



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupíčkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **KAISER s. r. o.**, se sídlem Nádražní 753, Rožmitál pod Třemšínem, zastoupena JUDr. Dagmar Říhovou, advokátkou se sídlem 28. října 184, Příbram, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2018, č. j. 45 Af 1/2017 - 65,

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.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 15. 11. 2016, č. j. 50869/16/5200-11435-701996, žalovaný zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 1. 7. 2008, č. j. 76809/08/063912/4270, jímž Finanční úřad v Příbrami (nyní Finanční úřad pro Středočeský kraj, dále též „správce daně“) žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 720 240 Kč a současně jí sdělil povinnost uhradit penále ve výši 144 048 Kč.

[2] Žalovaný ve věci odvolání žalobkyně rozhodoval znovu poté, kdy Městský soud v Praze (dále též „městský soud“) zrušil předcházející rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále též „původní žalovaný“) ze dne 5. 8. 2009, č. j. 3570/09-1200-203903, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Uvedený zrušující rozsudek městského soudu potvrdil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 110/2013 - 27, jímž zamítl kasační stížnosti žalovaného.

[3] Městský soud i Nejvyšší správní soud správci daně a původnímu žalovanému vytkli, že i ve vztahu k dani z příjmů nebylo daňové řízení vedeno ke zjištění, které konkrétní výkony (práce, dodávky materiálu atd.) byly provedeny, ale zda předmětné výkony byly

provedeny právě fakturující společností ESKADA CZ v. o. s. (dále též „ESKADA“). Správní orgány tak dospěly k mylnému závěru, neboť vycházely z nesprávného východiska, že daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá. Nesprávným vymezením dokazovaných skutečností původní žalovaný zatížil řízení vadou, která měla ve svém důsledku rovněž za následek nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

II.

[4] Žalobkyně podala proti novému rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobu u Krajského soudu v Praze (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Nepřisvědčil námitce, že žalovaný v novém rozhodnutí nerespektoval závazný právní názor městského soudu a Nejvyššího správního soudu. V souladu s tímto právním názorem bylo v dalším řízení rozhodné posouzení otázky, zda žalobkyně splnila podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“) pro odečtení jí uplatňovaných výdajů od základu daně. Pro tento účel není důležité, zda bylo plnění poskytnuto skutečně tím subjektem, který je na daňových dokladech uveden jako dodavatel, nýbrž to, zda byl deklarovaný výdaj fakticky vynaložen na deklarované plnění. Na druhou stranu z judikatury plyne, že neshoduje-li se deklarovaný dodavatel s dodavatelem skutečným, je třeba jednoznačně a způsobem nevzbuzujícím jakoukoli pochybnost prokázat, od koho bylo plnění přijato, o jaké plnění se jednalo, v jakém množství a kolik za ně bylo zapláceno. Žalovaný žalobkyni v dalším řízení vyzval, aby tyto skutečnosti prokázala. Současně jí vysvětlil, proč nepokládá dosud předložené doklady za „*formálně bezvadné*“, nýbrž ve světle skutečností zjištěných při daňové kontrole za zcela nevěrohodné a neprůkazné. Žalobkyně se plně odkázala na zjištění učiněná při daňové kontrole v roce 2006 a navrhla jako důkaz toliko protokoly z šetření cizinecké policie u zaměstnanců dodavatele ESKADA. Tento důkaz žalovaný neprovedl, neboť dle jeho zjištění ESKADA nikdy neměla žádné zaměstnance. Krajský soud se v této souvislosti zabýval tím, zda na žalobkyni leželo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání skutečností uvedených ve výzvě za situace, kdy předložila na první pohled formálně bezvadné doklady, že dodávky provedla ESKADA, avšak žalovaný v řízení prokázal, že jde o doklady nevěrohodné. Dospěl přitom k závěru, že je to právě žalobkyně, kdo musí prokázat splnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP. Jde totiž o skutečnosti, které si žalovaný při nejlepší vůli nemůže sám nijak zjistit. Jejich prokázání je ostatně v zájmu žalobkyně, která jediná má o těchto skutečnostech povědomí, neboť je jí nepochybně známo, jaké plnění od koho obdržela a komu za ně zaplatila. Poté, co byla původní tvrzení žalobkyně zcela zpochybněna, dostala žalobkyně od žalovaného další příležitost navrhnout důkazy prokazující, že tento výdaj reálně vynaložila, tedy doslala prostor prokázat, za co a komu zaplatila. Požadované skutečnosti však žalobkyně v daňovém řízení neprokázala a zůstala pasivní. Důkazní prostředky navržené a předložené až v řízení před krajským soudem krajský soud neprovedl. Jedná se jednak o důkazy, které žalobkyně mohla uplatnit již v daňovém řízení a dále se nejedná o důkazy, které by byly způsobilé prokázat, že žalobkyně plnění skutečně přijala, resp. od koho. Předmětem navržených důkazů bylo prokázání, že žalobkyně v roce 2006 dodala svým odběratelům větší množství palet při nízkém počtu zaměstnanců, z čehož plyne, že někde musela materiál a pracovníky k jeho zpracování opatřit. Prokázání těchto skutečností však není

pokračování

pro předmět řízení podstatné, neboť pro uznání určitého výdaje jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP „*nestačí jen obecně tvrdit, že k plnění určité došlo a někdo jej poskytnout musel.*“

III.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že žalovaný respektoval závazný právní názor městského soudu a Nejvyššího správního soudu. Dle jejího názoru původní žalovaný postupoval v novém rozhodnutí znovu mylně, jelikož zkoumal, kdo vystavil sporné daňové doklady, nikoliv jak bylo skutečně plněno. Původní žalovaný při posouzení věci vycházel dogmaticky z výpovědi P. V. ze 4. 4. 2007, v níž tento popřel udělení plné moci I. B., ačkoli ta je v rozporu s výpovědí ze dne 27. 1. 2009. Potvrdil-li P. V. platnost svého podpisu na plné moci, nemůže obstát závěr žalovaného o neprokázání přijetí dodávek od ESKADA. Původní žalovaný se s tímto rozporom nijak nevypořádal, rozhodoval zaujatě a nezohlednil skutečnosti svědčící ve prospěch stěžovatelky, zejména zamlčel rozpornou výpověď P. V.

[6] Krajský soud pak porušil právo stěžovatelky na spravedlivý proces tím, že odmítl provést navrhované důkazní prostředky. Jím citovaná judikatura na věc nedopadá, neboť tyto důkazy již byly předloženy správci daně, avšak původní žalovaný je na základě zaujatosti vůči stěžovateli odmítl provést. Stěžovatelka rovněž nebyla v řízení pasivní, k postupu správce daně se aktivně vyjadřovala. Nelze jí klást k tíži, že k uznání podpisu na plné moci došlo podle dokladu, který nebyl veden v centrální evidenci obyvatel. Stěžovatelka od počátku tvrdí, že plnění provedla společnost ESKADA za pomoci najatých osob, k čemuž původnímu žalovanému předložila zejména protokoly o zjišťování stavu a počtu osob ze strany cizinecké policie. Ten je však neuznal s odůvodněním, že ESKADA neměla žádné zaměstnance, protože nikoho nenahlásila na České správě sociálního zabezpečení. Nevzal tedy v potaz možnost, že se jednalo o zaměstnance na dohodu o pracovní činnosti. Namísto toho dovozoval, že si stěžovatelka práce zajistila svépomocí.

[7] Dále se stěžovatelka dovolává porušení zásady *in dubio pro mitius*, *in dubio pro libertate* a zásady materiálního výkladu daňových předpisů v řízení před původním žalovaným. Ten totiž odmítl uznat jinak formálně dokonalé doklady a vyžadoval předložit důkazy takové síly, kterou stěžovatelka objektivně nemohla splnit. Vyžadoval naprosto neochvějnou a úplnou identifikaci každého kusu dřeva a každého, kdo se dřevem pracoval a každé cesty finálního produktu ke koncovému odběrateli, přestože výroba palet představuje generickou a masovou výrobu. V důsledku toho dospěl k nesprávným skutkovým závěrům, navíc za situace, kdy by byl nárok na vybrání daně za necelý půlrok prekludován. K tomu odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 166/07.

[8] V závěru rekapituluje, že odvolací orgán v žádném ze svých rozhodnutí nezpochybnil existenci výrobků či dodávek prací, ale pouze deklarovaného dodavatele. Tím, že zpochybnil dodavatele, dospěl k protichůdnému závěru, že na základě jím vystavených dokladů nemohlo být plněno. Dle judikatury přitom platí, že pokud deklarovaný výdaj skutečně nastal, je možné jej uznat za výdaj skutečně vynaložený.

[9] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[10] Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, v němž zdůrazňuje, že správní soudy nevyhodnotily stěžovatelkou uplatněné výdaje jako daňově účinné, ale uložily žalovanému doplnit dokazování tak, aby nevycházel pouze ze skutečností relevantních pro DPH. Žalovaný proto pokračoval v dokazování s cílem prokázat uskutečnění dodávek od ESKADA, když bylo zřejmé, že nějak si stěžovatelka materiál pro svou činnost obstarat musela. Dosavadní doklady však byly pro prokázání požadovaných skutečností nedostatečné a velmi pochybné, přičemž správce daně shledal v těchto dokladech i další pochybnosti. Stěžovatelka byla vyzvána k jejich odstranění i k vyjádření ke zjištěným skutečnostem, avšak na své důkazní břemeno rezignovala a odkázala na skutková zjištění a již předložené doklady. Neprokázala tedy výdaje způsobem vylučujícím jakékoliv pochybnosti, přestože k tomu měla prostor. Dokazování rozporuje podrobně teprve v kasační stížnosti, rovněž důkazní prostředky (listiny z roku 2006) navrhla až v řízení před krajským soudem. Správnost postupu žalovaného potvrzuje judikatura Nejvyššího správního soudu, na niž odkazuje. Ve věci naopak nelze postupovat ve smyslu zásady *in dubio pro mitius, in dubio pro libertate*, jedná se o otázku dokazování a unesení důkazního břemene. Žalovaný v řízení prokázal nevěrohodnost předložených dokladů, důkazní břemeno tak leželo na stěžovatce. Cílem prověřování správních orgánů přitom nebylo zodpovězení každé dílčí otázky, ale vytvoření uceleného rámce o obchodní spolupráci a identifikaci základních atributů, tj. co kdo dělal. Námitku zneužití práva v důsledku vydání rozhodnutí před uplynutím prekluzivní lhůty považuje žalovaný za nedůvodnou. Kroky správních orgánů směřovaly k završení řízení o stanovení daně. Z uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Před věcným vypořádáním kasačních námitek Nejvyšší správní soud uvádí, že kasační stížnost je poměrně těžko uchopitelná, neboť stěžovatelka volně zaměňuje jednotlivé aktéry řízení, zejména pak nijak nerozlišuje mezi původním žalovaným Finančním ředitelstvím v Praze a žalovaným Odvolacím finančním ředitelstvím. Obsáhle kritizuje postup v celém daňovém řízení, přičemž veškerá pochybení přičítá původnímu žalovanému, přestože předmětem soudního přezkumu není rozhodnutí původního žalovaného, ale žalovaného. Stěžovatelka rovněž míří svými výtkami primárně do správního rozhodnutí, nikoliv do rozsudku krajského soudu.

[14] Je proto třeba předeslat, že v řízení před Nejvyšším správním soudem platí koncentrační princip (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), jenž zajišťuje, aby výhrady účastníků řízení

pokračování

proti pravomocnému správnímu rozhodnutí byly pořadem práva nejprve projednány krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud přezkoumá již pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim byly v žalobách předestřeny (promítly-li se, pochopitelně, do námitek kasačních). V případě kasačních námitek nemajících předobraz v žalobní námitce je proto konstantně judikována nemožnost jejich meritorního přezkoumání v řízení před Nejvyšším správním soudem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 1 Azs 34/2004, publikovaný pod č. 419/2004 Sb. NSS, ze dne 12. 9. 2012, č. j. 6 As 41/2012 - 21, ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 14/2013 - 51, ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017 - 139, jakož i judikaturu Ústavního soudu, např. rozhodnutí ve věcech sp. zn. III. ÚS 3796/15 nebo sp. zn. III. ÚS 3797/15). Jinými slovy lze říci, že řízení o kasační stížnosti jako mimořádném opravném prostředku proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) slouží k přezkumu zákonnosti a správnosti rozhodnutí krajského soudu. Stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského (městského) soudu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351, odst. 140, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 34/2012 - 64, odst. 21, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016 - 38). Řízení před Nejvyšším správním soudem není pokračováním řízení o žalobě a už vůbec ne správního řízení, ale je samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku za procesní situace, kdy řízení před krajským (městským) soudem již bylo pravomocně skončeno. Nevytváří tak novou instanci k přednesu další skutkové a právní argumentace pro žalobce.

[15] Současně platí, že podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. krajský soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Citované ustanovení s. ř. s. vyjadřuje jednu ze základních zásad správního soudnictví, tj. dispoziční zásadu. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Soudní přezkum rozhodnutí správních orgánů nepředstavuje nástroj ke všeobecné kontrole zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů.

[16] Stěžovatelka v žalobě popsala dosavadní průběh řízení, závěry předcházejících rozsudků městského soudu a Nejvyššího správního soudu v této věci a toliko v obecné rovině žalovanému vytkla, že se vyjádřeným závazným právním názorem neřídil. Na jednu stranu připustil, že stěžovatelka pravděpodobně přijala dodávky prací ve výrobě paletových přířezů a následnou kompletaci palet, avšak současně příslušné náklady neuznal jako daňově účinné na základě zpochybňování subjektu, „*vůči němuž měly být dodávky realizovány*.“ Tuto argumentaci stěžovatelka podrobněji nerozvedla a jinou žalobní námitku neuplatnila.

[17] Nejvyšší správní soud se proto s ohledem na výše uvedené nemohl věcně zabývat námitkami, jimiž stěžovatelka teprve v kasační stížnosti napadá provádění a hodnocení důkazů ze strany žalovaného a jeho skutkové závěry v daňovém řízení (tvrzený rozpor ve výpovědích P. V., resp. zamlčení existence tohoto rozporu v rozhodnutí žalovaného, tendenční hodnocení jeho výpovědi, nezohlednění důkazních prostředků vyjmenovaných v bodě 10 kasační stížnosti ze strany žalovaného, otázka rozpoznání pravosti podpisu P. V. na plné moci a závěry žalovaného o neexistenci zaměstnanců dodavatele ESKADA).

Stěžovatelka veškeré tyto věcné argumenty směřující proti hodnocení důkazních prostředků a skutkovým závěrům učiněným v daňovém řízení uplatnila poprvé v kasační stížnosti, ač tak bezesporu mohla učinit již v žalobě u krajského soudu. Nejvyšší správní soud se jimi proto nemohl dále zabývat, neboť představují právní novum, ke kterému Nejvyšší správní soud nepřihlíží.

[18] Kasační námitky se tak redukují v podstatě pouze na přezkoumání otázky, zda krajský soud dospěl ke správnému závěru, že žalovaný v novém řízení o odvolání respektoval závazný právní názor soudních instancí a postupoval v jeho intencích.

[19] Po zrušujícím rozsudku městského soudu žalovaný uložil správci daně doplnit v požadovaném rozsahu odvolací řízení. V návaznosti na to správce daně vyzval stěžovatelku dne 26. 8. 2015 k prokázání, zda dodávky deklarované od společnosti ESKADA byly skutečně provedeny, v jakém rozsahu a zda na ně byly vynaloženy náklady. V odůvodnění výzvy správce daně odkázal na zjištěné nesrovnalosti v dokladech předložených stěžovatelkou (faktury, předávací protokoly a prohlášení I. B.), pro které tyto nelze považovat za průkazné. Dále poukázal na to, že již v předchozím řízení byly zpochybněny výpovědi svědků N. a K. a vznesl rovněž pochybnosti ve vztahu k výdajovým pokladním dokladům. Na tuto výzvu stěžovatelka reagovala dne 24. 9. 2015 přípisem, v němž shrnula průběh daňového a navazujícího soudního řízení a namítla, že otázka, zda byly deklarované služby skutečně provedeny, v jakém rozsahu a zda na ně byly vynaloženy náklady, již byla vyřešena. Dne 14. 6. 2016 vyhotovil žalovaný seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení, kde podrobně rozvedl důvody, proč neověřil doklady vystavené společností ESKADA a další listiny (plné moci, výdajové pokladní doklady, bankovní výpisy, smlouvu o dílo, předávací protokoly) jako důkazy prokazující faktické uskutečnění plnění. Stěžovatelka předložila k uvedené písemnosti své stanovisko dne 28. 6. 2016. Opět obsáhle rekapitulovala průběh daňového a soudního řízení a namítla, že žalovaný nyní zpochybňuje to, co nebylo předmětem původní daňové kontroly a co nebylo nijak zpochybněno, a jedná tak v rozporu se závazným právním názorem. Poukázala na to, že jí byly předloženy plné moci s úředně ověřeným podpisem a předložila své vysvětlení k duplicitě výdajových pokladních dokladů a k rozporům v množství výrobků mezi zakázkovými listy a předávacími protokoly. Dále navrhla, aby si žalovaný vyžádal protokoly o kontrolách ze strany cizinecké policie týkajících se zaměstnanců ESKADA. Žalovaný poté vydal žalobou napadené rozhodnutí o odvolání, v němž konstatoval, že stěžovatelka neprokázala splnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP, tj. neprokázala, že deklarované dodávky zboží a služeb byly ve skutečnosti provedeny, v jakém rozsahu a že na ně vynaložila náklady a v jaké výši.

[20] Stěžovatelka v řízení následujícím po zrušení rozhodnutí původního žalovaného vychází z chybné premisy, že uskutečnění výdajů již bylo v původní daňové kontrole prokázáno a že se nelze opět zabývat touto otázkou v odvolacím řízení, které následovalo po zrušení rozhodnutí původního žalovaného. Tato úvaha je však nesprávná. Jak již bylo uvedeno výše, městský soud zrušil rozhodnutí o odvolání, neboť původní žalovaný založil neuznání nákladů uplatněných stěžovatelkou výlučně na zpochybnění toho, zda sporné výrobky (paletové přířezy, palety) dodala stěžovatelce společnost ESKADA. Původní žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že: *„daňové řízení nebylo vedeno směrem ke zjištění, jaké konkrétní výrobky byly vyrobeny, ale zda předmětné dodávky dodala právě fakturující společnost Eskada, jelikož je nepochybné, že k provozování své podnikatelské činnosti*

pokračování

společnost Kaiser materiál (paletové přířezy, palety) potřebovala, nějak si ho opatřit musela. Správce daně v průběhu kontroly existenci paletových přířezů a palet nezpochybnil, relevantními důkazy však zpochybnil deklarovaného dodavatele.“ Městský soud i Nejvyšší správní soud shodně konstatovali, že z hlediska § 24 odst. 1 ZDP netíží daňový subjekt důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že výrobky či služby byly dodány určitým konkrétním dodavatelem (který vystavil fakturu), nýbrž především k prokázání toho, že předmětné dodávky byly fakticky provedeny a byly na ně prokazatelně vynaloženy náklady. Splnila-li tedy stěžovatelka prvotní důkazní povinnost předložením formálně bezvadných účetních a jiných dokladů a finanční orgány následně provedenými důkazy nezpochybnily existenci předmětných výrobků, ale jejich deklarovaného dodavatele, nesprávně vymezily dokazované skutečnosti, čímž zatížily daňové řízení vadou. Nejvyšší správní soud uvedl, že „*finanční orgány se nezabývaly zjišťováním skutečností rozhodných z hlediska § 24 odst. 1 ZDP, tj. zda deklarované dodávky zboží a služeb ve skutečnosti byly provedeny a v jakém rozsahu a zda na ně vynaložil žalobce náklady a v jaké výši. Již z tohoto důvodu tedy byl logicky nesprávný i rozsah dokazování.*“ Městský soud i Nejvyšší správní soud se tedy zabývali pouze rozsahem důkazního břemene daňového subjektu při prokazování skutečností rozhodných z hlediska § 24 odst. 1 ZDP. Nijak nezkoumali, zda stěžovatelka v daňovém řízení prokázala faktické provedení sporných dodávek a vynaložení nákladů na ně, neboť tímto směrem původní daňové řízení ani vedeno nebylo. S ohledem na tuto vadu řízení městský soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení a uložil mu, „*aby vyložil, proč skutečnosti, které byly zjištěny v daňovém řízení, znamenají, že nelze žalobci (stěžovateli, pozn. soudu) uznat výdaje, které uplatňoval jako náklady ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.*“ Účelem pokračování odvolacího řízení tak bylo posouzení skutečností rozhodných z hlediska § 24 odst. 1 ZDP, tj. zda deklarované dodávky zboží a služeb ve skutečnosti byly provedeny a v jakém rozsahu a zda na ně vynaložila stěžovatelka náklady a v jaké výši.

[21] Stěžovatelka se tedy mylí, pokud má za to, že se žalovaný v dalším řízení již nemohl zabývat tím, zda byla uplatněná plnění skutečně poskytnuta, v jakém rozsahu a kolik na ně bylo plněno. Právě tyto otázky totiž městský soud (a posléze Nejvyšší správní soud) označili z hlediska aplikace § 24 odst. 1 ZDP za rozhodné s tím, že se jimi finanční orgány měly zabývat. Je třeba dodat, že po zrušení odvolacího rozhodnutí soudem nedochází k zahájení nového řízení, ale k pokračování odvolacího řízení původního, na počátku zahájeného podaným odvoláním. V tomto řízení žalovaný vychází z již učiněných skutkových zjištění, která dle potřeby vyplývající ze závazného právního názoru doplňuje a je znovu povinen vypořádat veškeré odvolací námitky optikou závazného právního názoru (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.12.2019, č. j. 9 Afs 87/2018 - 38). Právě tímto způsobem přitom žalovaný, resp. jím pověřený správce daně v dané věci postupoval. Nejprve byly zhodnoceny stěžovatelkou předložené účetní doklady, které vystavila společnost ESKADA s výsledkem, že tyto nejsou s ohledem na ostatní zjištění učiněná v daňové kontrole průkazné. Proto správce daně vydal výzvu k prokázání faktické existence plnění. Důkazní břemeno se tak opět přesunulo zpět na stěžovatelku. Té bylo dostatečně známo, jakým způsobem správce daně nahlíží na jí předložené důkazní prostředky a jak hodnotí provedené svědecké výpovědi, neboť ve výzvě poměrně jasně zpochybnil důkazní hodnotu již provedených důkazů ve vztahu k prokázání faktického uskutečnění plnění, jeho rozsahu a úhrady. Stěžovatelka měla k dispozici několik měsíců k tomu, aby předložila další důkazní prostředky či jinak ovlivnila postoj žalovaného ke stávajícím, pokud k věci mohla něco nového dodat. Namísto toho

však setrvala na obecném postoji, že v daňové kontrole nebyla fakticita plnění zpochybněna, pročez žalovaný jedná v rozporu se závazným právním názorem. Ke své obraně již žádné důkazní prostředky v odvolacím řízení nenabídla, hodnocení provedených důkazů ze strany finančních orgánů ani jejich argumenty nijak konkrétně nerozporovala a nevyvracela, ani neoznačila konkrétní důkazy na podporu svého závěru, že zkoumané skutečnosti již byly prokázány. Lze proto souhlasit s konstatováním krajského soudu, že stěžovatelka zůstala v pokračování odvolacího řízení při navrhování důkazních prostředků prokazujících, že sporné dodávky byly realizovány, zcela pasivní.

[22] Tuto pasivitu pak přenesla rovněž do řízení před krajským soudem, neboť ani v žalobě nevznesla žádné konkrétní výhrady proti skutkovým zjištěním daňových orgánů či k jejich hodnocení důkazních prostředků. Krajský soud však nemůže bez opory v konkrétní žalobní námitce zpochybňující skutková tvrzení daňových orgánů prověřovat správnost jejich závěrů. Za této situace tedy krajský soud nepochybil, když k jediné (nadto toliko obecné) námitce stěžovatelky konstatoval, že se žalovaný neodchýlil od závazného právního názoru vysloveného městským soudem, potažmo Nejvyšším správním soudem. Zdejší soud se s jeho rozsudkem plně ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje.

[23] Stěžovatelka v kasační stížnosti žalovanému dále vytýká nerespektování zásady *in dubio mitius*, neboť po ní vyžadoval důkazní prostředky takové síly, která prakticky v důsledku vylučuje, aby unesla své důkazní břemeno. Stěžovatelka zde směšuje obecný právní princip prikazující při výkladu nejasného znění zákona dát přednost tomu, který je příznivější pro soukromoprávní subjekt a méně jej zatěžuje (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02) se zásadou volného hodnocení důkazů upravenou v § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. V posuzované věci se přitom nejedná o možnou pluralitu výkladů práva, proto zde není ani prostor pro aplikaci zásady *in dubio mitius*. Co se týče zásady volného hodnocení důkazů, lze v obecné rovině stěžovatelce přisvědčit, že hodnocení důkazů podle své úvahy neznamena, že správce daně může hodnotit důkazy takovým způsobem, který prakticky v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno. Žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, totiž nelze následně, *ex post*, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti (srov. nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, č. 156/2014 Sb. ÚS, bod 30). Je třeba, aby byly předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností. Bylo však na stěžovatelce, aby konkrétní výtky vůči hodnocení důkazů ze strany žalovaného vznesla v daňovém řízení, případně v žalobě před krajským soudem. K unesení důkazního břemene pak nepostačuje prosté tvrzení, že k plnění určité došlo a někdo jej poskytnout musel. Krajský soud v této souvislosti správně odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73 a ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013 - 88. Příležitou judikaturu uvedl rovněž žalovaný ve svém vyjádření (např. rozsudky ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109, ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 - 71, či ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 - 34). Jak již bylo konstatováno výše, tento deficit nelze dohánět v řízení před Nejvyšším správním soudem.

[24] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýká, že neprovedl listinné důkazy, které navrhla v replice k vyjádření žalovaného k žalobě. Se stěžovatelkou lze souhlasit, že v obecné rovině je jistě možné zopakování či doplnění důkazů krajským soudem. Tuto možnost však nelze bez dalšího zaměnit za povinnost. Konečná volba toho, jaké důkazy a

pokračování

zda vůbec budou v soudním řízení provedeny, závisí na rozhodnutí soudu, s ohledem na dostatečnost zjištění skutkového stavu v rámci řízení před správním orgánem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 104; ze dne 28. 4. 2005; č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS; či ze dne 31. 5. 2007, č. j. 2 Afs 105/2006 - 90). Krajský soud tedy může na základě své úvahy rozhodnout o neprovedení navrhovaných důkazů, je však nutno zdůraznit, že v takové situaci je povinen svůj postup důkladně odůvodnit. V opačném případě poruší čl. 36 Listiny základních práv a svobod. (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, či jeho rozhodnutí ve věcech sp. zn. III. ÚS 150/93; sp. zn. IV. ÚS 185/96; sp. zn. II. ÚS 213/2000; sp. zn. I. ÚS 549/2000; sp. zn. IV. ÚS 219/03; či sp. zn. II. ÚS 152/15). Ani z nálezů Ústavního soudu nevyplývá nutnost vyhovění jakémukoliv důkaznímu návrhu vznesenému účastníkem řízení, nýbrž nutnost řádného odůvodnění nevyhovění důkaznímu návrhu. Uvedené povinnosti přitom krajský soud v posuzované věci dostal. Návrhem stěžovatelky se zabýval a řádně odůvodnil, proč mu nevyhověl. Uvedl, že se jednalo o důkazy, které stěžovatelka měla uplatnit již v daňovém řízení, neboť je měla k dispozici a současně se nejednalo o důkazy, které by byly způsobilé prokázat, že tvrzená plnění skutečně přijala. V kasační stížnosti stěžovatelka tyto důvody nerozporuje; naopak potvrzuje, že označené důkazy měl správce daně k dispozici již v daňovém řízení. Jí uváděný nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 8. 2018, sp. zn. II. ÚS 644/18, pak na věc nedopadá, neboť se zabýval povinností soudu reagovat na základní argumentaci účastníků řízení. Nejvyšší správní soud proto neshledal na postupu krajského soudu pochybení a souhlasí s tím, že provedení navržených důkazů by bylo i s ohledem na žalobní argumentaci nadbytečné. Nedošlo proto k namítanému porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod.

[25] Na závěr stěžovatelka poukázala na to, že žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí měsíc a půl před uplynutím prekluzivní lhůty. K tomu obsáhle cituje z nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 166/07 (myšleno zjevně I. ÚS 1611/07, pozn. soudu), který se týkal výkladu § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009 a přiklonil se k pravidlu tzv. „3 plus 0“. V nyní posuzované věci není pochyb o tom, že žalovaný lhůtu pro stanovení daně dodržel. Rozhodl-li o odvolání krátce před jejím uplynutím, nemohl tím stěžovatelku nijak zkrátit na jejích veřejných subjektivních právech.

[26] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[27] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterých nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 12. března 2020

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu