předložených podkladů je „evidentní“, že služby byly ze strany HBM provedeny, na což navazuje výčtem číselných označení dokumentů, které doložila v řízení před daňovými orgány. Nijak však již neuvádí, z jakých důvodů jsou skutkové závěry krajského soudu ohledně (ne)prokázání jejich tvrzení nesprávné a jaké závěry mají z jí uváděných dokumentů vyplývat či jakým způsobem mají zpochybňovat konkrétní závěry krajského soudu.

[27] NSS proto musí zdůraznit, že není povinen ani oprávněn za stěžovatelku domýšlet argumenty a vyhledávat místo ní možné vady napadeného soudního rozhodnutí, není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti. Z toho důvodu ve své judikatuře opakovaně uvádí, že míra obecnosti námitky předurčuje míru obecnosti jejího vypořádání soudem (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32). Pokud tedy krajský soud podrobně a konkrétně vyložil, z jakých důvodů nepovažoval stěžovatelkou předložené důkazy za dostatečné a věrohodné, nemůže se stěžovatelčina argumentace omezit na obecné tvrzení, že poskytnutí služeb považuje za prokázané, a na pouhý seznam jí předložených dokumentů. Na takto formulovanou námitku, v níž není uvedeno, co má z daných důkazních prostředků vyplývat, čím mají zpochybňovat závěry krajského soudu či daňových orgánů, či z jakých důvodů nejsou správné závěry, které na jejich základě správní orgány či krajský soud učinily, NSS nemůže a ani nebude reagovat tím, že provede podrobný přezkum napadených správních rozhodnutí a důkazů, na nichž jsou založeny, který bude zcela nezávislý na napadeném rozsudku a argumentaci stěžovatelky. S ohledem na meze přezkumu v řízení o kasační stížnosti může pouze ve zcela obecné rovině konstatovat, že odůvodnění krajského soudu ve vztahu k důkazní situaci považuje za detailní, logické a přesvědčivé.

[28] Podle stěžovatelky by bylo dále ekonomicky nelogické a nekorespondující s běžnou obchodní praxí, aby měla HBM za rok 2015 nulový výnos odpovídající úhradě vzniklých nákladů, v důsledku čehož by pro ni vznikl problém ve vztahu k rakouskému správci daně. Tuto argumentaci však stěžovatelka vznáší poprvé teprve v kasační stížnosti, a proto je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Nadto se tyto argumenty míjejí s podstatou sporu, kterou je otázka, zda stěžovatelka prokázala přijetí fakturovaných služeb od HBM či nikoliv.

[29] NSS se neztotožňuje ani s námitkou, že krajský soud pochybil při vypořádání námitky týkající se mezinárodní výměny informací. Krajský soud si byl zjevně vědom toho, že se dožádání týkalo pouze jednoho ze zdaňovacích období. Uvedl však, že HBM sice potvrdila provedení plnění, nedoložila při tom ale žádné podstatné důkazní prostředky, a nadto uvedla, že plnění poskytoval jednatel stěžovatelky, jehož činnost vyplývající z postavení statutárního orgánu však nelze považovat za uplatnitelný náklad. Krajský soud proto, mimo jiné s ohledem na své předchozí podrobné závěry o neprokázání přijetí fakturovaných služeb, nepovažoval omezení mezinárodní výměny informací na pouze jedno

zdaňovací období za pochybení, neboť ani toto omezené dožádání nepřineslo jakoukoliv relevantní změnu v důkazní situaci a jeho případné rozšíření by lepší výsledky nepřineslo.

[30] Stěžovatelka závěry krajského soudu dále zpochybňuje poukazem na to, že sám krajský soud vycházel z premisy, že vztahy mezi dceřinou a mateřskou společností jsou méně formalizované, a proto po ní nelze vyžadovat například vytváření předávacích protokolů. K tomu je však nutné uvést, že krajský soud zároveň uvedl, že povaha vztahu mezi stěžovatelkou a HBM a z něj vyplývající nižší formálnost komunikace nezbavuje stěžovatelku povinnosti mít doklady o službách, které od mateřské společnosti údajně přijala a na něž si chce uplatnit náklady. S tímto závěrem se NSS zcela ztotožňuje a dodává, že není na soudech, aby stěžovatelce poskytovaly návod, jakým způsobem má přijetí fakturovaných služeb doložit. Povinnost tvrzení a důkazní v tomto směru leží primárně na ní (§ 92 odst. 3 daňového řádu).

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[32] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 10. srpna 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu