



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **FISS Group, spol. s r. o.**, se sídlem Nová 1355, Uherský Brod, zastoupené Mgr. Lenkou Zbytovskou, advokátkou se sídlem Grymov 37, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2020, č. j. 13796/20/5200-11432-711891, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2022, č. j. 29 Af 37/2020-97,

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 o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **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 Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 16. 10. 2018, č. j. 1608334/18/3308-52521-707266, vyměřil žalobkyni za rok 2015 z moci úřední daň z příjmů právnických osob ve výši 377.910 Kč. Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále jen „napadené rozhodnutí“) k odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí správce daně tak, že vyměřenou daň (z důvodu nesprávného výpočtu) zvýšil na 378.290 Kč.

[2] Žalovaný tím potvrdil odvoláním napadený závěr správce daně o zvýšení základu daně o 95.000 Kč z důvodu neprokázání faktické realizace plnění údajně přijatého od společnosti Open Space s. r. o. (dále jen „Open Space“), vyfakturovaného jako „Vypracování studie proveditelnosti pro účely získání dotací z EU – Projekt TNM print s. r. o.“ (dále jen

„předmětné plnění“). Předmětné plnění mělo být součástí řetězce transakcí, v němž žalobkyně zajišťovala služby pro společnost STRATEGIC PROJECTS DEVELOPMENT s. r. o. (dále jen „Strategic Projects Development“), jež zajišťovala služby pro společnost EUFC CZ s. r. o. (dále jen „EUFC CZ“), jež zajišťovala služby pro společnost TNM PRINT s. r. o. (dále jen „TNM PRINT“) jakožto konečného odběratele.

[3] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem označeným v záhlaví (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl žalobu proti napadenému rozhodnutí. Přisvědčil žalovanému, že žalobkyně neprokázala přijetí předmětného plnění od Open Space, ani daňovou uznatelnost na něj vynaložených výdajů. Za důvodnou nepovažoval ani námitku, kterou žalobkyně brojila proti neuznání jako daňově uznatelných alespoň jejich minimálních nutných nákladů.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) namítla, že se krajský soud věci zabýval povrchně. Svědecké výpovědi učiněné s odstupem několika let byly hodnoceny příliš přísně. Pan H. realizaci předmětného plnění potvrdil a nejasnosti ve svých výpovědích věrohodně vysvětlil. Spolupráci s ním potvrdili pan Š. a paní Č., výpovědi těchto důležitých svědků jsou však přehlíženy. Spolupráci potvrdil i pan T. I z jinak nevěrohodné výpovědi pana G. (jednatele Open Space, dnes vystupujícího jako „bílý kůň“) vyplývá, že fakticky za Open Space jednal pan H. Jeho zapojení do vytváření studií mj. skrze konzultace s odborníky potvrdilo čestné prohlášení pana V., o němž se však žalovaný nezajímal. Zapojení do předmětné transakce potvrdila Strategic Projects Development (jejíž zapojení potvrdila EUFC CZ) – z jejich vyjádření měl správce daně usoudit, že práce byly prováděny subdodavately a plnění bylo poskytnuto. Stěžovatelce je kladena k tíži spolupráce s Open Space a její daňová povinnost je na stěžovatelku fakticky přenášena, přestože ta přestala plnit své povinnosti a být kontaktní až po ukončení spolupráce. Spolupráce s ní byla výhodná z důvodu nízkých cen nabídnutých panem H.; daňovým orgánům nenáleží její obchodní praxi hodnotit a tvrdit, že si práce mohla zajistit sama. Skutečnosti týkající se Open Space (zejm. neoznačení jejich subdodavatelů panem H.) jsou zcela mimo stěžovatelčinu sféru a jejich neprokázání jí nelze klást k tíži (rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, č. 605/2005 Sb. NSS). O transakci si žalovaný utvořil dostatečný obraz, když zjistil, že studie provedla EUFC CZ, a tedy nezpochybňuje realizaci předmětného plnění, ale jen zapojení Open Space. Jako daňově účinné proto měly být uznány alespoň minimální nutné náklady.

[5] Stěžovatelka dále namítla uplynutí lhůty pro stanovení daně k 10. 11. 2019 (daňová kontrola byla zahájena 10. 11. 2016). Nepravomocné vyměření daně tuto lhůtu neprodloužilo, neboť platební výměr z 16. 10. 2018 byl vydán více než 12 měsíců před koncem lhůty pro stanovení daně. Žalovaný o odvolání rozhodl až 7. 4. 2020. K prekluzi mělo být přihlédnuto z úřední povinnosti Navrhla zrušit napadený rozsudek, napadené rozhodnutí i předmětný platební výměr.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Námitka unesení důkazního břemene a nesprávného hodnocení důkazů není důvodná. Krajský soud se věci zabýval důkladně. Stěžovatelka předložila fakturu a smlouvu, správce

pokračování

daně však pojal důvodné pochybnosti. Stěžovatelce se nepodařilo prokázat realizaci předmětného plnění ani daňovou účinnost výdajů. Zjištění vyvolávající pochybnosti (Open Space předmětné plnění nevykázala ve svých daňových přiznáních) jí nebyly kladeny k tíži. Důkazy byly hodnoceny jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Časový odstup mohl vysvětlit jen dílčí nepřesnosti a opomenutí ve výpovědích. Pan H. však byl zcela nekonkrétní, neoznačil ani vlastní subdodavatele, načež v opakované výpovědi rozporně uvedl, že práce z velké části vykonal sám. Odkázal na pana G. (dříve T.), podle něj však vše řešil pan H. Strategic Projects Development uvedla, že na stěžovatelku delegovala jen administrativní práce nevyžadující odborné vzdělání. Ta je tedy mohla vykonat sama (namísto placení vysokých částek panu H.). Spatřované důvody neprůkaznosti výpovědí jí byly sděleny, mohla na ně adekvátně reagovat. Podnikatelé musí být obezřetní a schopní odvrátit stav důkazní nouze. Nebylo možné uznat ani část nákladů, když stěžovatelka nepředestřela ani neprokázala alternativní skutkový stav. Nenastala situace, kdy by bylo sice prokázáno vynaložení výdajů, nikoliv však jejich přesná výše.

[7] Podle žalovaného není důvodná ani námitka prekluze pravomoci vyměřit daň. Stěžovatelce byla za rok 2011 vyměřena daňová ztráta, již mohla uplatnit nejpozději za rok 2016 (termín pro podání daňového přiznání připadl na 3. 7. 2017). Lhůta pro stanovení daně za rok 2015 tedy uplynula až k 3. 7. 2020. Předmětný platební výměr se stal pravomocným již 7. 4. 2020.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[9] Stěžovatelka namítá, že pravomoc stanovit daň zanikla a krajský soud pochybil, když k tomu nepřihlédl z úřední povinnosti [§ 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)].

[10] Podle § 34 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění, *od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.*

[11] Podle § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění, *lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.*

[12] Uplatnění námítky prekluze až v kasační stížnosti nepůsobí její nepřípustnost, neboť by k této vadě byl NSS povinen přihlédnout i bez návrhu. Ze správního spisu vyplývá, že platebním výměrem ze dne 9. 7. 2012, č. j. 447781/12/010517106604, byla stěžovatelce stanovena daňová ztráta z příjmů právnických osob za rok 2011, již mohla uplatnit nejpozději za rok 2016. Lhůta pro stanovení daně za tento rok (a za rok 2015) tedy neuplynula dříve než k 3. 7. 2020, jak správně uvedl žalovaný. Výkladem

§ 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů se NSS ostatně již zabýval opakovaně (např. rozsudek ze dne 23. 1. 2023, č. j. 10 Afs 512/2021-35, body 9 a 10, a judikatura tam uvedená). Námitka není důvodná.

[13] Stěžovatelka dále namítá vadu správního řízení spočívající v nesprávném hodnocení důkazů [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Realizaci předmětného plnění má za spolehlivě prokázanou a nároky na ni v tomto ohledu kladené za nepřiměřené.

[14] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[15] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*

[16] Krajský soud se dokazováním v daňovém řízení zabýval v bodech 26 až 43 napadeného rozsudku. S odkazem na relevantní judikaturu zde vymezil obecná východiska rozložení důkazního břemene a aplikoval je na stěžovatelčin případ. Dovodil, že se správce daně i žalovaný předloženými důkazními prostředky zabývali pečlivě a důkazy hodnotili jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, aniž by na stěžovatelku zároveň kladli nepřiměřené nároky. Té se podle něj nepodařilo učinit relevantní důkazní návrhy, přestože jí správce daně sdělil, jaké nedostatky v do té doby provedených výpovědích spatřuje.

[17] Proti závěrům krajského soudu týkajícím se aktivace důkazního břemene stěžovatelky (v důsledku sdělených pochybností správce daně) žádná z kasačních námitek nesměřovala. Stěžovatelka brojí výhradně proti závěru o neunesení již aktivovaného důkazního břemene, především příliš přísnému hodnocení výpovědi pana H. Spolupráci s ním měly potvrdit i další tři osoby. Dále nesouhlasí s přístupem daňových orgánů, které po ní měly požadovat prokázání skutečností mimo její sféru a nepřipustně hodnotit její obchodní praxi, a nezohlednily prohlášení pana V. a vyjádření Strategic Projects Development.

[18] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem neshledal, že by žalovaný zatížil řízení vadou. Z napadeného rozhodnutí je patrné, jaké důkazy byly ke sporné otázce provedeny a vyhodnoceny a jaká jim byla přisouzena důležitost a věrohodnost (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006-73). Nic nenasvědčuje tomu, že by jeho závěry neměly racionální základ či byly výsledkem libovůle (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75). Stěžovatelka připisuje mimořádný význam výpovědím pana H. (jednajícího za Open Space). Ten však k předmětnému plnění neposkytl žádné konkrétní informace. Ve své první výpovědi ze dne 18. 7. 2017 (č. j. 1538606/17/3308/60564-708489) uvedl, že jej zpracovali subdodavatelé, na jejichž název ani další okolnosti vzájemné spolupráce si však nebyl schopný vzpomenout. Ve své opakované výpovědi ze dne 18. 9. 2019 (č. j. 1829503/19/3308-60564-708489) naopak uvedl, že velký podíl na předmětném plnění tvořila jeho vlastní práce; její obsah a formu však neupřesnil, ani neposkytl údaje k subdodavatelům, kteří mu k tomu měli poskytovat blíže nspecifikované podklady a podněty. Jinými slovy, realizaci předmětného plnění nebyl vůbec schopný popsat. Nelze proto souhlasit, že míra nekonkrétnosti informací byla

pokračování

přiměřená (byť poměrně značnému) časovému odstupu, s jakým je pan H. poskytoval, ani že rozpory ve svých výpovědích věrohodně vysvětlil. K předmětnému plnění neposkytl žádné informace ani jednatel Open Space pan G., na nějž pan H. ve své první výpovědi odkázal.

[19] Stěžovatelka tvrdí, že spolupráci s panem H. a realizaci předmětného plnění potvrdili i pan Š., paní Č. a pan T., jejich výpovědi však byly přehlíženy. Tato námitka je nepřijatelná, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ačkoli jí v tom nic nebránilo (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), proto se k ní NSS nevyjadřuje.

[20] Za popsané situace bylo na stěžovatelce, aby na podporu svých tvrzení předložila v daňovém řízení relevantní důkazní prostředky a odvrátila pro ni nepříznivý stav důkazní nouze. K tíži jí bylo kladeno to, že tak neučinila, a nikoliv neprokázání skutečností mimo její sféru. Spočívalo-li předmětné plnění ve zpracování podkladů či materiálů, pak po ní nebylo nepřiměřené požadovat prokázání, že skutečně proběhlo a bylo zapláceno, předložením i jiných důkazních prostředků než pouze výpovědi jejího obchodního partnera, jež se ukázala jako neprůkazná. Obecná spolupráce mezi stěžovatelkou a Open Space zpochybňována nebyla. K předmětnému plnění však stěžovatelka nepředložila (nad rámec smlouvy a faktury) žádné relevantní důkazní prostředky, přestože si je jakožto obezřetná podnikatelka vstupující do obchodních vztahů měla obstarat (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37).

[21] Poukaz žalovaného na skutečnost, že si stěžovatelka mohla činnosti delegované na Open Space obstarat sama, neboť se podle Strategic Projects Development (odběratele stěžovatelky) jednalo o pouhé administrativní práce nevyžadující zvláštní vzdělání, nebyl nepřijatelným hodnocením její obchodní praxe. Toto zjištění jednak zpochybnilo ekonomickou racionalitu stěžovatelčiny skutkové verze, jednak znevěrohodnilo výpověď pana H., který tvrdil, že pro ni v rámci předmětného plnění zajišťoval konzultace s odborníky z různých oblastí. Není také pravda, že žalovaný opomněl zohlednit čestné prohlášení pana V. – v bodě 44 napadeného rozhodnutí uvedl, že o předmětném plnění nic konkrétního nevypráví. V bodě 48 pak dodal, že vzhledem k obsahu čestného prohlášení by ani vyslechnutí pana V. nebylo pro prokázání realizace předmětné transakce relevantní. Krajský soud tento závěr potvrdil v bodě 42 napadeného rozsudku s tím, že kompetentnost pana H. nebyla pro předmět sporu rozhodná. S tímto závěrem NSS souhlasí, neboť ze stručného prohlášení pana V. vyplývá toliko to, že panu H. poskytoval pedagogické vedení při nabývání nové odbornosti. Snaha stěžovatelky o kompenzaci vlastní důkazní pasivity zpochybňováním závěrů žalovaného v tomto případě nebyla úspěšná. Námitka není důvodná.

[22] Stěžovatelka také nesouhlasí s názorem krajského soudu (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.), že uznat nebylo možné ani minimální nutné náklady. Ty podle ní uznány být měly, neboť zpochybněno bylo toliko zapojení Open Space, nikoliv provedení studií a jejich poskytnutí konečnému odběrateli.

[23] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů *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] Daňový subjekt je v případě pochybností povinen prokázat vynaložení výdaje v zásadě tím způsobem, jaký deklaroval na příslušném účetním dokladu (např. rozsudek NSS ze dne 8. 8. 2023, č. j. 4 Afs 221/2022-59, bod 32 a judikatura tam uvedená). Avšak „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. [...] Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu“ (krajským soudem zmíněný rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, č. j. 9 Afs 30/2007-73; srov. též rozsudek NSS ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013-38, bod 21).

[25] Krajský soud tuto námitku vypořádal v bodech 44 až 48 napadeného rozsudku. Stěžovatelka podle něj neprokázala nejen skutečnou realizaci předmětného plnění, tj. poskytnutí služeb od Open Space a jejich zaplacení, ale ani vynaložení nákladů, které by souvisely s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Jelikož nepředestřela a neprokázala ani alternativní a věrohodný obraz ohledně vynaložení výdajů, nebylo možné je uznat jako daňově účinné.

[26] Kasační stížností se nepodařilo závěry krajského soudu zpochybnit. Stěžovatelčin argument, že jako daňově účinná měla být uznána alespoň část nákladů, neboť žalovaný nezpochybnil plnění mezi EUFC CZ a TNM PRINT, je zcela mimoběžný k nutnosti prokázat splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (být za jiných než původně tvrzených skutkových okolností). Stěžovatelka pouze trvala na svých neprokázaných tvrzeních, daňově účinné vynaložení výdajů neprokázala. Námitka není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[28] Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné činnosti.

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

V Brně dne 26. října 2023

pokračování

2 Afs 183/2022 - 48

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu