



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Michala Bobka a soudkyň Kateřiny Štěpánové a Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **P. J. – MONT, spol. s r. o.**, se sídlem Řípov 42, Třebíč, zastoupené JUDr. Ing. Radanem Tesařem, advokátem se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2021, č. j. 18607/21/5200-11434-713082, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2023, č. j. 31 Af 59/2021-64,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 6. 2018 doměřil žalobkyni daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 nižší o 240 300 Kč a uložil jí penále. Současně dvěma platebními výměry z téhož dne žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2013 ve výši 22 800 Kč a zdaňovací období roku 2014 ve výši 230 850 Kč a stanovil jí penále.

[2] Žalovaný odvolání žalobkyně dne 4. 6. 2021 zamítl a platební výměry potvrdil. O každém ze tří platebních výměrů rozhodl samostatným výrokem.

[3] Dle daňových orgánů žalobkyně neprokázala, že náklady na sporná plnění (dodávka práškových barev, prefabrikace potrubí, trubek a montážní práce) skutečně představují náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

[4] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) k žalobě žalobkyně výrokem I. zrušil rozhodnutí žalovaného v rozsahu jeho výroku I. (týkajícího se zdaňovacího období roku 2012). Přisvědčil námitce žalobkyně, že neprovedení navrženého důkazu (fotografiemi realizovaných zakázek) a nezdůvodnění takového postupu mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí; důkazy, které žalobkyně navrhovala, nebyly zjevně irelevantní.

[5] O dalších zdaňovacích obdobích roku 2013 a 2014 krajský soud rozhodl výrokem II. a žalobu zamítl. Shledal, že žalobkyně neprokázala existenci daňově účinných nákladů. Vyjádřil se i k otázce tzv. esenciálních výdajů. Rovněž dovodil, že absence výzvy k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009, daňový řád (dál jen „daňový řád“), neznamenala porušení ustanovení o řízení.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu (jeho výrok II. a nákladový výrok III.) obsáhlou kasační stížností. Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) shrnuje jednotlivé kasační námitky následovně.

[7] Dle stěžovatelky je napadený rozsudek *nepřezkoumatelný*. Krajský soud se nevypořádal s námitkou stran rozpornosti závěrů žalovaného o důvodu odepření daňové účinnosti ve věci zpochybněných výdajů, stejně jako s námitkou nestanovení obvyklé ceny správcem daně.

[8] Stěžovatelka tvrdí, že poté, co unesla své primárního důkazní břemeno, nedošlo k přenesení důkazního břemene z daňových orgánů zpět k ní. Z výzvy k prokázání skutečností ze dne 4. 10. 2016 (dále jen „Výzva“) je sice zjevné, jaké byly pochybnosti ohledně plnění, avšak správce daně již *neozřejmil a nekonkretizoval pochybnosti ohledně podkladů*, které stěžovatelka předložila. Takto argumentuje stěžovatelka ve vztahu ke všem plněním a všem daňovým obdobím, tedy k transakcím se společností Leguan Powders, a.s. (dále jen „Leguan Powders“; práškové barvy), podnikající fyzické osoby J. D. (dále jen „J. D.“; prefabrikace potrubí); společností IRON DESIGN, SE (dále jen „Iron Design“; trubky) i společností JR HIGHLANDERS, s. r. o. (dále jen „JR“; montážní práce).

[9] Stěžovatelka je přesvědčena, že k Výzvě předložila veškeré důkazní prostředky, které po ní bylo možno vyžadovat. Svá vysvětlení považuje za logická a konzistentní. Měl-li správce daně i takto pochybnosti, bylo na místě *vydat další výzvu k prokázání skutečností* (v této souvislosti odkazuje na závěry rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 2. 2021, č. j. 31 Af 94/2018 - 142). Stěžovatelka napadá i *tendenční hodnocení důkazních prostředků* správcem daně a namítá, že byl aplikován *nepřiměřený důkazní standard*.

pokračování

[10] Stěžovatelka zdůrazňuje, že krajský soud nesprávně posoudil její námitku *nevydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu*; správce daně měl určité indicie a informace o obchodování stěžovatelky. Stěžovatelka posledně namítá i nesprávné posouzení otázky *tzv. esenciálních výdajů*.

[11] Žalovaný zdůraznil, že se nebude vyjadřovat k dodání práškových barev od společnosti Leguan Powders ve zdaňovacím období roku 2012, neboť jeho rozhodnutí krajský soud v tomto rozsahu zrušil (výrokem I.) a stěžovatelka kasační stížností tento výrok nenapadá. Pokud tedy poukazuje na údajně nesprávné posouzení krajského soudu co do plnění od této společnosti, je taková kasační stížnost nepřijatelná, neboť směřuje jen proti důvodům rozhodnutí soudu, nikoli proti jeho výroku I. (srov. § 104 odst. 2 s. ř. s.). Stěžovatelka tak svou nesouvisející argumentací ještě více zneřehledňuje již tak rozsáhlou kasační stížnost.

[12] Žalovaný zdůrazňuje, že konstatoval důvodné pochybnosti o uskutečnění předmětných plnění, tedy dodávek zboží a služeb. Důvodil neunesení důkazního břemene stěžovatelkou, a proto neuznal daňovou účinnost výdajů za dotčená plnění. Ve věci není rozhodné, že část pochybností směřovala rovněž vůči osobě tvrzeného dodavatele plnění, pokud faktické uskutečnění těchto plnění nebylo ve věci prokázáno. Formulaci, že stěžovatelka neprokázala, že dotčená plnění od tvrzených dodavatelů přijala, je potřeba vnímat jako podmnožinu tvrzení, že neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak deklarovala. Na věc nedopadá ani zmiňovaný rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2018, č. j. 1 Afs 258/2018 - 32, v němž se zásadně lišily právní úvahy o vyjevených pochybnostech mezi správcem daně a odvolacím orgánem. Důvody odepření daňové účinnosti vynaložených nákladů v nynější věci konzistentně směřují k závěru o neprokázání existence poskytnutého plnění. Stěžovatelka po celou dobu daňového řízení věděla, co má prokazovat. K námitce nevypořádání námitky absence stanovení ceny obvyklé žalovaný připouští, že stěžovatelka v žalobě i v kasační stížnosti argumentovala zmiňovaným rozsudkem NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 83. Tato část žaloby ovšem směřovala obecně k povinnosti správce daně prokazovat, co sám ohledně svých pochybností tvrdí. V nynější věci se o otázku odlišné ceny sjednané mezi jinak spojenými osobami vůbec nejedná.

[13] Výzva měla za následek přenesení důkazního břemene na stěžovatelku. Byla odůvodněná, a to i s vazbou na stěžovatelkou předložené důkazní prostředky (daňové doklady) a vedené evidence (účetnictví), které nebyly v okamžiku vydání výzvy s to objasnit, že stěžovatelka daná plnění skutečně přijala či jak je upotřebila v rámci své vlastní činnosti. Stěžovatelka po celou dobu daňového řízení na závěry daňových orgánů věcně reagovala. I obecné pochybnosti správce daně postačí k přenosu důkazního břemene (odkazuje na stěžovatelkou citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 2. 2021, č. j. 31 Af 94/2018 - 142).

[14] Námitku ohledně povinnosti daňových orgánů vydat po reakci stěžovatelky další výzvu má žalovaný za nepřijatelnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka neveznesla v řízení před krajským soudem, ačkoli tak učinit mohla. Z opatrnosti přitom dodává, že stěžovatelka ani konkrétně nenapadá to které hodnocení provedených důkazů krajským soudem, její tvrzení zůstává pouze v obecné rovině. Těž nesouhlasí s tím,

že by na věc dopadaly závěry opakovaně odkazovaného rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 2. 2021, č. j. 31 Af 94/2018 - 142, a to pro značnou skutkovou odlišnost věci.

[15] Žalovaný dodává, že nelze směřovat důvody pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu s důvody, které vedou správce daně k zahájení daňové kontroly, resp. tyto se nemusí vždy překrývat. V nynější věci neexistovaly natolik konkrétní poznatky, podle nichž by mohl správce daně důvodně usuzovat, že daň bude doměřena. K tzv. esenciálním výdajům odkázal žalovaný na posouzení krajským soudem.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] NSS při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost **není** důvodná.

[18] NSS se po úvodní úvaze k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro rozpornost závěrů o důvodu odepření daňové účinnosti, resp. nevypořádání argumentu ceny obvyklé (*III. 1*), věnuje jednotlivým kasačním námitkám v naznačeném pořadí: nepřenesení důkazního břemene na stěžovatelku (*III. 2*); absence další výzvy k prokázání skutečností a tendenční hodnocení důkazních prostředků správcem daně, resp. nepřiměřený důkazní standard (*III. 3*); nesprávné právní posouzení výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu a tzv. esenciálních výdajů (*III. 4*).

[19] NSS též předesílá, že se nevěnuje blíže námitkám stěžovatelky směřujícím k transakci se společností Leguan Powders. Rozhodnutí žalovaného ve vztahu k daňovému období, jehož se týká plnění od společnosti Leguan Powders, krajský soud zrušil pro vady dokazování; proto by argumentace k tomuto plnění byla předčasná.

III. 1. K nepřezkoumatelnosti

[20] NSS předně uvážil o přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Jeho nepřezkoumatelnost by totiž předurčila směr dalšího rozhodování. Ve své judikatuře mnohokrát konstatoval, že přezkoumatelné je takové soudní rozhodnutí, z něhož je patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jak uvážil o skutečnostech pro věc podstatných a jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil. Stěžovatelka dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro jeho nesrozumitelnost z toho, že žalovaný údajně odkázal na *několik důvodů pro odepření daňové uznatelnosti nákladů*; nebylo tak jasné, který z nich je určující pro závěr ohledně daňové uznatelnosti těchto nákladů.

[21] NSS se nemůže ztotožnit se závěrem stěžovatelky. Předně poukazuje na to, že již hojnost její argumentace (ať již v řízení daňovém, tak v řízení před krajským soudem, a i nyní před NSS), svědčí o tom, že je s to se závěry daňových orgánů, resp. krajského soudu, věcně polemizovat.

pokračování

[22] Z obsahu rozhodnutí daňových orgánů jako celku, jak byly aprobovány krajským soudem, vyplývá jednoznačný závěr o tom, které skutečnosti potřebné pro uznání nákladů jako daňově účinných stěžovatelka neprokázala. S těmito skutečnostmi byla seznámena již ve Výzvě, v níž správce daně přehledně a výslovně, tzv. v bodech, stěžovatelce osvětlil, jaké skutečnosti a proč požaduje u plnění od jednotlivých dodavatelů předložit či prokázat (srov. zejména její str. 3 a 4). Ve Výzvě zaznívá jednoznačný požadavek na doložení faktického poskytnutí plnění dodavatelem a jeho přijetí odběratelem, místo poskytnutí plnění, způsob přepravy, osoby přepravce, osoby, která plnění zajišťovala, osoby účastníci se předání a převzetí, způsobu stanovení ceny za předmět plnění, způsobu kontroly kvality plnění. Správce daně rovněž ve zprávě o daňové kontrole ze dne 4. 6. 2018 (dále jen „Zpráva“) u každého ze zpochybněných uvedl a odůvodnil závěr, že nemá za prokázané, že by se daně plnění uskutečnilo.

[23] NSS je ve shodě s krajským soudem, pokud tento uzavřel, že důvody označené správcem daně konzistentně směřovaly k neprokázání existence poskytnutých plnění. V závěru Zprávy se správce daně věnuje každému jednotlivému plnění zvlášť a vždy sděluje, že důvodem pro neuznání daňové účinnosti plnění bylo neprokázání existence tohoto plnění. Jestliže se plnění vůbec neuskutečnilo, bezpochyby také platí, že předmětné plnění nemohlo být dodáno deklarovaným dodavatelem nebo že plnění nebylo poskytnuto tak, jak bylo deklarováno. Uvedeným závěrem neotřese ani zmínka správce daně v odůvodnění Zprávy o tom, že nebylo prokázáno, že by plnění byla dodána tvrzeným dodavatelem, nebo že se plnění neuskutečnila, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu. Tyto situace lze subsumovat pod závěr zpochybňující celkovou existenci plnění.

[24] Stěžejní ve věci zůstává, že správce daně u každého plnění dovedl neprokázání jeho uskutečnění. Rozhodnutí daňových orgánů tak v tomto ohledu nelze kvalifikovat jako rozporné či nesrozumitelné.

[25] V rozsudku krajského soudu nechybí reakce na žádnou z podstatných žalobních námitek. Jedná se o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud žalobu zamítl. Soud nebyl povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle odůvodnit; jeho úkolem bylo vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Tento závěr lze ostatně vztáhnout i na námitku nevypořádání odkazu stěžovatelky na rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2018, č. j. 1 Afs 258/2018 - 32. Bod 7 napadeného rozsudku se *implicitě* touto otázkou zabývá a relevantní argumentaci obsahuje. Odkazovaný rozsudek navíc není pro svou skutkovou odlišnost přílehlavý; zásadně se v něm lišily právní úvahy o vyjevených pochybnostech mezi správcem daně a odvolacím orgánem. Již výše bylo sděleno, že v souzené věci daňové orgány důvody odepření daňové účinnosti sporných výdajů stěžovatelce osvětlily; směřovaly k závěru o neprokázání existence poskytnutých plnění. Stěžovatelka byla po celou dobu daňového řízení srozuměna s tím, co má ve věci prokazovat.

[26] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku též v nevypořádání vymezení pochybností správce daně ohledně *ceny obvyklé* sjednané mezi stěžovatelkou a společností JR; k tomu odkazuje na rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017,

č. j. 4 Afs 58/2017 - 83. NSS ověřil, že tato její argumentace v žalobě zaznívala v kontextu obecné povinnosti správce daně prokazovat, co sám ohledně svých pochybností tvrdí. S danou otázkou se krajský soud v napadeném rozsudku vypořádal (byť s ním stěžovatelka věcně nesouhlasí). V nynější věci se přitom o odlišné ceny sjednané mezi osobami jinak spojenými vůbec nejedná.

[27] K tomuto bodu lze uzavřít, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak měl soud rozhodnout, resp. jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje, aby ho přezkoumal (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35).

III. 2 K nepřenesení důkazního břemene na stěžovatelku

[28] Stěžovatelka ve Výzvě postrádá hodnocení a zpochybnění předložených důkazních prostředků. Tím dle ní nedošlo k přenesení důkazního břemene z daňových orgánů zpět na stěžovatelku.

[29] Krajský soud se otázky neprokázání existence daňově uznatelných výdajů podrobně věnoval v části III. C napadeného rozsudku. Shrnl principy přenosu důkazního břemene v daňových řízeních a detailně u každého z deklarovaných dodavatelů přezkoumal jednotlivá neuznaná plnění; posoudil i konkrétní obsah Výzvy, reakci stěžovatelky, další zjištění daňových orgánů a jejich závěry.

[30] Z obsahu spisu je zjevné, že v nynější věci byla daňová kontrola zahájena pro zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014 dne 6. 1. 2016 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně z příjmu právnických osob. Správce daně ve Výzvě ve vztahu k plnění od J. D. uvedl, že z předloženého účetnictví není zřejmá skutečnost, zda byly služby za prefabrikaci trubek skutečně deklarovaným dodavatelem poskytnuty, odběratelem přijaty a spotřebovány a jakým způsobem sloužily k realizovaným výkonům daňového subjektu. K plnění od Iron Design správce daně sdělil, že z předloženého účetnictví není patrné, zda byly dodávky trubek skutečně deklarovaným dodavatelem dodány, odběratelem přijaty a spotřebovány a jakým způsobem sloužily k realizovaným výkonům daňového subjektu. K plnění od společnosti JR správce daně specifikoval, že z předloženého účetnictví není zřejmá skutečnost, na jaké konkrétní realizované výkony byly montážní práce spotřebovány, tzn. zda montážní práce (zaúčtované na vrub účtu 518-100-ostatní služby) byly současně v daném účetním období vyfakturovány a kým byly skutečně provedeny.

[31] NSS dále ověřil, že Výzva na svých stranách 6–10 dostatečně popisuje pochybnosti správce daně, ty jsou provázány s předloženými daňovými doklady i účetnictvím. Je zřejmé, že z nich správce daně nemohl vyčíst, zda byla daná plnění skutečně přijata a jak byla následně použita v rámci činnosti stěžovatelky. To, že přijatá plnění nemají oporu v účetnictví stěžovatelky v odůvodnění Výzvy rezonuje; byl to důvod pro její vydání. K předloženému účetnictví se vyjadřuje i Zpráva (na stranách 17, 18, 32, 33, 44 a 57). Pochybnosti správce daně tak byly stěžovatelce dostatečně sděleny i odůvodněny.

pokračování

[32] Jednotlivá deklarovaná plnění následně detailně posoudil i krajský soud. Tomu od J. D. (prefabrikace potrubí) patří body 32–36 rozsudku krajského soudu. Soud dovodil, že stěžovatelka sice unesla primární důkazní břemeno předložením účetnictví; správce daně však zpochybnil jeho úplnost, jelikož z něj nevyplývalo faktické poskytnutí plnění, ani jeho upotřebení stěžovatelkou v rámci její činnosti. V reakci na Výzvu stěžovatelka tvrdila, že prefabrikaci potrubí provedli zaměstnanci J. D. v žalobcově dílně. Tato tvrzení však nepodložila žádnými důkazy, kterými by pochyby správce daně odstranila. Stěžovatelka proto neunesla důkazní břemeno stran faktické realizace prefabrikace potrubí J. D.

[33] Plnění od společnosti Iron Design (trubky) rozebírá krajský soud v bodech 37–40 napadeného rozsudku. Uzavřel, že stěžovatelka unesla primární důkazní břemeno předložením faktur, správce daně však dostatečně zpochybnil věrohodnost předložených dokladů a důkazní břemeno přešlo zpět na stěžovatelku, která již nebyla schopna předložit další důkazy, jimiž by pochyby správce daně odstranila. Neunesla tak důkazní břemeno stran faktické realizace dodávky trubek, které by byly použitelné v rámci zakázek stěžovatelky, společností Iron Design.

[34] Konečně plnění od společnost JR (montážní práce) krajský soud věnuje pasáž 41-45 napadeného rozsudku opět se závěrem, že stěžovatelka unesla primární důkazní břemeno předložením faktury. Správce daně dle soudu dostatečně zpochybnil věrohodnost předloženého účetnictví, čímž důkazní břemeno přešlo zpět na stěžovatelku, která již nebyla s to pochyby správce daně odstranit. Neunesla proto důkazní břemeno stran faktické realizace montážích prací společností JR.

[35] Nelze přehlédnout ani to, že stěžovatelka je v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu povinna prokázat, co sama tvrdí, tedy i faktické přijetí plnění a jejich užití pro svou vlastní činnost. K tomu ostatně Výzva v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu směřovala.

[36] K otázce náležitostí výzev k prokázání skutečností stěžovatelka v kasační stížnosti argumentuje rozsudkem Krajského soud v Brně ze dne 24. 2. 2021, č. j. 31 Af 94/2018 - 142, který v bodě 45 požaduje, aby ve výzvě k prokázání skutečností správce daně ozřejmil, z jakého důvodu mu pochybnosti o podkladech vznikly a v čem konkrétně spočívají. NSS uvádí, že skutkové okolnosti věci jsou odlišné. Ve zmiňované kauze, v níž šlo o DPH, byly vyjádřeny obecné pochybnosti nacházející se mimo sféru působnosti daňového subjektu (nekontaktnost dodavatele), nejednalo se o absenci relevantních informací v jeho účetnictví; v nynější věci však po vydání Výzvy nedošlo v důsledku vysvětlení stěžovatelky k odstranění pochybností původních, a vzniku pochybností nových, ale původní pochybnosti přetrvaly.

[37] Bez relevance ovšem nezůstává ani fakt, že tento stěžovatelkou hojně odkazovaný rozsudek zrušil NSS rozsudkem ze dne 13. 11. 2023, č. j. 3 Afs 81/2021 - 58. V něm naopak vyzdvihl, že při posuzování otázky, zda daňové orgány unesly své důkazní břemeno, nelze výzvu k prokázání skutečností hodnotit izolovaně. Zdůraznil, že správce daně může své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřit i jinak než výzvou k prokázání skutečností, a to za podmínky, že daňový subjekt s těmito pochybnostmi seznámí a umožní mu náležitě se hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem. Daňový subjekt se totiž nemůže spoléhat

na to, že vyvrácení pochybností uvedených ve výzvě k prokázání skutečností mu bez ohledu na další postup daňových orgánů zaručí příznivý výsledek daňového řízení. NSS rovněž v rozsudku ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 - 32, k otázce obsahu výzvy k prokázání skutečností a sdělených pochybností připomněl, že musí být zohledněny všechny okolnosti případu.

[38] Stěžovatelka byla v nynější věci nad rámec pochybností pojmenovaných ve Výzvě seznámena s výsledkem kontrolního zjištění protokolem o ústním jednání dne 2. 3. 2018. Vyjádření stěžovatelky ke kontrolním zjištěním nevedlo ke změnám úvahy správce daně či ke změně kontrolních zjištění. Daňová kontrola byla ukončena Zprávou. Správce daně vydal platební výměry, které stěžovatelka napadla odvoláním. V odvolacím řízení žalovaný doplnil dokazování (o svědeckou výpověď zaměstnance významného odběratele stěžovatelky). S vyhodnocením doplněného řízení ve vazbě na úvahy správce daně seznámil žalovaný stěžovatelku dne 23. 10. 2020. Na seznámení již stěžovatelka nijak nereagovala.

[39] Z obsahu polemiky stěžovatelky je zjevné, že jí po celou dobu daňového řízení pochybnosti správce daně byly zjevné, na závěry daňových orgánů reagovala věcně. I v řízení před krajským soudem uplatňovala konkrétní a věcnou argumentaci. Není proto možno přisvědčit jejímu názoru, že by pochybnosti v nynější věci nebyly řádně odůvodněny, což jí znemožnilo adekvátní polemiku. Jak zdůrazněno výše, obsah Výzvy nelze nahlížet izolovaně.

[40] Lze též připomenout, že podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených daňových dokladů nespočívá v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě (byť lze jistě tento postup označit za vhodný), ale ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem (viz blíže již výše zmíněný rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 - 32).

[41] NSS k výše uvedenému dodává, že zákon (daňový řád) nestanoví, jak má správce daně vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy. Děje se tak v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek; zpravidla výzvami. Zákon přitom neobsahuje taxativní výčet náležitostí takové výzvy a nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stanoví pouze to, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem]. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (srov. blíže např. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).

pokračování

[42] V nynější věci přitom neshledává NSS pochybnosti správce daně a jejich odůvodnění nijak obecné. Soud nerozumí argumentaci stěžovatelky vyčítající správci daně, že nekonkretizoval a neozřejmil, z jakého důvodu mu vznikly pochybnosti ohledně předložených podkladů. Pochybnosti v souzené věci byly řádně vyjevené, což je zjevné i z následujících úkonů jak daňového subjektu, tak daňových orgánů, přičemž stěžovatelka na pojmenované pochybnosti po celou dobu vedeného daňového řízení konzistentně reagovala. Důkazní břemeno bylo přeneseno řádně, kasační námitka není důvodná.

III. 3 K absenci další výzvy k prokázání skutečností a tendenčnímu hodnocení důkazních prostředků, resp. nepřiměřenému důkaznímu standardu

[43] Stěžovatelka je přesvědčena, že daňové orgány měly poté, co reagovala na Výzvu, vydat *další výzvu k prokázání skutečností*, která by onu reakci stěžovatelky reflektovala.

[44] Tato námitka je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Stěžovatelka ji neuplatnila v řízení před krajským soudem, byť tak učinit mohla.

[45] NSS pak již zcela nad rámec k této obecně formulované námitce podotýká, že daňový řád opravdu neukládá daňovým orgánům povinnost reagovat na jakýkoli argument daňového subjektu či důkazní prostředek adresovaný jako reakci na výzvu k prokázání skutečností další výzvou k prokázání skutečností. Takový postup by nevedl k efektivnímu výkonu veřejné správy, přičemž dialogu mezi daňovým subjektem a daňovými orgány může být učiněno zadost i jinými instituty (např. sdělením výsledku kontrolního zjištění a s tím související možností se k němu vyjádřit či seznámením dle § 115 odst. 2 daňového řádu a možností na něj reagovat). Již výše byl popsán postup daňové kontroly v souzené věci, z něhož je patrné, že stěžovatelce nebyla upřena možnost v průběhu daňového řízení zaujímat postoje k vysloveným pochybnostem správce daně.

[46] Stěžovatelka je dále přesvědčena, že v návaznosti na Výzvu prokázala přijetí dotčených plnění. Její námitky *hodnocení následně provedených důkazních prostředků* krajským soudem ovšem zůstávají v obecné rovině (s výjimkou níže zmíněných). Daňové orgány i krajský soud přitom vysvětlily, proč považovaly následně provedené důkazní prostředky za nedostatečné. Krajský soud u každého plnění systematicky popsal, proč je stěžovatelka neprokázala. Jeho hodnocení nemá NSS co vytknout a v podrobnostech na ně odkazuje.

[47] Ve vztahu k osobě J. D. krajský soud v bodech 34 a 35 napadeného rozsudku předeslal, že zjištěná nekontaktnost této podnikající osoby stěžovatelce nebyla kladena k tíži, avšak současně jí zjevně nepomohla k unesení důkazního břemene; J. D. byl registrován pouze k dani z příjmů fyzických osob podávajících příznání a nebyl registrován k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, neměl tedy zaměstnance; žalovaný vyslechl svědka L. R., zaměstnance významného odběratele stěžovatelky; výpověď svědka neobjasnila, jaké dodávky a služby tato společnost odebírala a s jakými subdodavateli spolupracovala. Výpověď neprokázala poskytnutí služby prefabrikace potrubí dodavatelem J. D.; svědek nebyl schopen potvrdit rozsah plnění, množství či druh použitého materiálu, nebo uvést, ke které konkrétní zakázce mělo poskytnuté plnění sloužilo; ze svého postavení svědek předmětné skutečnosti nemohl dostatečně konkrétně potvrdit, neboť J. D. neznal.

[48] Obdobně ve vztahu k plnění od společnosti Iron Design krajský soud v bodě 39 napadeného rozsudku hodnotil svědeckou výpověď L. R.; ani při této transakci neprokázala deklarované dodání trubek, neboť svědek nebyl schopen potvrdit rozsah plnění, množství či druh použitého materiálu, nebo uvést, ke které konkrétní zakázce mělo poskytnuté plnění sloužit. I když společnost Iron Design znal, jeho výpověď se pohybovala v příliš obecném duchu na to, aby mohla prokázat faktické uskutečnění konkrétního obchodního případu.

[49] Co se týče plnění od společnosti JR, krajský soud v bodě 41 a násl. detailně rozvedl hodnocení důkazů a dospěl ke shodnému závěru jako správce daně, tedy, že svědecká výpověď J. R. neprokazuje faktickou realizaci montážních prací, ani nevyvrací pochybnosti správce daně. Svědek sice vypověděl, že stěžovatelku i Pavla Jílka (jednatele „JR“) zná a dlouhodobě s nimi spolupracoval, neuvedl však žádné konkrétní informace k dodání předmětných montážních prací. Obdobně soud hodnotil svědeckou výpověď L. R., který neuvedl žádné konkrétní informace a realizaci montážních prací nepotvrdil. Krajský soud přitom korigoval žalovaného v okrajové otázce, která neměla na výsledné hodnocení unesení důkazního břemene žalobcem a ztotožnil se s (pro spor rozhodným) hodnocením žalovaného, že svědecká výpověď nepotvrdila realizaci montážních prací, a ani nerozptýlila pochybnosti daňových orgánů.

[50] Již výše bylo uvedeno, že stěžovatelka své námitky tendenčního hodnocení důkazů a nadměrných požadavků správce daně formulovala poměrně obecně, ačkoli bylo na ní, aby upřesnila každý důvod, o který svou kasační stížnost opírá, a to po stránce právní i skutkové. Povinností soudu není za stěžovatelku jejich formulaci domýšlet či ji upřesňovat; tímto postupem by totiž porušil zásadu rovnosti stran. Pokud pak jde o ta tvrzení, která vyznívají jasněji, pak NSS uvádí, že stěžovatelce krajský soud v bodě 34 napadeného rozsudku vysvětlil, že nekontaktnost podnikající osoby J. D. jí k tíži kladena nebyla, v bodě 30 rozvedl, proč by navrhovaný výslech zástupce faktoringové společnosti nemohl dopomoci stěžovatelce k unesení důkazního břemene stran skutečné realizace plnění, a v bodě 37 hodnotil svědecké výpovědi co do plnění od společnosti Iron design, a to včetně výpovědi Radka Kratochvíla.

[51] Krajský soud precizně a strukturovaně odůvodnil, proč přisvědčil závěrům daňových orgánů o tom, že stěžovatelka své důkazní břemene v daňovém řízení neunesla, a NSS nemá jeho úvahám v tomto směru co vytknout.

III. 4 K posouzení výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu a tzv. esenciálních výdajů

[52] Stěžovatelka se domnívá, že jí nemohla být uložena povinnost hradit penále, neboť jí správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání.

[53] Dle § 145 odst. 2 daňového řádu „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu“.

pokračování

[54] K této otázce se judikatura ustálila. Správce daně má povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení před případným zahájením daňové kontroly, může-li důvodně předpokládat doměření daně. Důvodný předpoklad se musí opírat o konkrétní skutečnosti tak, aby byl správce daně schopen formulovat jasné věcné důvody pro vydání výzvy. Možnost vydání výzvy se odvíjí od množství a kvality informací, jimiž správce daně disponuje. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří. Vydání výzvy není automatickou povinností správce daně před tím, než zahájí daňovou kontrolu, jak se mylně domnívá stěžovatelka (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, či rozsudky ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 65, ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 - 23, ze dne 2. 3. 2016, č. j. 79/2015-39, publ. pod č. 3398/2016 Sb. NSS).

[55] V nynější věci, jak správně uvedl krajský v bodě 21 napadeného rozsudku, správce daně v době zahájení daňové kontroly, tj. ke dni 6. 1. 2016, neměl žádné poznatky o skutečnostech a důkazech nasvědčujících budoucímu doměření daně žalobci, a nebyl proto povinen, ba ani oprávněn, vyzývat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Veškerá plnění byla žalovaným prověřována teprve po zahájení daňové kontroly.

[56] Ostatně ani sama stěžovatelka neoznačila v žalobě žádné konkrétní skutečnosti, které snad měl správce daně před zahájením daňové kontroly k dispozici, a které by byly natolik silnými poznatky, na základě nichž by správce daně mohl důvodně předpokládat doměření daně, tedy o nesprávnosti poslední známé daně. Tím rozhodně není, až v kasační stížnosti označená jediná okolnost, a to, že správce daně v dožádání ze dne 16. 2. 2016, které adresoval Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj ve vztahu k dílčímu plnění od společnosti Iron Design, informoval tento finanční úřad o zahájení daňové kontroly a o možném zapojení společnosti Iron Design do podezřelých obchodů – dodávky materiálu (trubek). Z vyjádřené možnosti či podezření, a to pouze ve vztahu k jednomu z dodavatelů stěžovatelky, nelze v kontextu konkrétních okolností případu dovodit, že by správce daně disponoval již v době zahájení daňové kontroly dostačujícími indiciemi o tom, že bude v budoucnu stěžovatelce doměřena daň. Již výše bylo uvedeno, že konkrétní plnění žalovaný prověřoval teprve po zahájení daňové kontroly.

[57] Pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu tak v projednávané věci nebyl dán zákonný důvod a daňová kontrola nebyla zahájena v rozporu s tímto ustanovením. Důvod pro zahájení daňové kontroly totiž vůbec nemusí být dostačující pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Konkrétní požadavky v nynější věci nebyly dány. Byť žalovaný měl v době zahájení daňové kontroly jisté indicie o tom, že dosud stanovená daň nemusela odpovídat skutečnosti, ty nebyly s ohledem na konkrétní okolnosti dostatečné pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Na tom nic nemůže změnit ani odkaz stěžovatelky na rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2019, č. j. 7 Afs 229/2018 - 29. V nynější věci žalovaný dostatkem kvalitních informací presumovaných pro důvodný předpokládat, že dojde k doměření daně, nedisponoval. Z tohoto důvodu nelze shledat ani překážku pro uložení povinnosti žalobci uhradit penále. Námitku žalobce tedy soud shledal nedůvodnou.

[58] Stěžovatelka též namítá, že daňové orgány zpochybňují jí uplatněné náklady, avšak současně nerozporují uskutečnění jednotlivých zakázek ze strany stěžovatelky. Stěžovatelka tak dovozuje, že jí měly být uznány minimálně *tzv. esenciální výdaje*, které musela bezpochyby vynaložit k dosažení zdanitelných příjmů.

[59] K problematice esenciálních nákladů (výdajů) se komplexně vyjádřil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133. Konstatoval, že daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, prokazuje daňový subjekt. Pokud prokáže, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť i za jiných okolností (včetně jiné výše), než je uvedeno na dokladu, je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný výdaj. Neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží. Důvodem pro přechod na pomůcky tedy nemůže být podle rozšířeného senátu samotné neprokázání splnění zákonných podmínek pro daňovou účinnost nákladů, nýbrž jediné významné zatemnění účetnictví jak z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech, tak z pohledu celkového objemu zpochybněných transakcí.

[60] Aby tedy mohly být v nyní projednávané věci posuzované náklady uznány jako daňově účinné, musela by stěžovatelka prokázat, že deklarovaná plnění obdržela buďto od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu, nebo od jiných dodavatelů a v jiném konkrétním rozsahu. To se však nestalo. Neunesení důkazního břemene přitom nemohlo být samo o sobě důvodem pro stanovení daně podle pomůcek.

IV. Závěr a náklady řízení

[61] S ohledem na vše výše uvedené dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[62] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.

[63] Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

[64] Žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. května 2024

pokračování

Michal Bobek
předseda senátu