



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **FISS Group, spol. s r. o.**, se sídlem Nová 1355, Uherský Brod, zast. Mgr. Lenkou Zbytovskou, advokátkou se sídlem Grymov 37, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2020, č. j. 12962/20/5200-11432-711891, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2022, č. j. 29 Af 36/2020-105,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2022, č. j. 29 Af 36/2020-105, **se ruší** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 10. 2018 žalobkyni z moci úřední doměřil daň z příjmů právnických osob za roky 2013 a 2014. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně o zvýšení výsledku hospodaření o 4 526 000 Kč ve zdaňovacím období 2013 a o 3 921 702,30 Kč ve zdaňovacím období 2014 z důvodu neprokázání faktické realizace řady plnění údajně přijatých od společnosti Open Space s. r. o. (dále jen „společnost Open Space“). V roce 2013 mělo jít o dodávky desek a poskytování služeb (úprava energetického hospodářství, denitrifikace, odsíření a odprášení spalin a generální oprava strojů odpadky). V roce 2014 pak mělo jít o dodávky různého zboží (barvy, dřevo, sádkokartonové a stavební desky, ložní prádlo, záclony, bednění, stavební

stojky) a služeb (vypracování finančně ekonomických analýz, studie proveditelnosti pro účely dotací, výstavba haly Kuřim, provizní odměna a odměna za zprostředkování).

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Brně, který žalobu zamítl. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od společnosti Open Space ani daňovou uznatelnost na něj vynaložených výdajů. Za důvodnou nepovažoval ani námitku týkající se uznatelnosti 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 hodnotil příliš přísně. Pan H. potvrdil realizaci plnění a věrohodně vysvětlil nejasnosti ve svých výpovědích. Spolupráci s ním potvrdili i pan Škrášek a paní Č. Spolupráci mezi společnostmi Open Space, resp. panem H. a panem Škráškem, potvrdil i pan T., byť možná neznal konkrétní rozsah spolupráce a konkrétní název firmy, za kterou pan H. jednal. I z jinak nevěrohodné výpovědi pana G. (jednatele společnosti Open Space) plyne, že fakticky za společnost Open Space jednal pan H.

[5] Skutečnosti týkající se společnosti 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). Stěžovatelka dále uvedla, že v rámci své obchodní činnosti narazila na nového svědka M. F., který panu H. dodával část plnění (DOKA desky a spotřební materiál pro výstavbu opěrných stěn dálnice D1 Jánovce – Jablonov a také se měl podílet na plnění zakázky v Bojkovicích). Správce daně a krajský soud nehodnotili výpovědi pana Škráška jako jednatele stěžovatelky a paní Č. jako administrativní pracovnice, ačkoli jde o důvěryhodné osoby, které uceleně vypovídaly ke všem obchodním případům.

[6] Stěžejním a zcela hmatatelným důkazem je stavební deník, který byl v rámci daňové kontroly předložen společností Yog s. r. o. (dále jen „společnost Yog“). Zápisy v něm jsou stvrzeny podpisy zástupců společnosti Yog, stěžovatelky jako generálního dodavatele i společnosti Open Space jako subdodavatele.

[7] Stěžovatelce je kladena k tíži spolupráce se společností Open Space a její daňová povinnost je na stěžovatelku fakticky přenášena, i když tato společnost přestala plnit své povinnosti a být kontaktní až po ukončení spolupráce se stěžovatelkou. Spolupráce byla výhodná z důvodu nízkých cen nabídnutých panem H. Daňovým orgánům nenáleží hodnotit stěžovatelčinu obchodní praxi a tvrdit, že si práce mohla zajistit sama. Vytváření studií mj. skrze konzultace s odborníky potvrdilo čestné prohlášení pana Vrby, o něž se však žalovaný nezajímal.

[8] Stěžovatelka je také přesvědčena, že výdaje nastaly, ať již jde o dodávky týkající se odparky nebo o studie. O transakci si žalovaný utvořil dostatečný obraz, když zjistil, že studie provedla EUFC CZ s. r. o. (dále jen „společnost EUFC“), a tedy nezpochybňuje

pokračování

realizaci plnění, ale jen zapojení společnosti Open Space. Jako daňově účinné proto měly být uznány alespoň minimální nutné náklady.

[9] Stěžovatelka dále namítla uplynutí lhůty pro stanovení daně ke dni 10. 11. 2019 (daňová kontrola byla zahájena dne 10. 11. 2016). Nepravomocné vyměření daně tuto lhůtu neprodloužilo, neboť platební výměry ze dne 16. 10. 2018 byly vydány více než 12 měsíců před koncem lhůty pro stanovení daně. Žalovaný o odvolání rozhodl až dne 31. 3. 2020. K prekluzi mělo být přihlédnuto z úřední povinnosti.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s krajským soudem. Námitka unesení důkazního břemene a nesprávného hodnocení důkazů není důvodná. Krajský soud se věcí zabýval důkladně. Stěžovatelka předložila faktury a smlouvy, správce daně však ohledně plnění pojal důvodné pochybnosti. Stěžovatelka však neprokázala jejich realizaci ani daňovou účinnost výdajů.

[11] Zjištění vyvolávající pochybnosti (společnost Open Space plnění nevykázala v daňových přiznáních) stěžovatelce nebyla kladena 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, s jedinou výjimkou neoznačil ani vlastní subdodavatele. Také výpovědi ostatních svědků byly obecné. Ani z výpovědi pana T. neplyne, že práce provedla společnost Open Space či o jaké práce šlo. Jak uvedl krajský soud, ze stavebního deníku pouze vyplývá, že společnost Open Space převzala staveniště a provedla úklid, ale neplyne z něj rozsah prací či zda je skutečně provedla zmiňovaná společnost Open Space.

[12] Stěžovatelka měla podle žalovaného dostatečný prostor navrhnout výslech svědka M. F. Jiným důkazním návrhům stěžovatelky daňové orgány vyhověly. Stěžovatelka nabízí dva alternativní skutkové stavy, ani jeden však nebyl prokázán.

[13] Podle žalovaného nebylo možné uznat ani část nákladů, pokud stěžovatelka nepředestřela ani neprokázala alternativní a věrohodný obraz ohledně deklarovaných transakcí. Nebylo prokázáno, kdo a kdy byl faktickým dodavatelem uvedených prací, co bylo jejich předmětem, jaký byl jejich rozsah a za jakou cenu byly provedeny. Ze skutkového stavu nelze usuzovat na to, že plnění poskytla společnost EUFC.

[14] Podle žalovaného není důvodná ani námitka uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalovaný i krajský soud se s touto otázkou vypořádali implicitně, neboť stěžovatelka v odvolání ani v žalobě prekluzi nenamítala. Stěžovatelce byla za rok 2011 vyměřena daňová ztráta, kterou mohla uplatnit nejpozději za rok 2016 (termín pro podání daňového přiznání připadl na 3. 7. 2017). Lhůta pro stanovení daně za roky 2013 a 2014 tedy uplynula nejdříve dnem 3. 7. 2020. Platební výměry nabyly právní moci dne 31. 3. 2020.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je přípustná, projednatelná a také důvodná.

[16] NSS úvodem předesílá, že se již kasační stížností stěžovatelky vztahující se k jinému zdaňovacímu období (rok 2015) zabýval v rozsudku ze dne 26. 10. 2023, č. j. 2 Afs 183/2022-45. Tam, kde to podobnost obou věcí dovolí, bude vycházet ze závěrů vyslovených v tomto rozsudku. S ohledem na různost deklarovaných plnění a jinou důkazní situaci však NSS v nynější věci dospěl k částečně odlišným závěrům.

[17] NSS se nejprve zaměří na otázku uplynutí lhůty pro stanovení daně, následně posoudí stěžovatelčiny námitky týkající se hodnocení důkazů vztahujících se k jednotlivým sporným plněním a závěrem vypořádá námitku týkající se uznání minimálních nutných nákladů.

III.1 Lhůta pro stanovení daně

[18] Stěžovatelka namítá, že lhůta pro stanovení daně v době vydání rozhodnutí žalovaného již uplynula a krajský soud pochybil, pokud k tomu nepřihlédl z úřední povinnosti. I když stěžovatelka tuto námitku uplatnila až v kasační stížnosti, nejde o námitku nepřijatelnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. NSS je totiž povinen k prekluzi práva stanovit daň přihlédnout z úřední povinnosti (rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb. NSS).

[19] Podle § 34 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2020, *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.*

[20] Podle § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2020, *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.*

[21] Ze správního spisu plyne, že platebním výměrem ze dne 9. 7. 2012, č. j. 447781/12/010517106604, byla stěžovatelce vyměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob za rok 2011, kterou mohla uplatnit nejpozději za rok 2016. Lhůta pro stanovení daně za rok 2011 (a za roky 2013 a 2014) 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 v minulosti (rozsudek ze dne 23. 1. 2023, č. j. 10 Afs 512/2021-35, body 9 a 10, a judikatura tam uvedená). Tato kasační námitka není důvodná.

III.2 Hodnocení důkazů

[22] Stěžovatelka dále namítá vady správního řízení spočívající v nesprávném hodnocení důkazů. Realizaci plnění považuje za spolehlivě prokázanou a nároky na ni v tomto ohledu kladené za nepřiměřené.

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

pokračování

[24] 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 přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*

[25] Krajský soud se dokazováním v daňovém řízení zabýval v bodech 19 až 36 napadeného rozsudku. S odkazem na judikaturu vymezil obecná východiska rozložení důkazního břemene a aplikoval je na stěžovatelčin případ. Dovodil, že se daňové orgány předloženými důkazními prostředky zabývaly pečlivě a důkazy hodnotily jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, aniž na stěžovatelku kladly nepřiměřené nároky. Ta podle něj nečinila relevantní důkazní návrhy, přestože jí správce daně sdělil, jaké nedostatky spatřuje v dosud provedených výpovědích.

[26] Proti závěrům krajského soudu týkajícím se aktivace stěžovatelčina důkazního břemene (v důsledku sdělených pochybností správce daně) žádná z kasačních námitek nesměřovala. Stěžovatelka nesouhlasí výhradně se závěrem, že neunesla již aktivované důkazní břemeno, brojí především proti příliš přísnému hodnocení výpovědi svědků, zejména pana H. Spolupráci s ním měly potvrdit i další osoby. Stěžovatelčina tvrzení měl dále potvrzovat stavební deník, který je součástí správního spisu. Stěžovatelka dále nesouhlasí s přístupem daňových orgánů, které po ní požadovaly prokázat skutečnosti mimo její sféru a nepřípustně hodnotit její obchodní praxi.

[27] NSS připomíná, že pokud z odůvodnění napadeného rozsudku 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 v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné (rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52).

[28] Ve vztahu k plnění spočívajícímu v generální opravě strojů odparky ve výši 2 085 000 Kč ve zdaňovacím období 2013 byly v daňovém řízení předloženy fotokopie vybraných listů stavebního deníku a správce daně si následně od společnosti Yog vyžádal originál celého stavebního deníku. V žalobě (s. 4) stěžovatelka namítala, že stavební deník jednoznačně dokazuje, že práce provedla společnost Open Space. Ta podle žaloby figuruje v zápisech o převzetí strojního zařízení, v zápisech o převzetí skladové haly, v zápisech o průběžných kontrolách prací na generální opravě a v neposlední řadě v zápisech o předání a převzetí technologie po dokončené generální opravě.

[29] Krajský soud na tuto stěžovatelčinu námitku stručně reagoval v bodě 34 rozsudku, kde uvedl, že z listů 10 až 12 stavebního deníku č. 3 vyplývá pouze to, že společnost Open Space převzala staveniště a provedla úklid, avšak ze stavebních deníků neplyne rozsah provedených prací ani to, zda je provedla společnost Open Space.

[30] Jak však NSS zjistil z daňového spisu, ve stavebním deníku č. 3 je nad rámec zápisů zmiňovaných krajským soudem (záznam o předání staveniště ze dne 19. 7. 2013 na listech 9 až 10, upozornění na udržování čistoty ze dne 1. 8. 2013 na listu 11 a záznam o úklidu ze dne 2. 8. 2013 na listu 12) obsažena také řada zápisů, kterých se stěžovatelka v žalobě dovolávala.

[31] Jde konkrétně o záznam o kontrole prací s informací o promáčklem oplechování odpadky s žádostí o urychlenou opravu ze dne 13. 8. 2013 (podepsáni Ing. F. a pan H., list 14 až 15), zápis z kontrolní prohlídky ze dne 16. 9. 2013 (podepsáni Ing. F. a pan H., list 18), zápis o dílčím předání a převzetí technologie odpadky - válců ze dne 14. 10. 2013 (podepsáni Ing. F., pan Škrášek, pan H. a pan T., list 19) a záznam o předání a převzetí strojního zařízení odpadka ze dne 21. 11. 2013 (podepsáni Ing. F. a pan H., list 20).

[32] Krajský soud tyto zápisy v odůvodnění rozsudku pomínul, na žalobní námitku, která se jich dovolávala, reagoval velmi obecně. Rovněž nevysvětlil, z jakých důvodů zápisy nepovažoval za přesvědčivé a proč podle něj nepodporují stěžovatelčino tvrzení o tom, že dodavatelem plnění byla společnost Open Space. NSS shledal v této části rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným.

[33] Závěr o dílčí nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu ve vztahu k žalobní námitce týkající se stavebního deníku nebrání tomu, aby NSS vypořádal kasační námitky, které se týkají dalších sporných otázek. Důvod nepřezkoumatelnosti může totiž být dán i jen vůči některým otázkám. V takovém případě je třeba ostatní oddělitelné skutkové a právní otázky přezkoumat, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (přiměřeně srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). V tomto případě jde o námitky vztahující se k hodnocení dalších důkazů a o námitku zohlednění minimálních nákladů.

[34] Stěžovatelka tvrdí, že spolupráci s panem H. a realizaci plnění potvrdily i svědecké výpovědi pana Škráška a paní Č., kteří vypovídali uceleně a konkrétně ke všem obchodním případům. Tato kasační námitka je zčásti nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), neboť nesprávné hodnocení výpovědi paní Č. stěžovatelka v žalobě nenámítala, ač jí v tom nic nebránilo. Výpověď pana Škráška stěžovatelka v žalobě letmo zmínila (str. 4).

[35] Kasační soud k tomu uvádí, že ze správního spisu plyne, že ani pan Škrášek, ani paní Č. nebyli v průběhu řízení vůbec vyslýcháni jako svědci (přínejmenším ve vztahu k dani z příjmů právnických osob – u stěžovatelky probíhala i daňová kontrola vztahující se k dani z přidané hodnoty, která však není předmětem nynějšího řízení).

[36] Pokud se stěžovatelka touto kasační námitkou dovolává tvrzení uvedených panem Škráškem v pozici jednatele při ústních jednáních se správcem daně, pak NSS konstatuje, že při zahájení daňové kontroly dne 10. 11. 2016 pan Škrášek (za přítomnosti paní Č.) pouze uvedl předmět činnosti stěžovatelky a odpověděl, že stěžovatelka neposkytovala zaměstnancům k užívání motorová vozidla a že účetnictví stěžovatelky za roky 2009 až 2014 bylo zatopeno odpadem při havárii kanalizace. Při ústním jednání dne 9. 6. 2017 pouze obecně zmínil spolupráci s panem H. a přislíbil zajistit jeho svědeckou výpověď. Při ústním jednání dne 8. 3. 2018 přislíbil doplnění dokladů. Při ústním jednání dne 23. 4. 2018 pouze požádal o lhůtu k vyjádření a doplnění podkladů. Konečně při ústním jednání dne 28. 6. 2018 byl pan Škrášek pouze seznámen s doplněním zprávy o daňové kontrole, které podepsal. NSS proto uzavírá, že závěry, kterých se stěžovatelka touto námitkou dovolává, ze spisu nevyplývají.

pokračování

[37] Stěžovatelka dále připisuje mimořádný význam výpovědím pana H. (jednajícího za společnost Open Space). Ten však k plněním neposkytl konkrétní informace. Ve své první výpovědi ze dne 18. 7. 2017 uvedl, že analýzy zpracovali subdodavatelé, na jejichž název ani další okolnosti vzájemné spolupráce si však nebyl schopný vzpomenout. Stejně tak si nebyl schopen vybavit ani subdodavatele či další detaily týkající se zakázky na opravu odparky společnosti Yog. Podobně ve vztahu ke zprostředkovatelským smlouvám odkázal pouze na blíže neurčené osoby a další informace neposkytl. K dodávkám zboží opět neidentifikoval žádné subdodavatele ani nesdělil nic bližšího k přepravě. Jediný jím označený dopravce (TOBKA s. r. o.) spolupráci se společností Open Space nebyl schopen k výzvě správce daně dohledat v účetnictví.

[38] V opakované výpovědi ze dne 18. 9. 2019 naopak pan H. uvedl, že velký podíl na plnění týkajícím se analýz tvořila jeho vlastní práce. Její obsah a formu však neupřesnil ani neposkytl údaje k subdodavatelům, kteří mu k tomu měli poskytovat blíže nespecifikované podklady a podněty. Jinými slovy, realizaci tohoto plnění nebyl vůbec schopný popsat. Ve vztahu k opravě odparky uvedl pouze velmi obecný popis některých prací, sdělil, že žádné výkazy práce neexistují, a jím označený spolupracovník (pan V. Š.) ve výpovědi uvedl, že se prací v areálu společnosti Yog účastnil až o dva roky později, tedy v roce 2015. Ve vztahu ke zprostředkování nebyl pan H. schopen označit svůj kontakt a uvedl pouze velmi obecné skutečnosti. Obdobně neurčitá byla i opakovaná výpověď pana H. k dodávkám zboží.

[39] Nelze proto souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že míra nekonkrétnosti informací byla přiměřená (byť poměrně značnému) časovému odstupu, s jakým je pan H. poskytoval, ani že rozpory ve výpovědích věrohodně vysvětlil.

[40] K plněním neposkytl informace ani jednatel společnosti Open Space pan G., na něhož pan H. odkázal v první výpovědi. Naopak, výpovědi obou svědků vykazovaly zásadní rozpory. Pan G. popřel, že za společnost Open Space podepisoval smlouvy, a uvedl, že se na řízení společnosti nepodílel. To ale neodpovídá první výpovědi pana H. a smlouvám, na nichž byl pan G. podepsán.

[41] Nelze ani přisvědčit tomu, že by výpovědi svědka pana T. zcela jednoznačně podporovaly závěry o skutkovém stavu, kterých se dovolává stěžovatelka. Jak uvedl krajský soud (bod 33 napadeného rozsudku), z obou v řízení provedených výpovědí pana T. sice plyne, že pan H. se nějakým způsobem podílel na opravě odparky společnosti Yog v Bojkovicích, sám svědek přitom uznává, že přesně neví, za jakou firmu zde pan H. jednal. Výslovně si pan T. ze subdodavatelů vzpomněl pouze na subjekt, který označil jako „asi Euristic“. Společnost Eurosix Trade s. r. o. byla přitom jednou z dalších společností, za které v rozhodném období vedle Open Space pan H. jednal.

[42] Ke stěžovatelčině zmínce o novém svědkovi M. F. NSS uvádí, že § 109 odst. 5 s. ř. s. obecně nebrání navrhování nových důkazů, které mají prokázat skutečnosti již tvrzené v řízení před krajským soudem (Kühn, Z. § 109 Řízení před Nejvyšším správním soudem. In: Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 1011). Z poněkud nejasného vyjádření stěžovatelky v kasační stížnosti („Žalobce v případě vyhovění jeho žalobě navrhuje výslech této osoby jako svědka.“) nicméně lze

dovodit, že stěžovatelka nepožaduje jeho výslech v řízení o kasační stížnosti, nýbrž v případném řízení před krajským soudem či žalovaným poté, co bude s kasační stížností úspěšná. Takový postup je ostatně s ohledem na procesní ekonomii a přezkumnou povahu řízení o kasační stížnosti vhodnější (§ 109 odst. 2 s. ř. s.).

[43] Důvodná není ani námitka stěžovatelky, že je jí kladeno k tíži neprokázání skutečností mimo její sféru a že je na ni přenášena daňová povinnost jiných osob. Jestliže podle procesních předpisů tíží stěžovatelku důkazní břemeno, je na ní, aby na podporu svých tvrzení předložila v daňovém řízení relevantní důkazní prostředky a odvrátila pro ni nepříznivý stav důkazní nouze. NSS k tomu připomíná, že každý daňový subjekt, který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37). Stěžovatelce bylo kladeno k tíži, že se jí nepodařilo prokázat realizaci deklarováných plnění od dodavatelů, a nikoli, že neprokázala skutečnosti mimo svou sféru.

[44] Poukaz žalovaného na skutečnost, že si stěžovatelka mohla činnosti delegované na Open Space obstarat sama, neboť se podle společnosti Strategic Projects Development s. r. o. (odběratele stěžovatelky) jednalo o pouhé administrativní práce nevyžadující zvláštní vzdělání, nebyl nepřipustným hodnocením její obchodní praxe. NSS připomíná, že správcům daně nepřísluší posuzovat, zda měl daňový subjekt určité plnění obstarat sám, nebo subdodavately. Podstatné je pouze to, zda deklarováný výdaj mohl objektivně sloužit (či alespoň že daňový subjekt se mohl rozumně domnívat, že bude sloužit) ke zvýšení příjmů z jeho podnikání a že cena, kterou za zaplatil, nebyla vzhledem k poměrům na trhu v době sjednání smlouvy a vzhledem k obsahu plnění natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by daňový subjekt s ohledem na své znalosti a schopnosti musel její nepřiměřenou výši rozpoznat (přiměřeně rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, č. 718/2005 Sb. NSS). V projednávané věci však správci daně nevytýkali stěžovatelce to, že si určité plnění obstarala prostřednictvím subdodavatele, nýbrž pouze na základě stěžovatelkou deklarováných skutečností zpochybnili ekonomickou racionalitu stěžovatelčiny skutkové verze a zpochybnili výpověď pana H., který tvrdil, že v rámci sporného plnění zajišťoval konzultace s odborníky z různých oblastí, ačkoli z jiných podkladů plynulo, že pro realizaci plnění žádné odborné znalosti nebyly třeba.

[45] Není také pravda, že žalovaný opomněl zohlednit čestné prohlášení pana V. V bodě 63 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že toto čestné prohlášení nevypovídá nic konkrétního o sporných plněních. V bodech 67 a 68 žalovaný podrobně a s odkazy na judikaturu vysvětlil, proč nebyl výslech pana V. relevantní pro prokázání realizace transakcí. S těmito závěry NSS souhlasí, neboť ze stručného prohlášení pana V. skutečně plyne pouze to, že panu H. poskytoval pedagogické vedení při nabývání nové odbornosti.

[46] NSS tedy shrnuje, že vypořádání stěžovatelčiných žalobních námitek ve vztahu ke stavebnímu deníku v napadeném rozsudku je nepřezkoumatelné.

III.3 Minimální nutné náklady

pokračování

[47] Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že jí nebylo možné uznat ani minimální nutné náklady. Ty podle ní uznány být měly, neboť zpochybněno bylo jen zapojení společnosti Open Space, nikoli realizace plnění, ať již jde o stavbu odparky nebo o vypracování studií.

[48] NSS úvodem posouzení této námitky podotýká, že v případě plnění týkajícího se odparky je řešení této otázky závislé na přezkoumatelném hodnocení záznamů ve stavebním deníku, které bude teprve předmětem opakovaného posouzení krajského soudu. Na tomto místě lze proto vypořádat pouze námitku zohlednění minimálních nutných nákladů u vypracovaných studií. Obecné závěry zde uvedené však budou následně použitelné i ve vztahu k plnění týkajícímu se odparky.

[49] 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.*

[50] 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).

[51] Krajský soud tuto námitku vypořádal v bodech 37 až 41 napadeného rozsudku. Stěžovatelka podle něj neprokázala nejen skutečnou realizaci plnění, tj. poskytnutí služeb od společnosti 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. S tímto hodnocením, které odpovídá relevantní judikatuře, se NSS ztotožňuje.

[52] Podle stěžovatelky byla primárním dodavatelem studií pro klienty společnost EUFC, jejím subdodavatelem byla společnost STRATEGIC PROJECTS DEVELOPMENT, s. r. o., dalším subdodavatelem této společnosti byla stěžovatelka a konečně stěžovatelčím subdodavatelem byla společnost Open Space (bod 66 rozhodnutí žalovaného).

[53] Společnost STRATEGIC PROJECTS DEVELOPMENT, s. r. o. sice potvrdila nákup analýz od stěžovatelky, stěžovatelce se však nepodařilo prokázat jakoukoli roli společnosti Open Space či pana H. (body 61 a 69 rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelčin

argument, že jako daňově účinná měla být uznána alespoň část nákladů, neboť žalovaný nezpochybnil provedení studií společností EUFC, je s ohledem na výše uvedené obchodní vztahy zcela mimoběžný k nutnosti prokázat splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (byť za jiných než původně tvrzených skutkových okolností).

[54] Jak plyne z výsledků daňového řízení, odborná náročnost plnění byla zcela odlišná od té, kterou deklaroval svědek pan H. Stěžovatelce se nepodařilo vytvořit přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci, který by umožňoval zohlednit minimální nutné náklady, což vysvětlil již žalovaný (bod 90 jeho rozhodnutí). Námitka nezohlednění minimálních nutných nákladů proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[55] Kasační stížnost je důvodná, a proto NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věty první s. ř. s.). Krajský soud bude v dalším řízení vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Zejména přezkoumatelně vypořádá žalobní námitky vztahující se k záznamům ve stavebním deníku a posoudí, zda obsah stavebního deníku ve spojení s dalšími v řízení provedenými či nově navrženými důkazy vede k závěru o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného ve vztahu k plnění týkajícímu se odparky či nikoli.

[56] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. listopadu 2023

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu