



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **JHG Skalica s.r.o.**, se sídlem Bratislavská 3, Holíč, Slovenská republika, zastoupená Mgr. Martinem Horčicem, advokátem se sídlem Nerudova 240/33, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 4. 2024, č. j. 3 Af 9/2023-108,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Věc se týká stanovení daně z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a jsou v ní řešeny následující právní otázky:

- použitelnost zvláštní úpravy lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů v případě jejího přerušení následkem zahájení daňové kontroly,
- doručování písemností prostřednictvím dožádaného orgánu jiného členského státu podle zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní“),
- rozložení důkazního břemene při prokazování faktického uskutečňování zprostředkovatelských služeb podle § 92 odst. 3, 4 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

[2] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) je obchodní společností, která byla v rozhodné době českým daňovým subjektem a podnikala v oblasti galvanizérství a smaltérství. Dne 24. 8. 2016 zahájil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj u stěžovatelky daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014. K tomuto dni měla stěžovatelka, tehdy vystupující pod obchodní firmou Smaltovna Mišík s.r.o., sídlo v Hodoníně. Po zahájení daňové kontroly změnila svou obchodní firmu na GHJ s.r.o. a přemístila své sídlo do Prahy. Následně je přemístila do Slovenské republiky a ke dni 15. 1. 2019 byla zapsána do slovenského obchodního rejstříku pod současnou obchodní firmou. V důsledku posledního přemístění sídla přešla místní příslušnost na Finanční úřad pro hlavní město Prahu.

[3] V průběhu daňové kontroly správce daně zpochybnil daňovou uznatelnost dvou skupin nákladů, které stěžovatelka uplatnila v daňovém přiznání za rok 2014. První skupinou byly náklady ve výši 4 420 800 Kč za zprostředkování obchodu slovenskou obchodní společností fatrs s.r.o. (dále jen „společnost fatrs“). Tento obchod se měl týkat dodávky dřevobráběcích strojů odběrateli, kterým byla slovenská obchodní společnost BRAS, s.r.o. (dále jen „společnost BRAS“). Druhou skupinou byly náklady ve výši 1 500 000 Kč za obchodní zastoupení slovenskou obchodní společností DAJA, s.r.o. (dále jen „společnost DAJA“). Těchto nákladů se důvody kasační stížnosti netýkají, protože se jimi tento rozsudek dále nezabývá.

[4] V účetnictví stěžovatelky se nacházely dva daňové doklady od společnosti fatrs, a to faktura č. 2014012 ze dne 17. 12. 2014 na částku 160 000 eur s předmětem fakturace zprostředkování obchodu a faktura č. 2014012 ze dne 17. 12. 2014 na částku 160 000 eur s předmětem fakturace implementace projektu „*Zavádění nových technologií v Smaltovni Mišík*“. Na základě výzvy správce daně ze dne 16. 1. 2017 stěžovatelka předložila dokumentaci, z níž však nebylo zřejmé, jaké služby a v jakém rozsahu byly skutečně poskytnuty a následně fakturovány a jakým způsobem byla stanovena jejich cena. Dne 21. 9. 2017 vydal správce daně druhou výzvu. Uvedl v ní, že předložená dokumentace mu neumožnila zjistit, zda plnění skutečně proběhlo, tedy kdy a jak byly stroje přepraveny od původního dodavatele k stěžovateli a kdy a jak byly následně přepraveny od stěžovatelky k společnosti BRAS.

[5] Z dokazování před správcem daně vyplynulo, že smlouva o zprostředkování ze dne 21. 10. 2014 byla mezi společností fatrs jako zprostředkovatelem a stěžovatelkou jako zájemcem uzavřena až poté, co společnost BRAS vystavila dne 24. 9. 2014 stěžovateli objednávku. Správce daně zjistil, že objednávka obsahuje i údaje, z nichž muselo být stěžovateli známo, jaké konkrétní zboží (stroje) a za jakou cenu dodá společnosti BRAS. Jinými slovy, předmět dodávky byl přesně a dostatečně specifikován, což zpochybňuje roli společnosti fatrs, potažmo jejího jednatele Ing. Ladislava Venžíka, při zprostředkování uvedeného obchodního vztahu. Jestliže měla tato společnost podle smlouvy o zprostředkování začít vyvíjet zprostředkovatelskou činnost až poté, co bylo zboží objednáno, bylo nelogické, aby podle této smlouvy dostala provizi za obchod dohodnutý před jejím uzavřením. Správce daně nepovažoval náklady vynaložené stěžovatelkou za tvrzené zprostředkování za daňově uznatelné.

pokračování

[6] Kontrolní zjištění shrnul správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 6. 2019, č. j. 3188935/19/3010/60050-705630 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Na jejich základě vydal dne 8. 8. 2019 dodatečný platební výměr č. j. 6706174/19/2001-52525-105867 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým stěžovatelce doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 1 124 800 Kč a stanovil penále ve výši 224 960 Kč. Podle správce daně stěžovatelka neprokázala, že se obchodní případ se společností fatrs odehrál podle jejich tvrzení a že plnění od společnosti DAJA bylo fakticky provedeno a v čem konkrétně spočívalo.

[7] Správce daně doručoval stěžovatelce zprávu o daňové kontrole i dodatečný platební výměr prostřednictvím slovenského správce daně. Dožádání podle § 20 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní provedlo Generální finanční ředitelství vůči Daňovému ředitelství Slovenské republiky jako tamnímu kontaktnímu místu. Podle odpovědi na žádost o oznámení, kterou poskytl dožádaný správní orgán, byla zpráva o daňové kontrole doručena dne 12. 7. 2019 (s poznámkou, že byla doručena „uložením, tj. nebola prevzatá v úložnej lehote“). Dodatečný platební výměr měl být doručen dne 2. 10. 2019 (s poznámkou, že se tak stalo „v posledný deň odbernej lehoty“).

[8] Dne 30. 8. 2019 učinila stěžovatelka podání, které správce daně s ohledem na jeho obsah posoudil jako odvolání. Dne 22. 10. 2019 vydal výzvu k odstranění vad odvolání č. j. 8160437/19/2001-52525-105867, kterou stěžovatelce rovněž doručoval prostřednictvím slovenského správce daně. Z odpovědi na žádost o oznámení vyplývá, že výzva byla doručena dne 10. 12. 2019 podle § 31 odst. 3 slovenského daňového řádu [„zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov“]. Správce daně tímto způsobem doručoval také rozhodnutí ze dne 22. 1. 2020, č. j. 342607/20/2001-52525-105867, kterým původně zastavil řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, neboť stěžovatelka nereagovala na výzvu k odstranění vad odvolání.

[9] Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný po doplnění dokazování zamítl rozhodnutím ze dne 17. 5. 2023, č. j. 16255/23/5200-11432-711778 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“).

II. Rozsudek městského soudu

[10] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného. V posuzované věci mělo vliv na délku lhůty pro stanovení daně, že stěžovatelka ve zdaňovacím období roku 2013 vykázala daňovou ztrátu, kterou si mohla uplatnit ve zdaňovacích obdobích let 2014 až 2018. Lhůta pro stanovení daně se podle § 38r odst. 2 daňového řádu ve všech těchto zdaňovacích obdobích řídila lhůtou pro poslední z nich. I pro zdaňovací období roku 2014 tak byla rozhodná lhůta pro stanovení daně pro zdaňovací období roku 2018 (resp. pro období od 1. 4. 2018 do 31. 3. 2019, neboť žalobce v roce 2015 přešel na hospodářský rok). Základní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 proto činila celkem 2 649 dnů. V důsledku zahájení daňové kontroly dne 24. 8. 2016 byl běh prekluzivní lhůty přerušen a lhůta začala v celé své délce 2 649 dnů běžet znovu s tím, že jejím posledním dnem byl den 25. 11. 2023. Z obsahu správního spisu vyplývá, že rozhodnutí žalovaného bylo oznámeno stěžovatelce dne 2. 6. 2023, kdy také nabylo právní moci. Tyto závěry podle

městského soudu odpovídají výkladu § 38r odst. 2 daňového řádu provedenému v judikatuře Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“). Lhůta pro stanovení daně byla zachována.

[11] Po přemístění sídla do Slovenské republiky byla stěžovatelce zrušena datová schránka a správce daně jí doručoval písemnosti do vlastních rukou s dodejkou (*Avis de réception*). Protože zásilky byly vráceny s informací „*adresát neznámý*“, byly doručeny veřejnou vyhláškou podle § 49 odst. 1 písm. a), odst. 3 daňového řádu. Kopie všech písemností byly stěžovatelce poskytnuty při nahlížení do spisu a následně předány.

[12] Zprávu o daňové kontrole, dodatečný platební výměr a výzvu k odstranění vad odvolání správce daně doručil stěžovatelce prostřednictvím Generálního finančního ředitelství, které dožádalo slovenskou daňovou správu, resp. tamního správce daně. Přistoupil-li správce daně k doručování podle zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, postupoval v souladu s právní úpravou týkající se doručování, jakož i okolnostmi věci vyplývajících ze správního spisu. Dožádanému slovenskému správci daně byly dokumenty zaslány prostřednictvím aplikace, která je za účelem mezinárodního dožádání využívána, a byly opatřeny kvalifikovaným elektronickým podpisem oprávněné úřední osoby. V žádosti o doručení bylo vždy zřetelně uvedeno, že je žádáno o doručení rozhodnutí či jiného dokumentu v souladu se směrnicí Rady 2011/16/EU ze dne 15. 2. 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (dále jen „směrnice 2011/16/EU“). Zpráva o daňové kontrole se stala po svém doručení legitimním a zákonným podkladem pro stanovení daně, tedy pro vydání dodatečného platebního výměru. I když žalobce připomíná, že mu v té době byly doručovány jiné dokumenty na jeho adresu, nešlo o doručování stejným správcem daně. Pro správce daně je údaj o doručení dokumentů, který sdělil dožádaný orgán, závazný pro potvrzení souladu realizovaného způsobu doručení s právním řádem dožádaného státu (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167). Nezákonnost napadeného rozhodnutí nemohla způsobit skutečnost, že slovenský správce daně neměl doručované písemnosti k dispozici v listinné podobě.

[13] Žalobce poukazoval na chybějící poučení o uložení písemnosti ve vztahu k rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 22. 2. 2019, č. j. 724325/19/3010-60050-705630, s tvrzením, že mu nemohlo být doručeno fikcí. Slovenský správce daně totiž neměl k dispozici písemnost v listinné podobě obsahující zákonné náležitosti. Podle městského soudu ale žádná takto označená písemnost ve správním spise není a zřejmě se netýkala daného řízení. Doručování těchto dokumentů se navíc nemohlo projevit v porušení procesních práv stěžovatelky, která na ně včas reagovala, popř. podávala žádosti o prodloužení lhůt. Těmito námitkami se již zabýval žalovaný (body 57 až 64 rozhodnutí žalovaného), na jehož posouzení městský soud stručně odkázal.

[14] Městský soud nepřisvědčil tvrzení stěžovatelky, že bez účasti společnosti fatrs, resp. jejího jednatele Ing. Ladislava Venžíka, by nebyl realizován zisk z prodeje strojů společnosti BRAS. Stěžovatelka za klíčový důkazní prostředek označila právě výpověď Ing. Ladislava Venžíka, jehož výslech se za přítomnosti zástupce stěžovatelky uskutečnil dne 7. 11. 2018. Správce daně považoval za neobvyklou skutečnost, že stěžovatelka mu postupně předložila tři různá čestná prohlášení tohoto svědka (první ze dne 18. 2. 2017, druhé ze dne 31. 10. 2017, třetí ze dne 22. 3. 2021), i tak ale požadovala jeho další výslech. Městský soud ve shodě s žalovaným poukázal na rozporný obsah čestných prohlášení jmenovaného, jakož i údajů, které uvedl při výslechu (body 77, 81, 86 až 91 rozhodnutí žalovaného). Věrohodnost

pokračování

snížovala i skutečnost, že čestné prohlášení ze dne 18. 2. 2017 bylo opatřeno razítkem společnosti BRAS, ačkoli Ing. Ladislav Venžík byl jejím jednatelem jen do 5. 6. 2016. Nový návrh na výslech svědka bezprostředně souvisí se skutkovým závěrem, že smlouva o zprostředkování ze dne 21. 10. 2014 byla uzavřena až poté, co byla stěžovatelce společností BRAS vystavena dne 24. 9. 2014 objednávka. Tato objednávka obsahuje údaje, z nichž muselo být stěžovatelce známo, jaké konkrétní zboží (stroje) a za jakou cenu dodá společnosti BRAS. Následné zprostředkování od společnosti fatrs tudíž nebylo třeba a náklady na něj vynaložené nebyly důvodné.

[15] Z výpovědi svědka Ing. Jozefa Kmetíka, jednatele společnosti BRAS, učiněné v odvolacím řízení podle městského soudu nelze jednoznačně dovodit zprostředkovatelskou roli Ing. Ladislava Venžíka při uzavírání smlouvy se společností BRAS. Libovůli daňových orgánů zase nelze spatřovat v tom, že nebyly provedeny žalobcem navrhované výslechy zaměstnanců prvotních italských dodavatelů. Žalovaný jejich neprovedení v napadeném rozhodnutí (bod 108) adekvátně odůvodnil tím, že příslušný doklad odkazuje na smlouvu o zprostředkování prodeje zboží (strojů), a nikoli na smlouvu týkající se jeho nákupu. Nákup zboží nebyl vůbec předmětem daňového řízení. Městský soud se ztotožnil s žalovaným, že případné provedení žalobcem navrhovaných důkazů by bylo nadbytečným a nemohlo přispět ke zjištění skutkového stavu.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[16] Stěžovatelka napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů, které podrazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), navrhla jej zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení, případně současně zrušit i rozhodnutí žalovaného a dodatečný platební výměr.

[17] Nejvyšší správní soud shrnuje, že kasační stížnost sestává ze tří okruhů námitek, které lze stručně řečeno vyjádřit následovně:

- neústavnost výkladu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, že jím stanovené prodloužení lhůty se uplatní i při jejím novém běhu, je-li tato lhůta přerušena následkem zahájení daňové kontroly podle § 148 odst. 1 daňového řádu,
- nezákonnost doručování listiny na adresu sídla stěžovatelky ve Slovenské republice z důvodu nesplnění zákonných podmínek pro doručování prostřednictvím správního orgánu jiného členského státu podle § 20 odst. 1 a 5 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní a nesplnění zákonných podmínek pro fikci doručení podle § 47 odst. 2 daňového řádu, jakož i pro nedostatek náležitostí rozhodnutí, kterými jsou podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka podle § 102 odst. 1 písm. g) a § 88 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, případně ověřovací doložka konverze podle § 25 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů,
- nesprávné posouzení daňové uznatelnosti nákladů spočívajících v částce zaplacené společnosti fatrs za zprostředkování obchodu mezi stěžovatelkou a společností BRAS.

[18] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením věci městským soudem, jehož rozsudek považuje za přezkoumatelný a zákonný. Kasační stížnost považuje za nedůvodnou a navrhl její zamítnutí.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Bylo tak možné přistoupit k přezkumu rozsudku městského soudu, a to v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i z hlediska možných vad, k nimž je třeba přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Předmětem posouzení byly postupně jednotlivé výše shrnuté okruhy námitek stěžovatelky.

V. Běh lhůty pro stanovení daně, vznikla-li v některém z předchozích zdaňovacích období daňová ztráta

V.a Shrnutí námitek

[22] První okruh námitek se týká prekluze daně. Stěžovatelka tvrdí, že lhůta pro stanovení daně uplynula dříve, než jí byla pravomocně doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2014. Nezpochybňuje, že v případě daňové ztráty může být lhůta pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů až osmiletá, je-li však v jejím průběhu zahájena daňová kontrola, podle § 148 odst. 3 daňového řádu začne znovu běžet lhůta 3 let podle § 148 odst. 1 daňového řádu, a nikoli zmíněná delší lhůta. Při nejednoznačnosti zákonné úpravy měl být upřednostněn výklad ve prospěch daňového subjektu (*in dubio mitius*). Jiný následek by byl absurdní. Pakliže lhůty za zdaňovací období ovlivněné § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů začínají v různé momenty a končí ve stejný okamžik, nedává smysl, aby po zahájení daňové kontroly tomu bylo přesně naopak. Delší lhůta, jakou by ve věci stěžovatelky byla lhůta 7 let, by byla v rozporu s principem právní jistoty. Neplnila by funkci určitého stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran, ani bariéry proti případným svévolným zásahům do právní sféry daňových subjektů. Odlišné délky lhůt by vedly k diskriminaci a neodůvodněné nerovnosti mezi stěžovatelkou a jinými daňovými subjekty. Objektivní lhůtu 10 let lze v této souvislosti vnímat jen jako určitou „berličku“. Výklad § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů provedený v judikatuře Nejvyššího správního soudu je neústavní a věc by měla být předložena k vyřešení rozšířenému senátu.

[23] S ohledem na shora uvedené se stěžovatelka domnívá, že zahájením daňové kontroly dne 24. 8. 2016 počala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu, ve spojení s § 148 odst. 1 a § 136 odst. 1 daňového řádu. Tato lhůta mohla být vydáním dodatečného platebního výměru dne 8. 8. 2019 podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužena o jeden rok a z důvodu mezinárodního dožádání stavěna podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu po žalobci blíže neznámou dobu, která ale nedosahovala téměř tří let.

pokračování

V.b Vyjádření žalovaného

[24] Žalovaný se ztotožnil s rozsudkem městského soudu (body 58 až 71 tohoto rozsudku). Základní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 činila 2 649 dnů a zahájením daňové kontroly dne 24. 8. 2016 začala znovu běžet. Její konec připadl na 25. 11. 2023. Rozhodnutí o odvolání bylo vydáno dne 17. 5. 2023 a oznámeno stěžovateli dne 2. 6. 2023, tedy před uplynutím této lhůty. K výkladu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů existuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu.

V.c Vlastní posouzení

[25] Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelkou zpochybňovaný výklad § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů vychází z jeho ustálené judikatury. V něm obsažená úprava konce lhůty pro stanovení daně je zvláštní úpravou vůči § 148 daňového řádu (např. rozsudky NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, č. 438/2005 Sb. NSS, ze dne 24. 2. 2012, č. j. 5 Afs 66/2011-109, ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019-20, bod 21, nebo ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS, bod 32).

[26] Podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2020, „[o]d základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje“. Na toto ustanovení navazuje § 38r odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 6. 2017, který stanoví, že „[l]ze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit“ (zvláštní úpravu konce této lhůty pro případ, že byla stanovena daňová ztráta, obsahuje citované ustanovení i v účinném znění).

[27] K účelu lhůty pro stanovení daně Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „myslem jasného stanovení lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je jednak zajištění právní jistoty jak na straně daňových subjektů, tak na straně správce daně, ale zároveň i vytvoření stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran. Zároveň tato lhůta představuje určitou bariéru pro eventuální svévolné zásahy do právní sféry daňových subjektů, ke kterým by při její absenci mohlo docházet. Obě strany by měly mít objektivně daný a jednoznačně definovaný časový prostor, ve kterém mohou vzájemně vypořádávat právní vztahy plynoucí z daňových povinností. Délka tohoto časového prostoru by pak měla být vyvážená tak, aby zohledňovala komplikovanost a náročnost dané materie, ale zároveň nepředstavovala nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran, které v této souvislosti stihá povinnost prokazovat svá tvrzení“ (rozsudek NSS č. j. 8 Afs 58/2019-48, bod 23).

[28] Je-li daňovému subjektu jednou stanovena (vyměřením či doměřením) daňová ztráta za určité zdaňovací období, pro stanovení daně za toto i následující zdaňovací období, v nichž lze daňovou ztrátu uplatnit, je rozhodná zvláštní úprava konce lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Lhůta pro stanovení daně nejen za zdaňovací období, ve kterém daňová ztráta vznikla, ale i za další čtyři navazující zdaňovací období se prodlužuje

tak, že každá z nich skončí společně s uplynutím lhůty pro stanovení daně za v pořadí páté navazující zdaňovací období. Právě v něm může být podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů daňová ztráta uplatněna nejpozději (srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 81/2020-40, bod 34). Toto prodloužení nastává ve vztahu ke všem uvedeným zdaňovacím obdobím jako následek stanovení daňové ztráty. Nenastává postupně v závislosti na budoucích okolnostech roku, který příslušné zdaňovací období tvoří (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2025, č. j. 4 Afs 226/2024-27, bod 31).

[29] Tento výklad § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů vychází „z potenciality uplatnění daňové ztráty, nikoliv z toho, zda byla fakticky uplatněna. Délku lhůty pro stanovení daně je tak třeba vázat na skutečnost, která stojí na počátku běhu této lhůty (možnost odečíst daňovou ztrátu), nikoli ji přizpůsobovat skutečností, které mohou fakticky nastat teprve v jejím průběhu a které mohou být nadto posléze úkony poplatníka legitimně zpětně měněny. Jedině taková konstrukce lhůty je logická, rozumná a ctí právní jistotu“ (rozsudek NSS č. j. 7 Afs 191/2021-35, bod 17). Případné následné uplatnění či zrušení daňové ztráty na použití uvedené delší lhůty nic nemění. Opačný závěr by byl v rozporu se smyslem tohoto prodloužení (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2023, č. j. 4 Afs 79/2022-75, bod 45).

[30] I takto prodlouženou lhůtu pro stanovení daně lze prodloužit, přerušit nebo stavět podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu. I po zahájení daňové kontroly si prodloužená lhůta zachovává svou délku, a právě v ní začne znovu běžet. Uplatní se ale pravidlo, že lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku (rozsudky NSS č. j. 9 Afs 81/2020-40, body 32 až 38, nebo č. j. 10 Afs 453/2021-66, bod 21).

[31] V posuzované věci nevyvstává žádná pochybnost, která by umožňovala použití zásady *in dubio mitius* (blíže k této zásadě např. nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, nebo rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 25/2005-44). Nejsou zde dány dva v úvahu přicházející výklady, z nichž jeden by měl mít jako šetrnější k ústavně zaručenému vlastnickému právu stěžovatelky přednost. Delší lhůta pro stanovení daně se totiž netýká jen oprávnění správce daně vůči daňovému subjektu. Rovněž umožňuje daňovému subjektu upravit vlastní původní tvrzení ohledně výše daně, resp. daňové ztráty, kterou by pak musel promítnout v navazujících zdaňovacích obdobích. Prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu provedeného výkladu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů tak nepůsobí jen v neprospěch daňového subjektu. Nezakládá ani diskriminaci či nerovnost mezi jednotlivými daňovými subjekty. Jednotlivé lhůty sice budou při zahájení daňové kontroly pokrývajících několik zdaňovacích období trvat a končit různě, tento zákonem předvídaný následek je však korigován právě již zmíněnou objektivní lhůtou 10 let. Nelze konstatovat absurdnost uvedeného následku.

[32] Pátý senát Nejvyššího správního soudu nemá v posuzované věci důvod odchýlit se od stávající judikatury, ani postoupit věc rozšířenému senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. Provedený výklad, vůči němuž směřovaly námítky stěžovatelky, není neústavní a nevybočuje z obecně uznávaných metod výkladu právních předpisů.

[33] Stěžovatelka nijak nezpochybňovala, že při použití výše uvedeného výkladu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů prekluze daně v době oznámení rozhodnutí žalovaného nenastala. Daňovou ztrátu vykázala ve zdaňovacím období roku 2013, takže ji podle § 34

pokračování

odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů mohla uplatnit ve zdaňovacích obdobích let 2014 až 2018. Ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2014, o které jde v posuzované věci, tak lhůta pro stanovení daně končila stejným dnem, jako ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2018. Dne 24. 8. 2016, kdy byla zahájena daňová kontrola, začala tato prodloužená lhůta podle § 148 odst. 3 daňového řádu znovu běžet. Za situace, kdy rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 2. 6. 2023, tedy dříve než sedm let od zahájení daňové kontroly, je zjevné, že daň byla doměřena před uplynutím lhůty pro stanovení daně. První okruh námitek stěžovatelky není důvodný.

VI. Doručování písemností správcem daně a náležitosti těchto písemností

VI.a Shrnutí námitek

[34] Druhý okruh námitek směřoval ke způsobu doručování některých písemností správcem daně (zprávy o daňové kontrole, dodatečného platebního výměru, výzvy k odstranění vad odvolání a rozhodnutí o zastavení řízení). Slovenský správce daně je neobdržel v listinné podobě, nýbrž elektronicky na základě mezinárodní žádosti, následně je vytiskl a zaslal stěžovatelce spolu s průvodním dopisem poštou. Tyto písemnosti byly doručovány v prosté vytištěné podobě, aniž by byly opatřeny podpisem úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otiskem úředního razítka, tedy základními náležitostmi rozhodnutí podle § 102 odst. 1 písm. g) a § 88 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Nešlo ani o originální zkonvertované dokumenty z digitální do listinné formy opatřené ověřovací doložkou konverze podle § 25 odst. 2 zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ani u nich nebyla provedena zaručená konverze doručovaných dokumentů ve smyslu § 35 a násl. slovenského zákona o e-Governmentu [„zákon č. 305/2013 Z. z. o elektronickej podobe výkonu pôsobnosti orgánov verejnej moci a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o e-Governmente)“]. Městský soud ani žalovaný se nevypořádali s podstatou těchto námitek. Originálem dodatečného platebního výměru nedisponuje stěžovatelka dodnes. Chybějící zákonné náležitosti mají za následek nezpůsobilost výše uvedených písemností, které tak nemohly být řádně doručeny.

[35] Správce daně mohl doručit jakýkoli dokument doporučenou poštou nebo elektronicky přímo osobě nacházející se na území jiného členského státu. Doručování prostřednictvím dožádaného orgánu jiného členského státu přichází v úvahu jen v případě, že dožadující členský stát nemůže provést doručení v souladu se svými pravidly, nebo by takové doručení představovalo nepřiměřené obtíže [čl. 13 směrnice 2011/16/EU; § 20 odst. 1 a 5 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní; § 13 slovenského zákona o mezinárodní pomoci a spolupráci při správě daní („zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní“)]. Tak tomu ale v posuzované věci nebylo. Správce daně v jiném případě (rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 22. 2. 2019, č. j. 724325/19/3010-60050-705630) bez obtíží doručoval písemnosti na Slovensko do vlastních rukou s dodejkou. Tyto procesní vady doručování bránily stěžovatelce, aby na uvedené dokumenty reagovala včas a mohla tak náležitě hájit svá práva.

[36] Stěžovatelka již v podání ze dne 30. 8. 2019 upozorňovala Finanční úřad pro Jihomoravský kraj na nedoručení písemností ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014. Upozornění v případě rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 22. 2. 2019 (tj. „oznámenie o uložení zásielky“ ze dne 15. 10. 2019) neobsahovalo označení

správce daně, jehož písemnost je doručována, ani poučení o právních důsledcích jejího nevyzvednutí podle příslušných ustanovení daňového řádu. Náhradní doručování je možné i při doručování písemností do zahraničí (rozsudek NSS ze dne 14. 9. 2011, č. j. 6 Ads 96/2011-64). Žádná písemnost správce daně nicméně nebyla osobou provádějící doručení vhozena do domovní nebo jiné adresátem užívané schránky, protože nemohly být naplněny zákonné podmínky fikce doručení podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Nadto by musely být splněny podmínky podle § 45 a § 46 daňového řádu, tedy poučení adresáta o důsledcích nevyzvednutí zásilky a uložení písemnosti po dobu deseti dnů. Jejich splnění se typicky prokazuje vrácenou obálkou s nevyzvednutou písemností, včetně předtištěné doručanky, na níž jsou požadované údaje zaznamenány a stvrzeny podpisem doručovatele. Není-li takový doklad, je třeba splnění podmínek fikce doručení prokázat jiným způsobem. Jinak se uplatí závěr, že písemnost doručena nebyla (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2010, č. j. 5 As 26/2009-67).

[37] Rovněž § 31 odst. 3 slovenského daňového řádu upravuje doručení fikcí. Stěžovatelka ale nebyla žádným způsobem uvědomena o skutečnosti, že písemnost přijde doručit doručovatel v určený den a hodinu, ani nebyl učiněn žádný další nový pokus o doručení, což se pravděpodobně týká všech doručovaných zásilek. Stěžovatelka mohla zpochybnit informaci, která se jí týká a byla poskytnuta daňové správě žádajícího členského státu v souladu s pravidly a postupy platnými v daném členském státě (rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, č. 3016/2014 Sb. NSS, bod 53). Žalovaný se ale s touto její argumentací řádně nevypořádal.

VI.b Vyjádření žalovaného

[38] K námitkám týkajícím se doručování a náležitostí dokumentů žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku (body 72 až 81). Dokumenty byly způsobilé doručení (byly vydány elektronicky a obsahovaly kvalifikovaný elektronický podpis oprávněné úřední osoby) a byly také řádně doručovány. Doručování příslušných dokumentů se v posuzované věci nemohlo projevit v porušení procesních práv stěžovatelky, která na ně včas reagovala, popř. podávala žádosti o prodloužení lhůt. Pochybnosti nejsou ani o materiálním doručení písemností.

VI.c Vlastní posouzení

[39] Nejvyšší správní soud připomíná, že správce daně využil možnosti požádat příslušný orgán jiného členského státu o doručení některých písemností stěžovatelce na adresu jejího sídla ve Slovenské republice. Zákonná úprava tohoto způsobu doručování podle zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní je transpozicí směrnice 2011/16/EU a má povahu zvláštní úpravy vůči úpravě doručování podle daňového řádu. Podle čl. 13 odst. 1 směrnice 2011/16/EU „[n]a žádost příslušného orgánu členského státu příslušný orgán jiného členského státu v souladu s pravidly doručování obdobných aktů v dožádaném členském státě doručí příjemci veškeré akty a veškerá rozhodnutí, které byly vydány správními orgány dožadujícího členského státu a které se týkají používání právních předpisů v oblasti daní, na něž se vztahuje tato směrnice, na jeho území“. Dále je třeba zmínit § 20 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, podle něhož „[k]ontaktní místo může dožádat kontaktní místo jiného státu o doručení rozhodnutí nebo jiné písemnosti týkající se daní. Toto doručení se považuje za doručení podle daňového řádu.“

pokračování

[40] Pro doručování se použije právní úprava dožádaného členského státu, a nikoli právní úprava členského státu dožadujícího. Na doručování prováděné dožádaným orgánem nelze klást požadavky právní úpravy členského státu, jehož orgán o doručování požádal, ani na jejím základě posuzovat, zda byly písemnosti řádně doručeny. Dožadující orgán vychází s ohledem na princip důvěry v činnost orgánů jiných členských států Evropské unie z toho, že dožádaný orgán postupoval v souladu se svou vnitrostátní úpravou (srov. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 73/2011-167). Směrnice 2011/16/EU ani zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní nestanoví požadavek na formu doručovaných písemností. Není ani vyžadováno, aby dokumenty, které obdrží dožádaný orgán, prošly autorizovanou konverzí ve smyslu § 22 zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (byť takovou povinnost může stanovit právní řád jiného členského státu). Rozhodné je, že se adresát může s obsahem písemnosti seznámit.

[41] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně odeslal písemnosti elektronicky prostřednictvím k tomu určené aplikace. Jednotlivé dokumenty byly vyhotoveny v elektronické podobě a byl k nim připojen kvalifikovaný elektronický podpis oprávněné osoby. Byly proto způsobilé řádného doručení. Podpis rozhodnutí úřední osobou s uvedením jména a pracovního zařazení a otisku úředního razítka bylo možné podle § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu nahradit kvalifikovaným elektronickým podpisem. Mohlo tomu tak být i u zprávy o daňové kontrole, jejíž náležitosti v rozhodné době upravoval § 88 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (nyní § 88a odst. 1 daňového řádu). Bylo na dožádaném slovenském orgánu, aby písemnosti doručil v souladu se slovenskou právní úpravou doručování obdobných písemností. Doručení písemností, stejně jako den, kdy byly doručeny, dožádaný orgán prostřednictvím aplikace potvrdil. Uvědomění o těchto skutečnostech předpokládá čl. 13 odst. 3 směrnice 2011/16/EU.

[42] Správce daně nebyl podle § 20 odst. 6 písm. a) zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní povinen ani oprávněn posuzovat, zda písemnosti odeslané v řádné podobě byly skutečně řádně doručeny (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 3. 2025, č. j. 10 Afs 65/2024-64, body 47 až 50; tento rozsudek se zabýval obdobnou námitkou téže stěžovatelky, která se týkala doměření daně z přidané hodnoty za některá zdaňovací období let 2014 a 2015). I kdyby slovenský správce daně nedodržel přesně formální požadavky slovenských předpisů na doručování, nemělo by to vliv na zákonnost doručení, pokud stěžovatelka dokumenty skutečně obdržela a mohla se s nimi seznámit. Tak tomu bylo i v posuzované věci. Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatelka na doručené písemnosti reagovala v řádných lhůtách odvoláním nebo dalšími podáními. O skutečném doručení daných písemností tedy nejsou pochybnosti.

[43] Stěžovatelka namítala nedodržení podmínky podle § 20 odst. 5 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, že „[o] doručení nelze požadovat, pokud nebyly vyčerpány možnosti doručení podle vnitrostátních předpisů s výjimkou případů, kdy by takové doručení způsobilo nepřiměřené obtíže“. Nejvyšší správní soud ověřil ve správním spisu, že správce daně stěžovatelce po jejím přesídlení na Slovensko nejprve doručoval do vlastních rukou s dodejkou, zásilky ale byly vráceny s poznámkou „adresát neznámý“ (písemnosti č. j. 594459/19, č. j. 594911/19 a č. j. 374154/19, vydané před oznámením daňového subjektu o změně sídla). Následně byly tyto písemnosti doručeny podle § 49 odst. 1 písm. a), odst. 3 daňového řádu veřejnou vyhláškou (podrobně bod 57 rozhodnutí žalovaného). Za této

situace byl správce daně oprávněn využít mezinárodní doručovací službu, neboť další pokusy o přímé doručení by mohly způsobit nepřiměřené obtíže, a především by nemusely vést k úspěšnému doručení. Na tomto závěru nic nemění, že jiná písemnost byla doručena do vlastních rukou s dodejkou úspěšně.

[44] Jde-li o námitku, že u jednotlivých písemností nebyly splněny podmínky doručení fikcí, stěžovatelka upozornila na rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 22. 2. 2019, v jehož případě oznámení o uložení zásilky („*oznámenie o uložení zásielky*“) ze dne 15. 10. 2019 neobsahovalo označení správce daně, jehož písemnost byla doručována, ani poučení o právních důsledcích jejího nevyzvednutí podle příslušných ustanovení daňového řádu. Stěžovatelka tímto poukazem zpochybňuje fikci doručení i u jiných písemnostech. Nejvyšší správní soud nicméně upozorňuje, že pro doručování na základě mezinárodního dožádání se použila slovenská právní úprava, což platí i pro fikci doručení. Nelze se tedy dovolávat požadavků, které na tento způsob doručování klade český daňový řád (§ 45 až § 47; k tomu srov. § 31 odst. 3 slovenského daňového řádu, který výslovně nevyžaduje, aby v upozornění na uložení písemnosti byl označen správce daně, jehož písemnost je doručována, ani aby byl adresát poučen o důsledcích nevyzvednutí, nebo aby písemnost byla po marném uplynutí lhůty pro vyzvednutí vhozena do domovní či jiné adresátem určené schránky). Daňové orgány nemohou zpochybňovat, zda předpoklady vyžadované slovenskou úpravou byly splněny, a tedy zda jsou písemnosti podle slovenského práva považovány za doručené (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 65/2024-64, bod 54).

[45] Nejvyšší správní soud shrnuje, že doručování zprávy o daňové kontrole a dodatečného platebního výměru stěžovatelce prostřednictvím slovenského správce daně bylo v souladu s právními předpisy a doručené dokumenty byly způsobilé vyvolat příslušné právní účinky. Skutečnost, že dokumenty nebyly doručeny ve formě autorizované konverze podle českého práva, nemá vliv na zákonnost doručení. Stěžovatelka měla možnost se s nimi seznámit a vykonávat svá procesní práva. Ani druhému okruhu námitek tak nelze přisvědčit.

VII. Daňová uznatelnost některých nákladů

VII.a Shrnutí námitek

[46] Podstatou třetího okruhu námitek bylo tvrzení nesprávného posouzení daňové uznatelnosti nákladů spočívajících v částce zaplacené společností fatrs za zprostředkování obchodu mezi stěžovatelkou a společností BRAS. Správce daně měl při dokazování postupovat bezprecedentně selektivně, a tudíž nepřezkoumatelně. Městský soud zase nedostatečně přezkoumal skutkové okolnosti namítané v žalobě a jeho vypořádání žalobních námitek je nedostatečné a dílem rozporné. Ve své podstatě jen přebral hodnocení žalovaného. Rovněž toleroval hrubé zkreslování skutkového stavu a nedostatečné odůvodnění (body 82 až 89 napadeného rozsudku).

[47] Závěry městského soudu vycházejí ze zjištění, že údajně mělo jít jen o zprostředkování umožňující stěžovatelce prodej strojů společnosti BRAS. Stěžovatelka i Ing. Ladislav Venžík nicméně tvrdili, že společností fatrs byl zprostředkován i nákup strojů od italských dodavatelů, a to ještě před vystavením objednávky. Stejně jako žalovaný se ani městský soud nezabýval zásadní otázkou, zda by byl daňový subjekt schopen realizovat

pokračování

značný zisk z prodeje výrobní technologie společnosti BRAS bez účasti Ing. Ladislava Venžíka.

[48] Stěžovatelka v daňovém řízení přdestřela a popsala průběh obchodní spolupráce se společností fatrs bez zásadních nejasností či trhlin a doložila jej značným množstvím důkazních prostředků. K povaze obchodní spolupráce se vyjádřila poprvé při osobním jednání se správcem daně dne 17. 10. 2016, jak je zřejmé z Protokolu o ústním jednání č. j. 4139433/16/3010-60561-705630. Pouze z opatrnosti opakovaně navrhovala provedení některých svědeckých výpovědí, aby prokázala zprostředkování obchodu společností fatrs a vyvrátila údajné pochybnosti správce daně. Zprostředkování obchodu společností fatrs potvrdil i svědek Ing. Jozef Kmetík. Shrnutí jeho vyjádření v napadeném rozsudku je ovšem zavádějící (bod 87 napadeného rozsudku). Návrh na provedení výsledku 6 osob ze společnosti Fravol Export S.r.l. a Giben TECH S.r.l. reagoval na tvrzení, že doklad přijatý od společnosti fatrs odkazuje ve svém předmětu plnění na smlouvu o zprostředkování prodeje zboží, a nikoli jeho nákupu, pročez tento doklad není relevantní. V čestných prohlášeních se Ing. Ladislav Venžík důrazně ohradil proti tvrzením správce daně. Každé z čestných prohlášení reagovalo na správce daně, jehož přetrvávající pochybnosti měl vyvrátit opětovný výsledek tohoto svědka. Rovněž měl být proveden výsledek svědka Ing. Jozefa Kmetíka za účelem potvrzení skutečností uváděných stěžovatelkou a Ing. Ladislavem Venžíkem. Odmítnutí těchto důkazních návrhů vykazuje znaky bezprecedentní libovůle úřední osoby a úpornou snahu o zkreslování a popírání faktického a zjištěného skutkového stavu. Bez zprostředkování by stěžovatelka obchod nikdy nerealizovala.

VII.b Vyjádření žalovaného

[49] K námitce unesení důkazního břemene ohledně přijetí plnění od společnosti fatrs žalovaný uvedl, že stěžovatelka pouze opakuje svou předchozí argumentaci, aniž by vyvrátila skutková zjištění správce daně. Žalovaný se ztotožňuje se závěrem městského soudu, že stěžovatelka neprokázala faktické přijetí deklarovaných plnění (body 82 až 89 napadeného rozsudku).

VII.c Vlastní posouzení

[50] Nejvyšší správní soud konstatuje, že u třetího okruhu námitek stěžovatelky jde o to, zda výdaje představující částku 4 420 800 Kč, kterou stěžovatelka uhradila na základě smlouvy o zprostředkování společnosti fatrs za zprostředkování dodávky dřevoobráběcích strojů společnosti BRAS, jsou daňově uznatelným výdajem.

[51] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů „[v]ýdaje (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“.

[52] Důkazní břemeno je při prokazování oprávněnosti uplatnění výdajů rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Daňový subjekt prokazuje „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (§ 92 odst. 3 daňového řádu), nebo, vyžaduje-li to průběh řízení, „skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně“, k jejichž prokázání jej vyzval správce daně, „a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Činí

tak zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. K prokázání uskutečnění zdanitelného plnění však nestačí pouhé předložení formálně bezvadných dokladů (např. rozsudek ze dne 24. 3. 2011, č. j. 2 Afs 7/2011-61, bod 12).

[53] 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“ [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Jeho povinností není prokázat, že určité údaje zaznamenané v účetnictví nebo jiných povinných evidencích či záznamech jsou v rozporu se skutečností, nýbrž že o jejich souladu existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto důkazní prostředky nevěrohodnými, neprůkaznými, nesprávnými či neúplnými. Zároveň je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě k tomuto závěru dospěl. Unese-li důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví nebo jiných povinných evidencí či záznamů, popř. aby svá tvrzení opravil. Zpravidla tak bude činit jinými než uvedenými důkazními prostředky (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb., ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, bod 23, nebo ze dne 3. 3. 2022, č. j. 9 Afs 68/2021-70, bod 27).

[54] V posuzované věci správce daně nepovažoval částku 4 420 800 Kč uhrazenou společností fatrs za daňově uznatelný náklad. Z provedených důkazů totiž vyplynuly zásadní rozpory a nesrovnalosti, které zpochybňovaly tvrzení stěžovatelky o faktickém uskutečnění zprostředkování. S tímto hodnocením se ztotožnil také městský soud.

[55] Nejvyšší správní soud připomíná, že smlouva o zprostředkování byla uzavřena dne 21. 10. 2014, tedy téměř měsíc poté, co byla dne 24. 9. 2014 vystavena objednávka od společnosti BRAS s přesnou specifikací zboží. Tvrdí-li stěžovatelka, že zprostředkování probíhalo už před formálním uzavřením smlouvy o zprostředkování, neuvádí k tomu žádné přesvědčivé důkazy. Nebyla prokázána neformální spolupráce mezi ní a Ing. Ladislavem Venžíkem před uzavřením uvedené smlouvy. Z vyjádření stěžovatelky ze dne 24. 4. 2019 vyplývá pouze její tvrzení o existenci takové spolupráce, aniž by ji potvrzovaly další důkazy. Nebylo prokázáno, že by deklarovaná plnění byla reálně poskytnuta.

[56] Výpověď svědka Ing. Ladislava Venžíka ze dne 7. 11. 2018 obsahuje pouze obecná tvrzení o jeho podílu na zprostředkování obchodu, bez konkrétních detailů o tom, jakým způsobem se zprostředkování uskutečnilo. Svědek sice uvedl, že „zprostředkoval obchod“ mezi stěžovatelkou a společností BRAS, nebyl ale schopen specifikovat, v čem konkrétně jeho činnost spočívala a jak přispěl k uzavření tohoto obchodu. Jeho čestná prohlášení ze dne 18. 2. 2017, ze dne 31. 10. 2017 a ze dne 22. 3. 2021 obsahují rozpory, které snižují jejich věrohodnost. Zatímco v čestném prohlášení ze dne 18. 2. 2017 tvrdil, že společnost fatrs provedla posouzení a výběr dodavatelů technologického vybavení podle specifikace a požadavku společnosti BRAS, podle čestného prohlášení ze dne 31. 10. 2021 jeho úloha spočívala v zabezpečení transakce zejména ve fázi nákupu zboží včetně osazení, instalace, zapojení, oživení, naprogramování, předvedení strojů a převzetí záruky. V dalším čestném prohlášení ze dne 13. 3. 2019 provedení instalace naopak vyloučil.

[57] Jednoznačnou podporu tvrzením stěžovatelky neposkytla ani výpověď svědka Ing. Jozefa Kmetíka ze dne 19. 11. 2020, jehož výslech provedl dožádaný orgán. Ačkoli tento

pokračování

svědek potvrdil, že s Ing. Ladislavem Venžíkem v minulosti komunikoval, podle jeho vědomosti mu „nezabezpečoval žádné věci“. Následně sice připustil, že „obchod pravděpodobně zprostředkoval on“, ale toto tvrzení je formulováno nejistě. Z protokolu o výsledku svědka nevyplývá, že by správce daně manipuloval s obsahem výpovědi. Místo toho ji hodnotil jako celek. Bylo jeho povinností hodnotit výpověď svědka z hlediska věrohodnosti zdrojů informací a pravdivosti tvrzených skutečností, jakož i vnitřní bezrozpornosti, a v kontextu s ostatními provedenými důkazy.

[58] Stěžovatelka nepředložila žádné konkrétní výstupy zprostředkovatelské činnosti společnosti fatrs, jako jsou např. zápisy z jednání, komunikace s potenciálními odběrateli, analýzy trhu nebo jiné dokumenty. Není ani zřejmé, jakým způsobem by ke zjištění skutkového stavu mohl přispět případný další výslech svědků Ing. Ladislava Venžíka a Ing. Jozefa Kmetíka.

[59] Žalovaný odmítl provést svědecké výpovědi zaměstnanců italských dodavatelů strojů s odůvodněním, že měly prokázat skutečnosti, které nemají ve vztahu k šetřenému plnění společnosti fatrs žádnou relevanci. Předmětem smlouvy o zprostředkování bylo pouze zprostředkování prodeje strojů společnosti BRAS. Jejím předmětem nebylo zprostředkování jejich nákupu od italských dodavatelů. Navržené svědecké výpovědi mohly potvrdit pouze to, že Ing. Ladislav Venžík byl v kontaktu s těmito dodavateli, nikoli však to, že fakticky zprostředkoval obchod mezi stěžovatelkou a společností BRAS, jak bylo deklarováno ve smlouvě o zprostředkování. Nemohly tak přispět k prokázání skutečností rozhodných pro posouzení, zda byly uplatněné náklady daňově uznatelné. Opodstatněným tak není ani třetí okruh námitek.

VIII. Závěr a náklady řízení

[60] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[61] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první ve spojení s § 120 s. ř. s. I když měl žalovaný ve věci úspěch, v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevynaložil, a tudíž mu kasační soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 12. prosince 2025

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu