



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **JAPAVO, spol. s r.o.**, IČ 48909475, se sídlem Dostihová 624, Slušovice, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2017, č. j. 17750/17/5200-11431-706871, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 12. 2024, č. j. 9 Af 27/2017-175,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobkyni **s e v r a c í** zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč. Tato částka bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 11. 2015, č. j. 6903802/15/2004-52525-707801, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 183.200 Kč a dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 518.176 Kč. K uvedenému stanovení daně přistoupil na základě výsledku daňové kontroly provedené Finančním úřadem pro Zlínský kraj, během které žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro vznik nároku na uplatnění nákladových položek v podobě plnění přijatých od společnosti PROFI tuning, s.r.o. do daňově účinných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro dané zdaňovací období (dále jen „ZDP“). Vedle zmíněné daňové

povinnosti byla žalobkyni stanovena také povinnost uhradit penále v celkové výši 62.548 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 4. 2017, č. j. 17750/17/5200-11431-706871, uvedený dodatečný platební výměr změnil tak, že doměřená daň byla zvýšena na částku 319.600 Kč a stanovené penále bylo zvýšeno na částku 69.101 Kč. Kromě toho došlo také ke změně platebních údajů.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji rozsudkem ze dne 19. 1. 2022, č. j. 9 Af 27/2017-70, zamítl jako nedůvodnou. Městský soud nepřisvědčil žádnému žalobnímu argumentu a žalobou napadené rozhodnutí shledal přezkoumatelným i zákonným. Ke kasační stížnosti žalobkyně však tento rozsudek Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 4. 2023, č. j. 4 Afs 79/2022-75, zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud totiž shledal, že městský soud posoudil nesprávně otázku týkající se povinnosti prvostupňového správce daně vydat před zahájením daňové kontroly výzvu k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“). Vzhledem k informacím, kterými prvostupňový správce daně před zahájením daňové kontroly disponoval, mělo dojít (nejprve) k vydání příslušné výzvy. Bylo tedy zjištěno procesní pochybení, přičemž Nejvyšší správní soud k němu současně dodal, že nevede automaticky k nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daně. Uložil proto městskému soudu, aby se v dalším řízení zabýval intenzitou shledaného pochybení a jím způsobenou mírou poškození práv žalobkyně. Tímto se městský soud dříve nezabýval, protože předmětné pochybení v jednání prvostupňového správce daně nespátril. V tomto rozsahu označil Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný.

[4] Městský soud se tedy věcí zabýval znovu, přičemž rozsudkem ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Af 27/2017-119, žalobou napadené rozhodnutí jako celek zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Opětovně konstatoval nedůvodnost všech žalobních námitek s výjimkou té, jež se týkala procesního pochybení zjištěného Nejvyšším správním soudem. Toto samotné pochybení, které založilo nezákonnost stanoveného penále, shledal dostatečným pro zrušení rozhodnutí žalovaného jako celku. Žalobkyně totiž mohla v případě obdržení výzvy podle § 145 odst. 2 DŘ podat dodatečné daňové přiznání, načež mohlo dojít ke konkludentnímu doměření odpovídající daně, kdy by nebylo žalobkyni stanoveno žádné penále. O tuto možnost však byla nesprávným postupem prvostupňového správce daně připravena, a proto bylo namíste rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušit. Ke kasační stížnosti žalovaného však i tento rozsudek Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 6. 2024, č. j. 4 Afs 16/2024-53, zrušil a věc znovu vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud totiž shledal, že rozhodnutí žalovaného obsahuje více rozhodnutí v materiálním smyslu (stanovení vlastní daňové povinnosti, stanovení penále), přičemž městský soud jej zrušil jako celek, ačkoliv důvodnou shledal pouze jednu žalobní námitku a na základě ní vyhodnotil jako nezákonné pouze stanovené penále. Nijak přitom neodůvodnil, proč nebylo možné oddělit a zrušit jen odpovídající část výroku žalovaného, což judikatura umožňuje. V tomto rozsahu označil Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný a uložil mu, aby v dalším řízení posoudil, zda výrok rozhodnutí žalovaného je v materiálním smyslu dělitelný na části.

pokračování

[5] Městský soud se tedy věcí zabýval potřetí, načež rozsudkem ze dne 30. 12. 2024, č. j. 9 Af 27/2017-175, žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu, v němž jím bylo změněno rozhodnutí o stanovení penále z doměřené daně, zrušil a věc v tomto rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Opětovně konstatoval nedůvodnost všech žalobních námitek s výjimkou té, jež se týkala již zmíněného procesního pochybení prvostupňového správce daně. V souvislosti s tímto pochybením pak shledal, že založilo nezákonnost pouze stanoveného penále, přičemž příslušnou část výroku shledal oddělitelnou od zbytku, a proto zrušil pouze ji. Ve zbytku žalobu zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky

[6] Proti posledně zmíněnému rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost, kterou následně doplnila na základě výzvy Nejvyššího správního soudu ve stanovené měsíční lhůtě.

[7] Stěžovatelka (stejně jako ve své první kasační stížnosti v této věci) nesouhlasí se závěrem městského soudu, že na ni v daňovém řízení orgány finanční správy přenesly důkazní břemeno a ona jej neunesla. V souvislosti s tím předně namítá, že orgány finanční správy stavěly své pochybnosti z velké části na nesrovnalostech týkajících se jejího dodavatele, resp. jejích subdodavatelů, přičemž tyto nemohla odstranit. Stěžejním zdrojem pochybností pro ně byla konkrétně skutečnost, že se nepodařilo zjistit, kteří dodavatelé realizovali plnění pro dodavatele stěžovatelky. Takové nesrovnalosti nebyly dostatečné pro přenesení důkazního břemene na stěžovatelku a jejich neobjasnění nemohlo být stěžovatelce přičítáno k tíži.

[8] Dále stěžovatelka namítla nesprávné hodnocení provedeného dokazování, kterému se městský soud v prvé řadě věnoval nedostatečně. Také nesprávně přehlédl, že orgány finanční správy hodnotily provedené důkazy neobjektivně, když je nehodnotily ve vzájemné souvislosti a ignorovaly vysvětlení stěžovatelky. Městský soud vlastní hodnocení provedených důkazů v jejich souhrnu také neprovedl a bez dalšího se ztotožnil se závěry přijatými v daňovém řízení o fiktivnosti prověřovaných plnění. Stěžovatelka je přitom přesvědčena, že při dokazování veškeré pochybnosti vysvětlila a prokázala splnění podmínek pro vznik nároku na uplatnění předmětných nákladových položek do daňově účinných výdajů.

[9] Stěžovatelka také namítla, že městský soud nesprávně neshledal vadu v tom, že orgány finanční správy stavěly své pochybnosti ze značné části na informacích od Policie České republiky namísto svých vlastních, přičemž se s těmito informacemi ani neseznámily zákonným způsobem.

[10] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil nadepsaný rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že městský soud projednávanou věc posoudil ve všech sporných bodech správně. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

[12] V následné replice stěžovatelka setrvala na svém právním názoru ohledně vytýkaných vad.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední

pokračování

povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že ji podává z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[14] Podle písm. a) zmíněného ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.* Podle písm. b) téhož ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.*

[15] Na úvod Nejvyšší správní soud konstatuje, že podaná kasační stížnost je přípustná. Byť se tento soud věci zabývá již potřetí (podruhé ke kasační stížnosti stěžovatelky) a stěžovatelka nenamítá, že by se městský soud neřídil jeho závazným právním názorem, důvod nepřipustnosti podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. není namístě aplikovat. To proto, že ve svém rozsudku o první kasační stížnosti stěžovatelky, kdy městskému soudu uložil, aby se v dalším řízení zabýval intenzitou shledaného pochybení v podobě nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a jím způsobenou mírou poškození práv stěžovatelky, k tomuto zároveň uvedl, že „[z]odpovězení uvedené otázky je stěžejní rovněž pro posouzení dalších námitek stěžovatelky Nejvyšším správním soudem, které se týkají závěru městského soudu a žalovaného o neunesení důkazního břemena daňovým subjektem. Bylo by tak předčasné, aby se těmito aspekty dané věci nyní zabýval Nejvyšší správní soud.“ Nejvyšší správní soud tedy dosud, neboť se tak nestalo ani v jeho druhém rozsudku v této věci, nevyřešil otázky, ke kterým směřuje nyní podaná kasační stížnost (a směřovala i předchozí kasační stížnost stěžovatelky). Proto dále posoudil provedené dokazování ke sporným přijatým plněním, jejichž předmětem byl podnájem nebytových prostor, obalový materiál a přepravní služby.

[16] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval rozporovaným rozložením důkazního břemene. K tomu na úvod uvádí, že si je dobře vědom judikatury zmiňované stěžovatelkou v kasační stížnosti, která zjednodušeně řečeno zakazuje, aby daňovému subjektu bylo kladeno k tíži neprokázání skutečností, jež prokázat nemůže, resp. jež se týkají daňové povinnosti jiného daňového subjektu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111). Podle stěžovatelky právě k tomuto došlo.

[17] Nejvyšší správní soud se však s tímto tvrzením stěžovatelky neztotožňuje. Ze zprávy o daňové kontrole i z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že k předmětnému doměření daně přistoupily orgány finanční správy z důvodu, že stěžovatelka neprokázala, co tvrdila, neboť nepředložila takové důkazní prostředky, které by prokázaly faktické uskutečnění tvrzených plnění přijatých od společnosti PROFI tuning, s.r.o., a že se tedy jedná o výdaje (náklady) podle § 24 odst. 1 ZDP. Stěžovatelce přitom nebylo vytýkáno, že neprokázala skutečnosti, jež se týkaly daňové povinnosti jiného daňového subjektu, ani na základě těchto skutečností nebyly odmítnuty její důkazní návrhy, jak zapovídá například v kasační stížnosti zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 7 Afs 86/2010-91. Stejně tak

není pravdou, že k doměření daně vedlo orgány finanční správy nezjištění toho, kteří konkrétní dodavatelé realizovali plnění pro zmiňovaného dodavatele stěžovatelky.

[18] Co se pak týká související otázky přenesení důkazního břemene na stěžovatelku, tak platí, že správce daně může nabýt pochybnosti o správnosti tvrzené daně na základě informací získaných z řízení daňových či trestních týkajících se třetích osob. Může díky nim také vyvrátit věrohodnost důkazů předložených daňovým subjektem na podporu správnosti tvrzené daně, a dokonce i prokázat, že se skutkový stav odehrál jinak, než daňový subjekt tvrdí. Podstatné i zde je, aby správce daně vyzýval daňový subjekt k prokázání pouze těch skutečností, jež tento prokazovat má, a pouze jejich neprokázání mu pak přičítal k tíži. Jak uvedl Nejvyšší správní soud již ve zmíněném rozsudku ze dne 31. 3. 2011, č. j. 7 Afs 86/2010-91, „*stěžovatelce lze k tíži přičítat neprokázání jen těch skutečností, které ona sama tvrdila, a v řízení v její věci je (při řádném dokazování) neprokázala. Stěžovatelce proto nelze přičítat skutečnost, jak to nesprávně učinily v této věci správní orgány i krajský soud, že její dodavatel (...) ve svém daňovém řízení neprokázal oprávněnost vlastního odpočtu daně u nákupu sporného zboží od subdodavatele (...).* Jedná se totiž o skutečnosti, jejíž ovlivnění není v její dispozici. Uvedené ovšem na druhou stranu neznamená, že tuto skutečnost nelze, spolu s jinými, použít k vyvrácení skutečností, které mohou případně vzejít z přímého dokazování vedeného se stěžovatelkou.“ Nejvyšší správní soud neshledal, že by orgány finanční správy v nyní projednávané věci z těchto mezí vybočily, resp. že by po stěžovatelce požadovaly objasnit skutečnosti, ohledně nichž ji netížilo břemeno tvrzení ani břemeno důkazní, jak ta tvrdí.

[19] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že orgány finanční správy v souvislosti s otázkami rozložení a přenesení důkazního břemene nijak nepochybily.

[20] Ohledně otázky zákonnosti získání informací od Policie České republiky, kterou stěžovatelka rovněž rozporuje, Nejvyšší správní soud uvádí, že ani zde neshledává vadu. Je nesporné, že prvostupňový správce daně zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu na základě podnětů od Policie České republiky. Tyto podněty ze dnů 5. 10. 2011 a 6. 10. 2011 obsahovaly informace z trestního řízení týkajícího se jednatele společnosti PROFI tuning, s.r.o. V průběhu daňové kontroly pak byly prvostupňovému správci daně poskytnuty další informace k využití, a to i z trestního řízení týkajícího se jednatelky samotné stěžovatelky. Městský soud k tomuto uvedl, že předmětné informace byly poskytnuty v souladu se zákonem, neboť se tak stalo oficiálně a zcela dobrovolně, přičemž se jedná o standardní postup, který je souladný s § 57 odst. 1 DŘ. Stěžovatelka k tomu vytkla městskému soudu, že svůj závěr nepodložil žádnou konkrétní písemností ze spisu ani konkrétním zákonným ustanovením. Trvá tedy na tom, že se orgány finanční správy s poskytnutými informacemi neseznámily v souladu se zákonem.

[21] Podle § 78 odst. 1 zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, ve znění účinném do 31. 12. 2013, *policie předává zpravodajským službám České republiky, Vojenské policii, ministerstvu, Vězeňské službě České republiky, Celní správě České republiky a dalším orgánům veřejné správy informace včetně informací zpracovávaných v policejních evidencích, které získala při plnění svých úkolů, je-li to nezbytné pro plnění úkolů v rámci jejich působnosti.*

[22] Nejvyšší správní soud s názorem stěžovatelky nesouhlasí. Citované ustanovení v dané době představovalo (a i v současném znění představuje) právní oporu pro poskytování

pokračování

informací zpracovávaných Policií České republiky také orgánům finanční správy, a to i bez předešlé žádosti (tedy v podobě podnětů). Takováto spolupráce mezi orgány veřejné moci je rovněž souladná s již zmíněným § 57 odst. 1 DŘ a také s § 8 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů. V nyní projednávané věci tedy prvostupňový správce daně obdržel předmětné informace na základě zákonného oprávnění.

[23] Některé z obdržených informací prvostupňový správce daně využil při zdůvodnění, proč stěžovatelce neuznal dotčená plnění, přičemž ani v tomto Nejvyšší správní soud neshledává pochybení. Nelze se ztotožnit s názorem stěžovatelky, že orgány finanční správy upřednostnily informace získané od Policie České republiky namísto provedení vlastního dokazování. V daňovém řízení byla provedena řada důkazních prostředků včetně výslechu jednatele společnosti PROFI tuning, s.r.o., o jehož (trestním) prověřování byly orgány finanční správy v rámci policejních podnětů informovány. Zároveň jim nelze vytýkat, že neprovedly výsledek osoby, jež Policii České republiky doznala, že si do svého účetnictví nechala zavést fiktivní faktury od společnosti PROFI tuning, s.r.o., neboť tato by zjevně nemohla nijak přispět k prokázání uskutečnění plnění mezi společnostmi PROFI tuning, s.r.o. a stěžovatelkou, když nebyla součástí jejich obchodního vztahu.

[24] Se stěžovatelkou naopak lze souhlasit, že věta druhá a třetí odstavce 139. napadeného rozsudku nejsou zcela správné. Policejní podněty nepochybně měly svůj vliv na rozhodnutí o doměření daně, neboť na základě nich prvostupňový správce daně důvodně nabyl prvotní pochybnosti a zahájil daňovou kontrolu, během které nedokázala stěžovatelka tyto pochybnosti při dokazování podle orgánů finanční správy odstranit, ba právě naopak. Z časového hlediska tedy zjištění vzešlá z dokazování mohla potvrdit pochybnosti pramenící z podnětů a nikoli naopak. Podstatné však je (a to pravděpodobně chtěl konstatovat v příslušné pasáži i městský soud), že v daňovém řízení proběhlo řádné dokazování, kdy stěžovatelce byl poskytnut dostatečný prostor k odstranění všech pochybností a zároveň prokázání svých tvrzení, a na základě jeho vyhodnocení došlo k doměření daně.

[25] Nejvyšší správní soud tedy k uvedenému uzavírá, že prvostupňový správce daně v souvislosti s informacemi získanými od Policie České republiky nijak nepochybil, neboť se s nimi seznámil v souladu s právními předpisy, na základě nich mu vznikly důvodné pochybnosti ohledně dotčených plnění a při hodnocení dokazování jim stejně jako žalovaný nepřisuzoval nepřiměřenou důležitost.

[26] Konečně stěžovatelka rozporuje také nesprávné hodnocení důkazních prostředků provedených v daňovém řízení. V souvislosti se všemi plněními, jejichž předmětem byl podnájem nebytových prostor, obalový materiál a přepravní služby, trvá na tom, že unesla své důkazní břemeno.

[27] Stěžovatelka na podporu svého názoru odkázala na rozsudek Okresního soudu ve Zlíně (dále jen „okresní soud“) ze dne 20. 12. 2018, č. j. 48 T 76/2016-4266. Tímto rozsudkem byli jednatelka stěžovatelky a jednatel společnosti PROFI tuning, s.r.o. (a také další fyzická osoba) zproštěni obžaloby, podle které se i v souvislosti s nyní řešenými plněními měli dopustit zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Žalovaný je naopak toho názoru, že zmíněný rozsudek hovoří ve prospěch zákonnosti nyní řešené doměřené daně. Nejvyšší správní soud se seznámil s obsahem rozsudku, přičemž okresní soud v něm

k předmětnému plnění uvedl následující. „V souhrnu lze tedy ke společnosti JAPAVO konstatovat, že z provedeného dokazování vyvstala celá řada okolností, které ve vzájemné souvislosti mohly vést k závěru, že faktury vystavované společnostmi (...) a PROFI tuning společnosti JAPAVO byly fiktivní a že byly vytvořeny účelově s cílem dosáhnout snížení daňové povinnosti, a to jednak na dani z příjmu, jednak na dani z přidané hodnoty. Z provedeného dokazování ovšem nevyplynul jednoznačný závěr o tom, že by plnění fakticky poskytnuta nebyla, tudíž že by deklarované náklady nebyly oprávněně vykázány pro účely daně z příjmů. Okresní soud tedy ve svém rozsudku nepřijal závěr, který by jednoznačně hovořil pro některého z účastníků, přičemž tak navíc učinil na podkladě dokazování provedeném v trestním řízení a pro jeho účely s využitím zásady *in dubio pro reo*.

[28] Nejvyšší správní soud ještě před posouzením otázky (ne)unesení důkazního břemene uvádí, že nepovažuje způsob jejího vypořádání ze strany městského soudu za nedostatečný. Žalobní argumentace k předmětné otázce nebyla nijak novátorská oproti té, již stěžovatelka uplatnila v daňovém řízení, kde byla tato argumentace řádně vypořádána. V takovém případě není vadou, že městský soud pro vypořádání žalobní argumentace odkázal na napadené správní rozhodnutí, když se s příslušnou částí odůvodnění ztotožnil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2024, č. j. 4 Afs 296/2022-37).

[29] Nejvyšší správní soud dále souhlasí stejně jako městský soud s tím, jak orgány finanční správy vyhodnotily provedené důkazní prostředky.

[30] Orgány finanční správy neosvědčily jako důkaz prokazující stěžovatelčino tvrzení evidenci pokladny, resp. evidenci hotovostních úhrad za dotčená přijatá plnění. Stěžovatelka v kasační stížnosti stejně jako dříve vysvětluje, že zjištěný minusový stav pokladny v době údajného hotovostního placení za přijatá plnění nijak tomuto placení nebránil a vše bylo dorovnáváno vklady jednatelky, o nichž bylo řádně účtováno jako o krátkodobých závazcích. K tomu je třeba připomenout, že pokladna vykazuje zůstatek hotovosti podnikatele, přičemž k jejímu případnému minusovému stavu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 9 Afs 35/2014-45, uvedl, že „[z] povahy věci je také zcela vyloučeno, aby se v pokladně nacházel záporný zůstatek. Z pokladny nelze vydat více, než se v ní nachází. Tato situace může účetně nastat jen v průběhu jednoho dne, kdy bude doklad o výdaji záúčtován dříve než doklad o příjmu, ačkoliv reálně i v takovém případě musí být fyzicky proveden nejprve příjem do pokladny a teprve poté výdaj.“ Zjištění ohledně minusového stavu pokladny samo představuje pochybnost o dotčeném plnění, a nemůže tedy vyvrátit již předtím nabyté pochybnosti správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 1 Afs 92/2009-76). V případě stěžovatelky bylo navíc zjištěno, že její pokladna vykazovala minusový stav (i v řádech milionů) po většinu kontrolovaného období a zároveň že svým ostatním dodavatelům za přijatá plnění platila standardně bezhotovostně. I přes podané vysvětlení tedy Nejvyšší správní soud musí dát zapravdu orgánům finanční správy, že tento důkazní prostředek nemohl vést k odstranění jejich pochybností, a naopak na základě něj důvodně nabyly pochybnosti o skutečném uhrazení dotčených plnění (bod 1.1.9. zprávy o daňové kontrole a 51. rozhodnutí žalovaného), což podpořilo jejich původní pochybnosti ohledně uskutečnění dotčených plnění.

[31] I předloženou smlouvu o pronájmu správně orgány finanční správy nevyhodnotily jako důkaz potvrzující tvrzení stěžovatelky ohledně přijetí plnění v podobě podnájmu

pokračování

nebytových prostor. Tato smlouva se týkala 300 m² skladovací plochy, přičemž není pravdou, jak tvrdí stěžovatelka, že její vypovídající hodnotu snížilo pouze zjištění, že 200 m² téže plochy bylo v dané době pronajato další osobě, což z logiky věci nebylo možné. Orgány finanční správy ji neosvědčily jako důkaz také s ohledem na pochybnosti ohledně tvrzeného místa plnění a tvrzeného data uzavření, a to v jejím plném rozsahu (bod 1.1.7. a 1.1.8. zprávy o daňové kontrole a 50 rozhodnutí žalovaného). V souvislosti s tvrzeným podnájmem bylo v daňovém řízení provedeno několik dalších důkazních prostředků, jejichž vyhodnocení už stěžovatelka v kasační stížnosti konkrétní argumentací nerozporuje, avšak ani informace z nich zjištěné nevedly k vyvrácení pochybností orgánů finanční správy. Nebylo proto důvodem, aby tvrzení stěžovatelky bylo shledáno prokázaným, a to ani částečně (co do 100 m² skladovací plochy).

[32] V souvislosti s plněními v podobě dodání obalového materiálu a přepravních služeb stěžovatelka rovněž trvá na tom, že svá tvrzení prokázala, když doložila veškeré podklady, které byly potvrzeny svědeckou výpovědí jednatele společnosti PROFI tuning, s.r.o. Orgány finanční správy však nesprávně dospěly k opačnému závěru i kvůli tomu, že zmíněnou výpověď označily neoprávněně za nekonkrétní, a to pouze pro neschopnost svědka konkretizovat dodavatele společnosti PROFI tuning, s.r.o. Nejvyšší správní soud k tomuto předně uvádí, že zmíněná svědecká výpověď nebyla vyhodnocena jako osvědčující důkaz jen kvůli tomu, že svědek nekonkretizoval subdodavatele stěžovatelky, nýbrž proto, že ke kontrolovaným plněním neměl potřebné doklady a nevzpomínal si na většinu souvisejících okolností, přičemž jeho konkrétní odpovědi odporovaly zjištěním z mezinárodní výměny informací. Jako důkaz vyvracející pochybnosti orgánů finanční správy proto nebyla označena správně.

[33] Stěžovatelka pak konkrétně k dodávkám obalového materiálu uvádí, že vše řádně účtovala a vysvětlila, a proto měly orgány finanční správy předložené účetnictví osvědčit jako důkaz prokazující její tvrzení. K této části kasační argumentace musí Nejvyšší správní soud podotknout, že si v ní stěžovatelka do jisté míry odporuje. Na jednu stranu totiž tvrdí, že o těchto plněních (zásobách) účtovala v souladu s právními předpisy a na druhou stranu uznává zjištění, že o nich účtovala jak průběžným způsobem, tak periodickým způsobem, přičemž toto zjištění označuje za irelevantní. Toto zjištění je však podstatné, neboť účtování o stejné zásobě ve stejném účetním období oběma zmíněnými způsoby je v rozporu s § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli v soustavě podvojného účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2013, tedy v rozporu s právními předpisy. Zároveň, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole (bod 1.2.8.-4.), předložené účetnictví nebylo osvědčeno jako důkaz i pro další zjištěná pochybení, která stěžovatelka sice obecně označuje za účelová a uměle vykonstruovaná, avšak Nejvyšší správní soud je shledává konkrétními a relevantními. Musí proto i zde přisvědčit závěru přijatému orgány finanční správy, že účetnictví stěžovatelky bylo v kontrolovaném období vedeno nepřehledně, nesprávně a neprůkazně. Nemohlo proto vyvrátit pochybnosti orgánů finanční správy.

[34] K důkaznímu prostředku v podobě přehledu jízd od autodopravce pak stěžovatelka namítá, že orgány finanční správy přehlédly jeho důkazní hodnotu ohledně přijatých přepravních služeb. Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že se tímto důkazním prostředkem

zabýval v návaznosti na příslušné daňové doklady. K těm uvedl, že obsahují údaje o celkovém počtu ujetých kilometrů, cenu za jeden kilometr a celkovou cenu (za daný měsíc), avšak nejsou na nich rozepsány jednotlivé přepravy. Není z nich tedy zřejmé, odkud a kam měla být přeprava zajišťovaná společností PROFI tuning, s.r.o. provedena, přičemž toto není zřejmé ani z údajů obsažených v předloženém přehledu jízd (ani z jiných důkazních prostředků). Žalovaný jej proto neosvědčil jako důkaz, jelikož informace v něm obsažené nebyly dostatečné pro identifikaci jednotlivých přeprav (body 67, 68 a 69 rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelka nyní v kasační stížnosti konkrétně namítá, že: „*[v]ýtky daňových orgánů ohledně absence konkrétního počtu ujetých kilometrů za situace, kdy byla označena konkrétní trasa a identifikace odběratele stěžovatele, kterému bylo zboží doručeno, nebyly oprávněné a relevantní.*“ K tomuto musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že stěžovatelčina argumentace se míjí s příslušným rozhodovacím důvodem žalovaného. Nevytýkal jí totiž v souvislosti s předloženým přehledem jízd nezaznamenávání, resp. nedoložení konkrétního počtu ujetých kilometrů, ale právě nedoložení konkrétních tras jednotlivých přeprav, přičemž tento údaj daný dokument skutečně neobsahuje, ačkoli by ze své povahy měl. Z tohoto důvodu považuje Nejvyšší správní soud příslušnou kasační argumentaci za nerelevantní, a tedy nedůvodnou.

[35] V souvislosti s přijatými plněními v podobě přepravních služeb také stěžovatelka namítla nesprávné vyhodnocení výpovědi svědka R. Š. (řidič). Orgány finanční správy totiž na svědka kladly nepřiměřené nároky ohledně konkrétnosti sdělených údajů vzhledem k časovému odstupu od uskutečnění přeprav. Z daňového spisu vyplývá, že výslech zmíněného svědka se uskutečnil dne 6. 9. 2016. Svědek tedy vypovídal o skutečnostech, které se měly odehrát zhruba před sedmi lety. Jedná se opravdu o časový odstup, kdy je pochopitelné, že svědek neposkytne na všechny otázky konkrétní odpovědi. Nicméně ve smyslu § 92 odst. 3 DŘ bylo na stěžovatelce, aby si zajistila a předložila dostatečné důkazní prostředky pro případné prokázání svých tvrzení, a to i se zohledněním možného časového odstupu. Stěžovatelka však v daňovém řízení nepředložila žádné dostatečně průkazné „dlouho trvanlivé“ důkazní prostředky, které by posloužily jako hodnověrný základ pro její tvrzení a které by pak mohly být doplněny o předmětnou svědeckou výpověď. I v tomto případě proto Nejvyšší správní soud nemá co vytknout žalovanému, který poskytnutou svědeckou výpověď neosvědčil jako důkaz pro její přílišnou obecnost (bod 76 rozhodnutí žalovaného). Ani ta tedy nemohla rozptýlit relevantní pochybnosti orgánů finanční správy.

[36] Nejvyšší správní soud tak uvádí ke všem zmíněným důkazním prostředkům, jejichž vyhodnocení stěžovatelka konkrétně rozporovala, že tyto ani ve spojení s dalšími (daňové přiznání, daňové doklady, výkaz zisku a ztráty a svědecké výpovědi), a to i přes podaná dovysvětlení, nebyly dostatečné k odstranění pochybností orgánů finanční správy. Je možné naopak konstatovat, že vyvolaly více pochybností, než jich odstranily. Nejedná se tedy ve svém souhrnu o logický, ničím zásadně nenarušený a vzájemně se doplňující důkazní řetězec, jak se domnívá stěžovatelka. Své důkazní břemeno proto neunesla.

[37] Lze tedy shrnout, že napadený rozsudek městského soudu vychází z náležitě zjištěného stavu věci žalovaným a je i věcně správný. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. proto nebyly naplněny.

IV. Závěr, náklady řízení a vrácení soudního poplatku

pokračování

[38] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

[39] Účastník řízení podávající ve své věci opakovaně kasační stížnost proti rozhodnutí krajského (městského) soudu vydanému poté, kdy bylo předcházející rozhodnutí ke kasační stížnosti téhož účastníka Nejvyšším správním soudem zrušeno, již není povinen soudní poplatek za tuto další kasační stížnost platit, pokud ve věci již jednou tento poplatek zaplatil (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 10 Afs 186/2014-60). Proto Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 10 odst. 1 a § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích o vrácení soudního poplatku zaplaceného stěžovatelkou za řízení o nynější kasační stížnosti, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce stěžovatelky.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. září 2025

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu