



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **B - stav com s.r.o.**, se sídlem Mostecká 1487, Duchcov, zast. Mgr. Markem Nemethem, advokátem se sídlem Opletalova 1015/55, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 5. 2021, č. j. 15 Af 71/2018 - 44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2018, č. j. 42025/18/5200-11434-703000. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelčino odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 18. 8. 2014, č. j. 1856847/14/2514-24803-505524, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 vyšší o částku 760 570 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 152 114 Kč.

[2] Rozhodnutí žalovaného bylo vydáno po doplnění řízení provedeném poté, co krajský soud svým předchozím rozsudkem ze dne 27. 3. 2018, č. j. 15 Af 93/2015 – 57, zrušil původní rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2015 pro vadu řízení. Tato vada řízení spočívala v tom, že při ústním jednání dne 18. 4. 2014 fakticky proběhl opakovaný výslech svědka L. M. (k prvnímu výslechu za přítomnosti stěžovatelky došlo již dne 31. 3. 2014), přestože jednání dne 18. 4. 2014 nebyla stěžovatelka přítomna. Ani provedené doplnění řízení však dle žalovaného neprokázalo stěžovatelkou tvrzené skutečnosti. Žalovaný tak

napadeným rozhodnutím opět potvrdil závěry správce daně učiněné v rámci daňové kontroly, dle nichž stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že obchodní společnost MUP s.r.o. (dále jen „MUP“) skutečně provedla deklarované stavební práce.

[3] Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatelka sama v průběhu roku 2010 prováděla převážně pomocné, výkopové a zemní stavební práce, a to s využitím vlastních zaměstnanců a strojů, i za využití subdodavatelů, z nichž největší objem dodala právě MUP. K prokázání těchto dodávek předložila stěžovatelka pouze výdajové doklady o úhradě v hotovosti, příjmové pokladní doklady MUP o převzetí hotovosti a částečně smlouvy o dílo (specifikováno pouze názvem akce). Správce daně zjistil, že MUP je nekontaktní, daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2010 nepodala a přiznání k dani z přidané hodnoty podala pouze za první a druhé čtvrtletí roku 2010, daň však neuhradila. Odběratelé stěžovatelky jednali pouze se stěžovatelkou, nebyli si vědomi toho, že by práce subdodavately zajišťovala MUP. Jednatel stěžovatelky uvedl, že jednání probíhala pouze ústně, nevěděl, kdo konkrétně práce prováděl, ceny byly smluvní, kde přesně práce probíhaly, si jednatel stěžovatelky nepamatoval. Stavební stroje stěžovatelky byly k dispozici i pro zaměstnance MUP. Úhrady probíhaly vždy v hotovosti. Správci daně tak vznikly pochybnosti o správnosti zahrnutí výdajů stěžovatelky na stavební práce fakturované MUP do nákladů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[4] Kromě účetních dokladů MUP (které odpovídaly dokladům předloženým samotnou stěžovatelkou), stěžovatelka nepředložila žádné další listinné důkazy (smlouvy, dodatky smluv, rozpočty, objednávky, fotografie, stavební deníky, rozpisy prací, předávací protokoly apod.), pouze navrhla provedení výslechu L. M., jednatele MUP. Navržený výslech svědka proběhl za účasti stěžovatelky dne 31. 3. 2014. Svědek uvedl, že mezi MUP a stěžovatelkou proběhlo v roce 2010 asi 4 až 5 obchodů, jednání probíhala osobně, prostřednictvím e-mailů spolu nejednali, nebyl schopen doložit ani výpisy telefonů prokazující jednání se stěžovatelkou. Zakázky probíhaly v Kladně, Strakonících a v Písku, na další si svědek nevzpomínal. Sám na zakázkách nepracoval, nepamatuje si přesný počet zaměstnanců, kteří práce prováděli, bylo jich asi 10. Dopravovali se dodávkou, knihu jízd nemá. Neví, zda mu vznikly vedlejší výdaje a jestli byly zahrnuty do ceny. Sám neměl žádné stroje, jeho pracovníci využívali stroje stěžovatelky. Řídil je pan B. (jednatel stěžovatelky).

[5] Následně proběhl další výslech svědka L. M. dne 18. 4. 2014, nevyrozumění stěžovatelky o tomto výsledku představovalo vadu řízení, pro niž bylo původní rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2015 zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 27. 3. 2018, č. j. 15 Af 93/2015 - 57. Žalovaný, vázaný právním názorem soudu, tuto vadu odstranil provedením nového opakovaného výslechu svědka L. M. dne 18. 7. 2018. Při tomto výslechu svědek odkázal na svou původní výpověď, konstatoval, že veškerou dokumentaci mu ukradli ze sklepa asi před třemi roky. Veškeré listiny, které měl k dispozici, předložil daňovým orgánům již v průběhu daňové kontroly. Dále svědek uvedl, že si nepamatuje osoby, které se měly podílet na plnění zakázek, ani kolik jich bylo. Smlouvy byly uzavírány s panem B. v Bílině u jeho účetní, zda to byla paní H. nebo P., nevěděl. Svědek ani nspecifikoval, zda pro stěžovatelku prováděl výkopové práce, stavbu konkrétního objektu nebo dokončovací práce, snad všechny tyto druhy prací. Žalovaný následně zaslal

pokračování

stěžovatelce výzvu k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“); stěžovatelka své možnosti vyjádřit se nevyužila.

[6] Žalovaný vyhodnotil výpovědi svědka L. M. tak, že tyto výpovědi neprokázaly, že deklarované stavební práce byly skutečně a v daném rozsahu provedeny právě MUP, neboť nebyly zjištěny žádné nové skutečnosti, z nichž by vyplynuly konkrétní okolnosti spolupráce stěžovatelky a MUP. Žalovaný připomněl, že nestačí pouze formální potvrzení realizace ověřovaných plnění, ale je třeba, aby svědek byl schopen popsat konkrétní okolnosti realizace předmětných prací. Odkázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 - 85, dle něhož lze svědeckou výpověď použít jako důkaz tehdy, když je konkrétní, věrohodná a není v rozporu s ostatními zjištěními. Těchto kvalit však žádná z výpovědí svědka M. podle žalovaného nedosáhla. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nenavrhla žádné další důkazy, z nichž by bylo možné ověřit její tvrzení, žalovaný konstatoval, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že se jednalo o náklady vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[7] Oproti původnímu rozhodnutí ze dne 30. 7. 2015 žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí navíc uvedl, že v případě stěžovatelky nelze uvažovat ani o uznání tzv. minimálně nutných nákladů, neboť to by bylo možné pouze v situaci, kdy by neexistovaly pochybnosti o reálném uskutečnění a rozsahu dodávky jako takové. Žalovaný připomněl, že k uznání minimálně nutných nákladů by navíc mohlo dojít pouze v režimu stanovení daně podle pomůcek, k čemuž v případě stěžovatelky nebyly naplněny podmínky.

II. Řízení před krajským soudem

[8] Stěžovatelka napadla rozhodnutí žalovaného u krajského soudu žalobou, v níž namítala, že žalovaný nesprávně vyhodnotil důkazní prostředky. Dle stěžovatelky svědek L. M. výslovně potvrdil, že práce byly provedeny. Stěžovatelka zdůraznila, že u výkopových prací, o něž šlo v tomto případě, neexistuje žádná povinná dokumentace či možnost reklamace v záruční lhůtě; stejně tak nelze stěžovatelce klást za vinu hotovostní způsob plateb. Podle názoru stěžovatelky měly daňové orgány vysvětlit, z jakého důvodu svědkovi M. nevěří. Zároveň nemůže jít k její tíži, pokud si svědek po 8 letech nepamatuje detaily spolupráce. Tato skutečnost byla způsobena pochybením daňových orgánů spočívajícím v nevyrozumění stěžovatelky o výsledku svědka, které v roce 2018 již nebylo možné zhojit. Závěrem stěžovatelka namítla, že možnost uznání tzv. minimálních nákladů je nová skutečnost, s níž nebyla v průběhu řízení před daňovými orgány seznámena, čímž byla porušena její procesní práva. Podle jejího názoru u ní nastal případ, kdy je známo, že práce byly poskytnuty, kdo je poskytl, i jejich rozsah, podmínky k uznání minimálně nutných nákladů tedy byly splněny.

[9] Krajský soud nejprve popsal principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, včetně odkazů na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Následně rekapituloval průběh daňového řízení a přistoupil k vlastnímu posouzení věci. Krajský soud se plně ztotožnil s hodnocením výpovědi svědka L. M. jako vágních a zcela neurčitých. Tvrzení svědka, nepodložená žádnými listinnými doklady, nebyla dle

krajského soudu způsobilá odstranit důvodné pochybnosti správce daně formulované v průběhu daňové kontroly, jimiž bylo na stěžovatelku přeneseno důkazní břemeno. Svědek sice obecně potvrdil spolupráci se stěžovatelkou, ovšem nedokázal ji nijak blíže popsat a specifikovat rozsah, druh provedených prací, ani míru účasti zaměstnanců MUP. Námitku ohledně hodnocení výpovědi svědka M. tedy krajský soud shledal nedůvodnou. Stejně tak se krajský soud neztotožnil ani s názorem stěžovatelky, že žalovaný byl povinen uvést, proč hodnotí výpovědi svědka jako nevěrohodné. Krajský soud připomněl, že žalovaný nevyhodnotil výpovědi svědka jako nevěrohodné, pouze je nepovažoval za dostatečně konkrétní, aby mohly přispět k unesení důkazního břemene stěžovatelky, což bylo v kontextu rozložení důkazního břemene dostačující.

[10] K časovému odstupu opakovaného výsledku svědka M. od doby, kdy mělo k údajné spolupráci se stěžovatelkou dojít, krajský soud připustil, že tato prodleva byla způsobena procesním pochybením žalovaného, zároveň ale zdůraznil, že šlo již o opakovaný výslech daného svědka (při prvním výsledku dne 31. 3. 2014 byla stěžovatelka přítomna), přičemž ani původní výslech, konaný již v průběhu daňové kontroly, nepřinesl dostatečně konkrétní svědeckou výpověď. Podle krajského soudu *„[p]okud se daňový subjekt spolehne při prokazování rozhodných skutečností pouze na svědecké výpovědi namísto materiálních důkazů, pak musí počítat s tím, že nedokonalost lidské paměti půjde s ohledem na rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení k jeho tíži.“* Krajský soud dále připustil, že z hlediska obchodně závazkových vztahů může spolupráce mezi prověřenými subjekty fungovat pouze na základě ústních dohod, ovšem je v zájmu daňových subjektů opatřovat si dostatečné důkazní prostředky, které ob stojí jako důkaz v daňovém řízení. S tím souvisí rovněž i hotovostní platby, které sice nejsou v rozporu se zákonem, ovšem vzhledem k absenci jednoznačné stopy finančních toků zapříčinily, že stěžovatelce se nepodařilo prokázat, že skutečně vyplatila MUP fakturované částky.

[11] K otázce tzv. minimálně nutných nákladů krajský soud uvedl, že předmětná úvaha žalovaného obsažená v napadeném rozhodnutí se netýkala doplnění dokazování a nešlo ani o změnu právního názoru, s níž by měla být stěžovatelka seznámena dle § 115 daňového řádu. Krajský soud uzavřel, že šlo pouze o poznámku žalovaného nad rámec uplatněných odvolacích námitek, jíž žalovaný sděloval, že v daném případě nebylo na místě uvažovat ani o použití tohoto institutu.

[12] Vzhledem k výše uvedenému krajský soud žalobu vyhodnotil jako nedůvodnou a podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) ji zamítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[13] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž podstatou je nesouhlas s názorem krajského soudu, že daňové orgány správně vyhodnotily provedenou svědeckou výpověď. Dle stěžovatelky krajský soud přistoupil k důkazním prostředkům nepřiměřeně jednostranným a neobjektivním způsobem, když nerespektoval zákaz předběžné selekce důkazů formulovaný judikaturou Ústavního soudu a správních soudů. Přestože výpověď svědka M. dle stěžovatelky jednoznačně prokázala skutečnost spolupráce stěžovatelky s MUP (včetně jejího rozsahu), krajský soud uvedl, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Stěžovatelka připouští, že svědek M. si spoustu věcí nepamatoval, ale výslovně potvrdil, že jednal s panem B. a práce byly provedeny i

pokračování

uhrazeny. Pokud svědek nebyl vyhodnocen jako nevěrohodný, není podle stěžovatelky možné tento jeho závěr přehlédnout a dojít k závěru zcela opačnému. Stěžovatelka trvá na tom, že neurčitost svědecké výpovědi nastala vinou správce daně a nelze ji přičítat k její tíži. K otázce tzv. minimálně nutných nákladů pak stěžovatelka uvádí, že v jejím případě nastala skutečnost, kdy je jasné skutečné provedení prací, jejich rozsah i to, kdo je vykonal, nastaly tedy podmínky pro aplikaci tohoto institutu. Vzhledem k výše uvedenému stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k novému projednání.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. K otázce předběžné selekce důkazů žalovaný poznamenal, že krajský soud důkazy nehodnotil, pouze přezkoumával hodnocení provedené žalovaným. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nepředložila kromě účetních dokladů MUP a daňových dokladů žádné další důkazní prostředky, výpověď svědka M. se dle žalovaného stala stěžejním důkazem pro unesení důkazního břemene. Stěžovatelka nesdělila, které důkazy měly být selektovány a které závěry konkrétních rozsudků měly být porušeny. Do obtížné důkazní situace se dle žalovaného dostala stěžovatelka sama tím, že rezignovala na pořízení dalších důkazních prostředků a spoléhala se na výpověď svědka M. Žalovaný připomíná závěr krajského soudu, že vzhledem k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení jde případná nedokonalost lidské paměti k tíži daňového subjektu. Žalovaný rovněž zdůraznil, že již první výpověď svědka M. byla nekonkrétní, uplynutím čtyř let nedošlo k výraznému snížení její vypovídací hodnoty (obě výpovědi měly pro prokázání realizace předmětných plnění minimální význam). Žalovaný přisvědčuje rovněž vypořádání žalobní námitky týkající se tzv. minimálně nutných nákladů a s odkazem na § 115 odst. 2 daňového řádu opakuje, že argumentace ohledně této problematiky se netýkala ani doplnění dokazování, ani změny právního názoru. Podle žalovaného byl tedy jeho postup plně v souladu se zákonem.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Kasační námitky lze podřadit pod dva základní okruhy: a) hodnocení svědecké výpovědi a b) požadavek na seznámení stěžovatelky s problematikou tzv. minimálně nutných nákladů.

IV. a) K hodnocení svědecké výpovědi

[18] Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí. Svá tvrzení

prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[19] Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, či nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, č. N 134/28 SbNU 143).

[20] Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval (srov. též § 92 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

[21] V nyní posuzované věci není sporu, že správce daně prokázal důvodné pochybnosti o souladu stěžovatelkou předložených dokladů se skutečností. Důkazní břemeno tak tížilo stěžovatelku, na níž bylo, aby prokázala, že výdaje (náklady) uplatněné na výkopové práce, jež měla provést MUP, jsou daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož platí: *„Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“*

[22] V kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že krajský soud, potažmo žalovaný, se dopustili předběžné selekce důkazů. V právní větě nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, č. N 2/32 SbNU 9, se uvádí: *„Současná právní úprava nezná institut předběžného výběru důkazů. Příslušné orgány nejsou proto oprávněny provádět podle vlastních kritérií předběžnou selekci důkazů a upravovat s jejím využitím důkazní situaci podle vlastní volby, případně z daných důkazů preferovat ty, které potvrzují zvolenou skutkovou verzi.“* Z uvedeného vyplývá, že není přípustný postup správce daně, který si z navrhovaných důkazů vybírá a provede pouze některé z nich. Správce daně může odmítnout provedení důkazu pouze v odůvodněných případech, jak plyne např. z nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, č. N 254/55 SbNU 455. V projednávané věci však správce daně, žalovaný ani krajský soud provedení žádného

pokračování

důkazu neopomněli, neboť stěžovatelka navrhovala k prokázání skutečného vynaložení nákladů pouze jediný důkaz, který správce daně řádně provedl. Z toho je zřejmé, že k předběžné selekci důkazů nedošlo.

[23] K hodnocení provedeného důkazu pak Nejvyšší správní soud připomíná, že v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu „[s]právce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“ To, že správce daně je oprávněn hodnotit důkazy volně podle své úvahy, tedy bez formálních pravidel stanovujících důkazní sílu či váhu jednotlivých důkazních prostředků, mu však nedává právo hodnotit důkazy úplně libovolně. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval v souvislosti se zásadou volného hodnocení důkazů, tehdy upravenou v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), závěry správce daně musí „*vyplýnout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů*“ (rozsudek ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75, č. 1702/2008 Sb. NSS).

[24] Obecné pravidlo volného hodnocení důkazů je dále rozvedeno v § 92 odst. 7 daňového řádu, dle něhož „[s]právce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.“ Rovněž k zákonnému zmocnění správce daně k výběru důkazních prostředků, jež se stanou důkazem, se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve výše citovaném rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75: „*Ani poslední věta § 31 odst. 4 [ZSDP], podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, neposkytuje správcovi daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přiblížil pouze k některým, které si sám zvolí.*“

[25] V posuzované věci správce daně i žalovaný dostali výše uvedeným povinností, když provedenou svědeckou výpověď svědka M. řádně vyhodnotili. Dospěli přitom k závěru, že svědecká výpověď neprokázala skutečné provedení deklarovaných prací. Tento závěr je jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v rozhodnutí žalovaného přezkoumatelným způsobem odůvodněn, krajský soud se následně tímto odůvodněním podrobně zabýval a vysvětlil, z jakých důvodů považuje závěry správce daně za správné (viz body 18-21 napadeného rozsudku): výpovědi svědka byly vágní a zcela neurčité, nebyly podloženy žádnými listinami a nebyly v nich obsaženy žádné konkrétní informace, které by blíže popsaly okolnosti spolupráce stěžovatelky s MUP či druh a rozsah provedených prací. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rovněž úvahy krajského soudu jsou logicky konzistentní a jsou plně v souladu s výše uvedenými principy racionálního myšlenkového procesu při hodnocení důkazů.

[26] Nejvyšší správní soud připomíná, že svědecká výpověď patří mezi standardní důkazní prostředky (§ 93 odst. 1 daňového řádu, dříve § 31 odst. 4 ZSDP) a jako důkaz ji lze použít vždy, pokud je konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 - 85). I pokud se tedy svědek obecně vyjádří v tom smyslu, že daná

transakce proběhla tak, jak je uvedeno na účetních dokladech, toto tvrzení samo o sobě nedosahuje dostatečné specifikace, aby mohlo prokázat, že k provedení prací v deklarovaném rozsahu skutečně došlo.

[27] Stěžovatelka požaduje, aby žalovaný odůvodnil, proč považuje svědka M. za nevěrohodného. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že k prokazování nevěrohodnosti svědka by mohlo dojít pouze za situace, kdy by jeho výpověď byla dostatečně konkrétní, ale správce daně by v ní samotné, popř. při porovnání údajů obsažených ve výpovědi svědka s dalšími provedenými důkazy, našel zásadní nesrovnalosti, které by vedly k závěru, že tvrzení svědka se s největší pravděpodobností nezakládají na skutečnosti. Tak tomu však v projednávané věci nebylo: výpovědi svědka M. byly natolik obecné a neurčité, že by postrádalo jakýkoli smysl je zpochybňovat. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že výslech svědka M. byl prováděn na návrh stěžovatelky za účelem unesení jejího důkazního břemene – pokud tedy tento důkazní prostředek sám o sobě neprokázal skutečné provedení deklarovaných prací, důkazní břemeno leželo i nadále na stěžovatelce. Za této procesní situace tedy nelze požalovat po správci daně, aby ze své iniciativy vyhledával další důkazní prostředky za účelem zpochybnění svědecké výpovědi, jež nebyla s to prokázat stěžovatelkou tvrzené skutečnosti.

[28] Co se týká časového odstupu opakovaného výslechu svědka od doby údajného provedení prací, rovněž v této věci se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, obsaženým v bodech 21-22 napadeného rozsudku: daňový subjekt musí mít na paměti rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a ze své iniciativy si zajistit dostatek důkazních prostředků, nikoli se spoléhat na svědecké výpovědi, jež v důsledku nedokonalosti lidské paměti nemusí postačovat k bezpečnému prokázání tvrzených skutečností. Nelze pominout, že procesní pochybení žalovaného se týkalo pouze opakovaného výslechu svědka, k němuž fakticky došlo při předání dokladů dne 18. 4. 2014. Prvního výslechu, provedeného dne 31. 3. 2014, se stěžovatelka účastnila a již zde byla výpověď svědka natolik obecná, že nemohla přispět k unesení důkazního břemene stěžovatelkou. Stěžovatelka tvrdí, že vlivem plynutí času před opakovaným výslechem svědka zároveň došlo ke znemožnění předložení listin, jež měl mít svědek k dispozici před údajným vykradením sklepa. Svědek sám však uvedl, že veškeré písemnosti týkající se spolupráce MUP se stěžovatelkou již správci daně poskytl v průběhu předcházejícího řízení, námitka stěžovatelky ohledně nemožnosti předložení listin je tedy taktéž nedůvodná.

IV. b) K požadavku na seznámení s problematikou tzv. minimálně nutných nákladů

[29] Stěžovatelka namítá, že v otázce tzv. minimálně nutných nákladů se žalovaný dopustil porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, jenž zní: „*Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*“

[30] Citované ustanovení tedy požaduje, aby odvolací orgán před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil odvolatele s průběhem řízení ve dvou situacích: 1) pokud prováděl dokazování, příp. 2) pokud dospěl k odlišnému právnímu názoru v neprospěch odvolatele;

pokračování

není samozřejmě vyloučen ani souběh těchto okolností. Ze systematiky rozhodnutí o odvolání je zřejmé, že úvaha ohledně minimálně nutných nákladů nijak nesouvisela s provedeným doplněním řízení (se skutečnostmi zjištěnými v jeho průběhu byla stěžovatelka řádně seznámena). Pokud tedy stěžovatelka dovozuje, že došlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, muselo by se tak stát v důsledku toho, že by předmětná argumentace žalovaného ohledně minimálně nutných nákladů představovala odlišný právní názor od právního názoru správce daně prvního stupně, přičemž tato změna by působila v neprospěch stěžovatelky. Ani o tuto (druhou) situaci se ovšem v daném případě nejedná, jak správně uzavřel už krajský soud.

[31] Stěžovatelka se setrvale snažila dovést prokázání vynaložení nákladů a rozsahu prací, s nimiž se tyto náklady pojily, z výpovědi svědka M. Pokud by však tato svědecká výpověď prokázala, že MUP deklarované práce v deklarovaném rozsahu provedla (což neprokázala, jak již bylo odůvodněno výše), nebylo by vůbec na místě uvažovat o minimálně nutných nákladech, neboť by bylo prokázáno skutečné vynaložení nákladů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Právě o to se stěžovatelka v průběhu celého daňového řízení snažila a svá tvrzení vůbec nekorigovala v tom smyslu, že daň měla být stanovena v jiné výši, resp. jiným způsobem – podle pomůcek (což je předpokladem zohlednění minimálně nutných nákladů).

[32] Úvaha žalovaného, jejímž obsahem bylo konstatování, že nenastaly podmínky pro přechod na pomůcky a přiznání minimálně nutných nákladů, byla provedena nad rámec nutného odůvodnění a odvolacích námitek a nepředstavovala žádnou změnu právního názoru v neprospěch stěžovatelky; žalovaný touto úvahou naopak explicitně vyjádřil, že ke změně právního názoru nedošlo. Nedopustil se tedy porušení § 115 odst. 2 daňového řádu tím, že stěžovatelku se svou úvahou ohledně minimálně nutných nákladů před vydáním rozhodnutí o odvolání neseznámil.

V. Závěr a náklady řízení

[33] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[34] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 23. září 2022

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu