



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **T & T - trade, s.r.o.**, IČ 25276476, se sídlem Mařákova 365, Litomyšl, zast. JUDr. Michalem Novákem, advokátem, se sídlem Tyršova 231, Litomyšl, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 6. 2020, č. j. 23242/20/5200-11431-712136, a ze dne 22. 6. 2020, č. j. 24384/20/5300-21444-711869, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 15. 9. 2021, č. j. 52 Af 49/2020-85,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :**I. Dosavadní průběh řízení**

[1] Rozhodnutím ze dne 28. 11. 2018, č. j. 1780906/18/2805-50522-604952, Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období května a prosince 2014 v celkové výši 727.368 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále. Rozhodnutím ze dne 28. 11. 2018, č. j. 1780860/18/2805-50522-604952 správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 824.410 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále.

[2] Rozhodnutími ze dne 22. 6. 2020, č. j. 24384/20/5300-21444-711869, a ze dne 15. 6. 2020, č. j. 23242/20/5200-11431-712136, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil tato dvě rozhodnutí správce daně.

[3] Rozsudkem ze dne 15. 9. 2021, č. j. 52 Af 49/2020-85, Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) zamítl žalobu proti uvedeným rozhodnutím žalovaného. V odůvodnění tohoto rozsudku krajský soud odmítl všechny námítky žalobkyně proti správnosti postupu i právních závěrů žalovaného.

[4] V otázce výdajů za konzultační činnost od společnosti Master Advertising, s.r.o. (dále jen společnost „Master Advertising“) se krajský soud ztotožnil se žalovaným v tom, že se žalobkyni nepodařilo prokázat faktické přijetí plnění od této společnosti. Z provedeného dokazování totiž plyne značné množství rozporů. Především z předložené kooperační smlouvy ze dne 2. 1. 2014 vůbec nevyplývá, že by společnost Master Advertising měla provádět pro žalobkyni jakékoli konzultační činnosti. Uvedená smlouva je natolik obecná, že v ní není uveden ani způsob stanovení ceny za poskytnuté služby. Ohledně způsobu stanovení ceny přitom nebyla doložena ani případná komunikace mezi objednatelem a zhotovitelem, přičemž z jiných předložených dokladů takové stanovení nevyplývá. Smlouvu mezi žalobkyní a společností ZAO Kursky Agroholding navíc připravovalo právní oddělení této společnosti, přestože právě uzavření smlouvy se podle žalobkyně konzultační činnost měla týkat.

[5] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce vztahující se k výdajům za zprostředkování zahraničního obchodu společností Original Center s.r.o. (dále jen společnost „Original Center“). Z mandátní smlouvy ze dne 10. 2. 2014 vyplývá, že se společnost Original Center (zprostředkovatel) zavázala zprostředkovat obchod v zemích mimo Českou republiku. Z uvedené smlouvy však není zřejmé, jaká konkrétní činnost měla být společností Original Center prováděna. Žalobkyně v roce 2014 obchodovala se dvěma odběrateli násadových vajec ze zemí mimo Evropskou unii. Ze smluv s těmito společnostmi nijak neplyne, že by se na dopravě zboží, případně na vyřizování reklamací, měla podílet společnost Original Center. Přitom lze předpokládat, že takto významná ingerence třetí společnosti by se promítla i do uzavíraných smluv s odběrateli. Pan T. (pracovník společnosti Original Center) sice uvedl, že takovou činnost pro žalobkyni zajišťoval, nicméně i v jeho výpovědi se objevily významné rozpory a některé okolnosti nebyl vůbec schopen objasnit. Jednoho z odběratelů žalobkyně (společnost Vinnytska Ptahofabryka) vůbec neznal. Druhého odběratele (společnost ZAO Kursky Agroholding) sice ve výpovědi uvedl, nicméně tato společnost jeho angažmá v daném obchodu popřela. Navíc pan T. neuvedl, v čem konkrétně spočívala například služba kontroly správnosti reklamací, kontrola přejímky zboží či v čem tkvělo know-how společnosti Original Center v zajišťování bezproblémových přejezdů nákladních vozidel přes hranice.

[6] I v otázce výdajů za prořezávání stromů, úklid dřevin, úklid stavby ubytovny a administrativní práce od společnosti Terebit Company s.r.o. (dále jen „společnost Terebit“) se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného. Podstatou sporu v této otázce byla skutečnost, že společnost Terebit měla žalobkyni vyfakturovat smluvní cenu ve výši 206.000 Kč (konkrétně 180.000 Kč za prořezávání stromů, 16.000 Kč za úklid stavby ubytovny a 10.000 Kč za administrativní práce). Částka 206.000 Kč byla sjednána v objednávce služeb. V předávacím protokolu a faktuře však byla za prořezávání stromů uvedena pouze částka 160.000 Kč. Krajský soud odmítl tvrzení žalobkyně, že uvedení nižší částky bylo zjevnou chybou v psaní. Žalobkyně totiž měla možnost se k danému rozporu vyjádřit při ústním jednání a následně písemně, avšak žádné tvrzení o zjevné chybě v psaní neuplatnila. Naopak sdělila, že se zřejmě jedná o početní chybu. Podle krajského soudu přitom početní chybou měla žalobkyně zjevně na mysli nesprávný součet částek 160.000 Kč + 16.000 Kč + 10.000 Kč, tj. že dohromady nejde o 206.000 Kč, nýbrž o 186.000 Kč. Podle krajského soudu se nejví jako pravděpodobné, aby se stejná chyba v psaní vyskytla na daňovém dokladu i předávacím protokolu a žalobkyně ani společnost Terebit si této významné chyby nevšimly.

[7] Krajský soud nepřisvědčil žalobkyni ani v otázce uznatelnosti nákladů na pronájem ubytovny za období červenec až prosinec 2014. Podle předložené smlouvy se totiž žalobkyně s pronajímatelem dohodla na ukončení nájmu ke dni 30. 6. 2014 s tím, že nájemné bude hrazeno v plné výši, přičemž dohoda se odkazuje na nájemní smlouvu uzavřenou dne 29. 12. 2009. Předmětná nájemní smlouva, již se mělo ukončení týkat, však byla uzavřena dne 30. 12. 2013. Mezi dohodou o ukončení nájemní smlouvy a odkazem na takovou smlouvu tak není žádná

pokračování

návaznost. Významné je i zjištění správce daně o tom, že žalobkyně o nájemném účtovala až dne 31. 12. 2014 jako o dohadné položce pasivní. Přitom již ke dni ukončení smlouvy, tj. ke dni 30. 6. 2014 byl žalobkyni znám tvrzený závazek žalobkyně ve zcela konkrétní výši (80.000 Kč). Žalobkyně však ani v žalobě nijak hodnověrně tento rozpor nevysvětlila.

[8] Ani v otázce nákupu pracovního oblečení od společnosti Gorin & Gorin s.r.o. (dále jen společnost „Gorin“) se krajský soud neztotožnil s námitkami žalobkyně. Žalobkyně k prokázání těchto výdajů předložila zjednodušené daňové doklady s textem „*pracovní oblečení; 2x pracovní komplet – bunda, kalhoty a 24x pracovní rukavice*“, doklad o zaplacení platební kartou a tři fotografie, na nichž je zachycen dělník v pracovním oblečení. Žalobkyně však v žalobě zcela pominula stěžejní zjištění správce daně a žalovaného, totiž že společnost Gorin se zabývá prodejem převážně sportovní a módní (luxusní) značky Bogner a nikoli prodejem pracovního oblečení. Z vyjádření společnosti Gorin rovněž plyne, že zboží, za jehož pořízení byl vydán doklad o zaplacení platební kartou, bylo zakoupeno v prodejně ve Špindlerově Mlýně, přičemž prodavačka k němu vystavila účtenku, jejíž kopie byla přiložena k odpovědi. Tato účtenka nekorespondovala s daňovými doklady předloženými žalobkyní. Podle účtenky předložené společností Gorin totiž mělo dojít k zakoupení následujícího zboží: kožíšek, bunda, tričko, helma, lyžařské rukavice, kalhoty, tričko, čepice. Žalobkyní předložené daňové doklady tedy byly účelově vytvořeny.

[9] Další spornou otázkou byly výdaje na zprostředkování obchodu s televizemi, jež měl pro žalobkyni zajistit V. L. Dopravu si však u žalobkyně objednala přímo společnost OOO IBIZA, přičemž z SMS komunikace mezi žalobkyní a dopravcem plyne, že dopravce komunikoval přímo s žalobkyní, tedy nikoli se zprostředkovatelem. Pokud nyní žalobkyně v žalobě uvádí, že „*obchod tedy proběhl, spor může být pouze o to, zda mu napomohl i p. L. či nikoliv*“, pak krajský soud naopak prokázání zapojení pana L. do předmětného obchodu považuje za stěžejní. Byla to totiž žalobkyně, kdo si uplatnil jako daňově účinný náklad provizi pro pana L. Jeho účast však nijak hodnověrně neprokázala.

[10] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkami směřujícími proti neuznání nákladů spočívajících v příspěvku na podporu organizace vzpomínkové akce na letce R.A.F. plk. Bedřicha Dvořáka. Žalobkyně si v nákladech uplatnila částku 10.000 Kč jako příspěvek na podporu organizace této akce. K tomu žalobkyně doložila potvrzení o poskytnutí mimořádného příspěvku a tři fotografie, z nichž na jedné je zachyceno projekční plátno s logem žalobkyně během konané besedy. Správce daně zjistil, že pořadatelem besedy byla Městská knihovna v Litomyšli, přičemž z konané besedy byla pořízena totožná fotografie jako předložila žalobkyně, avšak s tím rozdílem, že na zachyceném projekčním plátnu chybí logo žalobkyně. Krajský soud tedy ve shodě se správcem daně a žalovaným dospěl k závěru, že takovou skutečností byla zpochybněna věrohodnost předložené fotografie a v důsledku toho i tvrzení žalobkyně o poskytnutí příspěvku a oprávněnosti nároku na snížení základu daně.

[11] Ani náklady na pracovní cesty do Dubaje, Miami a Verony není podle krajského soudu možno daňově uznat, neboť žalobkyně neprokázala, že tyto cesty souvisely s její obchodní činností. Společnost Maximillian London (s níž měl jednatel žalobkyně jednat v Dubaji) se totiž vůbec nezabývá obchodem s násadovými vejci. Zástupce této společnosti, pan O., podniká v oblasti obchodu se šperky. Zájezd pro tři osoby (jednatel žalobkyně, jeho manželka a dcera) do Dubaje byl navíc objednan u cestovní kanceláře. V případě cesty do Miami žalobkyně nepředložila žádný důkaz k prokázání toho, že jednatel žalobkyně v USA skutečně jednal se společností FedEx o možnostech a cenách leteckých dodávek kuřat v rámci východní Evropy a Asie. Navíc společnost FedEx má své obchodní zastoupení i v České republice. Rovněž z jednání se zástupci společnosti Cobb Germany (která má rovněž zastoupení po celé

Evropě včetně České republiky) nepředložila žalobkyně jakýkoli výstup, který by takové jednání prokazoval. Ohledně cesty do Verony pak správce daně rovněž pojal pochybnosti o účelu cesty, neboť žalobkyně k tomuto uplatněnému nákladu předložila pouze jedinou fakturu ze dne 19. 1. 2015 na odběratele Vinnytska Ptahofabryka odkazující na kontrakt ze dne 4. 12. 2014. Žalobkyně navíc nesdělila žádný konkrétní důvod, proč muselo být se zástupci uvedených společností jednáno přímo v jejich sídle. Tvrzení o tom, že žalobkyně musela se společností FedEx jednat v Miami, neboť společnost má v České republice *de facto* jen distribuční centrum, považoval krajský soud rovněž za účelové. Sama žalobkyně konstatovala, že jednala o možnostech leteckých dodávek vajec, šlo tedy o klasické obchodní jednání, jehož výsledkem by v případě konsensu mohla být patrně objednávka služeb společnosti FedEx jako přepravní společnosti. Je nanejvýš nepravděpodobné, že by i jiní podnikatelé jako potenciální zájemci o přepravu svého zboží prostřednictvím společnosti FedEx byli nuceni okolnosti takové objednávky projednávat přímo v sídle společnosti v USA.

[12] V případě pracovní cesty do Milána se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného o tom, že výdaje na ubytování pana M., vyúčtované v rámci jeho pracovní cesty, nejsou daňově uznatelnými výdaji, jelikož pan M. nebyl zaměstnancem žalobkyně.

[13] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkami směřujícími proti neuznání nákladů spočívajících v nákupu šesti kusů nástěnných hodin. Žalobkyně totiž neprokázala, že těchto 6 kusů bylo v roce 2014 umístěno v ubytovnách jako dekorace a k prezentaci společnosti. Žalobkyně doložila pouze fotografii samotných hodin, z níž se však nepodává, že by tyto byly umístěny na tvrzených místech. Pokud žalobkyně doložila, že se ve dvou případech jednalo o krádež, v dalších dvou o neopravitelnost a konečně po jednom o prodej a darování, tak ani tyto listinné důkazy neprokazují, že hodiny byly skutečně v předmětné době umístěny v prostorách ubytovny, jak žalobkyně tvrdila. Nikoli rozhodným, avšak stupňujícím pochybnosti o umístění hodin v předmětných prostorách pak je i ta skutečnost, že hodiny měly být umístěny ve veřejných prostorách poměrně laciné ubytovny, přičemž pořizovací cena jednoho kusu hodin byla bezmála 40.000 Kč.

[14] Krajský soud rovněž neshledal nezákonným postup žalovaného, který žalobkyni zvýšil základ daně o výnosy z podnájmu nemovitosti. Ač žalobkyně tvrdila, že z důvodu nemožnosti využití prostor poskytla podnajímečkovi slevu z nájmu v plné výši na měsíc září 2014 (ve výši 70.000 Kč), správce daně z webových stránek města Litomyšl zjistil, že v předmětných prostorách nazvaných jako „Dance Club U KOLJY“ se v průběhu měsíce září 2014 konalo celkem 12 akcí v období od 3. 9. 2014 do 27. 9. 2014. Podle krajského soudu uvedené zjištění správce daně jednoznačně svědčí o tom, že v měsíci září 2014 byla nemovitost, resp. v ní provozovaný Dance Club v běžném provozu, a nebyl tedy důvod sjednávat slevu z nájmu v plné výši. Nelze shledat žádný důvod pro to, aby nájemce poskytl podnajímečkovi slevu na podnájemném, navíc ještě v plné výši, pokud se mělo jednat o drobné opravy za situace, kdy Dance Club byl po celou dobu v provozu, a podnajímečkovi tedy plynuly zisky z jeho provozu. Žalobkyně se však k této skutečnosti v žalobě nijak nevyjádřila, přestože je to pro danou věc stěžejní.

[15] Ani s námitkou směřující proti formálnímu postupu správce daně se krajský soud neztotožnil. Podle žalobkyně ji správce daně před zahájením daňové kontroly měl vyzvat k podání daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Tuto povinnost však správce daně má pouze tehdy, pokud již před zahájením daňové kontroly má relevantní indicie svědčící o tom, že je zde důvodný předpoklad doměření daně. Pokud však správci daně vznikne pouhé podezření a potřebná zjištění nejsou úplná, není podmínka k vydání výzvy naplněna a správce daně může daňovou kontrolu provést bez vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Tak tomu podle krajského soudu bylo i v projednávané věci. Ze správního spisu totiž neplynou

pokračování

žádné věcné důvody (důvodné podezření), které měly správce daně ještě před zahájením daňové kontroly vést k závěru o tom, že v případě žalobkyně je dán důvodný předpoklad doměření daně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[16] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[17] V otázce konzultační činnosti od společnosti Master Advertising stěžovatelka uvádí, že využívala její služby, neboť obchodovala se subjekty z východních států, mimo jiné z Ruska. Mezi obchodní partnery stěžovatelky patřila například společnost ZAO Kursky Agroholding. Stěžovatelka požádala společnost Master Advertising o přípravu a revizi smlouvy se společností ZAO Kursky Agroholding, neboť takovou smlouvu chtěla používat v obdobných případech i do budoucna. Společnost Master Advertising tedy zajistila přípravu a revizi smlouvy, která nakonec byla se společností ZAO Kursky Agroholding uzavřena. Cena za tyto služby byla sjednána *ad hoc* podle rozsahu poskytnutých služeb v cenovém rozpětí 270.000 Kč až 300.000 Kč. Požadavek, aby stěžovatelka předložila podklad, ze kterého stanovení ceny vyplývalo, nemá žádnou právní oporu. To, že bylo na daňovém dokladu uvedeno „*konzultace smluv v cizím jazyce duben 2014*“ nelze považovat za datum, kdy ke konzultacím docházelo. Takové označení je spíše nutno považovat za datum, kdy byl daný účetní doklad vystaven. Je totiž běžnou obchodní praxí, že služby bývají vyúčtovány zpětně, a to i s několikaměsíčním odstupem poté, co jsou vykonány.

[18] Stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž brojila proti neuznání výdajů za zprostředkování zahraničního obchodu společností Original Center. Ta se na obchodech podílela mimo jiné tím, že zajišťovala bezproblémové přejezdy nákladních aut přes hranice a dohlížela na vykládku a přejímku zboží u odběratele. S východními státy Evropy je velice složité obchodovat a bez znalosti místního prostředí je uskutečňování podnikání téměř nereálné. Aby došlo k bezproblémovému překročení jednotlivých státních hranic, je nutné využívat vhodné kontakty, které měla právě společnost Original Center. Obdobně je nutné mít v místě vykládky někoho, kdo zajistí řádný dohled nad činnostmi, aby nedošlo ke ztrátě zboží apod. Pokud pan T. (pracovník společnosti Original Center) ve svých výpovědích uvedl některé nesrovnalosti, je nutné vzít na vědomí, že jeho výpověď probíhala s odstupem více než 4 let. Současně není možné bez jakýchkoli dalších skutečností a důkazů rozhodnout, že výslech jednatelky společnosti Original Center by nemohl vysvětlit rozpory ve výpovědi svědka T. a prokázat přijetí předmětného plnění od společnosti Original Center s.r.o. Stěžovatelka považuje důkazní prostředky, zejména předloženou smlouvu, výpověď pana T. a prokázání naplnění plánovaného výsledku smluvního vztahu za dostatečné pro prokázání svého daňového nároku.

[19] Ohledně neuznaných výdajů za prořezávání stromů, úklid dřevin, úklid stavby ubytovny a administrativní práce od společnosti Terebit stěžovatelka uvedla, že částka ve výši 206.000 Kč byla sjednána a potvrzena zejména v objednávce služeb, v níž byla uvedena i částka 180.000 Kč za prořezávání stromů a úklid dřevin. Následně v předávacím protokolu a faktuře došlo v obsahu listin k chybnému uvedení čísla 160.000 Kč. Stěžovatelka přitom od počátku tvrdila, že šlo o početní chybu, resp. o chybně uvedenou částku, když namísto 180.000 Kč bylo uvedeno 160.000 Kč. Nikdy nebylo úmyslem stěžovatelky a společnosti Terebit snížit cenu dílčího plnění z částky 180.000 Kč na částku 160.000 Kč. Stěžovatelka nikdy netvrdila, že by společnost Terebit část služeb za cenu ve výši 180.000 Kč neposkytla nebo služby poskytla vadně, aby bylo odůvodněno případné snížení ceny. Početní chybou může být i zjevná chyba v psaní, pokud dojde k uvedení nesprávné dílčí částky do faktury, ačkoliv celková částka podle faktury odpovídá objednávce. Stěžovatelka navíc částku 206.000 Kč zcela zaplatila.

[20] K otázce nákladů na pronájem ubytovny stěžovatelka uvedla, že ubytovnu měla pronajatu na základě nájemní smlouvy ze dne 30. 12. 2013. Nájemné za celý rok 2014 by podle smlouvy činilo 160.000 Kč. Stěžovatelka však nedokázala obsadit prostory ubytovny, a proto se dohodla s pronajímatelem na předčasném ukončení nájemní smlouvy ke dni 30. 6. 2014. Podmínkou pronajímatele však bylo zaplacení nájemného i za zbytek roku 2014, tedy ve výši 80.000 Kč jakožto poplatek za předčasné ukončení nájemní smlouvy. Díky předčasnému ukončení nájemní smlouvy nemusela stěžovatelka hradit další související náklady na provoz ubytovny a zajišťovat její údržbu a opravy. Pokud žalovaný argumentoval nesrovnalostí v datech (dohoda o předčasném ukončení odkazuje na nájemní smlouvu z 29. 1. 2009), jedná se o chybu v psaní, neboť tato dohoda zjevně souvisí s nájmem popsané provozovny a poslední nájemní smlouva byla datována až dne 30. 12. 2013. Je možné, že dohoda omylem odkázala na datum nějaké dřívější uzavřené nájemní smlouvy, úmyslem stran však bylo ukončit popsanou nájemní smlouvu ze dne 30. 12. 2013. Stěžovatelka má tedy za to, že i přes zjevnou chybu v psaní byl oběma smluvním stranám znám úmysl stěžovatelky předčasně ukončit nájemní smlouvu ze dne 30. 12. 2013. Skutečnost, že stěžovatelka účtovala o nájemném za ubytovnu až dne 31. 12. 2014 jako o dohadné pasivní položce, rozhodně nelze považovat za indicium o tom, že dohoda o ukončení nájmu je neprůkazná a nevěrohodná. Podstatný je skutečný stav, nikoliv účtování. Stěžovatelka provádí řadu účetních operací a bohužel účetní toto předčasné ukončení nájemní smlouvy v průběhu roku nezohlednila, což však samo o sobě nemá vliv na reálný stav.

[21] K nákupu pracovního oblečení od společnosti Gorin stěžovatelka uvedla, že u ní zakoupila 2x pracovní komplet (bundu a kalhoty) a 24 pracovních rukavic. Jak potvrdil i žalovaný, na daňových dokladech za tyto nákupy byla razítka společnosti Gorin (podle názoru žalovaného „*nezřetelný otisk razítka společnosti Gorin*“). Stěžovatelka má za to, že pokud jsou daňové doklady opatřeny i razítkem společnosti Gorin, nelze konstatovat, že by šlo o doklady fiktivní. Žalovaný netvrdil, že by stěžovatelka snad měla padělat razítka společnosti Gorin nebo že by o razítka společnosti Gorin nešlo. Užívání rukavic a pracovního oblečení stěžovatelka též prokázala, a to zejména smlouvou a fotografiemi. Podle názoru stěžovatelky nebylo v řízení nijak prokázáno, že by jí bylo prodáno jiné zboží, než je uvedeno na účtenkách.

[22] V otázce provize za zprostředkování obchodu s televizemi stěžovatelka argumentovala tím, že obchod zprostředkoval V. L., který znal stěžovatelku i společnost OOO IBIZA, jež televize od stěžovatelky koupila, a to na základě mandátní smlouvy ze dne 25. 7. 2014. Skutečnost, že mandátní smlouva byla datována dnem uskutečnění obchodu, nelze považovat za důkaz zpochybňující účast pana L. Ten navíc zcela jasně potvrdil svoji účast při zajišťování tohoto obchodu a ani ze strany žalovaného a správce daně uskutečnění prodeje není rozporováno. Obchod tedy proběhl, spor může být pouze o to, zda mu napomohl i pan L. či nikoliv. Je zjevné, že pan L. u obchodu byl a smluvní strany znal. Stěžovatelka neznala stranu kupující, která byla zajištěna právě prostřednictvím pana L. Bez něj by k obchodu nemohlo dojít a stěžovatelka by předmětné televize neprodala. Podle názoru stěžovatelky nelze na daňové subjekty přenášet bezbřehé povinnosti a vyžadovat, aby byly schopny zdokladovat a pamatovat si každou drobnost plnění uskutečněného před několika lety. Aplikace daňového práva na daňové subjekty musí zohledňovat i praktické fungování obchodních vztahů a nemít za cíl jen navýšení daňových povinností daňových subjektů.

[23] V otázce příspěvku na podporu organizace vzpomínkové akce stěžovatelka uvedla, že o faktickém poskytnutí příspěvku neexistují pochybnosti. Tímto příspěvkem si stěžovatelka současně zajistila svoji reklamu při popsané vzpomínkové akci, což doložila správci daně. Krajský soud zpochybnil důkaz fotografií předložený stěžovatelkou, jelikož na té získané správcem daně chybí logo stěžovatelky. Podle stěžovatelky je však logické, že fotografie jsou pořizovány pouze v určitých momentech. Stěžovatelka si zajistila pořízení vlastní fotografie, kde bylo její logo vidět. Nevylučuje, že při promítání mohlo být logo občas uvedeno a občas nikoliv. Opakuje však,

pokračování

že je nesporné, že akci finančně podpořila. Jediný spor je o to, zda zde byla dostatečně propagována jako sponzor akce, a to při hodnotě příspěvku pouze 10.000 Kč na dobročinné účely. Stěžovatelce se přístup správců daně nejeví v této věci ve výsledku ani ekonomický, neboť o fakticky velice nízkou částku je veden složitý spor s požadavkem na obsáhlé dokazování.

[24] Ke služebním cestám do Dubaje, Miami a Verony stěžovatelka uvedla, že se její jednatel a zaměstnankyně (manželka jednatele) v Dubaji nepochybně setkali s panem O. a v rámci této cesty rovněž pořídili nástěnné hodiny, které jsou samostatně předmětem jedné z dalších námitek. V Miami jednatel stěžovatelky jednal se společnostmi Cobb Germany a FedEx. Ve Veroně bylo jednáno se společnostmi Vinnytsa Ptahofabryka a Oril leader a též Myronivskyy Hilboprodukt. U všech těchto cest žalovaný i krajský soud ignorují to, že v dnešním globalizovaném světě probíhají obchodní jednání v různých zemích a interpretují všechny aspekty daného případu výhradně v neprospěch stěžovatelky. Samotné neuzavření konkrétní kupní smlouvy na služební cestě nemůže negovat skutečnost, že se jednalo o služební cestu uskutečněnou za účelem jednání o obchodech stěžovatelky s třetími osobami. Nikoli všechny obchody dojednané v rámci služebních cest jsou předpokladem pro dlouhodobou spolupráci. Navíc například v případě společnosti Vinnytska Ptahofabryka následně i došlo k uzavření konkrétní smlouvy, což dokládá např. faktura ze dne 19. 1. 2015.

[25] K pracovní cestě do Milána stěžovatelka uvedla, že její jednatel se společně s panem M. zúčastnil veletrhu v Miláně ve dnech 8. 4. až 11. 4. 2014. Pan M. pracoval pro stěžovatelku na základě inominátní smlouvy a dozoroval výstavbu budovy. Stěžovatelka má za to, že pokud se pan M. zúčastnil cesty pro výkon činností pro stěžovatelku, byla tato oprávněna za něj platit náklady na jeho ubytování, obdobně jako by se jednalo o jejího zaměstnance. Na uznatelnost těchto nákladů nemůže mít vliv ani to, že pan M. měl obdržet svoji odměnu podle inominátní smlouvy až po dokončení jeho činností.

[26] Stěžovatelka nesouhlasila ani se závěrem o daňové neuznatelnosti nákladů na pořízení 6 kusů nástěnných hodin. Jednatel stěžovatelky zakoupil při své pracovní cestě v Dubaji celkem sedm kusů nástěnných hodin v hodnotě celkem 277.592 Kč, které byly pořízeny za účelem reprezentace společnosti. Předmětné nástěnné hodiny byly umístěny v různých prostorách stěžovatelky, zejména na recepci a v ubytovně provozované stěžovatelkou. Ta se snažila o to, aby prostory, které ke své činnosti využívá, vypadaly reprezentativně, byť ubytování v tomto zařízení nebylo drahé; přesto bylo ziskové. Námítka žalovaného spočívající v tom, že vysoká cena hodin je důvodem pro neuznání nákladu, neboť žalovaný pochybuje o účelu rozmístění nástěnných hodin, je zcela nedostatečná. Stěžovatelka je přesvědčena, že jako podnikatelka má právo na určitou podnikatelskou úvahu v tom, jaké věci si pro své podnikání zakoupí. Žádný podnikatel nedělá pouze správné investice, stejně tak každá investice (resp. náklad) nemusí přinášet aktuální či případně ani budoucí zisk.

[27] K otázce výnosů z podnájmu nemovitostí stěžovatelka uvedla, prostory („Dance Club u Kolji“) byly podnajímány v období od 1. 6. 2013 do 31. 10. 2014 za částku ve výši 70.000 Kč měsíčně. Stěžovatelka poskytla podnajímcí za měsíc září 2014 slevu ve výši 100 %, neboť v prostorách podnajímcí v předmětném období prováděla úpravy a podnajímcí nemohl tyto prostory řádně užívat. Žalovaný a správce daně zpochybnili oprávnění nájemce udělit podnajímcí slevu z podnájemného a dospěli k závěru, že stěžovatelka měla nadále fakturovat podnájemné v plné výši, protože se zpětným odstupem nespátkovali důvod pro poskytnutí slevy. Žalovaný však v tomto případě překročil meze svého uvážení, když nutil soukromé subjekty k jednáním, které učinit nechtějí (požadovat podnájemné i za září 2014, které je nyní stejně již případně promlčeno), resp. popírají právo soukromých subjektů v mezích podnikatelského uvážení uzavírat dohody s jinými podnikatelskými subjekty. Jako důkaz, který měl rozporovat

tvrzení stěžovatelky, byly použity údaje z webových stránek města Litomyšle, na nichž byla uvedena informace o tom, že se v dotčených prostorách měly konat kulturní akce i v období, kdy měla probíhat jejich rekonstrukce. Při tomto však nebylo vůbec zvaženo, že informace na příslušném webu mohly být nesprávné.

[28] V poslední námitce stěžovatelka opakuje své přesvědčení o tom, že k zahájení daňové kontroly došlo nezákonně, jelikož správce daně měl předtím povinnost ji vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Pokud totiž správce daně zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že by měla být daň doměřena, jinak než v rámci daňové kontroly a nevyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání, ale namísto toho sám zahájí daňovou kontrolu, je její zahájení zcela nezákonné. Stěžovatelka přitom má za to, že správce daně byl obeznámen se skutečnostmi, které nasvědčovaly tomu, že by daň měla být doměřena už před daňovou kontrolou, a přesto ji správce daně nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání.

[29] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení, případně také zrušení rozhodnutí žalovaného.

[30] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s odůvodněním napadeného rozsudku a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[31] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. V kasační stížnosti stěžovatelka označila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[32] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[33] Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.*

[34] Jak již uvedl krajský soud, velmi podobnou věcí se stejnými účastníky se zabýval již v rozsudku ze dne 28. 12. 2020, č. j. 52 Af 4/2020 - 70, ve kterém přezkoumával platební výměry na DPH za měsíce únor a červenec 2014. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla přitom zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2021, č. j. 4 Afs 29/2021-59. Nejvyšší správní soud tedy z tohoto rozsudku vycházel i v projednávané věci, přičemž přihlédl k odlišnostem mezi DPH a daní z příjmů.

IIIa. Konzultační činnost od společnosti Master Advertising

[35] První ze sporných otázek se týká nákladů na konzultační činnost, kterou stěžovatelce měla poskytovat společnost Master Advertising. Podle tvrzení stěžovatelky jí tato společnost poskytovala konzultační služby související s mezinárodními obchody a konzultace smluv v cizím jazyce, jelikož stěžovatelka obchodovala se subjekty z východních států. Tuto společnost stěžovatelka mimo jiné pověřila přípravou a revizí smlouvy se společností ZAO Kursky Agroholding. Z této smlouvy rovněž stěžovatelka chtěla vytvořit jakousi šablonu pro budoucí

pokračování

smlouvy s dalšími obchodními partnery v dané oblasti, což měla rovněž zajistit společnost Master Advertising. Za provedení těchto služeb se stěžovatelka se společností Master Advertising dohodla na cenovém rozpětí 270.000 Kč až 300.000 Kč.

[36] Správce daně však dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala přijetí plnění od společnosti Master Advertising a s tímto závěrem se ztotožnil i krajský soud. Vedly jej k tomu zejména rozpory mezi tvrzeními stěžovatelky a provedenými důkazy. Z předložené kooperační smlouvy totiž podle krajského soudu vůbec nevyplývá, že by společnost Master Advertising měla pro stěžovatelku provádět jakoukoliv konzultační činnost, ani v ní není uveden způsob stanovení ceny, přičemž k tomuto nebyla doložena ani případná komunikace mezi objednatelem a zhotovitelem. Smlouvu se společností ZAO Kursky Agroholding pak připravovalo právní oddělení této společnosti (tedy nikoliv společnost Master Advertising). Ani svědkyně T. (zaměstnankyně stěžovatelky, která měla údajně na starosti spolupráci se společností Master Advertising) přitom nebyla schopna věrohodně vysvětlit, v čem činnost této společnosti pro stěžovatelku spočívala. Společnost Master Advertising navíc byla v době daňové kontroly nekontaktní. Správce daně rovněž zjistil, že podpisy jednatelky této společnosti na daňovém dokladu, předávacím protokolu, smlouvě i na pokladním výdajovém dokladu neodpovídají podpisu téže osoby uvedené na smlouvě o převodu obchodního podílu společnosti ze dne 20. 8. 2013 uložené ve sbírce listin.

[37] Nejvyšší správní soud považuje závěry krajského soudu za rozumné, mající oporu v provedených důkazech a přesvědčivě odůvodněné. Stěžovatelka však s tímto odůvodněním v zásadě nijak nepolemizuje, nýbrž z převážné části pouze opakuje svoji argumentaci použitou již v žalobě. Tato argumentace vychází zejména ze soukromoprávního principu smluvní volnosti, z něž stěžovatelka dovozuje např., že „*požadavek žalovaného na to, aby [stěžovatelka předložila] podklad, ze kterého stanovení ceny vyplývalo, nemá žádnou právní oporu, neboť [stěžovatelka] jako podnikatelský subjekt a shodně i společnost Master Advertising s.r.o. jsou vázáni smluvním prostředím, při kterém jsou ceny za služby sjednávány individuálně dle např. odbornosti, významu pro objednatele, rychlosti jejich poskytnutí apod.*“, nebo že „*není na překážku, že v předmětné smlouvě není uveden způsob stanovení ceny za poskytnuté služby, neboť je smluvní volností stran, které náležitosti ve smlouvě upraví či nikoli. S ohledem na skutečnost, že zákon nestanoví povinnost uzavírat smlouvu a její podrobnosti v písemné formě, cena byla mezi smluvními stranami ujednána ústně.*“

[38] Jak však již uvedl krajský soud, z principu smluvní volnosti v daňovém řízení neplyne povinnost správce daně bez dalšího akceptovat jakékoliv vysvětlení smluvních vztahů mezi daňovým subjektem a jeho obchodními partnery. Přezkoumání oprávněnosti nároku na odpočet DPH či uplatněných výdajů totiž probíhá v režimu daňového práva. V daňovém řízení je přitom povinností daňového subjektu prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Daňovému subjektu tedy nic nebrání v uzavírání smluv v jakékoliv formě a jakéhokoliv obsahu, nicméně je pak jen jeho odpovědností, aby tyto skutečnosti byl schopen prokázat i v případném daňovém řízení. Je přitom zjevné, že některé způsoby uzavírání smluv jsou z tohoto hlediska vhodnější než jiné.

[39] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se stěžovatelkou, že není povinností smluvních stran ve smlouvě uvádět cenu za poskytovanou službu ani způsob jejího sjednání. Vzhledem k tomu, že se však jedná o jednu z nejvýznamnějších náležitostí jakékoliv obchodní smlouvy (o to více to platí z hlediska daňového práva), je nutno požadavek správce daně na prokázání toho, jakým způsobem byla cena dojednána, považovat za opodstatněný. Pokud totiž daňový subjekt není schopen doložit, jakým způsobem byla uzavřena dohoda o jedné z nejvýznamnějších náležitostí smlouvy, nepochybně to snižuje věrohodnost jeho tvrzení o tom, že smlouva vůbec byla uzavřena a realizována.

[40] Ani další ze stěžovatelčinych námitek nejsou způsobilé zpochybnit správnost závěrů žalovaného a krajského soudu. Námítky stěžovatelky totiž fakticky zůstávají pouze v rovině tvrzení, proti kterým stojí důkazy podložené pochybností žalovaného a krajského soudu. Se stěžovatelkou je jistě nepochybně možné souhlasit v tom, že spolupráce se společností Master Advertising pro ni mohla mít smysl a že se tato spolupráce mohla odehrát v souladu s jejími tvrzeními. K tomu, aby však stěžovatelka mohla náklady spojené s touto spoluprací daňově uplatnit, nestačí, že tyto skutečnosti bude tvrdit, musí je být schopna i prokázat, resp. rozptýlit pochybnosti, které správci daně důvodně vznikly na základě provedeného dokazování.

[41] Stěžovatelce je tedy jistě možno dát zapravdu v tom, že i v případě, kdy smlouvu se společností ZAO Kursky Agroholding připravovalo právní oddělení této společnosti, nevylučuje to samo o sobě možnost, že tuto smlouvu pro stěžovatelku následně přezkoumávala společnost Master Advertising, která ji rovněž posuzovala i z hlediska jejího možného použití jako šablony do budoucna. Toto tvrzení stěžovatelky je však značně znevěrohodněno tím, že stěžovatelka zpočátku tvrdila, že společnost Master Advertising připravovala samotnou smlouvu (tedy nikoliv jen prováděla revizi smlouvy připravené někým jiným), přičemž své tvrzení upravila až poté, co správce daně v rámci mezinárodního dožádání od společnosti ZAO Kursky Agroholding zjistil, že smlouvu připravovalo právní oddělení této společnosti a že o účasti společnosti Master Advertising nic neví. Stěžovatelka rovněž nedoložila žádné důkazy o tom, že spolupráce opravdu probíhala (tedy např. nějaké záznamy o komunikaci se zástupci společnosti Master Advertising nebo nějaké právní rozborů od této společnosti), přičemž předložená kooperační smlouva je značně obecná.

[42] S ohledem na výše popsané (významné) důvodné pochybnosti o tom, zda stěžovatelka vůbec od společnosti Master Advertising obdržela nějaké plnění, je tedy nutno dospět k závěru, že stěžovatelka v této otázce neunesla své důkazní břemeno. Vyvrátit podezření správce daně vycházející z provedeného dokazování totiž není možno pouhým tvrzením (navíc rozporným s tvrzeními dřívějšími), jež není podpořeno žádným relevantním důkazem, který by prokazoval skutečnou realizaci tvrzeného plnění.

[43] S krajským soudem je přitom nutno souhlasit i v tom, že ani výpověď zaměstnankyně stěžovatelky paní T. není přesvědčivým důkazem, který by prokazoval realizaci plnění. Svědkyně totiž ve své výpovědi uvedla, že se společností Master Advertising nikdy osobně nejednala a že celou spolupráci s touto společností zajišťoval jednatel stěžovatelky. V jiné části výpovědi naopak uvedla, že se účastnila jednání s jednatelkou společnosti Master Advertising. Svědkyně rovněž nevěděla, jak vlastně obchodní vztah probíhal a jaké služby měla společnost Master Advertising stěžovatelce poskytovat, neboť vše zařizoval jednatel stěžovatelky.

[44] Se stěžovatelkou je sice nutno souhlasit v tom, že každý drobný rozpor ve výpovědi svědkyně nezakládá její nevěrohodnost a že rozporné vyjádření ohledně osobního jednání se zástupci společnosti Master Advertising může být důsledkem nepřesného pochopení otázky svědkyně. Ani s přihlédnutím k této skutečnosti však nelze mít za to, že by svědecká výpověď stěžovatelčina tvrzení ohledně plnění od společnosti Master Advertising prokazovala. Svědkyně totiž o obsahu plnění příliš nevěděla, neboť vše údajně zajišťoval přímo jednatel stěžovatelky. Výpověď svědkyně tedy fakticky prokazuje pouze to, že stěžovatelka byla se společností Master Advertising v nějakém obchodním vztahu a že této společnosti předala podklady, na jejichž základě od ní očekávala nějaký výstup týkající se kontroly připravovaných smluv s odběrateli. Na základě takto neurčitých zjištění však není možno mít tvrzení stěžovatelky za prokázané, zejména v situaci, kdy při prokazování faktické realizace plnění stěžovatelka spoléhala téměř výhradně na svědecké výpovědi.

pokračování

[45] V další námitce stěžovatelka brojí proti závěrům ohledně výdajů za zprostředkování obchodu v zahraničí společností Original Center. Podle krajského soudu však ze smlouvy s uvedenou společností není zřejmé, jaká konkrétní činnost měla být společností Original Center prováděna, přičemž ani ze smluv s jejími obchodními partnery neplyne, že by se na dopravě zboží, případně na vyřizování reklamací, měla podílet společnost Original Center. Pan T. (ze společnosti Original Center) sice uvedl, že takovou činnost pro žalobkyni zajišťoval, nicméně i v jeho výpovědi se objevily významné rozpory a některé okolnosti nebyl vůbec schopen objasnit. Jednoho z odběratelů žalobkyně (společnost Vinnytska Ptahofabryka) vůbec neznal. Druhého odběratele (společnost ZAO Kursky Agroholding) sice ve výpovědi uvedl, nicméně tato společnost jeho angažmá v daném obchodu popřela. Navíc pan T. neuvedl, v čem konkrétně spočívala například služba kontroly správnosti reklamací, kontrola přejímky zboží či v čem tkvělo know-how společnosti Original Center v zajišťování bezproblémových přejezdů nákladních vozidel přes hranice.

[46] Stěžovatelka ve své kasační stížnosti zopakovala, že bez znalosti místního prostředí je uskutečňování obchodů v zemích východní Evropy téměř nereálné a že právě tyto služby pro ni společnost Original Center zajišťovala. Důkazní prostředky, které v této souvislosti stěžovatelka navrhla, přitom podle jejího názoru realizaci plnění jednoznačně prokazují.

[47] Ani s touto námitkou stěžovatelky se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Stěžovatelka totiž svá tvrzení podpořila pouze smlouvou, fotografiemi poškozených vajec, listinami psanými v azbuce (jež podle ní prokazují komplikace s dodávkami zboží do východních států) a návrhem na výslech pana T. (pracovníka společnosti Original Center) a paní Drabant (jednatelky společnosti Original Center). Těmito důkazy však nebyla skutečná realizace tvrzeného plnění prokázána.

[48] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně vyplývá, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně odůvodněně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).

[49] V projednávané věci správce daně pojal podstatné pochybnosti o správnosti a věrohodnosti daňových tvrzení stěžovatelky jak obecně (k tomu srov. argumentaci u ostatních sporných oblastí), tak i přímo ohledně obchodního vztahu se společností Original Center,

neboť z formálního dokladu o této spolupráci (ze smlouvy a faktur) vůbec nebylo zřejmé, jaké činnosti vlastně měla tato společnost pro stěžovatelku vykonávat. Povinností stěžovatelky za těchto okolností bylo prokázat, jaké konkrétní plnění jí tedy společnost Original Center vlastně poskytla. Tuto skutečnost však neprokazují ani fotografie poškozených vajec, ani reklamační dokumenty. Ani jeden z těchto důkazů totiž nezřetňuje roli společnosti Original Center a dokonce neprokazuje ani to, že tyto činnosti nevykonávala stěžovatelka sama.

[50] Tvrzení stěžovatelky přitom neprokázala ani výpověď pana T. (pracovníka společnosti Original Center, který měl údajně na starosti činnosti pro stěžovatelku). Pan T. sice spolupráci se stěžovatelkou potvrdil, nicméně o obsahu služeb poskytovaných stěžovatelce neuvedl žádné podrobnosti, jednoho ze dvou odběratelů stěžovatelky (společnost Vinnytska Ptahofabryka) vůbec neznal a druhý z obchodních partnerů stěžovatelky (společnost ZAO Kursky Agroholding) ve svém vyjádření uvedl, že její tehdejší ředitelka nezná nejen pana T., ale ani spol. Original Center a její jednatelku paní Drabant. Rovněž z jejího vyjádření vyplynulo, že kontroly přejímky zboží se uvedená společnost ani pan T. neúčastnili, jelikož tyto činnosti měla na starost ředitelka inkubátoru paní Š. Pan T. přitom ve své výpovědi uvedl, že se snažil být přítomen u každé vykládky. Uvedené skutečnosti tak činí výpověď svědka T. značně nevěrohodnou, přičemž rozpory není možno přesvědčivě vysvětlit ani ve spojení s ostatními provedenými důkazy. Vzhledem k tomu, že jde fakticky o jediný důkazní prostředek z těch, které stěžovatelka navrhla a jenž by alespoň teoreticky mohl být způsobit k prokázání jejích tvrzení, je nutno dospět k závěru, že stěžovatelka ani v tomto případě své důkazní břemeno neunesla.

[51] Na výše uvedeném nic nemění ani skutečnost, že správním orgánům se nepodařilo vyslechnout jednatelku společnosti Original Center paní Drabant. Krajský soud v této souvislosti správně citoval rozsudek ze dne 21. 8. 2019, č. j. 2 Afs 56/2018-30, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že *„poskytnutí zprostředkovatelských služeb jako zdanitelného plnění bývá v praxi velmi často předmětem sporů. Příčinou je zpravidla obtížná uchopitelnost (popsatelnost a kvantifikovatelnost) tohoto typu plnění a to, že zprostředkování bývá nezřídka nástrojem k vytváření fiktivních nákladů či zdanitelných plnění vyvádějících od subjektu, který za zprostředkování údajnému zprostředkovateli platí, finanční prostředky, aniž by za ně dotyčný subjekt ve skutečnosti obdržel adekvátní protiplnění. ... je však třeba, aby ten, kdo za zprostředkovatelskou činnost zaplatil, prokázal, že činnost byla sjednaným způsobem zprostředkovatelem skutečně vyvíjena. Je zjevné, že k takovému prokázání bude obvykle třeba jisté součinnosti samotného zprostředkovatele - typicky toho, aby byl schopen přiměřeně konkrétně ukázat, v čem jeho činnost spočívala, vůči komu směřovala a kdy se odehrávala.“*

[52] Jak z výše uvedené citace, tak z obecného rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je zřejmé, že je primárně povinností daňového subjektu prokázat faktickou realizaci plnění, o něž si snižuje daňový základ. Jak přitom uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-39, *„je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů pamatoval na povinnost svá daňově relevantní tvrzení náležitě prokázat.“* To samozřejmě nevylučuje, aby daňový subjekt svá tvrzení prokazoval (třeba i jen výlučně) prostřednictvím svědeckých výpovědí (a správce daně tedy nesmí takové důkazní návrhy bezdůvodně odmítat), nicméně rizika spojená s tím, že svědky se nepodaří vyslechnout nebo že si již nebudou průběh obchodních vztahů dostatečně pamatovat, jde při absenci jiných důkazů k tíži daňového subjektu. Je totiž odpovědností daňového subjektu mít k dispozici takové důkazní prostředky, kterými bude schopen kdykoliv v průběhu lhůty k doměření daně prokázat svá daňová tvrzení. Vzhledem k délce této lhůty je přitom běžné, že svědecké výpovědi budou prováděny i po letech od tvrzeného uskutečnění plnění a zpravidla již nebudou mít takovou vypovídací hodnotu, jakou by mohly mít dříve.

pokračování

[53] Z výše uvedeného tedy vyplývá, že stěžovatelce není možno přičítat ku prospěchu skutečnost, že nebyla vyslechnuta svědkyně Drabant. Správce daně totiž navrhovanou svědkyni Drabant vyslechnout neodmítl, nicméně svědkyni se ani na základě mezinárodní spolupráce nepodařilo předvolat a vyslechnout. Správce daně tedy vynaložil dostatečné úsilí při obstarávání stěžovatelkou navrhovaného důkazu a její nevyslechnutí nelze považovat za pochybení správce daně.

IIIc. Výdaje za prořezávání stromů od společnosti Terebit

[54] Další spornou otázkou byly stěžovatelkou uplatněné výdaje za prořezávání stromů a další činnosti od společnosti Terebit. Podstatou sporu v této otázce byla skutečnost, že společnost Terebit měla stěžovatelce vyfakturovat smluvní cenu ve výši 206.000 Kč (konkrétně 180.000 Kč za prořezávání stromů, 16.000 Kč za úklid stavby ubytovny a 10.000 Kč za administrativní práce), která byla sjednána v objednávce služeb. V předávacím protokolu a faktuře však byla za prořezávání stromů uvedena pouze částka 160.000 Kč.

[55] Touto otázkou se Nejvyšší správní soud již zabýval v rozsudku sp. zn. 4 Afs 29/2021, v němž dospěl k závěru, že „z důvodu stěžovatelkou zmiňovaného zájmu zasahovat do jejích soukromých práv a povinností se správce daně a žalovaný nemohli zabývat otázkou, zdali stěžovatelka se společností Terebit sjednala snížení částky za poskytnutí předmětných služeb, případně zdali byly tyto služby poskytnuty v menším rozsahu, či vůbec. Zároveň jim nepřislušelo zkoumat, zdali stěžovatelka s předmětnou společností vede spor o doplacení určité částky. ... Z protokolu o ústním jednání ze dne 29. 8. 2017 je zároveň zřejmé, že na dotaz obledně uvedeného rozporu v dílčích částkách za služby účtované společností T. a tím i nesprávného výpočtu celkové částky zdanitelného plnění stěžovatelka uvedla, že se jedná o početní chybu. Obdobně se pak stěžovatelka vyjádřila rovněž v písemném podání doručeném správci daně dne 13. 10. 2017. Teprve až o rok později stěžovatelka konstatovala, že zmíněnou početní chybou ve skutečnosti minula chybu v zapsání dílčí částky za objednané služby, tj. konkrétně za prořezávání stromů a úklid dřevin. Nejvyšší správní soud na základě uvedeného ve shodě s krajským soudem konstatuje, že za početní chybu v kontextu, jaký použila stěžovatelka při vyjádřeních z roku 2017, je nutno považovat nesprávný součet všech dílčích částek zdanitelného plnění uvedených v předávacím protokolu a faktuře. ... Lze tedy přisvědčit závěru krajského soudu a žalovaného, že se stěžovatelce kvůli uvedeným objektivním nejasnostem a rozporům v jejích vyjádřeních nepodařilo unést důkazní břemeno ve vztahu k realizaci plnění od společnosti Terebit.“

[56] Vzhledem k tomu, že v projednávané věci se jedná o totožnou otázku, krajský soud dospěl ke stejným závěrům a stěžovatelka proti nim brojí námitkami obdobnými těm, s nimiž se Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku neztotožnil, nezabýval se Nejvyšší správní soud touto otázkou podrobněji, neboť všechny její relevantní aspekty již byly vypořádány v citovaném rozsudku, na nějž Nejvyšší správní soud v podrobnostech odkazuje.

III d. Pronájem ubytovny

[57] Dalším sporným bodem jsou výdaje na pronájem ubytovny za období červenec až prosinec 2014. Podle stěžovatelky došlo ke dni 30. 6. 2014 k ukončení nájmu. Dohoda o ukončení nájmu se však odkazuje na nájemní smlouvu uzavřenou dne 29. 12. 2009, přestože předmětná nájemní smlouva, jíž se mělo ukončení týkat, byla uzavřena dne 30. 12. 2013. Mezi dohodou o ukončení nájemní smlouvy a odkazem na takovou smlouvu tak podle krajského soudu není žádná návaznost. Stěžovatelka navíc o nájmemném účtovala až dne 31. 12. 2014 jako o dohadné položce pasivní. Přitom již ke dni ukončení smlouvy, tj. ke dni 30. 6. 2014 byl žalobkyni znám tvrzený závazek žalobkyně ve zcela konkrétní výši (80.000 Kč). Podle stěžovatelky se však jedná pouze o chybu v psaní a pochybení účetní, která předčasné ukončení nájemní smlouvy v průběhu roku nezohlednila.

[58] Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Stěžovatelce je nepochybně možno dát zapravdu v tom, že pouhou chybou v psaní data není nutno vykládat tak, že mezi dohodou o ukončení nájemní smlouvy a odkazem na takovou smlouvu není žádná návaznost, jak uvedl krajský soud. Aby však bylo možné dospět k závěru, že jde opravdu o chybu v psaní (a ne tedy o vypovězení nějaké jiné smlouvy), je nutné, aby se jednalo o chybu na první pohled zjevnou, nebo aby stěžovatelka prokázala, že šlo opravdu o chybu v psaní. Vzhledem k tomu, že tvrzená chyba měla spočívat v uvedení data 29. 12. 2009 místo 30. 12. 2013, nelze rozhodně bez dalšího uzavřít, že se jedná o chybu na první pohled zjevnou. Odlišnosti jsou totiž jak ve dni, tak v roce, přičemž žádná z uvedených hodnot není zjevně nesmyslná a vzhledem ke konkrétním hodnotám se nejvíce pravděpodobným ani to, že by šlo o překlapy (vzhledem ke vzdálenosti příslušných kláves na klávesnici).

[59] S ohledem na výše uvedené bylo povinností stěžovatelky doložit své tvrzení o chybě v psaní i nějakým dalším důkazem, který by jej prokazoval. Stěžovatelka se však i v kasační stížnosti omezila na pouhé konstatování, že jde o chybu v psaní. Za těchto okolností je tedy nutno považovat za správný závěr krajského soudu o tom, že vypovězení nájmu nelze mít za prokázané. Tento závěr přitom navíc podporuje i skutečnost, že stěžovatelka o nájmu účtovala až do konce roku 2014 jako o položce dohadní. Byť je nepochybně možné, že i v tomto případě šlo o pouhé pochybení účetní, jak tvrdí stěžovatelka, tak i toto tvrzení bylo namísto ze strany stěžovatelky podpořit nějakým důkazem. Jelikož se však stěžovatelka v této otázce omezila výhradně na ničím nepodložená tvrzení, je nutno uzavřít, že ani ohledně ní neunesla své důkazní břemeno.

IIIe. Nákup pracovního oblečení od společnosti Gorin

[60] Spornou je v projednávané věci i otázka nákupu pracovního oblečení (2x pracovní komplet - bunda, kalhoty a 24x pracovní rukavice) od společnosti Gorin. Stěžovatelka tento nákup dokládala zjednodušenými daňovými doklady s textem „*pracovní oblečení 2x pracovní komplet – bunda, kalhoty a 24x pracovní rukavice*“, dokladem o zaplacení nákupu platební kartou a třemi fotografiemi, na nichž je zachycen dělník v pracovním oblečení. Správce daně však od společnosti Gorin získal kopii účtenky, která odpovídala stěžovatelkou předloženému dokladu o zaplacení platební kartou, avšak popis nakupovaného zboží nesouhlasil s tím na účtence předložené stěžovatelkou. Podle účtenky předložené společností Gorin mělo dojít k zakoupení následujícího zboží: kožíšek, bunda, tričko, helma, lyžařské rukavice, kalhoty, tričko, čepice. Žalobkyně předložené daňové doklady tedy byly podle krajského soudu účelově vytvořeny.

[61] Touto otázkou se Nejvyšší správní soud rovněž již zabýval v rozsudku sp. zn. 4 Afs 29/2021, v němž uvedl, že „*Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, že v posuzovaném případě nebylo správcem daně prokázáno, že by od společnosti Gorin zakoupila ve skutečnosti jiné zboží. V rámci doplnění dokazování v odvolacím řízení si totiž správce daně od této společnosti vyžádal kopii daňového dokladu k úhradě stěžovatelkou odkazovaného zboží. Na předložené účtence pak bylo uvedeno, že v rámci posuzované transakce byl zakoupen kožíšek, tričko, helma, lyžařské rukavice, apod., nikoli pracovní oblečení. Tím se ještě prohloubily zmíněné pochybnosti o skutečném průběhu zdanitelného plnění, které ve vzájemné souvislosti s dalšími nejasnostmi svědčily o tom, že stěžovatelka nepoužila zakoupené zboží v rámci jejích ekonomických činností. Stěžovatelka tyto pochybnosti přesvědčivě nevyvrátila, přičemž nelze v žádném případě dovozovat, že by byl správce daně povinen prokázat, jakým způsobem její transakce skutečně probíhaly. ... Ve vztahu k námitce, že správce daně měl provést navržený výslech pana P. B., který by osvědčil, že na předložené fotografii je zachycen zaměstnanec stěžovatelky v pracovním oblečení, Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedený důkazní návrh nemohl vzhledem k výše uvedenému přesvědčivě doložit, že stěžovatelka toto pracovní oblečení zakoupila právě od společnosti Gorin v rámci posuzované transakce.*“

[62] Vzhledem k tomu, že i v tomto případě se jedná o totožnou otázku, krajský soud dospěl ke stejným závěrům a stěžovatelka proti nim brojí námitkami obdobnými těm, s nimiž

pokračování

se Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku neztotožnil, nezabýval se Nejvyšší správní soud ani touto otázkou podrobněji, neboť všechny její relevantní aspekty již byly vypořádány v citovaném rozsudku, na nějž Nejvyšší správní soud v podrobnostech odkazuje.

III.f. Zprostředkování obchodu s televizemi

[63] Stěžovatelka nesouhlasila ani se závěrem krajského soudu o tom, že neprokázala uskutečnění plnění (zprostředkování obchodu s televizemi), které jí měl poskytnout V. L. Dopravu si totiž u stěžovatelky objednal přímo kupující, přičemž z SMS komunikace mezi ní a dopravcem plyne, že dopravce komunikoval přímo se stěžovatelkou, tedy nikoli se zprostředkovatelem a o účasti pana L. na obchodu nepředložila stěžovatelka žádné přesvědčivé důkazy. Podle stěžovatelky pan L. obchod zprostředkoval na základě mandátní smlouvy ze dne 25. 7. 2014. Pan L. navíc zcela jasně potvrdil svoji účast při zajišťování tohoto obchodu a ani ze strany žalovaného a správce daně uskutečnění prodeje není rozporováno. Obchod tedy proběhl, spor může být pouze o to, zda mu napomohl i pan L. či nikoliv. Je zjevné, že pan L. u obchodu byl a smluvní strany znal. Stěžovatelka neznala stranu kupující, která byla zajištěna právě prostřednictvím pana L.

[64] Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Jak totiž uvedl již krajský soud v rozsudku, jenž byl následně potvrzen několikrát citovaným rozsudkem sp. zn. 4 Afs 29/2021, stěžovatelka nejprve tvrdila, že zprostředkováním obchodu byl pověřen pan L., který měl s obchodováním s televizemi zkušenosti a který zastupoval hlavně odběratele, společnost OOO IBIZA. Oproti tomu ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění stěžovatelka uvedla, že pan L. domluvil celý obchod a jediný znal obě strany a vystupoval za dodavatele i odběratele. Ze stěžovatelkou předložené mandátní smlouvy pak plyne, že pan L. měl zastupovat stěžovatelku (tedy nikoliv odběratele, jak stěžovatelka tvrdila původně, ani obě strany, jak tvrdila následně).

[65] Pan L. ve své výpovědi ze dne 3. 12. 2018 sdělil, že dodavatele televizí (společnost CZECH TRADE UNION s.r.o.) při převzetí zboží nezastupoval. Další skutečnosti, které pan L. sdělil, se pak liší od tvrzení stěžovatelky a dalších zjištění jak v méně významných detailech (jako např. zda jej a jednatele stěžovatelky na místo nakládky odvezl jejich obchodní partner, či zda znali adresu předem a na místo se dopravili sami), tak i ve významnějších okolnostech. Svědek například sdělil, že při kontrole televizí (při jejich přebírání od dodavatele) byly zjištěny chybějící kusy zboží, a proto se dohodl na vrácení odpovídající částky stěžovatelce, k čemuž dle tvrzení zúčastněných i dle doloženého daňového dokladu mělo dojít dne 25. 7. 2014. Podle doložených příkazů k úhradě i podle výpisu z bankovního účtu společnosti CZECH TRADE UNION s.r.o. však k úhradě za uvedené plnění došlo až ve dnech 28. 7. 2014 a 29. 7. 2014. Předmětné zboží tedy nebylo dne 25. 7. 2014 ze strany stěžovatelky uhrazeno, a nebyl tak důvod k vrácení částky za chybějící kusy televizí.

[66] Z výše uvedeného je zřejmé, že mezi důkazy předloženými samotnou stěžovatelkou a výpovědí pana L. (a dokonce i tvrzeními stěžovatelky samotné v různých fázích daňového řízení) jsou významné rozpory týkající se jak povahy účasti pana L. na obchodu (tj. zda zastupoval stěžovatelku, odběratele, či oba), tak i ohledně samotného průběhu obchodu. K odstranění pochybností vzniklých v důsledku těchto rozporů však stěžovatelka nenabízí žádné další důkazy, nýbrž pouze setrvale argumentuje tím, že v době výsledku pana L. již od daného obchodu uplynula dlouhá doba, a pan L. si tedy vše již nepamatuje úplně přesně.

[67] Jak však Nejvyšší správní soud uvedl již v části týkající se zprostředkování zahraničních obchodů společností Original Center, je primárně povinností daňového subjektu prokázat faktickou realizaci plnění, o něž si snižuje daňový základ. Rizika spojená s tím, že svědci si po delší době již nebudou průběh obchodních vztahů dostatečně pamatovat, jde při absenci jiných důkazů k tíži daňového subjektu. Je odpovědností daňového subjektu mít k dispozici

takové důkazní prostředky, kterými bude schopen kdykoliv v průběhu lhůty k doměření daně prokázat svá daňová tvrzení. Vzhledem k délce této lhůty je přitom běžné, že svědecké výpovědi budou prováděny i po letech od tvrzeného uskutečnění plnění a zpravidla již nebudou mít takovou vypovídací hodnotu, jakou by mohly mít dříve.

[68] Jak správně uvedla stěžovatelka, výše uvedené závěry se v plné míře neuplatní zejména v případě, kdy prodlevu před výsledkem svědka způsobí správce daně tím, že řízení nevede dostatečně efektivně, v důsledku čehož dochází k nedůvodným průtahům. Stěžovatelka však v žalobě ani v kasační stížnosti netvrdila, že by v řízení docházelo k nedůvodným průtahům. Pokud tedy krajský soud bez podrobnějšího odůvodnění konstatoval, že k průtahům nedocházelo, je nutno to chápat spíše jako závěr o tom, že v projednávané věci nepřichází v úvahu tato výjimka z povinnosti daňového subjektu v důsledku pochybení správce daně. Je tomu tak proto, že při absenci žalobní námitky krajský soud nemohl věcně přezkoumávat, zda správní orgány vedly řízení efektivně, a dospět tak k případnému závěru o nedůvodných průtazích.

[69] Závěry žalovaného a krajského soudu o tom, že stěžovatelce se navrženými důkazy (včetně výsledku pana L.) nepodařilo rozptýlit pochybnosti správce daně o poskytnutí plnění stěžovatelce panem L., je tedy s ohledem na výše uvedené nutno považovat za správné.

IIIg. Příspěvek na podporu organizace vzpomínkové akce

[70] Dalším sporným bodem byl výdaj ve výši 10.000 Kč spočívající v příspěvku na organizaci vzpomínkové akce na letce R.A.F. plk. Bedřicha Dvořáka. Stěžovatelka tvrdila, že na dané akci byla prezentována jako její sponzor. K tomu doložila tři fotografie, z nichž na jedné je zachyceno projekční plátno s jejím logem během konané besedy. Správce daně zjistil, že pořadatelem besedy byla Městská knihovna v Litomyšli, přičemž z konané besedy byla pořízena totožná fotografie, jako předložila stěžovatelka, avšak s tím rozdílem, že na zachyceném projekčním plátnu chybí logo stěžovatelky. Krajský soud dospěl k závěru, že takovou skutečností byla zpochybněna věrohodnost předložené fotografie a v důsledku toho i tvrzení žalobkyně o poskytnutí příspěvku a oprávněnosti nároku na snížení základu daně. Podle stěžovatelky však logo nebylo promítáno vždy a fotografie pocházejí z různých okamžiků.

[71] Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Jak totiž správně uvedl krajský soud, „*předložená fotografie s umístěným logem společnosti i laickým pohledem vykazuje nestandardnost, z nichž pramení její nevěrohodnost. Jde především o to, že na fotografii projekčního plátna, které je foceno „z boku“, logo společnosti takovému úhlu focení neodpovídá, neboť je orientováno spíše na „čtenáře fotografie“ než logicky na účastníky besedy. Jinými slovy logo ve tvaru obdélníku zachycené na fotografii neodpovídá perspektivnímu zobrazení jako optickému jevu (tvar lichoběžníku). Logo společnosti (v daném případě v modrém obdélníku) by totiž právě s ohledem na perspektivní zobrazení logicky mělo mít levou stranu kratší nežli pravou, což však v tomto případě nemá. Přitom ze správního spisu, v němž je řada listin s logem [stěžovatelky], nepochybně by její logo bylo zpracováno v takovém úhlu, který by při totožném zachycení z boku odpovídal předložené fotografii. Další nestandardností je skutečnost, že pořízená fotografie z besedy, na níž logo společnosti chybí, odpovídá i při běžném zhlédnutí naprosto stejnému časovému okamžiku jako fotografie předložená [stěžovatelkou]. Na to lze usuzovat například ze stavu obličejů jednotlivých účastníků besedy.*“

[72] K těmto dvěma naprosto zásadním pochybnostem, které krajský soud ve svém rozsudku uvedl, se však stěžovatelka v kasační stížnosti vůbec nevyjádřila a pouze opakuje, že logo nebylo vidět vždy a že si pořizovala vlastní fotografie. Její argumentace tedy ve skutečnosti vůbec nesměruje proti závěrům krajského soudu, a to i přesto, že smyslem řízení o kasační stížnosti je právě především přezkum závěrů krajského soudu (nikoliv správních orgánů). Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud jasně a přesvědčivě uvedl důvody, pro něž je tvrzení

pokračování

stěžovatelky nutno považovat za nevěrohodné. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka proti těmto závěrům nevznesla žádnou seriózní argumentaci, považuje Nejvyšší správní soud její kasační stížnost i v této části za nedůvodnou.

IIIh. Pracovní cesty do Dubaje, Miami a Verony

[73] Stěžovatelka brojila i proti závěrům žalovaného a krajského soudu o tom, že cesty jejího jednatele do Dubaje, Miami a Verony nebyly pracovními cestami, a výdaje na ně tedy není možno odečíst z daní. Podle krajského soudu stěžovatelka neprokázala, že tyto cesty nějak souvisely s její obchodní činností.

[74] S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Jak totiž správně uvedl krajský soud, společnost Maximillian London (s níž měl jednatel stěžovatelky jednat v Dubaji) se vůbec nezabývá obchodem s vejci. Zástupce této společnosti, pan O., podniká v oblasti obchodu se šperky. Jednatele stěžovatelky navíc na cestě doprovázela jeho manželka a dcera a cesta byla realizována v rámci zájezdu objednaného u cestovní kanceláře. Již tyto skutečnosti budí významné pochybnosti o skutečném účelu cesty. Stěžovatelka přitom nijak nevysvětlila, proč se cesty musely účastnit všechny uvedené osoby. K jednání s panem O. pak uvedla pouze to, že jde o osobu s významnou znalostí o místním trhu a majitelích drůbežářského průmyslu.

[75] S ohledem na výše uvedené se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěry krajského soudu v tom, že stěžovatelce se nepodařilo rozptýlit pochybnosti žalovaného o skutečném účelu cesty. Stěžovatelka (působící převážně ve východní Evropě) sice tvrdila, že uvažovala o expanzi na další trhy, nicméně nijak nevysvětlila, co ji vedlo zrovna k volbě trhu ve Spojených arabských emirátech, ani proč se její jednatel sešel právě s obchodníkem se šperky, který snad měl z nějakého důvodu mít významné znalosti o trhu a majitelích drůbežářského průmyslu. Z těchto zjištění ve spojení se skutečností, že se cesty účastnila i manželka a dcera jednatele a že cesta byla realizována v rámci zájezdu od cestovní kanceláře, lze přitom dospět k závěru, že pravděpodobným účelem cesty byla spíše rodinná dovolená než vážně míněné obchodní jednání. Ať však již byl účel cesty jakýkoliv, stěžovatelce se nepodařilo prokázat jeho souvislost s jejím podnikáním.

[76] Obdobné závěry lze učinit i u služebních cest do Miami a Verony. Stěžovatelka tvrdila, že v Miami jednala se společností FedEx o možnostech a cenách leteckých dodávek kuřat v rámci východní Evropy a Asie. Jak však správně uvedl žalovaný, společnost FedEx má své obchodní zastoupení i v České republice. Navíc se jedná o společnost, jejímž primárním předmětem činnosti je přeprava zásilek. Jednání, jehož výsledkem měla být dohoda o přepravě zboží stěžovatelky, tak jen stěží mohla vyžadovat cestu do sídla společnosti. Totéž přitom platí i pro německou společnost Cobb Germany, která má rovněž zastoupení po celé Evropě včetně České republiky a ve Spojených státech dokonce žádnou činnost nevyvíjí. Stěžovatelka navíc nepředložila jakýkoli výstup, který by tvrzené jednání prokazoval, ani podrobněji neuvedla, čeho se jednání měla týkat.

[77] Ohledně cesty do Verony správce daně rovněž pojal pochybnosti o účelu cesty, neboť žalobkyně k tomuto uplatněnému nákladu předložila pouze jedinou fakturu ze dne 19. 1. 2015 na odběratele Vinnytska Ptahofabryka odkazující na kontrakt ze dne 4. 12. 2014, přičemž rovněž neuvedla, proč jednání o smlouvě s touto východoevropskou společností probíhala ve Veroně.

[78] Z výše uvedeného vyplývá, že stěžovatelka dostatečně nedoložila souvislost cest do Dubaje, Miami a Verony s jejím podnikáním. Zejména z okolností cesty do Dubaje přitom vyplývá, že stěžovatelka pravděpodobně jako pracovní cesty vykazovala cesty fakticky realizované za účelem soukromé či rodinné dovolené. Do tohoto schématu přitom zapadají i cesty do Miami

a Verony, jelikož se jedná rovněž o turisticky velmi atraktivní lokality, přičemž ani z tvrzení stěžovatelky nevyplývá, proč bylo nutno s obchodními partnery jednat zrovna v těchto městech. Navíc i samotná souvislost tvrzených jednání s podnikáním stěžovatelky je značně pochybná. K rozptýlení těchto vážných pochybností přitom stěžovatelka nepředložila fakticky žádné relevantní důkazy.

IIIi. Pracovní cesta do Milána

[79] V případě pracovní cesty do Milána žalovaný stěžovatelce neuznal výdaje na ubytování pana M., vyúčtované v rámci jeho pracovní cesty, jelikož ten nebyl zaměstnancem stěžovatelky. Ta k tomu uvedla, že pan M. pro ni pracoval na základě inominátní smlouvy a dozoroval výstavbu budovy, a tak za něj byla oprávněna platit náklady na jeho ubytování, obdobně jako by se jednalo o jejího zaměstnance.

[80] Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Krajský soud zde správně odkázal na § 24 odst. 2 písm. zh) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle něž *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem.* Tímto předpisem je zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, který však upravuje pouze vztahy vznikající při výkonu závislé práce, tedy vztahy zaměstnavatele a zaměstnance. Jelikož pan M. zaměstnancem stěžovatelky nebyl, není možno náklady na jeho ubytování uplatnit jako náklady na pracovní cestu.

IIIj. Nákup nástěnných hodin

[81] Stěžovatelce nebyl jako legitimní výdaj uznán ani nákup šesti kusů nástěnných hodin v Dubaji. Ta totiž podle krajského soudu neprokázala, že těchto 6 kusů nástěnných hodin bylo v roce 2014 umístěno v jí provozovaných ubytovnách jako dekorace a k prezentaci společnosti.

[82] I s tímto hodnocením ze strany krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Žalobkyně totiž doložila pouze fotografii samotných hodin, z níž však nevyplývá, že by tyto byly umístěny na tvrzených místech. Pochybnosti o tom, zda hodiny opravdu byly zakoupeny k použití jako vybavení pokojů na ubytovnách, přitom prohlubuje i skutečnost, že hodiny měly být umístěny ve veřejných prostorách poměrně laciné ubytovny, přičemž pořizovací cena jednoho kusu hodin byla bezmála 40.000 Kč. Další pochybnosti vyvolává i skutečnost, že v době daňové kontroly již stěžovatelka žádným z těchto šesti kusů nedisponovala (2 kusy byly údajně ukradeny, 2 nenapravitelně poškozeny, jeden prodán a jeden darován).

[83] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje se závěrem krajského soudu o tom, že stěžovatelce se nepodařilo prokázat, že hodiny zakoupila za účelem souvisejícím s jejím podnikáním a že v souladu s tímto účelem rovněž byly používány.

pokračování

IIIk. Výnosy z podnájmu nemovitosti (Dance Club U KOLJY)

[84] Další z námitek stěžovatelky směřovala proti tomu, že krajský soud aproboval postup žalovaného, který zvýšil základ daně o výnosy z podnájmu prostor nazvaných „Dance Club U KOLJY“ za září roku 2014. Ač stěžovatelka tvrdila, že z důvodu nemožnosti využití prostor (kvůli rekonstrukci) poskytla podnajímečkovi za tento měsíc slevu z nájmu v plné výši, správce daně zjistil, že v předmětných prostorách se v průběhu tohoto měsíce konalo celkem 12 akcí. Podle krajského soudu uvedené zjištění jednoznačně svědčí o tom, že v měsíci září byla nemovitost, resp. v ní provozovaný Dance Club v běžném provozu, a nebyl tedy důvod sjednávat slevu z nájmu v plné výši.

[85] Touto otázkou se Nejvyšší správní soud rovněž již zabýval v rozsudku sp. zn. 4 Afs 29/2021, v němž uvedl, že „V průběhu daňové kontroly stěžovatelka uvedla, že po dohodě se společností Kristal měly v měsíci září 2014 probíhat v tanečním klubu úpravy, kvůli nimž nebylo možné v klubu pořádat společenské akce. S ohledem na tuto skutečnost se stěžovatelka zavázala rovněž jako kompenzaci za úbradu předmětných úprav podnajímečkovi poskytnout slevu na měsíčním podnajímečném. ... Provedení těchto úprav či zrušení plánovaných společenských úprav pak neprokázala ani stěžovatelka. V průběhu odvolacího řízení pouze předložila dodatek k podnajímečkové smlouvě uzavřené se společností Kristal týkající se tvrzené slevy na podnajímečném, ten byl však datován až ke dni 30. 9. 2014. Z uvedeného tak vyplývá, že i v případě, kdyby správce daně a žalovaný stěžovatelce přisvědčili, že slevu na podnajímečném společností Kristal poskytla právě s ohledem na kompenzaci nákladů za úpravy tanečního klubu, v posuzovaném případě stěžovatelka dostatečně neprokázala, že tvrzené úpravy v měsíci září skutečně v tanečním klubu probíhaly. Jinými slovy ani předložený dodatek či navržený výsledek pana D. F., který měl osvědčit, že stěžovatelka poskytla podnajímečkovi slevu na měsíčním podnajímečném z důvodu kompenzace nákladů na úpravy, nemohly prokázat, že odkazované úpravy v rozhodné době v tanečním klubu skutečně proběhly. ... Zároveň nelze soubližit se stěžovatelkou, že na ni krajský soud kladl výrazně vyšší požadavky ohledně prokázání průběhu zdanitelného plnění než na správce daně a žalovaného. Nejvyšší správní soud totiž výše opakovaně konstatoval, že daňový subjekt tíží důkazní břemeno ve vztahu k tvrzením, jichž se dovolává. Pokud tak správce daně rovněž k tomuto zdanitelnému plnění formuloval své pochybnosti, bylo právě na stěžovatelce, aby prokázala, že předmětné interiérové úpravy v tanečním klubu v měsíci září 2014 skutečně proběhly.“

[86] Vzhledem k tomu, že i v tomto případě se jedná o totožnou otázku, krajský soud dospěl ke stejným závěrům a stěžovatelka proti nim brojí námitkami obdobnými těm, s nimiž se Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku neztotožnil, nezabýval se Nejvyšší správní soud ani touto otázkou podrobněji, neboť všechny její relevantní aspekty již byly vypořádány v citovaném rozsudku, na něž Nejvyšší správní soud v podrobnostech odkazuje.

[87] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud pouze opakuje, že daňové řízení stojí na jiných zásadách než občanské právo. Stěžovatelce skutečně nic nebránilo upravit si se svými smluvními partnery své vztahy jakýmkoliv způsobem, případně i poskytnout slevu na podnajímečném v libovolné výši i v případě, že by v budově rekonstrukce neprobíhala. Pokud však stěžovatelka v rámci svého daňového tvrzení uvedla, že slevu v konkrétní výši poskytla z důvodu nepoužitelnosti prostor, zakládá zjištění správce daně o tom, že prostory ve skutečnosti byly nejen použitelné, ale dokonce i používané, vážné pochybnosti o věrohodnosti jejího tvrzení, a tedy i o samotné skutečnosti, zda vůbec nějaká sleva na podnajímečném poskytnuta byla. Za těchto okolností bylo povinností stěžovatelky předložit dostatečné důkazy k vyvrácení těchto pochybností. To však stěžovatelka neučinila.

III. Absence výzvy k podání dodatečného daňového přiznání

[88] V poslední námitce stěžovatelka zpochybňovala postup správce daně, který ji před zahájením daňové kontroly nevyzval k podání daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle

krajského soudu však správce daně tuto povinnost má pouze tehdy, pokud již před zahájením daňové kontroly má relevantní indicie svědčící o tom, že je zde důvodný předpoklad doměření daně. Z daňového spisu však neplynou žádné věcné důvody (důvodné podezření), které měly správce daně ještě před zahájením daňové kontroly vést k závěru, o tom, že v případě stěžovatelky je dán důvodný předpoklad doměření daně.

[89]I touto otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku sp. zn. 4 Afs 29/2021, v němž nejprve odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, v němž rozšířený senát uvedl, že daňový řád zakotvuje „jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompaktnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“ Z toho pak plyne závěr, že pokud se „správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.“ Pouze ve výjimečných případech správce daně může za splnění podmínek § 145 odst. 2 daňového řádu výzvu nevydat a přistoupit rovnou k daňové kontrole: „Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajícíchmi skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, současně důvodnost předpokladu zde nelze zaměňovat s objektivní jistotou či exaktní výší doměření daně.

[90]Ve vztahu k projednávané věci pak Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 4 Afs 29/2021 uvedl, že „v posuzovaném případě však v judikatuře popsaná situace nenastala. Správce daně totiž v rámci daňové kontroly prověřoval všechny údaje uvedené v daňových příznáních stěžovatelky ve vztahu k DPH a zároveň prověřoval daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, jež není součástí posuzování v tomto řízení. Správce daně prováděl rovněž namátkovou kontrolu přijatých daňových dokladů a vazby daně na výši uplatněného odpočtu v jednotlivých daňových příznáních. Z daňového spisu tak nevyplývá, že by správce daně měl ještě před zahájením daňové kontroly poznatky odůvodňující předpoklad budoucího doměření daně, čemuž ostatně odpovídá následné rozsáhlé dokazování. Stěžovatelka zároveň nekonkretizovala, které poznatky ve vztahu k plnění od společnosti CTU a plnění pro společnost Kristal měly odůvodnit vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu.“

[91]Tento závěr je přitom plně aplikovatelný i v projednávané věci, a proto z něho Nejvyšší správní soud pro její účely vycházel.

IV. Závěr

[92]Lze tedy konstatovat, že krajský soud posoudil všechny sporné právní otázky správně a přitom vycházel ze skutkového stavu, který byl v daňovém řízení náležitě zjištěn. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. tedy nebyly naplněny.

[93]S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně

pokračování

podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 23. září 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu