



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **ANC FOD, s.r.o.**, se sídlem Nábřežní 737, Zlín - Prštné, zast. JUDr. Ing. Janem Koprívou, advokátem, se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2019, č. j. 11485/19/5200-11433-706599, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 7. 2021, č. j. 30 Af 38/2019-45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj, územní pracoviště ve Zlíně (dále jen „správce daně“), doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 1. 2018, č. j. 54141/18/3301-51521-702877 (dále jen „dodatečný platební výměr“), daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 ve výši 114.000 Kč a stanovil penále z doměřené daně ve výši 22.800 Kč podle § 251 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně podle správce daně nevyvrátila jeho pochybnosti týkající se odpisu hmotného majetku ve výši 600.000 Kč.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a dodatečný platební výměr správce daně potvrdil.

II.

[3] Žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 15. 7. 2021, č. j. 30 Af 38/2019-45 (dále jen „napadený rozsudek“).

[4] Krajský soud nejprve s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu vysvětlil rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene a jejich přenos mezi daňovým subjektem a správcem daně v daňovém řízení. Dospěl k závěru, že důkazní břemeno ohledně uplatněného odpisu hmotného majetku přešlo na žalobkyni poté, co ji správce daně výzvou ze dne 5. 6. 2017, č. j. 1385439/17/3301-61563-709190 (dále jen „výzva ze dne 5. 6. 2017“), seznámil s pochybnostmi o tom, že se dodávka hmotného majetku uskutečnila za cenu a v rozsahu uvedeném na daňových dokladech. Bylo tudíž na žalobkyni, aby prokázala vyšší pořizovací ceny hmotného majetku, který se skládal jakožto funkční celek (dále souhrnně také jen „technologie“) z lisu FEINTOOL SMG HFA 400CNC (dále jen „lis“), SMG HFA hydraulického agregátu (dále jen „hydraulický agregát“) a HM - SMG HFA elektrorozvodné skříně (dále jen elektrorozvodná skříň), a nabytí této technologie od dodavatele Felicite, s.r.o., IČO 24122548 (dále již jen „Felicite“), neboť odpis tohoto plnění uplatnila jako náklad snižující základ daně v předmětném zdaňovacím období. Krajský soud ve shodě s daňovými orgány dospěl k závěru, že zejména s ohledem na výpověď Ing. Marka Šenkeříka (bývalého jednatele společnosti Felicite), na zjištění o neexistenci pana Borise Nikolova Dobrova (jednatel společnosti Felicite po Ing. Markovi Šenkeříkovi), jakož i na zjištění týkající se jeho společností (DEEPLAY s.r.o. a DOTPOINT s.r.o.), dále na zjištění o pořízení a přepravy lisu pro Ing. Petra Sedláčka [jednatele žalobkyně a společnosti ANC Components, s.r.o., IČO 276 99 218, tato dále jen jako „nájemce“], jakož i s ohledem na personální propojení subjektů, jichž se transakce týkala, právě prostřednictvím Ing. Petra Sedláčka, vyvstaly správci daně důvodné pochybnosti o tom, zda předmětná transakce byla uskutečněna tak, jak bylo uvedeno na předložených dokladech, tedy že nákup technologie žalobkyně uskutečnila od společnosti Felicite jako dodavatele a za pořizovací cenu 3.000.000 Kč. K vyvrácení těchto pochybností nepředložila žalobkyně žádné jiné důkazní prostředky. V daňovém řízení naopak správce daně zjistil, že lis objednal a přepravu uskutečnil Ing. Sedláček přímo na místo určení do sídla nájemce, dodání dalších fakturovaných komponentů (hydraulického agregátu a elektrorozvodné skříně) společností Felicite stěžovatelce nebylo prokázáno.

[5] Krajský soud k žalobní námitce, podle níž nelze klást žalobkyni k tíži neprokázání skutečností týkajících se jiných dodavatelů, uvedl, že to správce daně po žalobkyni nepožadoval, nýbrž na základě zjištění týkajících se těchto jiných dodavatelů pojal pochybnosti ohledně předmětné transakce spočívající v nákupu technologie. Po žalobkyni tak správce daně požadoval prokázání toho, že se uvedené plnění uskutečnilo tak, jak sama tvrdila. Žalobkyně však v odpovědi na výzvu správce daně pochybnosti nevyvrátila, neboť nenavrhlala žádné důkazy, které by její daňová tvrzení podpořily a pochybnosti správce daně vyvrátily, a argumentovala pouze jinou nabídkou, která měla prokazovat, že cena technologie ve výši 3.000.000 Kč, za niž ji pořídila v dané věci, nepřesahuje cenu obvyklou; to však správce daně po žalobkyni nepožadoval prokázat. Krajský soud tedy uzavřel, že správce daně zjistil skutkový stav dostatečně, žalobkyně neprokázala vyšší pořizovací ceny hmotného majetku – technologie, a tudíž neprokázala ani vyšší daňového odpisu v rozsahu 600.000 Kč uplatněného jako daňově účinný náklad snižující základ daně z příjmů právnických osob. Ztotožnil se proto se závěrem daňových orgánů, že technologie nebyla

pokračování

dodána dodavatelem uvedeným na předložených dokladech (Felicite), za tam uvedenou pořizovací cenu a nebyl dodán ani v deklarovaném rozsahu, tj. včetně oprav a výměny komponentů.

[6] Za důvodnou nepovažoval krajský soud ani žalobní námitku o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Ze zprávy o daňové kontrole a poté i z napadeného rozhodnutí totiž jasně vyplývá, že se žalovaný dostatečně vypořádal se všemi tvrzeními žalobkyně. Za pochybení nepovažoval krajský soud ani to, že žalovaný nepřistoupil k opakování svědecké výpovědi Ing. Marka Šenkeríka, kterého vyslechl správce daně. Tento postup považoval za souladný s § 92 odst. 6 daňového řádu. První výpověď tohoto svědka byla oprávněně vyhodnocena jako nevěrohodná, a jeho opakovaný výslech by tudíž byl nadbytečný. Nejednalo se o opomenutý důkaz.

[7] Krajský soud konečně nedovodil ani tvrzený rozpor postupu žalovaného se závěry vyplývajícími z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46. V tam projednávané věci šlo o faktické vynaložení konkrétního výdaje, přičemž postačovalo zjištění, že údaje na daňovém dokladu neodpovídají realitě. V nyní projednávané věci však nebyl uplatněný odpis uznán především proto, že žalobkyně neprokázala pořizovací cenu předmětného hmotného majetku a pořízení technologie od dodavatele uvedeného na dokladech, tedy neprokázala okolnosti jejího pořízení. Tento požadavek podle krajského soudu vyplývá z § 24 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Ačkoliv tedy byla cena lisu prokazována doklady od dodavatele Felicite, správce daně je zpochybil a žalobkyni se nepodařilo vstupní cenu tohoto majetku jinými důkazy prokázat. Neunesla tedy své důkazní břemeno, ač jí k tomu správce daně poskytl možnost.

III.

[8] Proti napadenému rozsudku se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brání kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka shrnuje, že uplatnila odpis ve výši 600.000 Kč na základě daňových dokladů č. 2014099 (dodávka hydraulického agregátu), č. 2014109 (dodávka elektrorozvodné sítě) a č. 2014162 (dodávka lisu) v celkové výši 3.000.000 Kč. Na podporu svého tvrzení o přijetí deklarovaného plnění od deklarovaného dodavatele za deklarovanou pořizovací cenu předložila doklady o úhradách tohoto plnění, předávací protokol i kupní smlouvu. Stěžovatelka při daňové kontrole uvedla všechny subjekty vystupující v dodavatelsko-odběratelském řetězci souvisejícím s dodávkou uvedené technologie, správce daně provedl také fyzickou kontrolu majetku, a přesto odpis neuznal. Krajský soud podle stěžovatelky pochybil, pokud závěr daňových orgánů aproboval. Časový sled událostí, jak jej popsal krajský soud, neodpovídá skutečností vyplývajícím z daňového spisu, a to nejen ve vztahu ke společnosti Felicite, ale i pokud jde o celkový obraz obchodního vztahu. Stěžovatelka upozorňuje na to, že v případě jednoho ze subjektů vystupujícího v daném dodavatelsko-odběratelském řetězci tentýž senát krajského soudu dodání lisu nezpochybil. Stěžovatelka má za to, že v nalézacím řízení byly prokázány všechny zákonné podmínky pro to, aby byl uplatněný odpis uznán ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Existenci technologie správce daně ověřil a byla deklarována i souvztažnost mezi výdaji a příjmy z následného pronájmu lisu nájemci.

[10] Odmítnutí uplatněného odpisu správce daně i žalovaný založili na závěru, že se nepodařilo identifikovat celý dodavatelsko-odběratelský řetězec a že v případě Felicite existují pochybnosti o dodání technologie stěžovatelce. Současně bylo při místním šetření zjištěno, že hydraulický agregát měl mít výkon 91 kW, avšak na místě se nacházel agregát o výkonu 75 kW. S tím však stěžovatelka taktéž nesouhlasí.

[11] Předně namítá, že v době obchodních případů byla Felicite zcela standardně fungující společností, prezentovala se na trhu i internetu, pravidelně zveřejňovala účetní závěrky a měla dlouhodobé personální zázemí. Osobu Borise Nikolova Dobreva, jednatele společnosti Felicite, stěžovatelka nezná, nikdy s ním nekomunikovala, ale pro daný případ je to osoba zcela nepodstatná, neboť v době obchodních vztahů za Felicite nevystupovala a o její existenci jsou závažné pochybnosti.

[12] Stěžovatelka zdůrazňuje, že není sporu o tom, že lis Feintool HFA 400, výr. č. 7/4101, existuje a je funkční. Stěžovatelka prokázala i jeho původ. Lis byl prodán v řetězci společností ŠIROKÉ, s.r.o., IČO 35887 575, Slovenská republika → Ing. Petr Sedláček → Felicite → stěžovatelka. Ing. Petr Sedláček pořídil vadný lis od společnosti ŠIROKÉ, s.r.o. a prodal jej společnosti Felicite za 1.193.060 Kč. Uvedená společnost lis opravila a prodala stěžovatelce jako opravený stroj. Ing. Petr Sedláček byl dlouhodobým známým Ing. Marka Šenkeříka (jednatele Felicite v rozhodné době – poznámka soudu), se kterým se na uvedené opravě lisu předem dohodl. S ohledem na znalost tohoto dodavatelsko-odběratelského řetězce považuje stěžovatelka za nepřipadný odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 24/2019-44, v němž celý dodavatelsko-odběratelský řetězec zjištěn nebyl. Stěžovatelka upozorňuje i na to, že lis byl identifikován také výrobním číslem 7/4101 a rokem výroby 1986. Felicite hradila za plnění bezhotovostně na bankovní účet Ing. Petra Sedláčka a z daňových kontrol, které u něj probíhaly, vyplývá, že správce daně u něj ponechal jak daň z přidané hodnoty na výstupu z plnění ve výši 1.193.060 Kč, tak i samotný zdanitelný příjem z této transakce. Tuto skutečnost stěžovatelka nemohla uvést již v žalobě, neboť o odvolání Ing. Petra Sedláčka bylo rozhodnuto až po jejím sepisu.

[13] Stěžovatelka se proto pozastavuje nad tím, že shodná transakce je posuzována zcela odlišnou optikou; jedná se o postup rozporný se zásadou zákazu libovůle. Není tudíž pravdou, jak uzavřel krajský soud, že nebyl zjištěn celý dodavatelsko-odběratelský vztah. K samotnému lisu byl vztah zjištěn, k elektrorozvodné skříni neuvedl žalovaný ničeho a k agregátu uvedl pouze to, že měl výkon 75 kW, nikoliv 91 kW. V tomto směru stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, který se podle ní zabýval otázkou důvodu stanovení daně. Podle stěžovatelčina mínění přesto, že se v uvedeném rozsudku jednalo o závěry týkající se daně z přidané hodnoty, lze jej užít analogicky.

[14] Stěžovatelka upozorňuje také na skutečnost, že správci daně předložila nabídky jiných lisů proto, aby prokázala, že cena, za kterou lis nakoupila, nebyla na trhu nijak výjimečná. Fakticita vadnosti lisu, který nebyl provozuschopný, přitom nebyla po celé nalézací řízení zpochybněna. Bezvadný stroj se v dané době prodával za částku přesahující

pokračování

3.000.000 Kč. Pokud by tedy lis byl v bezvadném stavu, měl by trojnásobnou hodnotu, než za jakou jej nakoupil Ing. Petr Sedláček. Stěžovatelka považuje za věrohodný také výslech Ing. Marka Šenkeříka. Skutečnost, že jako dodavatele montážních a servisních prací označil společnosti DEEPLAY s.r.o. a DOTPOINT s.r.o., je pro uplatnění daňového odpisu nepodstatná. Ing. Marek Šenkeřík možná kryl skutečné dodavatele těchto prací, automatické odmítnutí jeho svědecké výpovědi však pro stěžovatelku znamená, že se důkazní břemeno stalo neunesitelným. Stěžovatelce není zřejmé, co více by měla předložit, aby byl uplatněný odpis uznán. To ostatně neuvedl ani krajský soud v napadeném rozsudku. Podle stěžovatelky je vyloučeno, že by ona či jiný subjekt získaly jakoukoliv daňovou výhodu z uvedené transakce. Ing. Petr Sedláček přiznal jak daň z přidané hodnoty na výstupu, tak příjem od společnosti Felicite; ten následně zdanil, což shodně učinila i stěžovatelka.

[15] K závěru o neprokázaném rozsahu plnění ze strany Felicite stěžovatelka opět odkazuje na daňové doklady a uvádí, že není pravdou, že byl zpochybněn celý rozsah plnění. Pochybnosti žalovaného směřovaly výlučně k hydraulickému agregátu, který měl být dodán s výkonem 91 kW, ale při místním šetření byl zjištěn agregát o výkonu 75 kW. Tyto pochybnosti se týkaly pouze částky ve výši základu daně 1.000.000 Kč.

[16] Stěžovatelka v kasační stížnosti nadále trvá na dodatečném výsledku Ing. Marka Šenkeříka. Úvahu krajského soudu, že zástupce stěžovatelky byl při jeho výsledku přítomen, nepovažuje za opodstatněnou, neboť tento výslech se konal dne 28. 4. 2016. Do té doby měla stěžovatelka k dispozici pouze jednu výzvu správce daně, z níž plynulo, že Felicite je pro správce daně nekontaktní a má sídlo na virtuální adrese. Žádná jiná zjištění např. stran (ne)existence osoby Borise Nikolova Dobrova nebo rozdílu ve výkonu dodaného agregátu v této výzvě správce daně neuváděl. Z uvedeného důvodu nebylo možno odmítnout opakovaný výslech tohoto svědka. Takový postup považuje stěžovatelka za rozporný s judikaturou Nejvyššího správního soudu, na niž v kasační stížnosti odkazuje. Neprovedení opětovného výsledku svědka Šenkeříka je podle stěžovatelky procesním pochybením, které se projevilo v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu.

[17] Závěrem stěžovatelka upozorňuje na skutečnost, že senát krajského soudu, který rozhodoval i nynější věc, posuzoval s výjimkou jediného všechny případy, ve kterých vystupovala společnost Felicite. Stěžovatelka sice nenamítá podjatost soudců, avšak vnímá, že krajský soud nepostupuje a nehodnotí jednotlivé skutkové okolnosti individuálně, nýbrž předjímá závěry na základě svého předpojatého závěru vůči Felicite z těchto jiných řízení.

IV.

[18] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. V podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, své vyjádření k žalobě a napadený rozsudek, se kterým se zcela ztotožňuje.

[19] K jednotlivým stížnostním námitkám dále dodává následující. Stěžovatelka nesprávně uvádí, že k prodeji technologie v řetězci docházelo výlučně podle daňových dokladů. Opomíjí totiž text kupní smlouvy, v níž bylo uvedeno, že Felicite nic nebrání v nakládání s předmětem koupě ke dni 15. 7. 2014, což však bylo dříve, než bylo právo nakládat s předmětnou technologií převedeno prodávajícím Ing. Petrem Sedláčkem na Felicite. K tomuto prodeji totiž došlo až dne 28. 7. 2014. Předtím, než měl být lis prodán

Felicite, byl přepraven na základě objednávky Ing. Petra Sedláčka ze Slovenska od ŠIROKÉ s.r.o. přímo do sídla budoucího nájemce shodného se sídlem stěžovatelky. Tyto skutečnosti přitom stěžovatelka v kasační stížnosti nerozporuje. Není tedy zřejmé, jakým způsobem a proč sháněla Felicite lis, a kam ho dopravovala, jestliže byl již v té době v místě dodání v uvedeném sídle stěžovatelky a nájemce. Stěžovatelka v kasační stížnosti napadá pouze dílčí závěry krajského soudu a napadeného rozhodnutí, avšak veškerá zjištění v jejich souhrnu prohloubily pochybnosti správce daně a svědčí o tom, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno.

[20] Stěžovatelčiny odkazy na judikaturu týkající se daně z přidané hodnoty považuje žalovaný za nepřipadné. V nyní projednávané věci se o podvod na dani z přidané hodnoty nejedná, přitom daň z příjmů a daň z přidané hodnoty je vystavěna na jiných principech, na odlišné právní úpravě i jiných judikaturních závěrech.

[21] K námitkám stěžovatelky o věrohodnosti výpovědi Ing. Marka Šenkeříka a odlišné optice posuzování shodných transakcí žalovaný namítá, že se jedná o nepřipustné kasační námitky ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť jsou založeny na důvodech, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem. Nadto tvrzení o věrohodnosti výpovědi uvedeného svědka je pouze obecnou námitkou a stěžovatelka také překrucuje závěry správce daně ve vztahu ke společnostem DEEPLAY s.r.o. a DOTPOINT s.r.o. Co se týče tvrzené nemožnosti uvést některé skutečnosti, jež vyplynuly z daňového řízení s Ing. Petrem Sedláčkem v žalobě, žalovaný dodává, že to se nezakládá na pravdě, neboť o odvolání Ing. Sedláčka ve věci daně z příjmů fyzických osob za rok 2014 bylo rozhodnuto ještě před podáním žaloby v souzené věci, a to dne 10. 1. 2019.

[22] Ohledně námitek vztahujících se k osobě Borise Nikolova Dobreva žalovaný dále uvádí, že skutečnost, že se jedná o neexistující osobu, byla zjištěna na základě mezinárodní policejní spolupráce s Bulharskem. Skutečnost, že je jeho osoba uvedena v obchodním rejstříku a že jsou ve Sbírce listin uvedeny konkrétní identifikační znaky jeho dokladů totožnosti, pak o jeho existenci nevypovídají, neboť rejstříkové soudy při zápisu cizích státních příslušníků do veřejného rejstříku ve spolupráci s cizími státy nezkontrolují, zda jde o existující osobu, a ani pracovníci České pošty neověřují pravost předloženého zahraničního cestovního dokladu. Osoba Borise Nikolova Dobreva je pro věc podstatná, neboť zjištění jeho neexistence v kontextu s ostatními zjištěními bylo důležité pro hodnocení výpovědi Ing. Marka Šenkeříka. Z nich vyplývá, že je vyloučeno, že by se posuzovaná transakce uskutečnila tak, jak stěžovatelka tvrdila. Ing. Marek Šenkeřík neznal žádné detaily k dodávce technologie stěžovatelce, ve věcech dopravy, sestavení a odzkoušení lisu odkázal na Felicite, nevěděl, která ze společností pana Dobreva (DEEPLAY s.r.o., DOTPOINT s.r.o. či jiná) byla subdodavatelem.

[23] Podle žalovaného ani stěžovatelkou předložená cenová nabídka od společnosti ProdEq a nabídka na generální opravu listu nemohla dokládat pořizovací cenu technologie. S krajským soudem žalovaný souhlasí i v tom, že v nyní projednávané věci nebylo nutné prokázat obvyklou cenu lisu, jak se domnívala stěžovatelka. K výtce stěžovatelky o tom, že krajský soud neuvedl, jak jinak by měla plnění prokázat, žalovaný dodává, že krajský soud ani žalovaný nejsou povinni sdělovat stěžovatelce, jaké důkazy by měla předložit k tomu, aby svá daňová tvrzení doložila.

pokračování

[24] Žalovaný poukazuje na to, že správce daně v daňovém řízení zpochybnil jak deklarovaného dodavatele Felicite, tak deklarovaný rozsah plnění. U místního šetření konaného dne 3. 10. 2017 se ve výrobních prostorách nacházel hydraulický agregát o výkonu 75 kW, nikoliv o výkonu 91 kW, nadto s jinými technickými parametry. Strojní zařízení také nebylo jednoznačně možné ztotožnit se zařízením, které mělo být dodáno ze strany Felicite, přičemž přetrvávaly nejasnosti ohledně funkčnosti a úplnosti zařízení. Chyběly informace o kompletaci a uvedení hmotného majetku do provozu. Stěžovatelka tudíž v průběhu řízení neprokázala, že strojní zařízení bylo skutečně dodáno od Felicite, a to v rozsahu deklarovaném na přijatých fakturách a souvisejících dokladech, tj. neprokázala pořizovací cenu tohoto hmotného majetku.

[25] Závěrem žalovaný ke stěžovatelčině návrhu na opakovaný výsledek Ing. Marka Šenkeříka uvádí, že jeho neprovedení v nalézacím řízení bylo správcem daně plně odůvodněno. Zástupci stěžovatelky byla dána možnost klást svědkovi otázky, ten se však omezil na otázku jedinou. Na rozpory, kterých si musela být stěžovatelka vědoma, se její zástupce svědka nezeptal. Žalovaný poukazuje i na to, že stěžovatelka nebrojí proti závěrům krajského soudu, které se této výpovědi týkaly, pouze navrhuje její zopakování.

V.

[26] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[27] Kasační stížnost není důvodná.

[28] Nejvyšší správní soud prvně shrnuje pro věc podstatné skutkové okolnosti případu vyplývající z daňového spisu. Stěžovatelka totiž namítá vadu spočívající v tom, že skutková zjištění, na jejichž základě správce daně, žalovaný a následně i krajský soud neuznali náklad snižující základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, spočívající v odpisu technologie od dodavatele Felicite v celkové výši 600.000 Kč, nemají oporu v daňovém spisu, přitom stěžovatelka unesla své důkazní břemeno a deklarované plnění i jeho rozsah zcela prokázala.

[29] Z daňového spisu se podává, že v rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že stěžovatelka uplatnila v daňových nákladech odpisy hmotného majetku technologie ve výši 600.000 Kč podle karty investičního majetku. Pořizovací cena této technologie podle této karty činila 3.000.000 Kč, datum pořízení 2. 12. 2014 a datum uvedení do provozu 11. 12. 2014. Součástí uvedeného funkčního celku byl kromě lisu, jehož cena činila 1.600.000 Kč, i hydraulický agregát o výkonu 91 kW v ceně 1.000.000 Kč, pořízený dne 30. 7. 2014, a elektrorozvodná skříň, pořízená dne 31. 8. 2014 za cenu 400.000 Kč (všechny ceny bez daně z přidané hodnoty).

[30] Jelikož správci daně vyvstaly pochybnosti, zda daňový odpis na dani z příjmů fyzických osob ve výši 600.000 Kč stanovila stěžovatelka ve svém daňovém přiznání ze správné pořizovací ceny na základě dokladů od společnosti Felicite, stěžovatelku vyzval, aby podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, a to v návaznosti na § 29 odst. 1, § 30

odst. 1 a § 32 téhož zákona, prokázala, že uplatnila v daňově účinných nákladech daňové odpisy tohoto hmotného majetku ve výši 600.000 Kč ze správné pořizovací ceny stanovené podle § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 25 odst. 5 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Uvedené správce daně odůvodnil skutečností, že Felicite je nekontaktní, se správcem daně nekomunikuje, sídlo má na virtuální adrese, a správce daně tudíž nemůže ověřit, že se tvrzená obchodní transakce uskutečnila tak, jak bylo deklarováno na dokladech.

[31] Ohledně pořízení a přepravy technologie z obsahu daňového spisu vyplynulo následující. Lis výr. č. 7/4101 nabyl Ing. Petr Sedláček (vystupující v souzené věci jednak jako podnikající fyzická osoba, a také jako jednatel stěžovatelky a nájemce – poznámka soudu) za částku 45.000 EUR podle kupní smlouvy č. 12/2014 ze dne 12. 6. 2014 od společnosti ŠIROKÉ, s.r.o. Cenu lisu uhradil Ing. Sedláček na základě faktury ze dne 12. 6. 2014, č. 14000037, ve dnech 16. 6. 2014 a 20. 6. 2014. Předmět kupní smlouvy měl být dodán do prostor společnosti FAGUS, spol. s r.o., na adrese Rolnickej školy 1592, Komárno. Podle protokolu o převzetí předmětu kupní smlouvy č. 12/2014 převzal Ing. Petr Sedláček zboží od ŠIROKÉ, s.r.o. dne 19. 6. 2014.

[32] Ing. Petr Sedláček následně vyfakturoval s odkazem na objednávku ze dne 8. 7. 2014 cenu lisu společnosti Felicite (tvrzenému dodavateli stěžovatelky) daňovým dokladem ze dne 8. 7. 2014, č. 214016062, ve výši 1.193.060 Kč (základ daně 986.000 Kč + 21% daň z přidané hodnoty) a toto zboží jí odeslal na základě dodacího a záručního listu dne 28. 7. 2014. Felicite uhradila uvedenou cenu dne 21. 8. 2014 na účet Ing. Petra Sedláčka (viz výpis z účtu vedeného Československou obchodní bankou, a.s.).

[33] K prodeji celé technologie mezi Felicite a stěžovatelkou (za niž jednal Ing. Sedláček) za cenu 3.000.000 Kč (+ 21% daň z přidané hodnoty ve výši 630.000 Kč) mělo dojít na základě kupní smlouvy ze dne 15. 7. 2014. Felicite v ní prohlásila, že jí nic nebrání v nakládání s předmětem koupě a v předání věci nejpozději do 15. 12. 2014 v jejím sídle s tím, že technologie má být odevzdána funkční. Stěžovatelka se zavázala převzetí předmětu koupě potvrdit podpisem dokladu o předání a připravit vyhovující prostor pro umístění předmětu koupě. K převzetí a přezkoušení funkční technologie mělo dojít podle protokolu o převzetí a přezkoušení technologie dne 2. 12. 2014. Kupní cenu stěžovatelka uhradila postupně ve dnech 19. 8. 2014 (hydraulický agregát 91 kW, za cenu 1.000.000 Kč + 21% DPH podle faktury č. 2014099), 22. 9. 2014 (elektrorozvodnou skříň, za cenu 400.000 Kč + 21% DPH podle faktury č. 2014109) a konečně 29. 9. 2014, 31. 10. 2014 a 22. 12. 2014 [lis, postupně platbami (včetně DPH) ve výši 605.000 Kč, 726.000 Kč a 605.000 Kč na základě dvou zálohových faktur č. 14D01, č. 14D02 a konečné faktury č. 2014162]. Uvedenou technologii se stěžovatelka zavázala přenechat nájemci ANC COMPONENTS s.r.o. (za nějž opět jednal Ing. Sedláček) k dočasnému užívání na dobu od 11. 12. 2014 do 31. 12. 2019 podle smlouvy o nájmu ze dne 11. 12. 2014. Předmět nájmu převzal nájemce na základě protokolu o převzetí dne 11. 12. 2014.

[34] Ohledně přepravy lisu z daňového spisu dále vyplývá, že dne 19. 6. 2014 došlo k nakládce jednoho kusu lisu v areálu firmy FAGUS, spol. s r.o., s vykládkou u nájemce dne 20. 6. 2014, za nějž lis přebíral Ing. Petr Sedláček. Přeprava se tedy uskutečnila od společnosti ŠIROKÉ s.r.o. přímo do sídla nájemce (ANC COMPONENTS s.r.o., kde v rozhodné době měla sídlo též stěžovatelka). Stalo se tak na základě smlouvy o přepravě věcí ze dne

pokračování

18. 6. 2014 uzavřené mezi Ing. Petrem Sedláčkem a společností COMPLEX CARGO s.r.o., IČO 25415522, která figurovala jako spediční společnost a k samotnému provedení přepravy zajistila společnost ŠTENCEL TRANSPORT s.r.o.

[35] K daňovému tvrzení, že technologii dodala a zprovoznila společnost Felicite, která taktéž zajišťovala montáž technologie, o němž správci daně vznikly pochyby, stěžovatelka navrhla výslech svědka Ing. Marka Šenkeříka, který byl do 3. 12. 2014 jednatelem Felicite. Tento svědek při výslechu, jehož se zúčastnil i zástupce stěžovatelky, vypověděl, že funkční technologii i doklady předal Ing. Petru Sedláčkovi dodavatel společnosti Felicite, který také technologii zprovoznil. K nákupu technologie svědek dále uvedl, že spolupracoval s firmami pana Dobreva, tudíž mohlo jít o nákup od firmy DEEPLAY s.r.o. nebo DOTPOINT s.r.o., nebo i jiné firmy této osoby s tím, že platba měla být provedena v hotovosti panu Dobrevovi (ten se stal od 3. 12. 2014 novým jednatelem Felicite - poznámka soudu). K přepravě technologie svědek uvedl, že ji měla zajišťovat dodavatelská firma, odkud byla technologie přivezena a detaily přepravy však svědek neznal. Svědek potvrdil, že dodal stěžovatelce veškeré položky v plném rozsahu podle smlouvy.

[36] Z obsahu daňového spisu dále vyplývá, že správce daně zjistil, že žádná ze společností DEEPLAY s.r.o. či DOTPOINT s.r.o. (jejichž jediným společníkem byl Boris Nikolov Dobrev) neučinila vůči správci daně od ledna 2015 žádné podání, druhá ze společností je nespolehlivým plátcem, u které je veden nedoplatek na daních z příjmů, a tyto společnosti sídlily na virtuálním sídle. Správce daně kromě toho prostřednictvím mezinárodní policejní spolupráce zjistil, že Boris Nikolov Dobrev neexistuje, není evidován v bulharských databázích a na adrese uvedené v obchodním rejstříku se taková osoba, či jeho jménu podobná osoba neregistrovala.

[37] Pokud jde o pořizovací cenu technologie, ohledně níž taktéž vznikly správci daně pochyby, stěžovatelka poukazovala na nabídku na stejný lis od společnosti ProdEq, rok výroby 1987, kterou správci daně předložila. V uvedené nabídce byla cena lisu stanovena na částku 3.780.000 Kč (135.000 EUR), což podle stěžovatelky prokazuje, že cena 1.600.000 Kč za stejný lis, ale o rok starší, který dodala Felicite, není cenou předraženou. Stěžovatelka předložila i nabídku na generální opravu lisu od téže společnosti za cenu 229.500 EUR, což měl opět potvrzovat, že cena za nákup lisu nepřesahuje cenu obvyklou.

[38] Při místním šetření dne 3. 10. 2017 bylo potvrzeno, že se v sídle společnosti ANC COMPONENTS (shodném se sídlem stěžovatelky – poznámka soudu) nachází lis, výr. č. 7/4101, rok výroby 1986, hydraulický agregát s výkonem 75 kW, rok výroby 1986 i elektrorozvodná skříň taktéž s rokem výroby 1986. Hydraulický agregát však měl mít podle kupní smlouvy výkon 91 kW.

[39] Podle § 24 odst. 1 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. 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.

[40] Podle § 24 odst. 2 písm. a) zákon o daních z příjmů, *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také odpisy hmotného majetku.*

[41] Podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, *vstupní cenou hmotného majetku se rozumí pořizovací cena, je-li pořízen úplatně.*

[42] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „[p]odle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj (náklad) snižující základ daně uznat takový, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o nichž tak stanoví zákon. Ne každý náklad tedy může obstát jako daňově uznatelný.“ (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011-121 či ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46).

[43] V rozsudku ze dne 31. 3. 2010, č. j. 2 Afs 3/2009-62, Nejvyšší správní soud také dovodil, že „[s]lamotná konstrukce odpisů je totiž založená na rozložení vstupní ceny hmotného majetku na dílčí částky, které jsou dále za podmínek vyplývajících z § 30 a násl. zákona o daních z příjmů uplatňovány v následujících zdaňovacích obdobích jako nákladové (výdajové) položky, a to maximálně do výše vstupní ceny (§ 30 zákona o daních z příjmů). Je tedy zcela zřejmé, že pro odepisování hmotného majetku, který byl pořízen úplatně [§ 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů] je nezbytné prokázání jeho pořizovací ceny, která je v těchto případech vstupní cenou. Důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu) tíží v tomto směru jednoznačně daňový subjekt, který chce odpisy uplatňovat. Jestliže daňový subjekt není schopen pořizovací (vstupní) cenu hmotného majetku správci daně prokázat, není oprávněn odpisy jako nákladové položky uplatňovat, a to i za situace, kdy je jeho vlastnické právo k tomuto hmotnému majetku nesporné (k tomu obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2005, č. j. 6 Afs 15/2004-95).“

[44] Jak již správně poukázal krajský soud v napadeném rozsudku, v otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení existuje setrvalá judikatura Nejvyššího správního soudu. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, podle něž „[d]aňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit

pokračování

konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010-124, či čj. 2 Afs 24/2007-119).“ Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, respektive co tvrdit měl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Zároveň platí, že není povinností orgánů daňové správy předestřít vlastní verzi skutkového děje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52).

[45] Jak již opakovaně uvedeno výše, v nyní projednávané věci vyvstaly správci daně důvodné pochybnosti o tom, zda uplatněný odpis hmotného majetku ve výši 600.000 Kč byl stanoven na základě správné pořizovací ceny a že toto plnění poskytl deklarovaný dodavatel, tj. společnost Felicite.

[46] Ze skutečností vyplývajících ze správního spisu je zřejmé, že stěžovatelka uzavřela se společností Felicite kupní smlouvu na prodej technologie za cenu 3.000.000 Kč (bez DPH), kterou také stěžovatelka společnosti Felicite v postupných platbách na základě daňových dokladů (viz výše odst. [33]) uhradila. Přes právě uvedené Nejvyšší správní soud přitakává závěrům krajského soudu i daňových orgánů o tom, že stěžovatelce se v daňovém řízení nepodařilo prokázat, že se předmětná transakce odehrála tak, jak stěžovatelka deklarovala a jak o ní účtovala, tedy že stěžovatelce byla dodána funkční technologie za tvrzenou pořizovací cenu a že toto plnění poskytla právě společnost Felicite. Z daňového spisu totiž plynou rozpory vyvolávající pochybnosti o těchto tvrzených skutečnostech, které přílehavě a velmi detailně popsal správce daně ve zprávě o daňové kontrole, žalovaný v napadeném rozhodnutí a posléze i krajský soud v napadeném rozsudku. Ty mají oporu v daňovém spisu, jak byl jeho obsah výše shrnut v odst. [29] až [38].

[47] Nesrovnalosti předně panují v otázce dodání lisu výr. č. 7/4101. Ten nabyl Ing. Petr Sedláček podle kupní smlouvy ze dne 12. 6. 2014, uzavřené se společností ŠIROKÉ s.r.o., a osobně jej převzal podle předávacího protokolu dne 19. 6. 2014. Z místního šetření u společnosti ŠTENCEL TRANSPORT s.r.o., která prováděla přepravu tohoto lisu, vyplynulo, že uvedená společnost lis dne 20. 6. 2014 dodala přímo do sídla nájemce ANC COMPONENTS s.r.o. (za nějž jednal opět Ing. Sedláček), kde se od té doby nachází. Naopak z ničeho neplyne stěžovatelčino tvrzení, podle nějž Ing. Petr Sedláček jako podnikající fyzická osoba dodal lis společnosti Felicite, která jej měla opravit a poté jako funkční zařízení dodat dne 2. 12. 2014 stěžovatelce, případně samotnému nájemci podle předávacího protokolu ze dne 2. 12. 2014 a smlouvy o nájmu (nájem měl započít až dne 11. 12. 2014).

[48] Další nesrovnalostí, na niž upozornily nejen daňové orgány, ale i krajský soud, která vyplývá z obsahu daňového spisu, se týkala výkonu hydraulického agregátu, který tvořil součást celé technologie. Tento agregát, jehož existenci správce daně ověřil při místním

šetření v sídle nájemce dne 3. 10. 2017, měl výkon 75 kW, ač hydraulický agregát, který měl být stěžovatelce prodán společností Felicie, měl mít podle uzavřené kupní smlouvy i daňového dokladu č. 2014099 ze dne 30. 7. 2014 výkon 91 kW.

[49] Další rozpory pak vnesla do řízení svědecká výpověď Ing. Marka Šenkeříka. Ten totiž nepotvrdil původ technologie a způsob jejího dodání, jak jej tvrdila stěžovatelka. Naopak přednesl jinou verzi o tom, odkud předmětné zboží mělo pocházet, kdo jej stěžovatelce fakticky dodal a jakým způsobem vůbec bylo plněno a kdo byl u předání celé technologie. Tato jeho verze se však lišila nejen od stěžovatelčiných daňových tvrzení, ale i od zjištění správce daně v daňovém řízení. Z nich vyplynulo, že lis na základě objednávky Ing. Petra Sedláčka byl přepraven ze Slovenska do sídla nájemce, společnosti ANC COMPONENTS s.r.o., a tentýž lis měl být i předmětem přeprave ve výše zmíněném obchodním řetězci. Je tak zjevné, že výpověď Ing. Marka Šenkeříka je s těmito zjištěními v přímém rozporu. Nelze přehlédnout, že výpověď tohoto svědka byla toliko obecná a obsahovala nekonkrétní a rozporuplná sdělení, která nebyla způsobila potvrdit, že se plnění vůbec mohlo uskutečnit, nadto stěžovatelkou tvrzeným způsobem. Ing. Marek Šenkeřík v rozporu s tvrzením stěžovatelky vypověděl, že předmět plnění měly dodat zcela jiné společnosti (DEEPLAY s.r.o. a DOTPOINT s.r.o. či jiná společnost B. N. Dobrava), které však nedokázal ani jednoznačně identifikovat. Navíc, jak také výše uvedeno, správce daně vlastní vyhledávací činností zjistil, že tyto společnosti v rozhodné době neplnily své daňové povinnosti, sídlily na virtuálním místě, neměly žádné zaměstnance a jejich jediným jednatelem byl právě neexistující Boris Nikolov Dobrev. Tyto rozpory přílehavě rozebral žalovaný v napadeném rozhodnutí a dovedl z nich, že svědecká výpověď Ing. Marka Šenkeříka je nedůvěryhodná a nemůže sloužit jako důkaz o deklarovaném plnění (viz odst. [52] napadeného rozhodnutí). Jeho závěry následně jako dostatečné a věcně správné potvrdil i krajský soud (viz zejména odst. 21., 23., jakož i 28. napadeného rozsudku).

[50] Odkazovala-li stěžovatelka na daňové doklady a výpisy z účtů, podle nichž prokázala úhradu částky 3.000.000 Kč a výši pořizovací ceny lisu, nezbyvá než odkázat na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž existence daňových dokladů, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje faktické uskutečnění plnění od deklarované osoby a deklarovaným způsobem a v deklarovaném rozsahu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). Byť tedy z kupní smlouvy ve spojení s předávacím protokolem a souvisejícími daňovými doklady (viz výše) formálně vyplývalo předání deklarovaného plnění v takovém rozsahu a tak, jak stěžovatelka tvrdila (od Felicite za pořizovací cenu 3.000.000 Kč), při současné existenci dalších v daňovém řízení zjištěných skutečností, které obsah těchto listin vyvracely a byly s nimi i v časovém nesouladu, nebylo možno považovat stěžovatelčina tvrzení ohledně deklarovaného plnění za prokázaná. Přetrvávaly totiž důvodné pochybnosti o jeho dodání od Felicite i jeho pořizovací ceně, neboť stěžovatelce měla být dodána technologie funkční, avšak Ing. Sedláček (nikoliv Felicite) dodal již v červnu 2014 do sídla stěžovatelky a nájemce lis, který nakoupil jako nefunkční. S ohledem na uvedené nebylo možno považovat za prokázané ani stěžovatelčino tvrzení o tom, že platby, které provedla na účet společnosti Felicite, představovaly právě úplatu za jí poskytnuté plnění.

pokračování

[51] S ohledem na tyto skutečnosti vyplývající z daňového spisu dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že daňové orgány i krajský soud dospěly ke správnému závěru o tom, že zjištěné nesrovnalosti zakládají pochybnosti o faktickém provedení deklarovaného plnění, jeho rozsahu a především o pořizovací ceně technologie v rozsahu 3.000.000 Kč od společnosti Felicite tak, jak stěžovatelka tvrdila. Společnost Felicite byla pro správce daně nekontaktní, se sídlem na virtuální adrese, jednatel Boris Nikolov Dobrev byl osobou neznámou, resp. podle zjištění správce daně pocházejících z mezinárodní spolupráce dokonce osobou neexistující. Uvedené rozpory a nesrovnalosti byly umocněny také výpovědí svědka Ing. Marka Šenkeříka, který byl do dne 3. 12. 2014 jednatelem společnosti Felicite. Jeho funkce zanikla den po tvrzeném dodání technologie stěžovatelce společností Felicite, přitom jmenovaný svědek nebyl schopen uvést bližší okolnosti této dodávky a ohledně osoby, která provedla údajné opravy lisu, které měly jeho hodnotu navýšit na celkovou částku 3.000.000 Kč, a která provedla jeho dodání a montáž, odkazoval na třetí subjekty (některou ze společností Borise Nikolova Dobreva, aniž byl schopen uvést, která z nich konkrétně plnění poskytla). Přitom i ke dvěma jmenovitě uvedeným společnostem (DOTPOINT s.r.o. a DEEPLAY s.r.o.) se pojily nejasnosti týkající se především osoby jejich jednatele Borise Nikolova Dobreva. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěry daňových orgánů, že vzniklé pochybnosti odůvodňovaly výzvu správce daně k objasnění sporných daňových tvrzení, na základě které na stěžovatelku přešlo důkazní břemeno. Stěžovatelka následně nedoložila nic, co by uvedené pochybnosti správce daně o tom, že deklarované plnění proběhlo způsobem a v rozsahu, jak stěžovatelka tvrdila, vyvrátilo. Své důkazní břemeno vztahující se k deklarovanému plnění a uplatněným odpisům hmotného majetku tudíž neunesla. Krajský soud nepochybil, pokud v tomto závěru přisvědčil daňovým orgánům.

[52] Nejvyšší správní soud k právě uvedenému dodává, že za předpokladu, že by stěžovatelka prokázala provedení oprav, montáže a dodání lisu tak, jak tvrdila, pochybnosti správce daně mohla vyvrátit. Nelze tudíž souhlasit s její námitkou, že uvedení nesprávných dodavatelských společností (DOTPOINT s.r.o. či DEEPLAY s.r.o.), které měly pro Felicite provést opravu, montáž a dodání lisu, nemělo na projednávanou věc vliv, resp. že její důkazní břemeno bylo neunesitelné. Krajský soud však správně upozornil na to, že není povinností daňových orgánů daňovému subjektu sdělovat, jaké důkazy má předložit, aby vyvrátil pochybnosti, které ohledně deklarovaného plnění v daňovém řízení pojal.

[53] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v daňovém řízení nebylo sporným, že lis s výrobním číslem 7/4101 a rokem výroby 1986 skutečně existuje a nachází se podle místního šetření v místě sídla stěžovatelky, resp. nájemce; opak ostatně neuváděly ani daňové orgány. Nejasnosti se vztahovaly k poskytnutí plnění tak, jak tvrdila stěžovatelka, tedy že lis dodala společnost Felicite v tvrzeném rozsahu (včetně hydraulického agregátu o výkonu, který byl smluven a který byl předmětem fakturace) a za tvrzenou pořizovací cenu. Zbývá dodat, že ani k rozporům panujícím ohledně hydraulického agregátu jako součásti technologie stěžovatelka neuvedla ničeho, tedy neprokázala, že plnění se uskutečnilo tak, jak jej deklarovala. Pokud na výzvu správce daně předložila nabídku na stejný lis od společnosti ProdEq, rok výroby 1987, kde byla cena lisu stanovena na částku 3.780.000 Kč (135.000 EUR), čímž hodlala prokázat obvyklou cenu lisu, který je plně funkční, a taktéž to, že cena, za kterou pořídila lis od Felicite, nebyla předražená, pak ani tyto skutečnosti nebyly způsobily vyvrátit pochybnosti daňových orgánů ohledně deklarovaného plnění.

[54] Nejvyšší správní soud nepovažuje za přílehlavý ani stěžovatelčin odkaz na závěry vyplývající z rozsudku č. j. 1 Afs 493/2019-32. V něm se totiž Nejvyšší správní soud zabýval odpočtem daně z přidané hodnoty. Věc tedy vycházela z jiného skutkového stavu a nadto se týkala daňového podvodu poté, co daňový subjekt prokázal přijetí zdanitelného plnění a splnil zákonné podmínky pro odpočet daně z přidané hodnoty. V nyní projednávané věci, nehledě na to, že se týká daně z příjmů právnických osob, která podléhá jiné právní úpravě i řídí se jinými principy, stěžovatelka přijetí zdanitelného plnění od Felicite, z důvodů shora opakovaně uvedených, neprokázala, tedy nesplnila podmínky pro odpis hmotného majetku v souladu s § 24 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[55] Stěžovatelka konečně namítá, že stále trvá na svém návrhu na výslech svědka Ing. Marka Šenkeříka, neboť tento výslech byl proveden již po první výzvě správce daně, ze které však plynulo pouze to, že Felicite je pro správce daně nekontaktní a má sídlo na virtuální adrese. Pokud následně nebyl svědek vyslechnut k dalším zjištěným skutečnostem (neexistenci pana Dobreva, rozdílu ve výkonu dodaného hydraulického agregátu), jedná se o procesní pochybení mající za následek nedostatečně zjištěný skutkový stav věci.

[56] Ani s uvedenou námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožňuje a souhlasí se závěrem krajského soudu, podle nějž *„správce daně není vázán všemi důkazními návrhy daňového subjektu, nicméně pokud k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupí, musí být zřejmé, jaké důvody jej k odmítnutí dokazování s ohledem na již zjištěný skutkový stav vedly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42). Tomuto požadavku žalovaný řádně dostál. Není pravda, že by se návrhem na provedení důkazu nezabýval. V bodech 64 až 66 napadeného rozhodnutí žalovaný vysvětlil, z jakých důvodů považuje návrh na opakovaný výslech za nedůvodný, o zatížení rozhodnutí procesní vadou se proto nejedná.“*

[57] Jak vyplývá z protokolu o výslechu uvedeného svědka, správce daně se jej dotazoval na skutečnosti týkající se deklarovaného plnění a společnosti Felicite. Jak již Nejvyšší správní soud výše upozornil, z výslechu tohoto svědka vyplynuly nesrovnalosti ve vztahu ke stěžovatelčiným tvrzením. Zástupce stěžovatelky přitom byl u výslechu tohoto svědka přítomen, tudíž mu také mohl klást dotazy vztahující se k dodání technologie, čehož nevyužil. Především na otázku týkající se průběhu tvrzené opravy lisu, jeho montáže a dodávky navíc nebyl svědek schopen uvést detaily a potvrdit stěžovatelčina tvrzení, a pro uvedené ani Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným a krajským soudem nepovažuje další výslech svědka Šenkeříka za potřebný. Již jeho první výpověď pochybnosti správce daně spíše umocnila, než vyvrátila a vykazovala známky nevěrohodnosti. Zbývá doplnit, že stěžovatelka v řízení o žalobě neuvedla (a ani v kasační stížnosti neuvádí) konkrétní skutečnosti, k nimž by měl být svědek Šenkeřík opětovně vyslechnut nad rámec toho, co již uvedl.

[58] Stěžovatelka v kasační stížnosti také namítá, že správce daně v návaznosti na daňovou kontrolu ponechal Ing. Petru Sedláčkovi jak daň z přidané hodnoty na výstupu z plnění ve výši 1.193.060 Kč (cena samotného lisu), tak i zdanitelný příjem z této transakce. Uvedenou námitku však stěžovatelka v žalobě neuplatnila. Krajský soud tudíž neměl povinnost ani důvod se touto otázkou z vlastní iniciativy zabývat. V kasační stížnosti stěžovatelka

pokračování

k této nově uplatněné námitce dodává, že ji dříve nemohla uvést, neboť o odvolání Ing. Petra Sedláčka bylo rozhodnuto až po sepisu stěžovatelčiny žaloby. Uvedenou skutečnost však nikterak nedokládá. Není přitom povinností Nejvyššího správního soudu tuto skutečnost zjišťovat za stěžovatelku. Tato námitka je tedy námitkou nově uplatněnou, aniž je zřejmé, že ji stěžovatelka nemohla uplatnit již v řízení o žalobě. Jedná se tedy o námitku nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s., kterou Nejvyšší správní soud není oprávněn nyní jako první posuzovat.

[59] Závěrem Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit ani stěžovatelčině námitce, podle níž ve všech případech, ve kterých vystupovala společnost Felicite, rozhodoval senát č. 30 krajského soudu, který však nehodnotil jednotlivé skutkové okolnosti případu individuálně, nýbrž předjímal závěry na základě svého předpojatého postoje vůči Felicite z těchto dalších řízení.

[60] Stěžovatelka v řízení před krajským soudem nevznesla námitku podjatosti uvedeného senátu, který rozhodoval i v souzené věci. Nebylo proto na místě rozhodovat o případném vyloučení uvedeného senátu krajského soudu z projednávání a rozhodnutí nynějšího případu. Ani skutečnost, že uvedený senát rozhodoval až na jednu výjimku ve všech věcech, v nichž figurovala společnost Felicite, bez dalšího důvod pro úvahy o jeho podjatosti nezakládá a nesvědčí o tom, že každý jednotlivý případ neposoudil samostatně a na základě individuálních skutkových okolností. Naopak s ohledem na závěry Nejvyššího správního soudu ve věcech, v nichž vystupovala stěžovatelka, Ing. Petr Sedláček a společnost Felicite, které jsou mu známy z jeho rozhodovací činnosti a jsou dostupné v databázi na www.nssoud.cz (rozsudky ze dne 28. 2. 2023, č. j. 10 Afs 299/2021-44, ze dne 29. 6. 2023 č. j. 7 Afs 245/2021-48 a ze dne 12. 4. 2023, č. j. 5 Afs 254/2021-60), lze dovodit, že uvedené subjekty nebyly ani v nich schopny prokázat deklarovaná plnění přijatá od společnosti Felicite, což ústilo v závěr o neunesení jejich důkazního břemene shodně, jako nyní. Zbývá dodat, že v naposledy zmíněné věci č. j. 5 Afs 254/2021-60, která se týkala posouzení deklarovaného plnění – dodání technologie v souvislosti s odpočtem daně z přidané hodnoty, pátý senát dospěl k témuž závěru o neunesení důkazního břemene ohledně rozsahu a pořizovací ceny tohoto plnění stěžovatelkou, jako je tomu i v souzené věci.

[61] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že stěžovatelka v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť neprokázala svá daňová tvrzení týkající se přijetí deklarovaného plnění - hmotného majetku (technologie) od společnosti Felicite v deklarovaném rozsahu a za deklarovanou pořizovací cenu ve smyslu § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Neprokázala tedy, že úplatně nabyla tento hmotný majetek, jehož odpis uplatnila ve zdaňovacím období 2014 jakožto uznatelný náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 24 odst. 2 písm. a) téhož zákona. Daňové orgány přitom při posouzení věci vyšly ze skutečností, jež mají oporu ve správním spisu. Krajský soud se nedopustil ani pochybení v právním posouzení věci spočívajícím v závěru o tom, že stěžovatelka své důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpis hmotného majetku neunesla. Kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. nebyly naplněny.

VI.

[62] Nejvyšší správní soud pro vše výše uvedené nepovažuje kasační stížnost za důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[63] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení účastníkem úspěšným, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů tohoto řízení právo.

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

V Brně dne 27. února 2024

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu