



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **ROBOTERM spol. s r.o.**, se sídlem Sokolohradská 645, Chotěboř, zast. JUDr. Milanem Wachtlem, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 1279/7, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 4. 2018, čj. 17793/18/5200-11431-706481 a čj. 17778/18/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 2. 2020, čj. 31 Af 50/2018-107,

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 d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Tato kauza nepřináší žádné nové právní otázky. Jde pouze o skutkovou otázku, a to, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení o některých jejích příjmech a výdajích ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Konkrétně jde o:

- výši příjmů z prodeje zařízení (testovacích linek pro diagnostiku podvozků automobilů) kyperské společnosti AD HAUSNER SYSTEMS Ltd. (dále jen „ADHS“ či „společnost ADHS“),
- výdaje za servis těchto zařízení u konečných zákazníků prováděný společností ADHS,
- výdaje vůči společnosti ADHS na prezentaci žalobkyně na mezinárodním veletrhu,
- výdaje za licenční poplatky za know-how zakoupené od ADHS.

[2] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (správce daně) vydal dne 20. 4. 2017 tři dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 (vyšší o částku 1 027 520 Kč), 2013 (vyšší o částku 1 018 400 Kč) a 2014 (vyšší o částku 824 600 Kč) a dále také žalobkyni uložil povinnost uhradit penále za každé z těchto období (celkem ve výši přes 570 tis. Kč). Žalobkyně se odvolala. Žalovaný odvolání proti dodatečným platebním výměrům za období 2012 a 2014 zamítl (první z rozhodnutí uvedených v záhlaví; napadené rozhodnutí I) a platební výměr za období roku 2013 změnil v částce doměřené daně na 723 710 Kč, také upravil výši uloženého penále (napadené rozhodnutí II).

[3] Žalobkyně podala proti napadeným rozhodnutím I a II dvě samostatné žaloby, které krajský soud spojil ke společnému řízení. Shora specifikovaným rozsudkem pak žalovaný zamítl. Neztotožnil se totiž s žádnou z námitek, kterými žalobkyně zpochybňovala závěry daňových orgánů.

II. Stručné shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Rozsudek krajského soudu žalobkyně (stěžovatelka) napadla kasační stížností. Polemizuje zejména s tím, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno ve vztahu k prokázání dostatečně konkrétních pochybností o účtovaných transakcích. K neuznání daňových výdajů za plnění (zejména servisní služby) od kyperské ADHS uvádí, že do odvětví automobilového průmyslu se není jednoduché začlenit. Proto stěžovatelka zachovala model třístranné spolupráce mezi ní, společností ADHS (zprostředkovatelka) a belgickou společností METALCED N. V. (odběratelka). Má za to, že daňové orgány se jí snaží vnutit neodbornou představu o způsobu podnikání. Za naivní považuje závěry správce daně, že se poskytováním plnění přes prostředníka připravovala o zisk. Za libovůli pak považuje to, že správce daně neprovedl dokazování výsledkem pana A. P., který mohl vysvětlit mechanismus podmínek rámcové servisní smlouvy, tj. způsob, jakým byly služby poskytovány. Některé závěry žalovaného a krajského soudu považuje za nepravdivé, např. že sama potvrdila, že veškeré záruční opravy prováděla pouze společnost METALCED a koncoví zákazníci o ní ani o společnosti ADHS vůbec nevěděli. Zpochybňuje i neuznání výdajů na mezinárodní veletrh v listopadu 2012, který jí fakturovala ADHS.

[5] Nelíbí se jí ani to, že krajský soud převzal závěry daňových orgánů ohledně licenčních poplatků za know-how nabyté od společnosti ADHS a příjmy z prodeje zboží ADHS. Jakkoliv daňové orgány zjistily, že stěžovatelka dodávala stejné zboží společnosti METALCED jak přímo (s marží kolem 200 %), tak prostřednictvím společnosti ADHS (s marží kolem 1,6 %), stěžovatelka upozorňuje, že po podnikateli nelze požadovat, aby veškeré jeho konání bylo „odměněno“ ziskem. Správce daně neprávem zpochybnil nutnost zapojení ADHS do sporných obchodů.

[6] Žalovaný ve vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] NSS předesílá, že napadený rozsudek není v žádné části nepřezkoumatelný. Odůvodnění rozsudku je vzorné, dostatečně reaguje na žalobní body. Stejně tak jsou poctivě sepsána

pokračování

i napadená rozhodnutí daňových orgánů (tato rozhodnutí mají 27, resp. 26 stran). NSS zároveň schvaluje postup krajského soudu, který vypořádal stěžovatelčinu argumentaci za využití závěrů napadených rozhodnutí, aniž vymýšlel, jak jinými slovy znovu říci totéž. Krajský soud rozhodně nemusel sáhodlouhým způsobem „vynalézat kolo“. Místo toho ve vztahu k jednotlivým výtkám trefně odkázal na závěry žalovaného, které si přisvojil se souhlasnou poznámkou (srov. např. rozsudky ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, *SŮD*, a ze dne 12. 12. 2013, čj. 7 Afs 96/2013-34). Ostatně ani v kasační stížnosti stěžovatelka nepřináší žádné převratné argumenty. Opakuje stejné typy námitek již poněkolikáté.

[10] NSS na tomto místě uvádí, že od základu daně se odvozuje výše daňové povinnosti. **Daňový základ**, tj. částka, z níž se počítá daňová povinnost, je zjednodušeně řečeno rozdílem, o který daňově účinné **příjmy** – při respektování jejich věcné a časové souvislosti – převyšují daňově účinné **výdaje** (podrobněji § 23 zákona o daních z příjmů; k tomu viz také rozsudek ze dne 21. 1. 2011, čj. 5 Afs 101/2009-65, *REMM – software*, č. 2263/2011 Sb. NSS). Každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, ale také povinnost toto tvrzení doložit, tedy i břemeno důkazní, což vyplývá z § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení. Stejně jako u jiných typů daní i při daních z příjmů platí, že existence daňových dokladů, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje faktické uskutečnění výdaje. Správce daně může vyjádřit vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [srov. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Nemá přitom „*povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným*“ (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, *EURO PRIM*). Jinými slovy, pokud správce daně unese své důkazní břemeno, a tedy zpochybní předložené formálně bezvadné daňové doklady, musí daňový subjekt prokázat své tvrzení o provedení výdaje jinými důkazními prostředky.

[11] Nynější strany se spojí právě o unesení břemene tvrzení a důkazního břemene ve vztahu k několika příjmům a výdajům, které stěžovatelka deklarovala v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 až 2014. NSS přitom nebude zvláště vyhodnocovat obdobná tvrzení ohledně typově stejných plnění, která se v podstatě liší jen v tom, že jednotlivé faktury se ne vždy vážou ke stejnému zdaňovacímu období, ale k obdobím různým. Na straně příjmů správce daně zpochybnil cenu, za kterou stěžovatelka v letech 2012 až 2014 prodávala zboží belgické odběratelce METALCED přes kyperskou zprostředkovatelku ADHS (část **III.B.1.** níže). Na straně výdajů správce daně zpochybnil tvrzení o fakturách ADHS za servis v období 2012 až 2013 (**III.B.2.**), licenční poplatky za poskytnuté know-how za období 2012 a 2013 (**III.B.3.**) a prezentaci na mezinárodním veletrhu v listopadu 2012 (**III.B.4.**).

III.A. Rozhodné okolnosti z daňové kontroly

[12] Ze správního spisu vyplynulo, že hlavním předmětem stěžovatelčiny činnosti je výroba indukčních ohřevů pro kovárenský průmysl. Asi 15 % její podnikatelské činnosti spočívá ve výrobě zařízení pro diagnostiku podvozků osobních a nákladních automobilů. Správce daně u stěžovatelky **zahájil daňovou kontrolu** na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 a 2013 (dne 3. 8. 2015) a také za období 2014 (dne 5. 4. 2016). Již 3. 8. 2015 se v souvislosti s ověřováním výše uznatelných příjmů a výdajů správce daně stěžovatelky dotazoval mj. na faktury, které se týkaly servisních služeb poskytovaných kyperskou ADHS, účastí techniků a hostesek ADHS na veletrhu METALCED VaK-Show v listopadu 2012 a licenčních poplatků za zařízení vyrobená dle know-how společnosti ADHS.

[13] Ohledně faktury za užití licence stěžovatelka správci daně mj. sdělila, že ADHS předala výkresovou dokumentaci, kterou modifikovali – pak mohli vyrábět moderní zařízení homologované pro použití v belgických stanicích technické kontroly. Stěžovatelka se domnívá, že licenční smlouva z července 2008 nebyla měněna a společnosti neuzavřely ani žádné dodatky. Co do výdajů na servisní služby účtované od ADHS stěžovatelka avizovala, že doloží objednávky a seznam míst, kde byly servisní zásahy provedeny a také to, kterého konkrétního zboží se servis týkal. Dne 19. 8. 2020 stěžovatelka předložila 5 adres, kde ADHS měla pro ni zabezpečit servisní služby zboží dodávaného belgické METALCED.

[14] **První výzvou ze dne 3. 9. 2015** správce daně vyzval stěžovatelku, aby jinak než vlastním tvrzením prokázala, že poskytnuté služby a licence od ADHS byly výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně chtěl po stěžovatelce, aby doložila, kterých jí vyrobených zařízení se týkaly servisní zásahy ADHS, kdy byly uskutečněny, u koho, a aby dále uvedla přesnou specifikaci provedených záručních oprav a délku záruční doby. Doložit oprávněnost výdajů požadoval u faktur ADHS za účast na již zmiňovaném veletrhu a za dodávku know-how na základě licenční smlouvy. Stěžovatelka reagovala písemností ze dne 14. 9. 2015, v níž zopakovala, že jí vyrobené zařízení (testovací linky MPL/STA/RA4) byly namontovány v pěti belgických servisech, doložila k nim mezinárodní nákladní listy od ní jako dodavatelky pro METALCED jako odběratelku. Uvedla, že záruční doba je dvouletá. Vedle toho, že záruční opravy měla provádět METALCED, nespecifikovala, jaké konkrétní servisní zásahy vyžadovala každá z dodaných testovacích linek ani to, kdy tyto servisní zásahy byly provedeny. Dále doložila faktury, na jejichž základě bylo 34 (rok 2012), resp. 29 (rok 2013) kusů testovacích zařízení dodáno různým odběratelům. Také doplnila, že do poplatků za know-how v souladu s licenční smlouvou (ve výši 16 % z objemu objednávek) nebyly zahrnuty dodávky s know-how nesouvisející (tj. výdaje na dopravu a balení zboží ani cena vybraných náhradních dílů).

[15] Na **ústním jednání dne 5. 2. 2016** k dotazu správce daně stěžovatelka sdělila, že testovací zařízení dodává jen přes kyperskou ADHS do belgické METALCED nebo přímo do METALCED. Co do rozdílu cen za stejné zboží (např. testovací linka dodána přímo do METALCED za 8 580 EUR; dodání přes zprostředkovatelku ADHS za 2 860 EUR) stěžovatelka uvedla, že METALCED chtěl po nich dodat zboží do 2 týdnů. Proto nastavila vyšší cenu než u ADHS, která objednávala 2 či 3 měsíce předem. Ve vyjádření ze dne 25. 2. 2016 stěžovatelka doplnila cenovou kalkulaci pro sporné testovací linky a dne 4. 3. 2016 předložila hodinovou nákladovou sazbu pro kalkulaci cen, platnou od 1. 1. 2011. Na **ústním jednání dne 5. 4. 2016** správce daně rozšířil daňovou kontrolu i na období roku 2014.

[16] S ohledem na přetrvávající pochybnosti správce daně **druhou výzvou ze dne 20. 4. 2016** stěžovatelku opětovně vyzval, aby doložila a prokázala, že sporné služby jsou výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, a dále požadoval, aby doložila, že faktury, které stěžovatelka (jako dodavatelka) vystavila vůči ADHS (odběratelce) za dodání testovacích linek a zařízení, jsou vystaveny a zaúčtovány do příjmů ve správné výši. Správce daně na základě stěžovatelkou doložených podkladů zejména vypočetl nákladovou kalkulaci pro testovací linku MLP/STA2,2/RA4 H (cca 71 400 Kč) a porovnal ji s jednotkovou prodejní cenou pro ADHS (cca 72 500 Kč), z čehož mu vyšla marže 1,6 %. Stejná marže vyšla u testovací linky MLP/STO2,2/RO4 +LCD 22". Při prodeji první ze zmiňovaných linek přímo belgické METALCED přitom marže dosahovala 206,6 %. Správci daně se tedy potvrdily pochybnosti o tom, že obchodní marže 1,6 % není obvyklou marží. Stěžovatelka reagovala písemností ze dne 20. 5. 2016, v níž uvedla, že nemá sériovou výrobu, ale veškeré obchodní případy provádí

pokračování

formou zakázkové výroby. Některé jsou výrazně ziskové, některé ztrátové. Dále doložila několik zakázek z let 2012 až 2014, jejichž ziskovost byla minimální, nebo byly také ztrátové.

[17] Správce daně **dne 12. 7. 2016 požádal o mezinárodní spolupráci** orgány belgické daňové správy, a to za účelem zjištění, jak probíhaly obchody mezi stěžovatelkou a belgickou METALCED. Z dožádání vyplynulo, že METALCED vždy objednávala zboží e-mailem u stěžovatelky. Část z těchto objednávek (zkušební dráhy) však fakturovala kyperská ADHS. Stěžovatelka údajně posílala faktury za díly. Jedinou vazbou mezi společnostmi METALCED a ADHS tedy byly platby za faktury, které odpovídají cenám a množství dle objednávek, které METALCED zasílala výlučně stěžovateli. METALCED nikdy nezasílala objednávku ADHS. Společnost METALCED je odpovědná za údržbu a opravy zařízení dodaného stěžovatelkou i ADHS; opravy jsou vždy prováděny u klienta, a to vlastními technikami. Pokud je zboží v záruce, METALCED účtuje stěžovateli výdaje na výměnu dílů. Belgický správce daně doložil dokumentaci ke všem opravám, doložil i příslušné faktury. Jde-li o opravy a servis sporného zboží, METALCED neměla v roce 2013 od svých klientů žádné požadavky na opravu.

[18] **Dne 16. 9. 2016** vydal správce daně **třetí výzvu**, v níž zpochybnil cenu, za kterou byla testovací zařízení dodána do belgické METALCED přes kyperskou zprostředkovatelku ADHS. Na třetí výzvu stěžovatelka odpověděla podáním ze dne 30. 9. 2016, v němž uvedla, že s ADHS spolupracuje od roku 1995. Třístranný obchodní vztah za stěžovatelku dojednal pan R. G.. V tomto obchodním trojúhelníku pokračovala i po roku 2008, protože tak měla zajištěn dlouhodobý odbyt zboží. Dále uvedla, že předpokládá, že se kyperská ADHS v roce 2012 zabývala zejména obchodní činností. Za stěžovatelku jednal s ADHS a vše zajišťoval Ing. P. (*pozn. NSS: krajský soud z účastnického výslechu zjistil, že Ing. P. již zemřel*), stěžovatelka však neví, s kým konkrétně na straně ADHS jednal.

[19] Správce daně pak stěžovatelku **seznámil s výsledkem kontrolního zjištění (dne 7. 12. 2016)**. Stěžovatelka na to reagovala odpovědí ze dne 6. 2. 2017. Co do servisních zásahů uvedla, že povinnost předložit seznam autoservisů a stanic technické kontroly, v nichž byly jí vyrobené testovací linky namontovány, splnila. Doložila také rámcovou smlouvu ze dne 9. 5. 2007 mezi ní a ADHS, dle níž měla ADHS provádět záruční opravy (v odůvodněných případech) i na základě dílčích výzev zákazníka stěžovatelky. Servisní zásahy měla ADHS provést do jednoho, resp. maximálně dvou dnů. Stěžovatelka k tomu navrhla vyslechnout pana A. P., ředitele ADHS. K poplatkům za know-how uvedla, že ADHS jí předala výkresovou dokumentaci, která byla modifikována. Na základě toho byla dne 10. 7. 2008 podepsána licenční smlouva. Stěžovatelka tak měla příležitost vyrábět moderní zařízení pro belgický trh. Ohledně příjmů deklarovaných z prodeje zařízení ADHS stěžovatelka uvedla, že přímé prodeje do METALCED probíhaly podle čl. III. rámcové kupní smlouvy (stěžovatelka si tam s ADHS sjednala výjimku ze zákazu zneužití know-how, a to pokud zákazník ADHS vysloví požadavek urgentního zpracování a doručení zboží - testovací linky). V takovém případě měla stěžovatelka neprodleně informovat ADHS, která s přímým prodejem musela souhlasit. Skutečnosti zjištěné prostřednictvím dožádání u METALCED stěžovatelka považovala za irelevantní, scestné a spekulativní. Stěžovatelka uvádí, že sama přímo fakturovala belgické METALCED jen v šesti případech. Tvrdí, že jí není známo, že její zaměstnanec Ing. P., který za ni jednal s ADHS, měl současně i dispoziční právo k českému bankovnímu účtu ADHS. K tomu uvedla, že ADHS měla na území ČR i jiné podnikatelské aktivity.

[20] Dne 18. 4. 2017 správce daně se stěžovatelkou projednal a podepsal zprávu o daňové kontrole a 20. 4. 2017 vydal sporné dodatečné platební výměry, z nichž pramení tento soudní spor.

III.B. Ke konkrétním pochybnostem, které stěžovatelka nedokázala vyvrátit

[21] NSS upozorňuje, že všechny správcem daně zpochybněné příjmy a výdaje se týkají obchodů stěžovatelky s kyperskou společností ADHS. V následujících odstavcích se NSS podrobně věnuje každé skupině stěžovatelčiných příjmů či výdajů, které správce daně zpochybnil a stěžovatelka nedokázala jeho pochyby vyvrátit.

III.B.1. Příliš nízké příjmy z prodeje testovacích linek kyperské ADHS

[22] Stěžovatelce se nelíbí, že správce daně upravil výši jejích příjmů za období 2012 až 2014. Správce daně měl za to, že stěžovatelka neuvedla správnou výši příjmů z prodeje jí vyrobených testovacích zařízení, které dodávala belgické METALCED přes kyperskou zprostředkovatelku ADHS. Jen pro úplnost NSS dodává, že dle tvrzení stěžovatelky METALCED pak tyto zařízení pod značkou „DATRON“ dodávala konečným zákazníkům – jednotlivým servisům a stanicím technické kontroly v Belgii a Nizozemí.

[23] Stěžovatelka (prodávající) a ADHS (kupující) uzavřely dne 9. 5. 2007 **rámcovou kupní smlouvu** na šest typů testovacích zařízení, na jejímž základě měla stěžovatelka tato zařízení vyrábět výhradně pro ADHS, a to pod sankcí 25 tis. EUR za každé zneužití know-how, tj. i porušení zakazu výhradního prodeje. Dle čl. III odst. 2 této smlouvy mohla stěžovatelka sporné zboží prodávat i přímo zákazníkům ADHS, pokud zákazník „*vysloví požadavek urgentního/expresního zpracování a doručení zařízení* [...]“. V tomto případě prodávající o této skutečnosti *neprodleně informuje kupujícího*“. Podmínky takového individuálního prodeje musely být v souladu s cenovou politikou ADHS (čl. III odst. 3 smlouvy). Tentýž den strany uzavřely také **rámcovou servisní smlouvu** na stejné typy zařízení, dle níž ADHS měla stěžovatelce na základě její dílčích výzev poskytovat záruční servis těchto zařízení. V odůvodněných případech mohly opravy být provedeny i na základě výzev zákazníka (*pozn. NSS: pravděpodobně belgické METALCED*). Co je poněkud zvláštní, stěžovatelka a ADHS až následně, dne 10. 7. 2008, uzavřely **licenční smlouvu**, na jejímž základě ADHS poskytla stěžovatelce know-how v oblasti vývoje a výroby přesně těch typů testovacích zařízení, která stěžovatelka pro ADHS vyráběla.

[24] Správce daně zpochybnil mj. výši stěžovatelčiných příjmů z prodeje zařízení (testovacích linek) kyperské ADHS. Hned na počátku daňové kontroly správce daně neuvěřil logice takto deklarovaných plnění. Ani NSS dobře nerozumí, proč a na základě jaké ekonomické úvahy stěžovatelka s ADHS uzavírala shora specifikované smlouvy. *Za první*, není jasné, proč datum uzavření rámcové kupní i servisní smlouvy o více než jeden rok předchází uzavření licenční smlouvy (a to i navzdory tomu, že stěžovatelka např. v kasační stížnosti avizovala, že s ADHS spolupracuje od roku 1993). Licenční smlouva, resp. know-how, které se na jejím základě poskytuje, mělo být základním stavebním kamenem celého obchodního vztahu mezi stěžovatelkou a ADHS. *Za druhé*, i pokud by stěžovatelka – jak sama tvrdí – byla pouhým výrobcem testovacích zařízení pro kyperskou společnost ADHS dle poskytnutého know-how, není jasné, proč měla servis těchto zařízení v Belgii provádět právě ADHS (tedy obchodník disponující know-how), a ne na výrobu orientovaná stěžovatelka. Již tyto skutečnosti mohly být návodnými indiciemi o poněkud nestandardním vztahu mezi stěžovatelkou a ADHS.

[25] Při hlubší analýze této kauzy správce daně na základě předložených faktur zjistil, že stěžovatelka v několika jednotlivých případech obchodovala s METALCED nejen prostřednictvím kyperské ADHS, ale také přímo, což dle stěžovatelky odpovídalo výjimce

pokračování

v čl. III rámcové kupní smlouvy. Dle předložených CMR listů přitom stěžovatelka vždy dodávala zboží přímo do METALCED, tj. bez mezidodání u kyperské ADHS či někde jinde. Na základě stěžovatelkou předložené kalkulace výdajů na výrobu některých testovacích zařízení správce daně zjistil, že stěžovatelka dodávala tato zařízení ve dvou různých cenách. Pokud šlo o přímé dodání, marže stěžovatelky dosahovala cca 200 % (to údajně odpovídalo cenové politice ADHS dle č. III odst. 3 rámcové kupní smlouvy); pokud šlo o dodání zboží zprostředkované ADHS, stěžovatelka za stejné typy zařízení účtovala ADHS cenu s marží pouhých 1,6 %.

[26] Správce daně, veden dalšími pochybnostmi o tomto obchodním vzorci, za pomoci mezinárodního dožádání zjišťoval u belgické odběratelky METALCED, jak sporné obchodní transakce probíhaly z jejího pohledu. METALCED belgickému správci daně sdělila, že vždy zboží objednávala u stěžovatelky, nikoliv u ADHS, u níž METALCED nemá ani žádnou kontaktní osobu. Kyperská ADHS však v některých případech zasílala faktury za zboží dodané stěžovatelkou. METALCED přitom nabyla dojmu, že ADHS zasílá faktury za dodání testovacích zařízení, která sama instaluje u konečných odběratelů (jednotlivých servisů), a stěžovatelka posílá jen faktury za náhradní díly těchto zařízení (režim výhradní koupě dle rámcové kupní smlouvy se však týkal i souboru všech náhradních dílů pro sporná zařízení dle čl. I odst. 2 této smlouvy). Všechny ceny odpovídají cenám a množství na objednávkách, které METALCED zaslala právě stěžovatelce.

[27] To u správce daně vyvolalo další pochybnosti. Dle METALCED nezávisela cena zboží na délce objednávací lhůty. Z jejího tvrzení rozhodně neplyne, že testovací zařízení dodaná přes ADHS byla objednána dva či tři měsíce předem, ani to, že totéž zboží, které dodala přímo stěžovatelka, bylo objednáno expresně, tj. ve lhůtě dvou týdnů. Správce daně tedy znevěřil stěžovatelčino tvrzení, že rozdíl v dodacích cenách, kdy v případě zprostředkovaného prodeje marže stěžovatelky dosahovala 1,6 % a v případě přímého prodeje až cca 200 %, je dán délkou dodací lhůty.

[28] Nelze souhlasit s námitkou stěžovatelky, že tyto skutečnosti jsou jen tvrzeními společnosti METALCED, která nijak nezpochybňují stěžovatelčina vlastní tvrzení a jí předložené faktury. K tomu, aby správce daně zpochybnil stěžovatelkou deklarované příjmy (v tomto případě faktury za dodání zboží od ADHS), správce daně nemusel detailně zkoumat účetnictví belgické odběratelky METALCED. Plně postačovala její souvislá a navzájem provázaná tvrzení v rámci mezinárodního dožádání, která mj. korespondovala s mnoha předloženými doklady. V tomto směru rozhodně nelze souhlasit ani s extenzivním výkladem § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu (výklad důkazního břemene správce daně), kterého se dožaduje stěžovatelka na s. 3 kasační stížnosti.

[29] Navzdory tomu, že správce daně trpělivě, po dobu téměř dvou let komunikoval se stěžovatelkou a opakovaně jí poskytl možnost, aby vysvětlila a doložila skutečnosti podstatné pro stanovení daně z příjmů (viz část **III.A.** shora), nedokázala stěžovatelka adekvátně na tyto výzvy reagovat. Jednak neuvedla dostatečně konkrétní tvrzení o některých rozhodných skutečnostech, jednak jí tvrzené obecné skutečnosti nedokázala opřít o relevantní důkazní návrhy. Daňové orgány ani krajský soud nekonstruovaly žádné fakticky neunesitelné důkazní břemeno. Toto břemeno „vážilo“ přesně tolik, kolik stěžovatelka měla unést v souvislosti se svým tvrzením o příjmech. Stěžovatelka zjevně působila jako článek spleťtého a nepřehledného systému obchodů, kterým z objektivního pohledu scházel normální ekonomický podtext. Správce daně a žalovaný (shodně i krajský soud) tedy vyhodnotili třístranný obchodní vztah stěžovatelka → ADHS → METALCED jako zastřené právní jednání. Správce daně měl za to, že stěžovatelka by se – pokud by šlo o reálný obchodní případ – prodejem totožného

zboží přes ADHS sama nelogicky krátila na vlastních příjmech. Pozice ADHS v obchodním vztahu byla tedy nadbytečná.

[30] NSS připomíná, že pokud je rozdíl mezi deklarovaným příjmem a příjmem očekávaným v podmínkách běžné ekonomiky nápadný, jinak řečeno deklarovaný příjem (cena zboží) neodpovídá obvyklé ceně, může u správce daně vyvstat podezření z krácení příjmů, tzn. i krácení daňové povinnosti. V takových případech se správci daně může podařit identifikovat tzv. zastírané jednání, jehož účelem zpravidla bývá snaha o snížení příjmů, a tím i snížení částky základu daně (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004-89, č. 1301/2007 Sb. NSS, *Pozemní stavby Třebíč*). V konečném důsledku tedy správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní, tzn. ze skutečné (nezastřené) výše příjmů (§ 8 odst. 3 daňového řádu).

[31] NSS samozřejmě nezpochybnuje stěžovatelčino tvrzení, že výhodnost obchodů nelze poměřovat výhradně výší dosažené marže, nýbrž celkovým efektem, ať již přímým finančním či dlouhodobým marketingovým (i když eventuální dlouhodobý marketingový přínos sporných obchodů je pro stěžovatelku diskutabilní, jelikož stěžovatelka se ve svých vyjádřeních staví spíše do role „hrubého“ výrobce než „chytřejšího“ obchodníka). Avšak zákon o daních z příjmů vychází z předpokladu, že ekonomické subjekty, zejména podnikatelé, se chovají ekonomicky racionálně. Podnikatel daňově relevantní příjmy a výdaje váže k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl, tedy jsou prováděny za účelem dosažení zisku (srov. z novější judikatury např. rozsudek ze dne 6. 2. 2019, čj. 6 Afs 44/2018-31, *LEDOPA GROUP*, bod 23). Z toho plyne, že stěžovatelka z pohledu soukromého práva samozřejmě mohla užívat ve výrobním sektoru netradičně nízkých marží, mohla vyrábět a prodávat sporná zařízení na hranici ziskovosti či dokonce ve ztrátě. Ovšem pro účely zjištění skutečných a daňově účinných příjmů (k tomu viz bod [9] shora) nelze bez dalšího příjmy deklarované v takové „dumpingové“ výši akceptovat (přiměřeně rozsudek ze dne 13. 3. 2013, čj. 1 Afs 99/2012-52, *GoldfeinCZ*, bod 25 a 30). A to zejména v případech, kdy celá řada dalších okolností svědčí o zastřeném charakteru obchodního vztahu (viz dále).

[32] Oprávněnost pochybností na straně daňových orgánů podtrhává několik dalších skutečností. Stěžovatelka v daňovém řízení nebyla schopna sdělit, s kým na straně ADHS vedla jednání, a to navzdory tomu, že jejich spolupráce měla trvat již od poloviny devadesátých let minulého století. Neznala podrobnosti o způsobech vzájemné komunikace, nastavení cen. Prý „předpokládá“, že ADHS se zabývala obchodní činností (reakce stěžovatelky na třetí výzvu správce daně; viz bod [18] shora). Zcela nevysvětlenou skutečností zůstalo dispoziční právo zaměstnance stěžovatelky, Ing. P., k českému bankovnímu účtu kyperské společnosti ADHS, na který belgická METALCED posílala platby z titulu faktur ADHS za dodání sporných zařízení. Tato skutečnost jistě dotváří obraz o tom, jak vlastně „neobvyklá“ spolupráce mezi stěžovatelkou a ADHS probíhala.

[33] Laxním přístupem k břemenu tvrzení a důkaznímu břemenu stěžovatelka nedokázala spolupráci s ADHS obhájit. Poměrně neurčitá tvrzení (mj. o „naivitě“ pracovníků správce daně), neustálé poukazy na dlouhodobou, osvědčenou a těžko vydobytou spolupráci s ADHS či na relativně vágní ustanovení předložených smluv stěžovatelce nepomohly. Dle NSS vše nasvědčuje tomu, že ADHS ve skutečnosti nedodávala společnosti METALCED žádná testovací zařízení, ale tato zařízení dodávala METALCED přímo stěžovatelka. NSS tedy sdílí názor krajského soudu, že na základě zjištěných skutečností se jako pravděpodobné jeví, že cenu zboží, kterou METALCED zaplatila na český účet ADHS (tzn. s marží ve výši cca 200 %), obdržela v plné výši právě stěžovatelka, a to prostřednictvím Ing. P., který měl k účtu ADHS dispoziční oprávnění. ADHS tedy plnila jen úlohu fiktivního prostředníka, přes něhož

pokračování

stěžovatelka obchody s METALCED formálně vykazovala. Proto správce daně nepochybil, pokud upravil částku příjmů, které stěžovatelka od ADHS deklarovala (tvrzená marže cca 1,6 %), tak, že tyto příjmy odpovídaly ceně zboží, kterou by stěžovatelka účtovala, pokud by stejné zboží prodávala přímo společnosti METALCED (marže přes 200 %).

[34] NSS souhlasí s názory daňových orgánů i krajského soudu, že návrhy stěžovatelky na výslech svědků pana A. P. (ředitele ADHS) a pana G. (za METALCED), který mj. v minulosti působil v orgánech stěžovatelky, byly nadbytečné. Jistě je pravda, že daňové orgány nemohou mechanicky odmítat důkazní návrhy, které daňový subjekt vznesl. Avšak dokazování před správcem daně nemůže fungovat ani tak, že daňový subjekt předem řádně nspecifikuje veškeré podstatné skutečnosti (v tomto případě podstatné detaily třístranného obchodního modelu mezi stěžovatelkou, ADHS a METALCED) a daňovým orgánům pouze řekne, že veškeré podrobnosti vysvětlí navržením svědkové. Daňový subjekt netíží jen břemeno důkazní. Primárně jej tíží břemeno tvrzení, tj. nejdříve musí skutečnosti podstatné pro stanovení daně popsat (v tomto případě měla stěžovatelka bezrozporně vysvětlit roli ADHS v třístranných obchodech). Jen dostatečně konkrétní tvrzení lze následně dokazovat.

[35] Stěžovatelka nijak nevysvětlila, v čem spočívala zprostředkovatelská úloha ADHS. To za situace, kdy belgická společnost METALCED stejné zboží objednávala přímo u stěžovatelky a kyperské ADHS jen hradila faktury za zboží, které obdržela přímo od stěžovatelky. Krajský soud tedy správně uvedl, že nedostatek tvrzení na straně stěžovatelky rozhodně stěžovatelka nemůže „dohnat“ paušálním návrhem na výslech svědků, kteří údajně měli vypovídat k mechanismu obchodního modelu. Tento model přece musela nejlépe znát sama stěžovatelka. Svědkové nemají být předvoláni proto, aby (za stěžovatelku) nějaká tvrzení poprvé sami přednesli.

[36] Krajský soud sice u jednání provedl požadované účastnické výslechy jednatelů stěžovatelky, při nichž se mu podařilo ověřit některá zásadní zjištění, která plynou již ze správního spisu. Avšak při následném dokazování se zcela správně držel v mezích přezkumné role správního soudu. Stěžovatelka se v bodu III kasační stížnosti mýlí, pokud se domnívá, že právě krajský soud měl doplnit dokazování výslechy navržených svědků; jádro dokazování totiž tkví v daňovém řízení.

III.B.2. Výdaje za servisní služby od společnosti ADHS

[37] **Daňově neúčinnými výdaji** jsou např. výdaje (náklady), které nesplňují podmínky stanovené § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, byť je daňový subjekt prohlásil za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. O daňově uznatelný výdaj se dle § 24 odst. 1 cit. zákona jedná pouze tehdy, jsou-li kumulativně splněny tyto čtyři podmínky (srov. např. rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72, *SVODIDLÁ*):

- výdaj byl skutečně vynaložen,
- výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů,
- výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období,
- zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj.

[38] V každém případě je u daně z příjmů *„třeba trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal vynaložení výdaje jednoznačným způsobem, uvedl a dokázal okolnosti tohoto výdaje, a to včetně prokázání, který subjekt byl dodavatelem plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově účinný náklad,*

příčemž může jít o dodavatelský subjekt odlišný od subjektu uvedeného na předložených dokladech“ (např. rozsudek ze dne 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 170/2017-31, STEELMART, bod 30).

[39] Prvními ze tří skupin zpochybněných výdajů, které stěžovatelka uplatnila při výpočtu daňové povinnosti v obdobích 2012 a 2013, jsou výdaje na servisní služby, které dle rámcové servisní smlouvy ze dne 9. 5. 2007 měla ADHS poskytovat konečným odběratelům testovacích linek, tzn. zákazníkům METALCED, jednotlivým autoservisům a stanicím technické kontroly v Belgii a Nizozemí.

[40] Stěžovatelka správci daně nejdřív sdělila, že vlastně neví, jakým způsobem servisní zásahy probíhaly. Předpokládala, že obdržela informaci „*z METALCED, že je tam nějaká porucha, tu jsme dali [ADHS, která] opravila zařízení a za rok nám tyto náklady vyčísli, byla to dohoda, že se bude fakturovat jednou ročně*“ (protokol o ústním jednání ze dne 3. 8. 2015). Následně předložila seznam pěti adres autoservisů a stanic technické kontroly, ve kterých měla kyperská ADHS opravy provést. Ani na opakovanou výzvu správce daně však neuvedla, v čem konkrétní opravy spočívaly, ani na základě jakých ujednání, resp. komunikace jakých subjektů, byly opravy provedeny. Na základě mezinárodního dožádání správce daně zjistil, že METALCED byla sama odpovědná za údržbu a opravy sporných testovacích linek. METALCED potvrdila, že je vždy provádí na objednávku klienta (konečného odběratele), u klienta a za pomoci vlastních techniků. V případě, že bylo opravované zařízení v záruce, výdaje na výměnu dílů účtovala přímo stěžovatelce. K důvodům jednotlivých oprav odkázala na jednotlivé faktury a pracovní listy, kde jsou tyto důvody popsány. Za období roku 2013 METALCED neobdržela žádné požadavky na opravy, žádné opravy neproběhly a ani neeviduje žádné „servisní“ faktury. METALCED také uvedla, že veškeré obchodní transakce probíhaly přímo mezi ní a stěžovatelkou. Ve vztahu k právě uvedeným skutečnostem stěžovatelka doložila rámcovou servisní smlouvu na provádění záručních oprav. Dle rámcové smlouvy měl být součástí fakturace soupis provedených prací s počtem odpracovaných hodin, termíny oprav a rozpis použitých náhradních dílů. Stěžovatelka však přes upozornění správce daně žádné dokumenty obsahující takové informace nepředložila – omezila se jen na tvrzení, že poskytovala dvouletou záruční dobu.

[41] Při jednání u krajského soudu pak Ing. Pour, jednatel stěžovatelky, ve své účastnické výpovědi potvrdil skutečnosti zjištěné správcem daně na základě mezinárodního dožádání. Dle něj koneční odběratelé (autoservisy a stanice technické kontroly) neznají ani stěžovatelku, ani ADHS, jelikož zboží jim dodává METALCED. Všechny opravy testovacích zařízení prováděla výlučně METALCED, která je oprávněna záruční opravy účtovat výrobcí, tj. stěžovatelce (*pozn. NSS*: toto tvrzení zjevně neodpovídá sdělení stěžovatelky ze dne 6. 2. 2017, že servisní zásahy vždy prováděla ADHS do jednoho, nejpozději do dvou dnů od jejich nahlášení). Jelikož stěžovatelka v posuzovaném období neobdržela od METALCED žádnou fakturu za záruční servis, přijala faktury za toto plnění od ADHS.

[42] Již skutečnosti vyjmenované v bodě [40] podstatným způsobem zpochybňují oprávněnost výdajů deklarovaných v souvislosti se servisními pracemi. To, že nějaké testovací zařízení bylo skutečně opraveno, nemohla prokázat rámcová servisní smlouva ani faktury, které stěžovatelka předložila, ani informace o názvech a adresách pěti autoservisů, kde měly být opravy realizovány. Rozhodně nelze souhlasit se stěžovatelkou, že správce daně měl z vlastní iniciativy na těchto pěti poskytnutých adresách ověřovat rozsah a důvody oprav či to, kdo tyto opravy provedl. Správce daně relevantním způsobem zpochybnil, že opravy byly provedeny tak, jak o nich stěžovatelka účtovala. Proto bylo na stěžovatelce, aby tyto pochyby vyvrátila. Na tuto úlohu stěžovatelka zcela rezignovala. Místo toho při jednání u krajského soudu ze sdělení Ing. Poura vyplývalo, že stěžovatelka se vlastně ani nezajímala, v čem opravy, které jí účtovala ADHS, spočívaly, kdo a kde tyto opravy skutečně vykonal, resp. kdo je objednal. Ing. Pour tedy

pokračování

potvrdil, že stěžovatelka žádné opravy ve smyslu čl. I odst. 3 rámcové servisní smlouvy nevyžádala a ani neobdržela žádný požadavek na provedení oprav od konečných odběratelů, kteří vlastně její totožnost vůbec neznali. V kasační stížnosti stěžovatelka přímo protirečí obsahu výsledku Ing. Poura (jednatele stěžovatelky), když označuje za nepravdivé jeho tvrzení o tom, že koneční odběratelé neznali ani stěžovatelku, ani ADHS a servisní zásahy u nich prováděla jejich přímá dodavatelka METALCED.

[43] Krajský soud má tedy pravdu, že stěžovatelkou deklarované výdaje na servisní zásahy nesplňují podmínky rámcové servisní smlouvy, kterou sama předložila. Navíc je taková fakturace v rozporu s tvrzením METALCED, že veškerou (eventuální) komunikaci ohledně zařízení směřuje vždy na stěžovatelku, nikoliv na kyperskou ADHS. Stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti daňových orgánů. V souvislosti s výdaji na servisní zásahy jednak nepředložila dostatečně konkrétní tvrzení mechanismu záručních oprav ani o jednotlivých servisních zásazích, jednak neprokázala ani pravdivost těch jednoduchých tvrzení, která správci daně či později krajskému soudu předložila.

[44] Pokud jde o související odmítnutí návrhu na výslech ředitele ADHS pana A. P., NSS odkazuje na body [34] a [35] shora. Stěžovatelka se mylí v tom, že krajský soud v bodu 35 napadeného rozsudku při hodnocení návrhů na výslech svědků porušil zásadu nestrannosti. Krajský soud v této části odůvodnění jen korigoval dílčí závěry daňových orgánů. V zásadě jen uvedl na pravou míru ne zcela šťastně vyjádřený závěr správce daně, že daňový subjekt má spolu s návrhem na výslech svědka upřesnit i okruh otázek, na které se ho má správce daně dotázat. Na tom není nic nezákonného.

III.B.3. Výdaje za licenční poplatky za know-how od ADHS

[45] Stěžovatelka si od příjmů odečetla také výdaje na pořízení know-how, a to v souladu s licenční smlouvou s ADHS ze dne 10. 7. 2008. Dle smlouvy mělo know-how spočívat v poskytnutí kompletní výrobní dokumentace pro šest typů testovacích zařízení, která stěžovatelka měla vyrábět a dodávat ADHS.

[46] NSS sdílí názor krajského soudu, že stran výdajů na know-how stěžovatelka neunesla břemeno tvrzení – v konkrétních případech nedokázala správci daně vysvětlit, jak byl licenční poplatek vypočten. Dle smlouvy měl licenční poplatek být vypočten jako 16 % z fakturované ceny za zařízení vyrobená dle předaného know-how. Částka fakturovaná jako licenční poplatek neodpovídala 16 % z částky fakturované za dodání zařízení. Stěžovatelka v reakci na výzvu správce upřesnila, že z částky fakturované za dodání zboží nejdříve odečetla výdaje na balení, dopravu a vybrané náhradní díly. Až z takto upravené ceny dodávaného zařízení vypočetla oněch 16 % za předané know-how, které uhradila ADHS. Stěžovatelka ovšem opomněla specifikovat výši „odpočítaných“ výdajů na balení, dopravu a náhradní díly. Ustala na tomto obecném tvrzení. Nepokusila se vysvětlit na konkrétních obchodních transakcích, jak došla k finální kalkulaci licenčního poplatku. Její tvrzení, že mezi ní a ADHS nevznikly žádné spory o výši poplatků, což prý bylo podstatné, jí nepomohlo vyvrátit konkrétní pochybnosti správce daně.

[47] Krajský soud při účastnickém výsledku jednatele stěžovatelky zjistil, že i sama stěžovatelka si byla vědoma této slabiny při účtování výdajů za licenční poplatky. Avšak stěžovatelka se ani v daňovém řízení, ani v řízení před krajským soudem žádným konkrétním tvrzením nesnažila vysvětlit vyvstalé pochybnosti. Nepředložila žádné doklady, z nichž by takové (chybějící) tvrzení mohlo plynout. Právě naopak, i s ohledem na další shora popsané pochybnosti ohledně vztahu mezi stěžovatelkou a ADHS lze akceptovat závěr správce

daně, že se stěžovatelce rozhodně nepodařilo jednoznačným způsobem prokázat, že výdaje na licenční poplatky lze považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[48] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že „je zajímavé, že krajský soud nijak nehodnotí“ obrat správce daně co do mechanického převzetí pravidel softwarové licence na hardwarové know-how. Jakkoli takový postesk nelze vnímat jako řádnou kasační námitku, jen pro úplnost NSS stěžovatelku odkazuje na bod 44 odůvodnění napadeného rozsudku. Právě v tomto bodu krajský soud po právu zkritizoval zcela nadbytečné úvahy daňových orgánů.

III.B.4. Výdaje za účast hostesek a techniků ADHS na mezinárodním veletrhu

[49] V přiznání k dani z příjmů za období roku 2012 si stěžovatelka od deklarovaných příjmů odečetla výdaje ve výši téměř 170 tis. Kč na prezentaci – účast techniků a hostesek společnosti ADHS na mezinárodním veletrhu METALCED VaK-Show, který se konal v listopadu 2012.

[50] Již při zahájení daňové kontroly dne 3. 8. 2015 stěžovatelka správci daně sdělila, že zmiňovaného veletrhu se účastnili zástupci kyperské ADHS, kteří od ní obdrželi propagační materiály k prezentaci jí vyráběných zařízení. Za stěžovatelku se veletrhu nikdo neúčastnil. Dle stěžovatelky to zprostředkoval pan G., jelikož v roce 2012 se výrazně snížil stěžovatelčin obrat v zemích Beneluxu. Stěžovatelka sdělila, že se pokusí dohledat nějaké propagační materiály. V odpovědi na první výzvu správce daně (viz bod [14] shora) stěžovatelka avizovala, že stále dohledává fotodokumentaci z veletrhu z listopadu 2012.

[51] Stěžovatelka tedy netvrdila nic víc, než že její výrobní činnost ADHS na veletrhu prezentovala, neuvedla žádné podrobnosti. Předložila jen fakturu ADHS za účast techniků a hostesek na veletrhu. Ve vztahu k tomuto velmi strohému tvrzení nedoložila žádné další podklady, ani fotodokumentaci, které správci daně původně přislíbila. NSS nesouhlasí, že by výzvy správce daně byly svévolné. Správce naopak vzorně spolupracoval se stěžovatelkou za účelem zjištění rozhodných skutečností pro stanovení daně (§ 6 odst. 2 ve spojení s § 1 odst. 2 daňového řádu).

[52] I NSS se jeví jako zvláštní, že by stěžovatelka nedokázala dohledat vůbec žádné podklady ohledně prezentace na veletrhu. Jelikož šlo o nezanedbatelnou částku 170 tis. Kč, průměrně rozumný a obezřetný podnikatel by na místě stěžovatelky jistě dojednal veletržní prezentaci smluvně, upravil by způsob a kvalitu prezentace či alespoň požadoval fotodokumentaci prezentace. Stěžovatelka jistě mohla dohledat alespoň doklady svědčící o výrobě propagačních materiálů (které dle vlastního tvrzení předala ADHS), předložit sjetiny komunikace s ADHS ohledně její účasti na veletrhu či eventuální následnou komunikaci s novými obchodními partnery, které její veletržní nabídka oslovila. Ovšem stěžovatelka nic takového neučinila. Neprokázala, že by se někdo z ADHS za účelem prezentace její výrobků vůbec na veletrh dostavil, a tedy stran tohoto tvrzeného výdaje neunesla důkazní břemeno.

[53] Stěžovatelka se samozřejmě nemůže zbavit důkazního břemena ani tím, že odkáže na obchodní partnerku, kyperskou ADHS, která dle ní disponuje všemi důkazními prostředky o sporné účasti na veletrhu. Za dané situace bylo jistě namístě, aby stěžovatelka – která posléze zjistila, že sama nedisponuje žádnými podklady – od dlouhodobé obchodní partnerky ADHS vyžádala podklady, kterými by mohla vyvrátit pochybnosti správce daně o prezentaci na veletrhu. Avšak stěžovatelka na tuto možnost rezignovala. Místo toho spoléhala, že její prezentaci na veletrhu potvrdí výsledky pana P. a G.. Ve vztahu k této skutečnosti však svědecké výpovědi nebyly nezbytné, neboť deklarovaná plnění bylo možno snadné prokázat jinak a mnohem

pokračování

hodnověrněji (k možným příkladům viz předchozí bod). Stěžovatelka se mýlí, pokud tvrdí, že tato argumentace vede k zavedení „formální síly důkazů“, která by vylučovala použití alternativních důkazů k prokázání výdajů na veletržní prezentaci. Zjevně se nejedná ani o situaci, která nastala v rozsudku ze dne 8. 3. 2005, čj. 1 Afs 51/2004, č. 780/2006 Sb. NSS, jelikož zde nešlo o jediný důkazní prostředek, kterým stěžovatelka mohla jí tvrzené skutečnosti prokazovat.

[54] Pokud jde o výtku, že krajský soud převzal závěry daňových orgánů, odkazuje NSS na argumentaci uvedenou již v bodě [9] shora. Postup krajského soudu byl logický, sledoval zásadu ekonomie řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[55] Ani jedna stížnostní námitka tedy nebyla důvodná. NSS proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[56] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 19. listopadu 2020

Zdeněk Kühn

předseda senátu