



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Severočeská stavební, a. s.**, se sídlem Žižkova 196/278, Trmice, zastoupené Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2017, č. j. 48714/17/5200-11432-711891, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 3. 2023, č. j. 15 Af 5/2018-185,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

I.1. Dosavadní průběh řízení

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 3. 2023, č. j. 15 Af 5/2018-185 (dále též „napadený rozsudek“ nebo „třetí rozsudek“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2017, č. j. 48714/17/5200-11432-711891 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný toliko v části týkající se bankovního spojení změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 5. 2012, č. j. 210961/12/214913505891, a ve zbytku jej

ponechal beze změny. Dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), doměřil stěžovatelce z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 ve výši 6 662 880 Kč a podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu stěžovatelce předepsal penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 1 332 576 Kč.

[2] Jelikož má nyní projednávaná věc dlouhou procesní historii, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné ji zde uvést. Ze spisu bylo zjištěno, že dne 24. 6. 2008 bylo správcem daně pod č. j. 151586/08 zaevidováno přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007, ve kterém stěžovatelka vykázala základ daně ve výši 5 828 000 Kč a daň ve výši 1 398 720 Kč. Daňová kontrola za předmětné zdaňovací období byla zahájena dne 15. 3. 2010 (protokol č. j. 61590/10/214932500293). Správce daně dospěl na základě provedení dokazování k závěru, že náklady v souhrnné výši 27 761 382 Kč vynaložené v souvislosti se stavebními pracemi dle faktur přijatých od společnosti Ellive s. r. o. (dále jen „Ellive“), společnosti PEREPOL TRADING s. r. o. (dále jen „PEREPOL“), společnosti TAKING s. r. o. (dále „TAKING“), společnosti STURGAN s. r. o. (dále „STURGAN“) a společnosti MIR SEA s. r. o. (dále jen „MIR“), byly stěžovatelkou uplatněny v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť neprokázala faktické provedení předmětných stavebních prací deklarovanými dodavateli.

[3] Zpráva o daňové kontrole č. j. 139298/12/214932505892 byla se stěžovatelkou projednána dne 5. 4. 2012 a správce daně dodatečným platebním výměrem č. j. 210961/12/214913505891 ze dne 30. 5. 2012 z moci úřední doměřil stěžovatelce daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007. Žalovaný následně v odvolacím řízení postupem podle § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu přezkoumal odvoláním napadený dodatečný platební výměr a potvrdil správnost postupu správce daně rozhodnutím č. j. 29213/13/5000-14202-702271 ze dne 6. 12. 2013 (dále též „první rozhodnutí žalovaného“).

[4] Stěžovatelka brojila proti prvnímu rozhodnutí žalovaného žalobou, o níž Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl rozsudkem ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014–62 (první rozsudek krajského soudu). Krajský soud, ačkoli shledal stěžovatelkou uplatněné námitky procesního charakteru převážně nedůvodnými, po zvážení skutkových a právních okolností věci dospěl k závěru, že žaloba byla částečně důvodná. Krajský soud uvedl, že daňové orgány předčasně upustily od snahy opatřit pro věc podstatný výsledek svědka F., čímž svůj postup zatížily vadou, která podle § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“, mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Ve vztahu k ostatním navrženým výpovědím svědků H., B., Z. a B., které odmítl žalovaný provést, krajský soud uvedl, že podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje rozsáhlé a zásadní doplnění o uvedené svědecké výpovědi (pokud je bude možno realizovat). V dalším řízení pak stěžovatelka může navrhopat i slyšení dalších svědků či důkazních prostředků, avšak to neznamená, že žalovaný či správce daně musí každému návrhu vyhovět. Nicméně žalovaný musí ve svém rozhodnutí

pokračování

konkrétně odůvodnit, proč považuje výslech svědků za nadbytečný, např. proto, že svědek by se měl vyjadřovat k již prokázaným skutečnostem, nemůže však předjímat, co bude svědek vypovídat.

[5] Žalovaný se následně pokusil doplnit řízení ve smyslu § 115 daňového řádu provedením svědecké výpovědi svědka F., byla provedena svědecká výpověď Ing. M. H., prostřednictvím Generálního finančního ředitelství byla za účelem jednoznačného prokázání faktického uskutečnění deklarovanych prací odeslána žádost o výměnu informací pro správní spolupráci v oblasti zdanění (provedení svědeckých výpovědí osob L. B., V. Z. a V. B.). Žalovaný s přihlédnutím k rozsudku krajského soudu a nově provedeným důkazům opět přezkoumal dodatečný platební výměr a napadeným rozhodnutím (tj. v pořadí druhým rozhodnutím o odvolání stěžovatelky), jej změnil pouze v části týkající se bankovního spojení, v ostatním zůstal výrok napadeného rozhodnutí beze změny, jak bylo uvedeno v odst. [1] tohoto rozsudku.

[6] Krajský soud k podané žalobě rozsudkem ze dne 8. 6. 2021, č. j. 15 Af 8/2018–97 (druhý rozsudek krajského soudu) napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s odůvodněním, že daňové orgány neumožnily stěžovatelce unést její důkazní břemeno a řádně se nevypořádaly s důkazními návrhy, neboť žalovaný neprovedl výslech svědků L. Č., Ing. J. Š., P. O. a V. Ch. a nevysvětlil, proč tak neučinil.

[7] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2021–74 (dále též jen „předchozí rozsudek“ nebo „předchozí rozsudek NSS“), ke kasační stížnosti žalovaného druhý rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku nejprve vyřešil otázku prekluze daňové povinnosti tak, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně před vydáním napadeného rozhodnutí neuplynula. Dospěl také k závěru, že se lhůta pro stanovení daně po dobu mezinárodního dožádání stavěla, neboť žádost o mezinárodní spolupráci byla v této věci důvodná bez ohledu na to, že nepřinesla kýžený výsledek. K neprovedení důkazních návrhů Nejvyšší správní soud uvedl, že stěžovatelka nedostatečně specifikovala, co konkrétně jimi chtěla prokázat, a také, že výslech P. O. a V. Ch., jakožto statutárních orgánů stěžovatelky, nelze považovat za výslech svědka, ale účastníka řízení. Zdůraznil také, že ne každé procesní pochybení či nedostatek odůvodňuje zrušení celého správního rozhodnutí. Byť bylo odůvodnění stěžovatele stran neprovedení navrhovaných důkazů strohé, toto jeho pochybení nedosáhlo takové intenzity, aby ovlivnilo zákonnost napadeného rozhodnutí.

[9] Krajský soud po vrácení věci Nejvyšším správním soudem k dalšímu řízení, vázán tam uvedeným právním názorem, žalobu stěžovatelky zamítl rozsudkem, který stěžovatelka napadla nyní projednávanou kasační stížností (třetí rozsudek krajského soudu).

I.2. Napadený rozsudek krajského soudu

[10] Poté, co krajský soud zrekapituloval předchozí řízení a vyloučil některé stěžovatelčiny námitky jako nepřijatelné s odkazem na zásadu koncentrace řízení (§ 71 odst. 2, třetí věta s. ř. s., body 46. – 48. napadeného rozsudku), vypořádal řádně uplatněné žalobní námitky.

[11] Nejprve se zabýval namítanou prekluzí, přičemž dospěl k závěru, že k prekluzi daňové povinnosti stěžovatelky nedošlo a její námitky v tomto směru nejsou důvodné.

[12] K námitce, že žalovaný nerespektoval závazný právní názor krajského soudu vyslovený v jeho prvním rozsudku, krajský soud připomněl, že v něm uvedl, že daňové orgány předčasně upustily od snahy opatřit pro věc podstatný výslech svědka M. F. a skutkový stav vyžadoval rozsáhlé a zásadní doplnění o výpovědi svědků Ing. M. H., L. B., V. Z. a V. B. (pokud je bude možné realizovat). Krajský soud shledal, že žalovaný stanovené požadavky dodržel, neboť svědka F. opakovaně předvolal k výslechu a učinil též pokus o jeho předvedení, výslech svědka Ing. M. H. se uskutečnil dne 30. 11. 2016 a svědky L. B., V. Z. a V. B. se žalovaný pokusil vyslechnout formou mezinárodní spolupráce. Žalovaný nenese odpovědnost za to, že mezinárodní dožádání i přes urgenci trvala tak dlouho, že bylo nutné vydat napadené rozhodnutí před obdržetím jejich výsledků. Krajský soud uzavřel, že nepřehlédl, že stěžovatelka vytrvale poukazuje na domnělá procesní pochybení daňových orgánů, aniž by brala v potaz podstatu věci, tj. že sama neunesla důkazní břemeno, přičemž daňové orgány učinily všechny kroky potřebné k tomu, aby jí to umožnily.

[13] Dále se krajský soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka předně namítala, že se žalovaný nevypořádal se všemi uplatněnými námitkami. Krajský soud se zabýval jednotlivými námitkami, které dle stěžovatelky žalovaný nevypořádal, a vysvětlil, proč nebylo jeho počínání v rozporu se zákonem. Uzavřel, že ačkoli žalovaný na některé námitky skutečně reagoval toliko implicitně, vzhledem k množství a podrobnosti odvolacích námitek lze považovat odůvodnění napadeného rozhodnutí za přiměřené. Za klíčové krajský soud považoval, že žalovaný řádně popsal svá skutková zjištění, zabýval se provedenými důkazy, vysvětlil rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení a dostatečně odůvodnil svůj závěr, že stěžovatelku tížilo důkazní břemeno, které však neunesla.

[14] Krajský soud dále vypořádal námitky týkající se tvrzených procesních pochybení při ukončení odvolacího řízení. Stěžovatelka především zpochybňovala postup žalovaného při ukončení mezinárodních dožádání a neseznámení se zjištěnými skutečnostmi.

[15] Krajský soud zjistil, že žalovaný postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť stěžovatelku připsal ze dne 15. 3. 2017, č. j. 11551/17/5200-11432-711891, seznámil se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření se v rámci odvolacího řízení; upozornil ji též, že zatím neobdržel odpovědi na žádosti o mezinárodní spolupráci postoupené ukrajinské straně dne 19. 10. 2016. Při ústním jednání konaném dne 29. 3. 2017 žalovaný stěžovatelce sdělil, že je pouze na její úvaze, jaké důkazní prostředky předloží; stanovisko žalovaného bylo popsáno ve výzvě ze dne 15. 3. 2017; pokud by došlo k dalšímu doplnění řízení a vyskytly se nové skutečnosti, bude o nich stěžovatelka řádně vyrozuměna postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že žalovaný žádné další dokazování neprováděl a výsledky mezinárodních dožádání neobdržel, nebylo podle názoru krajského soudu třeba, aby opakoval postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu a poskytl stěžovatelce další možnost se k věci vyjádřit.

[16] K porušení práv stěžovatelky nedošlo ani namítaným postupem žalovaného, který jí neprodloužil lhůtu k vyjádření. Jednalo-li se o lhůtu sdělenou ve shora zmíněném

pokračování

přípisu (15 dnů), ta byla prodloužena (§ 36 odst. 3 věta první daňového řádu) a jednali se o lhůtu k vyjádření před vydáním prvního rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2013, krajský soud připomenul, že toto rozhodnutí bylo následně zrušeno, odvolací řízení pokračovalo a stěžovatelka měla dostatek prostoru, aby se k věci vyjádřila.

[17] K námitce, že k předvolání cizích státních příslušníků není třeba, aby měli v České republice evidován pobyt, krajský soud sdělil, že v případě státních příslušníků Ukrajiny, jejichž pobyt v České republice skončil, bylo zcela legitimní zajistit jejich výslech prostřednictvím mezinárodních dožádání.

[18] Krajský soud neshledal pochybení ani v postupu žalovaného, jenž vydal rozhodnutí, aniž by obdržel informace požadované v rámci mezinárodního dožádání. Krajský soud uvedl, že bylo logické, že blížící se datum 31. 12. 2017, které by podle jednoho z relevantních výkladů mohlo představovat konec desetileté objektivní prekluzivní lhůty, společně s navzdory urgenci nepřicházejícími odpověďmi na mezinárodní dožádání (od žádosti uplynul již více než rok), vedly žalovaného k ukončení daného procesu a vydání napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka byla přípisem ze dne 15. 3. 2017 informována o zjištěních žalovaného, měla možnost se k nim vyjádřit a byla opakovaně poučena o svém důkazním břemenu.

[19] Krajský soud nepřisvědčil ani argumentaci stěžovatelky, že žalovaný využitím institutu mezinárodního dožádání znemožnil stěžovatelce klást svědkům otázky. Poněvadž výpovědi svědků L. B. a V. Z. (ani V. B.) neměl žalovaný při vydání rozhodnutí k dispozici a nevycházel z nich, nemohlo dojít ani k újmě na stěžovatelčiných procesních právech.

[20] K námitce stěžovatelky, že v odvolacím řízení prováděly úkony osoby, které se podílely i na úkonech v řízení v prvním stupni, krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 1 Afs 172/2017–59, v němž tento soud dospěl k závěru, že institut pověření správce daně v odvolacím řízení podle § 115 daňového řádu je zákonem předvídanou výjimkou z obecné zásady oddělení první a druhé instance. Daňovým řádem sledovaný účel – doplnění dokazování postupem dle § 115 daňového řádu úřední osobou, která byla pověřena jednat za správce daně již v prvostupňovém řízení – nezakládá vyloučení této úřední osoby podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Krajský soud odmítl rovněž nepodložené tvrzení stěžovatelky, že tyto osoby důkazy také hodnotily, když z již zmiňovaného přípisu ze dne 15. 3. 2017 plyne, že hodnocení svědeckých výpovědí prováděli pracovníci žalovaného.

[21] K námitkám zpochybňujícím zprávu o daňové kontrole krajský soud připomněl, že s výhradami ke zprávě o daňové kontrole č. j. 139298/12/214932505892, která byla se stěžovatelkou projednána dne 5. 4. 2012, se vypořádal již v prvním rozsudku a neshledal žádný důvod na svých závěrech cokoli měnit. Krajský soud uvedl, že se stěžovatelka mýlí, pokud se domnívá, že by zpráva o daňové kontrole měla obsahovat rekapitulaci celého procesu dokazování; tyto skutečnosti lze zjistit z dokumentů, na které tato zpráva odkazuje. Stěžovatelce lze přisvědčit, že zpráva o daňové kontrole musí zahrnovat hodnocení důkazů; této povinnosti správce daně dostal. Krajský soud dodal, že stěžovatelka ani neupřesnila, co konkrétně jí v hodnocení důkazů ve zprávě o daňové kontrole chybí.

[22] Krajský soud se dále zabýval námitkami týkajícími se rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení. Předně popsal teoretická východiska a základní principy dokazování v daňovém řízení a zdůraznil zejména, že pokud správce daně unese své důkazní břemeno tím, že v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu sdělí daňovému subjektu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání není účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, tj. žalobce. Ten je pak povinen prokázat, že tvrzené výdaje skutečně vynaložil, za co a v jaké výši.

[23] Krajský soud pak obsáhle popsal, co vyplynulo z dokazování v daňovém řízení k jednotlivým dodavatelům a jednotlivým zakázkám, přičemž dospěl k závěru, že i po provedeném dokazování přetrvaly u správce daně pochybnosti o tom, zda stěžovatelka fakticky přijala služby od deklarovaných dodavatelů Ellive, PEREPOL, TAKING, STURGAN a MIR, a to v rozsahu a v termínech vyplývajících z údajů na daňových dokladech, a zda byly tyto výdaje vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud uvedl, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti evidence vedené stěžovatelkou. Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na stěžovatelku, která tak byla povinna prokázat svá tvrzení; tuto skutečnost potvrdil i Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku. K důkaznímu břemenu se pak vztahuje řada žalobních námitek, které krajský soud opět velice detailně vypořádal. Dovodil, že nesrovnalosti v datech, které byly zjištěny z porovnání údajů ve smlouvách, stavebních denících, předávacích protokolech a daňových dokladech, vedly k tomu, že bylo zpochybněno provedení prací příslušnými subdodavateli. Povinností žalovaného nebylo zcela vyloučit možnost, že práce prováděli dodavatelé, kterým byly zaplaceny, ale toliko prokázat důvodné pochybnosti, což učinil. Stejně tak nebylo povinností žalovaného vyhodnotit, zda mohla stěžovatelka vykonat dotčené práce sama – s ohledem na přenesení důkazního břemene na stěžovatelku bylo její povinností prokázat faktické přijetí služeb od každého z deklarovaných dodavatelů včetně jejich rozsahu a termínu realizace. Krajský soud nepřehlédl, že podle zjištění správce daně v některých případech vykonávali stejné práce jako stěžovatelkou deklarovaní dodavatelé také jiní dodavatelé, a tudíž nelze vyloučit, že práce fakturované dodavatelům stěžovatelky vykonal někdo jiný a jejich fakturace byla toliko fiktivní. Prohlášení stěžovatelky, že práce nemohla vykonat sama, neboť k tomu neměla zaměstnance, rozhodně nemůže vést k závěru, že práci vykonali jí deklarovaní dodavatelé. Krajský soud následně popsal další zakázky, v nichž byly prokázány natolik zásadní nesrovnalosti, že nelze vyloučit fiktivnost fakturace ze strany deklarovaných dodavatelů (např. zakázky – Trolejbusová trať S. – trolejové vedení, Oprava areálu společnosti BÁRT – STAVBY s. r. o., zámek B., Trolejová trať S. – patky pro trakční stožáry, Domov důchodců v areálu seniorů L., Kabiny pro hřiště s umělým povrchem při ZŠ N., Ú. n. L.). Stěžovatelka se sice snažila zjištěné pochybnosti bagatelizovat, dle krajského soudu se ale rozhodně nejednalo o drobné vady, nýbrž o zásadní nedostatky. Smluvní dokumentace, kterou stěžovatelka předložila (dokonce ani ne u všech fakturovaných plnění), neobsahuje dostatečně přesný popis prací, ten není uveden ani v příslušných daňových dokladech, ani v protokolech o předání a převzetí díla. Z těchto dokumentů nebylo možno zjistit, v jakém konkrétním termínu, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu dotyčný dodavatel provedl. Ani stavební deníky, které u jednotlivých zakázek vedla stěžovatelka nebo její dodavatelé, přitom neobsahovaly relevantní údaje a ani údaje vyžadované právním předpisem. Za

pokračování

situace, kdy se údaje ve stavebních denících rozcházejí např. s protokoly o předání a převzetí díla, když např. práce byly podle stavebního deníku dokončeny dříve, než je měl deklarovat dodavatel vůbec zahájit, nebo naopak měl dodavatel provádět práce ještě dva měsíce poté, kdy stěžovatelka bez vad a nedodělků předala dílo svému odběrateli, jedná se o nesrovnalosti zásadní. Stěžovatelce lze přisvědčit, že stavební deníky nesloužily zjevně jako podklad k fakturaci, to ale podle krajského soudu nesnižuje jejich význam, pokud jde o daňovými orgány zjištěné pochybnosti a možnost použít je v daňovém řízení jako důkaz.

[24] Krajský soud dále nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, že jí bylo znemožněno seznámit se s obsahem stavebních deníků třetích osob; správce daně relevantní pasáže citoval ve zprávě o daňové kontrole, která byla projednána dne 5. 4. 2012 a stěžovatelka navíc do svého daňového spisu opakovaně nahlížela se svým zástupcem (21. 10. 2013, 29. 3. 2017), aniž by uplatnila jakékoli výhrady k tomu, do jakých listin mohla či nemohla nahlížet. Totéž platí i ve vztahu ke sdělením správy sociálního zabezpečení o tom, že stěžovatelčini dodavatelé v roce 2007 neměli žádné zaměstnance, příp. nebyli evidováni; tato sdělení byla ocitována ve zprávě o daňové kontrole a jsou součástí veřejné části daňového spisu, do kterého stěžovatelka opakovaně nahlížela.

[25] K námitce stěžovatelky, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že zátěžovou zkoušku provedla společnost AZ SANACE a vyfakturovala společnost Ellive, aniž by bylo zřejmé, o jakou zkoušku šlo, krajský soud sdělil, že ze zprávy o daňové kontrole bylo evidentní, o jakou zátěžovou zkoušku se jedná a že stěžovatelka navzdory výzvě správce daně uskutečnění zátěžové zkoušky ze strany dodavatele Ellive nijak neprokázala. Samotný fakt, že stěžovatelka této společnosti zaplatila, provedení prací neprokazoval.

[26] Krajský soud shledal nedůvodnými i další námitky stěžovatelky týkající se dokazování a tvrzených pochybení žalovaného. Nepřisvědčil námitce, že správce daně požadoval stále nové důkazní prostředky, aniž by řádně zhodnotil ty již předložené, správce daně nepochybil, ani pokud na základě výpovědi svědka Ing. Š. vyzval stěžovatelku k doložení soupisů provedených prací, na které odkazoval. Stěžovatelka se mýlí, domnívá-li se, že byla vyzvána k prokázání něčeho, co netvrdila; i tato výzva totiž směřovala k prokázání jejích tvrzení o tom, že jí uplatněné výdaje jsou daňově uznatelné. Daňové orgány stěžovatelku vyzývaly výhradně k tomu, aby prokázala svá tvrzení, pouze nad rámec svých povinností jí naznačovaly, jaké důkazní prostředky by k tomu mohla použít, neomezovaly ji však při navrhování či předkládání jakýchkoli jiných důkazních prostředků. Krajský soud zpochybnil rovněž tvrzení stěžovatelky, která se domnívala, že na požadavky správce daně reagovala v náležitém rozsahu. Nepřisvědčil ani tvrzení, že by po ní daňové orgány vyžadovaly prokázat skutečnosti, které z pozice objednatele díla nemohla doložit. Krajský soud nepovažoval za důvodné ani spekulativní úvahy stěžovatelky, že se u jejích dodavatelů, kteří podle sdělení správy sociálního zabezpečení neměli v roce 2007 žádné zaměstnance, příp. nebyli evidováni, mohlo jednat o provedení prací, ze kterých se neplatily odvody na sociální zabezpečení, nebo o agenturní či zapůjčené pracovníky, příp. se mohlo jednat o subjekty pracující na základě živnostenského oprávnění. Úkolem stěžovatelky nebylo nabízet alternativní výklady zjištění správce daně, nýbrž prokázat, že práce, k nimž se vázaly správcem daně zpochybňované doklady, skutečně vykonali dodavatelé tam uvedení, a to včetně rozsahu a termínu. Tato skutečnost byla navíc toliko jednou z mnoha

pochybností zjištěných správcem daně, které vedly k přenosu důkazního břemene na stěžovatelku.

[27] K námitce, že nekontaktnost dodavatele ani nepřiznání a nezaplacení daně tímto dodavatelem není skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost či úplnost povinných evidencí a nemůže vyvolat následek v podobě přechodu důkazního břemene, krajský soud poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které nemožnost ověření skutečného plnění u dodavatele z důvodu jeho nekontaktnosti může být jednou ze skutečností zpochybňujících předložené daňové doklady (rozsudek ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014–34, nebo ze dne 23. 6. 2022, č. j. 7 Afs 382/2020-32). Stěžovatelka současně rozporovala závěry o nekontaktnosti dodavatelů STURGAN a TAKING s tím, že informace od společnosti TAKING si mohl žalovaný obstarat od soudem určené likvidátorky a že není možné, aby společnost STURGAN neměla likvidátora. Krajský soud zjistil, že správce daně se obrátil jak na likvidátorku společnosti TAKING, tak na notářku vyřizující dědictví po zemřelém jednateli společnost STURGAN, ovšem v obou případech zjistil, že tyto osoby nemají ke společností žádné doklady a likvidátorce TAKING se nepodařilo sehnat jednatele ani účetnictví. Krajský soud naznal, že daňové orgány vyvinuly dostatečné úsilí k tomu, aby ověřily skutečné plnění u těchto dodavatelů.

[28] Požadavek stěžovatelky, aby daňové orgány ověřily, že dodavatelé peníze za konkrétní práce přijali, vyhodnotil soud jako nadbytečný, neboť se mýlí s podstatou důkazního břemene stěžovatelky. Samotné přijetí finančních prostředků nijak neprokazuje, že tito dodavatelé práce provedli, v jakém termínu ani v jakém rozsahu.

[29] Krajský soud neshledal pochybení daňových orgánů ani v odmítnutí vyhovět požadavku stěžovatelky na seznámení se s písemnostmi založenými v neveřejné části spisu. Dodal, že ve vyhledávací části spisu nenalezl žádné listiny, ze kterých by daňové orgány vycházely při svém rozhodování.

[30] K čestným prohlášením L. B., V. B. a V. Z., podle kterých dodavatelé Ellive, PEREPOL a TAKING fakturované práce provedli, krajský soud uvedl, že tato prohlášení potvrzovala toliko vystavení faktur a nikoli faktické provedení prací těmito subjekty. Krajský soud dále podotknul, že při dokazování provedeném při jednání dne 20. 3. 2023 vyšlo najevo, že svědci L. B. a V. Z. popřeli, že by příslušná čestná prohlášení podepsali.

[31] K námitce, že žalovaný nezhodnotil prohlášení předsedy představenstva společnosti VIAMONT DSP a. s. Ing. Nováka, jednatele RAVEL spol. s r. o. Ing. Přeučila a člena Asociace rozpočtářů staveb Ing. Š., krajský soud uvedl, že je vzal v potaz již správce daně, který se jimi zabýval ve zprávě o daňové kontrole. Vzhledem k tomu, že se žalovaný se závěry správce daně ztotožnil, nebylo třeba, aby je v napadeném rozhodnutí opakoval. Pro úplnost krajský soud dodal, že žádné ze zmíněných prohlášení nevypovědělo nic o tom, zda dodavatelé skutečně realizovali práce, které vyfakturovali.

[32] K námitce stěžovatelky, že výkazy zisků a ztrát za roky 2006, 2007 a 2008 a výpisy z hlavních účetních knih za stejné období na zakázce *Ch. – V., rekonstrukce přivaděče*, vyvrátila tvrzení správce daně, že zisk na uvedené akci byl nulový a že práce prováděly jiné subjekty, soud podotkl, tyto listiny nejsou způsobilé prokázat, kdo skutečně prováděl jaké práce a v jakém rozsahu.

pokračování

[33] Z námitek týkajících se neprovedení výsledků navržených svědků se krajský soud nejprve zaměřil na svědky L. B., Y. T. a V. Z., kteří podle stěžovatelky mohli potvrdit, v jakém právním postavení byl V. G. vůči jednotlivým dodavatelům. Krajský soud k tomu uvedl, že právní postavení V. G. nebylo z hlediska důkazního břemene stěžovatelky jakkoli relevantní, neboť nic nevypovídalo o tom, zda jednotliví dodavatelé skutečně provedli fakturované práce. Z tohoto pohledu proto krajský soud neshledal v neprovedení předmětných výsledků žádné pochybení. Žalovaný navíc v případě L. B. a V. Z. (a rovněž V. B., které stěžovatelka v dané souvislosti nezmínila) usiloval o provedení jejich výsledku prostřednictvím žádostí o mezinárodní spolupráci. Vzhledem k tomu, že žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí neobdržel odpovědi na své žádosti o mezinárodní spolupráci, a tudíž z nich ani nevycházel, není ani námitka upozorňující na právo účastnit se výsledku svědků relevantní.

[34] K námitkám ohledně neprovedení výsledku svědků P. O., V. Ch., L. Č. a Ing. J. Š. krajský soud odkázal na předchozí rozsudek Nejvyššího správního soudu v této věci ze dne 19. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2021-74, jehož právním názorem je v této věci vázán. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelka nesplnila svou povinnost uvést, co má být výpovědí svědků prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení, pročež daňové orgány nepochybily, pokud výslech svědků L. Č. a Ing. J. Š. neprovedly. Ani v případě navržených svědků P. O. a V. Ch. stěžovatelka blíže nespecifikovala, jaké konkrétní skutečnosti by měl jejich výslech prokázat. Nejvyšší správní soud navíc upozornil na skutečnost, že oba tito navržení svědci byli po určitou dobu členy statutárního orgánu stěžovatelky, tudíž je nebylo možno vyslechnout jako svědky, nýbrž toliko jako účastníky řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2020, č. j. 8 Afs 14/2018-81, ze dne 20. 9. 2017, nebo č. j. 6 Afs 237/2017-23). Neprovedením výsledku P. O. a V. Ch. jako svědků tak nemohlo dojít k vadě řízení, jež by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[35] Poté se krajský soud zabýval námitkou neprovedení opakovaného výsledku Ing. B. Š., na kterém stěžovatelka trvala. Zdůraznil, že svědek byl vyslechnut dne 8. 2. 2011 v přítomnosti tehdejšího zástupce stěžovatelky, který mohl svědkovi klást doplňující dotazy; jeho další výslech považoval proto krajský soud za nadbytečný. Zároveň neshledal žádné pochybení v postupu správce daně, který zmíněného svědka předvolal k opakovanému výsledku na den 1. 11. 2011 a po jeho omluvě na nový termín dne 24. 11. 2011, nicméně po druhé omluvě již od dalšího předvolávání tohoto svědka upustil. Krajský soud připomněl, že stěžovatelka ve svých podáních neuvedla, co konkrétně by doplnění jeho výsledku mělo prokázat. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nesplnila svou povinnost uvést, co má být výpovědí svědka prokázáno, daňové orgány nepochybily, pokud od opakovaného výsledku svědka Ing. B. Š. upustily.

[36] K námitce, že svědci G., B., B., O., R., K., Ing. Š. a Ing. H. potvrdili provedení prací, soud předestřel, že žádný ze svědků nepotvrdil konkrétní rozsah a termín provádění prací některým ze zpochybněných dodavatelů. Svědci hovořili o prováděných pracích toliko obecně, mnohdy bez specifikace typu prací či konkrétní pracovní náplně, což k unesení důkazního břemene stěžovatelkou rozhodně nepostačuje.

[37] K výpovědi svědka Volodymyra Grygoruka, jednatele společnosti PEREPOL, krajský soud po jejím detailním rozboru shledal, že ji nepovažuje za dostatečnou k prokázání skutečného provedení prací zpochybněnými dodavateli, natož k prokázání jejich rozsahu.

[38] Ve vztahu ke svědkovi J. B. krajský soud popsal obsah jeho svědecké výpovědi a zdůraznil, že tento svědek rozhodně nepotvrdil konkrétní práce provedené dodavateli Ellive a TAKING, natož aby potvrdil rozsah prací provedených každým z těchto dodavatelů. K argumentu stěžovatelky, že svědek potvrdil pravdivost údajů stavebního deníku, krajský soud připomněl, že ve stavebním deníku společnosti BÁRT-STAVBY s.r.o. není žádný záznam o nástupu a aktivitách společností Ellive a TAKING, tudíž potvrzení pravdivosti stavebního deníku je z hlediska důkazního břemene stěžovatelky zcela irelevantní.

[39] Svědek I. B. podle žalobkyně potvrdil, že byly prováděny zápisy o školení bezpečnosti práce a že existuje soupis, který se z důvodu řešení pracovního úrazu na stavbě nachází na soudě. Krajský soud dovedl, že i kdyby předmětný soupis potvrdil proškolení pracovníků společnosti Ellive, stále by nebyl prokázán rozsah prací vykonaných touto společností ani termín jejich provedení, tudíž by stále platilo, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla.

[40] Stěžovatelka dále namítala, že výpověď svědka R. K., mistra trakčního střediska a koordinátora staveb společnosti Viamont DSP a. s., že na stavbě nepracovali rusky mluvící pracovníci, nemůže zpochybnit účast dodavatelů doložených stěžovatelkou, neboť pracovníci dodavatelů měli mluvit ukrajinským jazykem, který se od ruského liší, a stěžovatelka ani nikdy netvrdila existenci rusky mluvících pracovníků. Soud v této souvislosti podotknul, že svědkem tvrzená nepřítomnost rusky mluvících pracovníků je pouhým malým střípkem v celkové mozaice pochybností správce daně o tom, zda stěžovatelkou deklarovaní dodavatelé skutečně vykonali jimi fakturované práce, v jakém rozsahu a v jakých termínech. I kdyby soud přijal argument zdůrazňující odlišnost ruského a ukrajinského jazyka, stále by přetrvalo velké množství shora uvedených zásadních pochybností. I v tomto případě by tedy platilo, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno, zatímco stěžovatelka nikoli.

[41] Krajský soud dále uvedl, že nesdílí přesvědčení stěžovatelky, že svědci vyslechnutí v rámci doplnění odvolacího řízení (jmenovitě Ing. H.) vypověděli v její prospěch, když uvedli, kdo, v jakém rozsahu a pro koho práce provedl. Krajský soud zjistil, že tomu tak rozhodně nebylo a výpověď svědka H. neprokazuje skutečné provedení prací jednotlivými dodavateli stěžovatelky, natož aby prokázala rozsah těchto prací a termín jejich realizace.

[42] K dalším vyslechnutým svědkům stěžovatelka žádné konkrétní námitky nevznesla, pouze tvrdila, že prokázali provedení prací jednotlivými dodavateli. Krajský soud po rekapitulaci všech provedených svědeckých výpovědí (V. O., stavbyvedoucí na stavbě ZŠ K. IV., Ú. n. L. – statické zajištění, M. R., technický dozor stavby Kabiny pro hřiště s umělým povrchem při ZŠ N., Ú. n. L., J. K., zaměstnanec společnosti VARIA s. r. o., která vykonávala technický dozor stavby Rekonstrukce ZŠ V. a Ing. B. Š., výrobní ředitel stěžovatelky) předesřel, že svědci vypovídali příliš obecně na to, aby jejich výpovědi mohly být dostatečným důkazem o skutečné realizaci prací a jejich rozsahu, když zpochybňované dodavatele stěžovatelky mnohdy ani neznali, případně nevěděli, jaké práce prováděli.

pokračování

[43] Krajský soud zopakoval, že stěžovatelka primárně selhala v průběžném shromažďování listinných důkazů o realizovaných pracích, když např. od svých dodavatelů nevyžadovala stavební deníky, k jejichž vedení se v příslušných smlouvách o dílo zavázali, a nevyžádala si ani doplnění konkrétních údajů o předmětu fakturace do daňových dokladů apod. Připomněl, že každý daňový subjekt by měl již při sjednávání obchodních transakcí a při jejich realizaci pamatovat na to, že bude-li chtít své výdaje s těmito transakcemi spojené uplatnit jako daňově uznatelné, měl by za tím účelem schraňovat důkazní prostředky k prokázání naplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Takto stěžovatelka nepostupovala a náhradní způsob prokázání daňové uznatelnosti správcem daně zpochybněných výdajů prostřednictvím výslechu svědků se jí nezdařil, neboť svědci nevyprávěli dostatečně konkrétně, což ve spojení se zásadním nedostatkem relevantních listinných důkazů vedlo k neunesení důkazního břemene.

[44] Krajský soud neshledal pochybení ani v tom, že správce daně po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění v reakci na vyjádření stěžovatelky doplnil dokazování bez součinnosti s ní. Toto doplnění dokazování totiž spočívalo toliko v listinných důkazech (sama stěžovatelka ostatně tvrdila, že šlo o porovnávání záznamů ve stavebních denících, počtu pracovníků a dat zahájení stavebních prací, zpochybňování rozsahu provedených prací, jejich dodavatele a ziskovosti zakázek) a s jeho výsledkem byla řádně seznámena při projednání zprávy o daňové kontrole, což plně odpovídá právní úpravě daňové kontroly v § 85 až § 88 daňového řádu.

[45] K námitce stěžovatelky, že neuznání předmětných výdajů vychází ze zcela rozdílných postupů a hodnocení důkazních prostředků uvedených v bodech III. a VI. zprávy o daňové kontrole, které spolu vzájemně nesouvisí, ačkoli by na sebe měly navazovat, krajský soud uvedl, že obsah jednotlivých částí zprávy o daňové kontrole plně odpovídá požadavkům § 88 odst. 1 daňového řádu a zprávu je třeba číst jako celek, nikoli z ní účelově vytrhávat některé pasáže, jak to činí stěžovatelka. Ve zprávě o daňové kontrole jsou chronologicky popsány jednotlivé fáze daňové kontroly vždy s uvedením zjištění správce daně učiněných v té které fázi včetně reakcí daňového subjektu, přičemž tato zjištění nelze vnímat izolovaně, nýbrž jako vzájemně na sebe navazující a postupně se doplňující. Pro úplnost krajský soud dodal, že podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru byla zpráva o daňové kontrole jako celek, tj. včetně velmi obsáhlé části zahrnující stanovisko správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám stěžovatelky a nikoli toliko kontrolní zjištění uvedená v části III. zprávy o daňové kontrole a jejich doplnění v části VI. téže zprávy, nazvané doplnění kontrolního zjištění ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu.

[46] Soud nepřisvědčil ani názoru stěžovatelky, že správce daně nedůvodně upřednostňoval listinné důkazy před svědeckými výpověďmi, které odmítl provést s odůvodněním, že svědci jsou nekontaktní, ačkoli z obchodního rejstříku či jiných veřejně dostupných evidencí bylo možné zjistit jejich adresu, nechat je předvést nebo provést výslech formou mezinárodního dožádání. Krajský soud zdůraznil, že správce daně shromáždil řadu listinných důkazů, které následně vyhodnotil, a vyslechl též řadu svědků, ať již v průběhu daňové kontroly nebo následně na pokyn žalovaného v odvolacím řízení. Daňové orgány usilovaly rovněž o výslech ukrajinských státních příslušníků prostřednictvím žádostí o mezinárodní spolupráci. Pokud žalovaný některé navržené svědky nevyslechl, odůvodnil, proč tak neučinil.

[47] Stěžovatelka dále namítala, že žalovaný provedl nedostatečné dokazování a nesprávně reflektoval skutečnosti, které z něj vyplynuly (zejména v její prospěch), a v podstatě jen převzal zjištění a závěry správce daně. Ani této námitce krajský soud nepřisvědčil. Připomněl, že hlavní část dokazování proběhla v rámci daňové kontroly a žalovaný následně v odvolacím řízení doplnil dokazování o výsledcích několika svědků. Není tedy pravdou, že by jen převzal zjištění a závěry správce daně.

[48] K žalobní námitce, že správce daně není oprávněn porovnávat pravost nebo věrohodnost podpisů a činit z toho závěry, krajský soud konstatoval, že žalovaný svou argumentaci na porovnávání podpisů nezaložil a porovnání podpisů provedené správcem daně nepovažoval za náležité, protože porovnávat pravost nebo věrohodnost podpisů je ze zákona oprávněn pouze znalec oboru písmoznalectví. Krajský soud akcentoval, že pochybnosti správce daně postačují k unesení důkazního břemene daňových orgánů i bez porovnání podpisů, tudíž nebylo třeba, aby žalovaný nechal zpracovat znalecký posudek nebo předvolal dotčené osoby a sporné podpisy s nimi vyjasnil.

[49] Krajský soud se dále zabýval námitkou legitimního očekávání spojeného s výsledkem daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008. K tomu krajský soud předestřel, že zpráva o daňové kontrole za rok 2008 byla projednána dne 23. 3. 2011 a týž den správce daně se stěžovatelkou projednal výsledek kontrolního zjištění týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007. Ve vztahu k dani za rok 2007 ale následoval dne 4. 8. 2011 výsledek svědka Volodymyra Grygoruka a podrobná výzva k prokázání skutečností ze dne 11. 10. 2011. Podle názoru soudu již jen z těchto skutečností muselo být stěžovateli zjevné, že daňová kontrola za rok 2007 dopadne jinak než daňová kontrola za rok 2008, tudíž jí nemohlo vzniknout legitimní očekávání stejného výsledku.

[50] Stěžovatelka dále namítla, že deklarované práce byly skutečně provedeny a ona je nebyla schopna realizovat vlastními pracovníky, tudíž na jejich zajištění musela vynaložit nezbytné výdaje. Podle názoru krajského soudu se tzv. esenciální výdaje vztahují výhradně ke stanovení daně podle pomůcek. V projednávané věci byla daň stanovena dokazováním, nikoli podle pomůcek, a proto stěžovatelkou zmiňovaná judikatura týkající se esenciálních výdajů není přílehlavá. Krajský soud zároveň připomněl, že u některých zakázek z provedení dokazování vyplynulo, že práce mohl vykonat zcela jiný subjekt, a to nikoli pro stěžovatelku, ale přímo pro jejího odběratele (např. u zakázky ZŠ K. IV., Ú. n. L. – statické zajištění společnost AZ SANACE), případně je mohl pro stěžovatelku vykonat jiný její dodavatel (např. u zakázky Ch. – V., rekonstrukce přivaděče společnosti RAVEL a BÁRT). Nelze proto vyloučit, že se k nezpochybněným příjmům stěžovatelky plynoucím z těchto zakázek žádné výdaje nevztahují (např. u zmíněné zakázky ZŠ K. IV., Ú. n. L. – statické zajištění), případně že se k nim vztahují jiné, daňovými orgány nezpochybněné výdaje (např. u zmíněné zakázky Ch. – V., rekonstrukce přivaděče). Za dané situace tak podle názoru soudu nebylo v projednávané věci namístě zohledňovat tzv. esenciální výdaje.

[51] K námitce poukazující na možnou existenci daňového podvodu a posuzování případné účasti stěžovatelky na tomto podvodu krajský soud předeslal, že daňový podvod se primárně týká daně z přidané hodnoty, nikoli daně z příjmů. Ke zkoumání účasti na daňovém podvodu lze navíc přistoupit až v okamžiku, kdy je prokázáno, že k vlastnímu

pokračování

plnění došlo. Stěžovatelce byla daň z příjmů právnických osob doměřena z důvodu neunesení důkazního břemene, protože neprokázala, že práce fakturované ze strany deklarovaných dodavatelů Ellive, PEREPOL, STURGAN, TAKING a MIR byly skutečně provedeny, v jakém rozsahu a v jakých termínech. Vzhledem k tomu, že nebylo prokázáno samotné plnění, nebylo podle názoru soudu namístě řešit otázku případné účasti stěžovatelky na podvodném jednání.

[52] Krajský soud uzavřel, že skutkový stav, který vzaly daňové orgány za základ svých rozhodnutí plně odpovídá obsahu správního spisu. Stěžovatelka se mylí, pokud se domnívá, že žalovaný rezignoval na náležité objasnění stavu věci a že nepřihlédl ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Krajský soud zároveň nepřisvědčil názoru stěžovatelky, že žalovaný hodnotil jen některé důkazy a že svědecké výpovědi hodnotil v rozporu s jejich obsahem, a nikoli ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazními prostředky. Objektivní důvody pro neuznání výdajů za práce provedené společnostmi Ellive, PEREPOL, STURGAN, TAKING a MIR byly podle názoru soudu dány, když daňové orgány prokázaly zásadní pochybnosti o skutečné realizaci těchto prací a o jejich rozsahu, zatímco stěžovatelka následně své důkazní břemeno neunesla. Vycházející z těchto úvah krajský soud doplnil, že žalovaný neporušil ani svou povinnost dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši, a plně respektoval i závěry plynoucí z nálezů Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, a ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

II.1 Kasační stížnost

[53] Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b a d) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení; 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; a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[54] Stěžovatelka primárně brojí proti posouzení prekluze v souvislosti s mezinárodním dožádáním, které bylo v této věci provedeno bezvýsledně v období od 19. 10. 2016 do 14. 11. 2017. Stěžovatelka považuje závěr krajského soudu, že po tuto dobu prekluzivní doba neběžela, za nezákonný. Krajský soud se dle stěžovatelky nevypořádal s konstatováním Nejvyššího správního soudu, že pokud by mezinárodní dožádání bylo od počátku nedůvodné, nemělo by vliv na běh prekluzivní lhůty. Stěžovatelka připomíná, že daňová kontrola se původně týkala i roku 2008. Navrhovaní svědci L. B., V. Z. a V. B. se stali jednateli dotčených společností až v roce 2008, příp. na samém konci roku 2007 (pan B.). Správci daně tak mělo být od počátku jasné, že pokud se mezinárodní dožádání týkalo zdaňovacího období roku 2007, nemohlo přinést žádnou podstatnou informaci pro rozhodnutí ve věci. Mezinárodní dožádání tak bylo do počátku nedůvodné, a tudíž nemohlo

stavět lhůtu ke stanovení daně. Stěžovatelka zároveň již během řízení poukazovala na to, že správce daně poté, co dožádal cizozemský orgán o právní pomoc, nadále prováděl úkony v řízení. To dle stěžovatelky svědčí o tom, že si byl správce daně vědom neúčelnosti dožádání. To je dáno také skutečností, že správce daně ani nevyčkal na výsledky mezinárodního dožádání a vydal napadené rozhodnutí. Tento krok se jeví účelovým, nikoli však ze strany stěžovatelky, jak to tvrdil krajský soud, ale ze strany daňových orgánů. Podmínka důvodnosti mezinárodního dožádání byla dle stěžovatelky posouzena nesprávně, prekluzivní lhůta nemohla být stavěna. Napadený rozsudek, obdobně jako napadené rozhodnutí, proto považuje za nezákonné.

[55] Stěžovatelka je dále názoru, že došlo k nesprávnému posouzení otázek souvisejících s ukončením mezinárodního dožádání; žalovaný totiž stěžovatelku neseznámil před vydáním napadeného rozhodnutí se všemi zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Krajský soud nešetřil její procesní práva, neboť jí odepřel možnost, aby v návaznosti na informaci o bezvyslednosti mezinárodního dožádání zvažila doplnění dokazování o jiné důkazní prostředky. Stěžovatelka namítá, že nelze přehlédnout, že krajský soud rozhodoval se zřetelem k pozdějším zjištěním o výpovědích navržených svědků, kteří se vyjádřili, že o dodavatelských společnostech nic nevědí a distancovali se i od čestných prohlášení, které měli předtím podepsat. Krajský soud měl přitom vycházet ze skutkového stavu v době vydání napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka poukazuje také na to, že krajský soud nebral v potaz nedůvěryhodnost těchto výpovědí. Svědkům musely být okolnosti, které popřeli, známy, např. i proto, že čestná prohlášení učinili s úředně ověřeným podpisem, který je toho důkazem. Tvrzení krajského soudu, že stěžovatelka mohla zajistit součinnost svědků, je dle jejího názoru absurdní, neboť mohla jen těžko předvídat, že orgány finanční správy nebudou schopné tuto součinnost zajistit samy. Dle stěžovatelky je nepřijatelné rovněž tvrzení krajského soudu, že důkazní návrh byl účelový. Stěžovatelka nemohla předvídat obsah výpovědí svědků, tím spíše, když tito popřeli vlastnoruční podpisy na stěžovatelkou předložených listinách.

[56] Stěžovatelka v žalobě namítala, že daňové orgány postupovaly v rozporu s § 98 odst. 1 daňového řádu, neboť opomněly zohlednit tzv. esenciální výdaje, poukázala přitom na judikaturu. Podle Nejvyššího správního soudu je správce daně povinen respektovat existenci výdajů, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy. Esenciální výdaje pak lze přiznat, pokud není pochyb o existenci určitých výdajů, jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a zároveň byla zpochybněna podstatná část účetnictví. Stěžovatelka má za to, že podmínky (tj., že není pochyb o existenci výdajů a byla zpochybněna podstatná část účetnictví) byly splněny. Výklad krajského soudu je nepřiměřeně zužující, přičemž odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017–35, z něž plyne, že nelze připustit, aby daňovým subjektem uplatněné náklady na dosažení zdanitelných příjmů byly zcela pominuty. Za skutkového stavu, kdy nebyla prokázána skutečná výše deklarovaných nákladů, které jsou ale objektivně nutné k dosažení zdaňovaných příjmů, bylo třeba stanovit daň podle pomůcek. Stěžovatelka se tedy domnívá, že institut esenciálních výdajů spolu se zásadou spravedlivého zdanění může sloužit nejen při stanovení daně podle pomůcek, ale též jako důvod pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatelka připomíná, že bez posuzovaných prací by nemohla realizovat zakázky vůči svým zákazníkům. Správce daně přitom nezpochybnil provedení předmětných prací, ani jejich úhradu. Skutečnost, že krajský soud začal nyní, po několika letech, zpochybňovat samotné provedení prací, je velice

pokračování

prekvapivá. Krajský soud v rozsudku opakovaně naznačil, že se mohlo jednat o fiktivní plnění nebo plnění uplatněné duplicitně. Tato tvrzení jsou zcela nepřezkoumatelná, neboť nejsou v náležitě míře zdůvodněna ani nijak podložena.

[57] Krajský soud se dále vůbec nevypořádal s námitkou, podle které měl správce daně postupovat podle § 98 daňového řádu, tedy cestou stanovení daně podle pomůcek, obdobně soud zcela ignoroval doplnění žalobního návrhu, v němž stěžovatelka doložila průměrný zisk v letech 2003 až 2022. S ohledem na uvedené považuje stěžovatelka napadený rozsudek za nepřezkoumatelný.

[58] Stěžovatelka k otázce konkrétnosti návrhu na provedení svědeckých výpovědí namítá, že z obsahu textu a kontextu podání ze dne 25. 10. 2013 a zejména z následného podání ze dne 13. 11. 2013 je zcela nesporné, jaký účel měly navržené svědecké výpovědi a co jimi mělo být prokázáno. Posouzení Nejvyššího správního soudu v předchozím zrušujícím rozsudku převzaté krajským soudem je ryze formalistické a nadto významně zasáhlo do otázky legitimního očekávání. V kontextu soudem posuzovaných návrhů vyplývá, že se tyto návrhy nijak nelišily od návrhu na výslech např. Ing. H., který však žalovaný provedl, nebo Ing. Š., o jehož výslech se žalovaný pokusil, nicméně z důvodu jeho dvojí omluvy od tohoto výslechu upustil. Neposuzoval však tyto návrhy jako neodůvodněné. Stěžovatelka akcentuje zásadu spolupráce a zejména zásadu poučovací dle § 6 odst. 3 daňového řádu. Měl-li žalovaný za to, že důkazní návrh není dostatečně odůvodněn, v zásadě měla být stěžovatelka alespoň neformálně poučena, zvláště za situace, když si žalovaný vybírá z důkazních návrhů pouze ty, které uzná za vhodné. Stěžovatelka poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 738/2017–52, ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021–55, nebo ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017–58). Daňové řízení je nezbytné poměřovat také dosažením jeho cíle, jímž je správné stanovení daně. Předpokladem pro dosažení tohoto účelu je mj. dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. Kromě toho se domnívá, že jestliže z výslechu pana B. vyplynulo, že by pan Č. a Ing. Š. měli mít povědomí o deklarováných dodavatelích, bylo zásadně povinností žalovaného tyto výslechy provést za účelem dostatečného zjištění skutkového stavu. I samotné nevyrozumění o neprovedení svědeckých výpovědí významně zasáhlo do práva na spravedlivý proces. Jestliže stěžovatelka nebyla vyrozuměna o neprovedení svědeckých výpovědí, ačkoliv dle jejího názoru bylo rozumné očekávat, že provedeny budou, neměla ani důvod, proč by měla jejich vyjádření předložit písemně.

[59] Stěžovatelka považuje za nezákonné rovněž vyhodnocení žalobních námitek týkajících se pochybení správce daně při provádění a hodnocení důkazních prostředků. Ačkoli krajský soud zjistil, že na některé odvolací námitky žalovaný v napadeném rozhodnutí nereagoval, dovodil, že tato pochybení neměla vliv na zákonnost rozhodnutí. Dle stěžovatelky krajský soud hodnotil věc optikou skutečností, které nebyly součástí správního spisu a které vyvstaly až v rámci řízení před soudem. Stěžovatelka se domnívá, že ze spisu nelze učinit závěr o tom, že neunesla důkazní břemeno. Stěžovatelka je toho názoru, že krajský soud nedostatky rozhodnutí banalizoval a sám vyhodnocoval skutkový stav, což mu nepřísluší. Krajský soud navíc postupoval nekorektně, jelikož unesení důkazního břemene hodnotil na základě nových skutečností, které nebyly v době rozhodování žalovaného zřejmé. Pochybnost o provedení prací vnesl do řízení teprve krajský soud. V rámci daňového řízení nebylo o provedení prací žádných pochyb, tyto práce byly

provedeny ze strany deklarovaných dodavatelů, což potvrdil svědek G., jenž měl nezpochybněné oprávnění jednat za uvedené dodavatelské společnosti.

[60] Krajský soud dle stěžovatelky pochybil rovněž v souvislosti s vyhodnocením provedení výslechu svědka Ing. Š., když akceptoval postup správce daně, jenž nejprve nařídil opětovný výslech, ale po omluvě jej již nepředvolal. Tvrzení soudu, že správce daně nijak neomezoval stěžovatelku v předkládání důkazních prostředků, resp. že správce daně využil všech dostupných prostředků ke zjištění správné daňové povinnosti, považuje stěžovatelka ve světle uvedeného za účelové. Stěžovatelka nesouhlasí ani s postupem krajského soudu, jenž implicitní vypořádání námitek shledává v obecných konstatováních, které správce daně uvádí v každém svém rozhodnutí, což činí takové odůvodnění nepřezkoumatelným.

[61] Stěžovatelka namítá, že správce daně při hodnocení výpovědi svědka Š. učinil zcela nesmyslný závěr. Svědek dle správce daně nepotvrdil účast konkrétních firem, neboť je sám nejmenoval, ačkoli je v položené otázce vyjmenoval již správce daně. Jedná se tudíž o zcela absurdní závěr, který krajský soud akceptoval. Důkazní hodnota této výpovědi tak byla posouzena nesprávně, a vypořádání krajským soudem se tak mívá s předmětem žalobní námítka. Stěžovatelka neměla možnost při první svědecké výpovědi ovlivnit to, jak absurdně v budoucnu tuto výpověď vyhodnotí správce daně.

[62] Stěžovatelka má za to, že ačkoli ne každý svědek jednoznačně a bezesbytku potvrdil existenci dodavatelského vztahu společností Ellive, PEREPOL, STURGAN, TAKING a MIR se stěžovatelkou, není tomu tak, že by nikdo ze svědků *a priori* tyto společnosti neznal, či je nedokázal označit. Např. svědek G. jednoznačně sdělil, že zajišťoval pracovníky dodávané společnostmi STURGAN, TAKING, PEREPOL a Ellive a potvrdil své podpisy na listinách. Svědek Š. ke každé společnosti dokázal identifikovat, co tato společnost dělala na každé zakázce. Skutečnost, že si nedokázal vzpomenout na každou jednotlivou činnost vykonávanou pracovníky dodanými tou kterou společností, je dle stěžovatelky zcela logická. Jednak se jedná o větší časový odstup (cca 4 roky od provedení prací) a nejednalo se o tak specifické situace, pro které by si byl nucen pamatovat každou jednotlivě dodanou část prací od každého jednotlivého dodavatele. Stěžovatelka poukazuje též na judikaturu, kde byly akceptovány svědecké výpovědi prováděné s větším časovým odstupem, které neposkytovaly detailní informace o dodávkách (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019–47, nebo ze dne 14. 3. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013–26).

[63] Stěžovatelka nesouhlasí ani s tím, jak byla krajským soudem posouzena námitka legitimního očekávání v souvislosti s tím, že daňová kontrola byla původně zahájena jak pro zdaňovací období roku 2007 tak i pro rok 2008. Krajský soud nepochopitelně nevychází z počátečního stavu obou případů. Jednalo se o shodné subjekty, které vykazovaly stejný postup (smluvní ukotvení, provedení prací, způsob fakturace a následné uplatnění nákladů), a v rámci řízení před správcem daně též uplatnění shodných důkazních návrhů. Dle stěžovatelky právě tyto skutečnosti vyvolaly ve stěžovatelce legitimní očekávání, že budou tyto případy rozhodnuty stejně a nikoli až to, že ve vztahu k roku 2007 správce vyslechl ještě dalšího svědka a vydal výzvu k prokázání skutečností, z čehož dovedl rozdílnost těchto případů krajský soud. Stěžovatelka poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 47/2004–83, jenž se zabývá principem předvídatelnosti rozhodování správních orgánů a principem právní jistoty. Tyto principy byly dle stěžovatelky porušeny také v jejím daňovém řízení.

pokračování

[64] S ohledem na uvedené stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a eventuálně též rozhodnutí žalovaného a správce daně.

II.2 Vyjádření žalovaného

[65] Žalovaný podal ke kasační stížnosti obsáhlé vyjádření, v němž vyslovil přesvědčení o správnosti závěrů krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout. Odkázal při tom rovněž na své vyjádření k podané žalobě.

[66] Žalovaný nejprve poukázal na otázku přípustnosti kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným v předchozím rozsudku. Za této situace považuje žalovaný námitky týkající se uplynutí lhůty pro stanovení daně, nedůvodnosti mezinárodního dožádání a jeho nezákonného ukončení a neprovedení navržených důkazů podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. za nepřipustné.

[67] Jako nepřipustné, ale z důvodu neuplatnění v řízení před krajským soudem, žalovaný vyhodnotil námitky, že krajský soud nereagoval na to, že svědek Š. účast firem nepotvrdil, neboť je sám nejmenoval a jejich názvy nezopakoval, a rovněž námitku ohledně využití institutu esenciálních výdajů jako indicie pro přechod na stanovení daně podle pomůcek.

[68] K dalším námitkám žalovaný provedl vlastní hodnocení a dovedl jejich nedůvodnost. S ohledem na to, že tyto námitky budou vypořádány Nejvyšším správním soudem, nepovažuje soud za nutné jeho hodnocení podrobně popisovat v této části rozsudku.

II.3 Replika stěžovatelky k vyjádření žalovaného

[69] Stěžovatelka v replice setrvala na svých námitkách uplatněných v kasační stížnosti, a rozvedla, proč nesouhlasí se závěry žalovaného ohledně nepřipustnosti některých svých námitek. Má za to, že otázka prekluze a důvodnosti mezinárodního dožádání byla Nejvyšším správním soudem v předchozím rozsudku řešena pouze obecně, a nejedná se tak o závazný právní názor. Dovojuje, že je nesprávný rovněž názor žalovaného, že v žalobě nevznesla specificky formulovanou výtku ohledně hodnocení výpovědi svědka Š., protože se domnívá, že tak učinila, když obecně namítala zřejmý rozpor svědecké výpovědi a závěrů, které z ní dovedl správce daně. I ohledně otázky esenciálních výdajů stěžovatelka poukazuje na to, že námitku ohledně nutných výdajů uplatnila již v žalobě, a není proto nepřipustná. Má rovněž za to, že v jejím případě byly splněny podmínky pro přechod na pomůcky; krajský soud však tuto otázku ponechal bez odezvy, pročez je jeho rozsudek nepřezkoumatelný.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[70] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči

němuž je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s., a jsou splněny i obsahové náležitosti kasační stížnosti dle § 106 s. ř. s.

III.1. Přípustnost kasační stížnosti a jednotlivých námitek

[71] Po vyhodnocení podmínek řízení se Nejvyšší správní soud musel zabývat přípustností podané kasační stížnosti, jelikož jde v pořadí již o druhou podanou kasační stížnost. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem soudu. Uvedené ustanovení komplexně, i s přihlédnutím k předchozí judikatuře, interpretoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009–165, č. 2365/2011 Sb. NSS, z něž plyne, že v kasačním řízení nelze podruhé přezkoumávat ty právní otázky, které byly přezkumu podrobeny Nejvyšším správním soudem v řízení o první kasační stížnosti. Podstatné je, že zákaz opakování kasační stížnosti se vztahuje na právní otázky, přičemž je nerozhodné, kdo podal první kasační stížnost a kdo podává kasační stížnost druhou.

[72] V nyní projednávané věci byla kasační stížnost podána proti v pořadí druhému rozhodnutí krajského soudu poté, co byl jeho původní rozsudek zrušen předchozím rozsudkem Nejvyššího správního soudu, přičemž tato (opakovaná) kasační stížnost byla podána stěžovatelkou, zatímco proti původnímu rozsudku se kasační stížností bránil žalovaný. Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené zdůrazňuje, že závěry vyslovenými v jeho předchozím rozsudku v této věci ze dne 19. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2021-74, je i za nynější situace vázán a nemůže se od nich odchýlit; podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, publ. pod č. 1723/2008 Sb. NSS, totiž platí, že *„zruší-li Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti rozhodnutí krajského soudu, je vysloveným právním názorem vázán nejen krajský soud, ale také Nejvyšší správní soud sám, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu.“*

[73] Kasační stížnost je přípustná. Nejsou však přípustné všechny v ní uplatněné námitky.

[74] Lze souhlasit se žalovaným, jenž ve svém vyjádření ke kasační prezentoval názor, že námitky stěžovatelky stran uplynutí lhůty pro stanovení daně, nedůvodnosti mezinárodního dožádání a neprovedení navržených důkazů, nutno odmítnout jako nepřípustné podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť tyto otázky byly závazně posouzeny zdejším soudem v předcházejícím rozsudku NSS a zdejší soud je jejich posouzením vázán i v tomto řízení.

[75] V předchozím rozsudku Nejvyšší správní soud posuzoval otázku uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně velice podrobně, přičemž dospěl k závěru, že prekluzivní lhůta neuběhla (srov. bod [35] rozsudku). Zabýval se rovněž otázkou, jestli neuplynula také desetiletá lhůta pro doměření daně (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 148 odst. 5 daňového řádu), přičemž dovodil, že ani tato lhůta před pravomocným doměřením daně neuplynula, a tudíž nebylo nutné řízení přerušit a vyčkat rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 9 Afs 95/2021, které závazně vyřeší otázku, jestli se desetiletá lhůta pro stanovení daně, jež započala běžet za účinnosti zákona o správě

pokračování

daní a poplatků podle § 41 s. ř. s. staví z důvodu soudního řízení, které bylo zahájeno až za účinnosti daňového řádu. I kdyby se v nyní projednávané věci desetiletá lhůta vůbec nestavěla, daň za zdaňovací období roku 2007 byla pravomocně stanovena dne 14. 11. 2017, tj. v desetileté objektivní lhůtě, jejíž konec připadl na 31. 12. 2017, a k prekluzi práva doměřit daň tak nemohlo dojít.

[76] S uvedeným souvisí i námitka nedůvodnosti mezinárodního dožádání. Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku explicitně uvedl v bodu [44], že žádosti o mezinárodní spolupráci nelze upírat účinek stavení prekluzivní lhůty pouze proto, že nepřinesla kýžený výsledek; musí však být důvodná, „*což v posuzovaném případě bezpochyby byla.*“

[77] Výtku stěžovatelky, že se Nejvyšší správní soud těmito otázkami nezabýval, nebo zabýval toliko obecně, nekoresponduje s odůvodněním předchozího rozsudku, z něž je patrné, že se otázkou možné prekluze, jež v sobě zahrnovala i zkoumání důvodnosti mezinárodního dožádání, Nejvyšší správní soud zabýval v bodech [30] – [47] rozsudku na bezmála čtyřech stranách a podrobně své závěry objasnil. Pouhý nesouhlas stěžovatelky s těmito závěry nezpůsobuje jejich nezákonnost a nezakládá možnost se od nich v této věci odchýlit.

[78] Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku závazně posoudil i otázku neprovedení navržených důkazů žalovaným a jejich stručného odůvodnění. Zdejší soud shledal, že stěžovatelka své důkazní návrhy na provedení svědeckých výpovědí Lubomíra Červinského a Ing. Jaroslava Štráchala, jednatelů společnosti INSKY spol. s r. o. (dodavatel stěžovatelky), Patrika Oulického, bývalého předsedy představenstva stěžovatelky a Vítězslava Chalupeckého, aktuálního předsedy představenstva stěžovatelky, dostatečně nespécifikovala, resp. neuvedla, co konkrétně jimi mělo být prokázáno. Kromě toho dovodil, že u Patrika Oulického a Vítězslava Chalupeckého se pojmově ani nemohlo jednat o výsledcích svědků, neboť ti působili v pozici statutárních orgánů stěžovatelky; stěžovatelka mohla vyjádření svých členů předložit v písemné podobě. Ačkoli stěžovatelka s posouzením Nejvyšším správním soudem nesouhlasí a tvrdí, že stejně formulovala i další důkazní návrhy, které byly správcem daně provedeny, uvedené nemůže nic změnit za tom, že závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v předchozím rozsudku jsou pro rozhodování v této věci závazné, a je nutné je respektovat i při projednávání nynější kasační stížnosti.

[79] Kromě toho nejsou přípustné ani námitky, které nebyly včas a řádně uplatněny v řízení před krajským soudem. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. V nyní projednávané věci se jedná o námitky, které sice stěžovatelka před krajským soudem v jisté míře uplatnila, nicméně učinila tak již mimo lhůtu pro podání žaloby. Podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. lze rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Soud se může proto věcně zabývat pouze těmi žalobními body, které byly uplatněny ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy bylo napadené rozhodnutí stěžovatelce doručeno (§ 72 odst. 1 s. ř. s.); v nyní projednávané věci do 14. 1. 2018. Projednáním později uplatněných žalobních námitek by krajský soud porušil zásadu koncentrace řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69). Konkrétně se jedná o námitky, že krajský soud

nezohlednil stěžovatelčinu námitku, že měl správce daně postupovat podle § 98 daňového řádu, tedy cestou stanovení daně podle pomůcek a ignoroval rovněž doplnění žalobního návrhu, v němž stěžovatelka doložila průměrný zisk v letech 2003 až 2022 a dále námitku, že se krajský soud nevyjádřil k tomu, že správce daně při hodnocení výpovědi svědka Š. učinil zcela nesmyslný závěr, konkrétně že tento svědek nepotvrdil účast určitých firem, neboť je sám nejmenoval, ačkoli je v položené otázce vyjmenoval již správce daně. Jelikož stěžovatelce nic nebránilo (řádne a včas) uplatnit tyto námitky již v řízení před krajským soudem, což neučinila, nejsou v řízení o kasační stížnosti přípustné. Krajský soud ostatně první dvě uvedené námitky nenechal bez povšimnutí, ale odmítnul jejich vypořádání právě s ohledem na zásadu koncentrace řízení (viz body 46 – 50 napadeného rozsudku); námitka ohledně absurdních závěrů stran výpověď svědka Š. nebyla takto uplatněna vůbec. Ačkoli se stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného snaží tuto námitku vtěsnat pod své obecné tvrzení o nesouhlasu se závěry daňových orgánů při hodnocení svědeckých výpovědí, Nejvyšší správní soud s uvedeným nemůže souhlasit. Dovožovat z obecného nesouhlasu s hodnocením důkazů konkrétní specifickou výtku proti jednomu určitému důkazu by bylo v rozporu se zásadou vázanosti soudu žalobními body. Dotváření žalobních bodů krajským soudem by se přičilo dispoziční zásadě, která ovládá řízení před správními soudy.

III.2. Důvodnost přípustných kasačních námitek

[80] Důvodnost kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a řádně uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[81] Kasační stížnost není důvodná.

III.2.a) Nepřezkoumatelnost rozsudku

[82] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil rozsudek krajského soudu z hlediska namítané nepřezkoumatelnosti. Při posuzování nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97) i z vlastní ustálené judikatury (např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58 a další), podle které platí, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit.

[83] Bližší vymezení pojmu nepřezkoumatelnost podal Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích již mnohokrát. Podle ustálené judikatury je tak třeba za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů pokládat zejména takové rozhodnutí soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, obdobně srov. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73). Nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost je dána tehdy, pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována

pokračování

zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných speciálních případech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25).

[84] Kasační soud posoudil rozsudek krajského soudu optikou výše uvedených judikатурních závěrů a dospěl k závěru, že rozsudek není nepřezkoumatelný, resp. netrpí vadami ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Rozsudek je řádně odůvodněn a je plně srozumitelný. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163 atd.). Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Krajský soud se podrobně vypořádal se všemi řádně uplatněnými žalobními námitkami, přičemž uvedl, proč některé námitky považoval za nepřípustné (viz výše uvedená zásada koncentrace řízení). Tyto úvahy krajského soudu jsou v nyní posuzované věci dostatečně zřetelné a logické. Jedná se tedy o rozsudek přezkoumatelný, opírající se o konkrétní ustanovení zákona i relevantní judikaturu. Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není naplněn.

III.2.b) Věcné vypořádání přípustných námitek

[85] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že došlo k nesprávnému posouzení otázek souvisejících s ukončením mezinárodního dožádání, konkrétně, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí, aniž by ji seznámil se všemi zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Zároveň se domnívá, že krajský soud o této námitce rozhodoval již se zřetelem k výpovědím svědků L. B. a V. Z., které žalovaný obdržel až v průběhu řízení před soudem (na základě vyřízení žádosti o mezinárodní spolupráci) a které vyzněly v její neprospěch. Má rovněž za to, že předmětné výpovědi byly s ohledem na již provedené dokazování (notářsky ověřená čestná prohlášení těchto osob) nedůvěryhodné, což ale krajský soud vůbec nezohlednil.

[86] Nejvyšší správní soud předesílá, že krajský soud námitku ohledně ukončení mezinárodního dožádání před vydáním rozhodnutí a neseznámení stěžovatelky se zjištěnými skutečnostmi podrobně vypořádal v bodech 86. – 93. napadeného rozsudku. S jeho odůvodněním se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a v podrobnostech na něj proto odkazuje. Stěžovatelka spatřuje nezákonnost za prvé v postupu žalovaného, jenž ve věci rozhodl, aniž by vyčkal ukončení mezinárodního dožádání. Ze spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že ke dni vydání napadeného rozhodnutí dne 14. 11. 2017 od žádosti o mezinárodní spolupráci uplynul více než rok (žádost o výměnu informací byla postoupena dožádanému orgánu dne 19. 10. 2016, urgencye Generálního finančního ředitelství proběhla dne 14. 9. 2017). Jak již zdejší soud uvedl v předchozím rozsudku v této věci, správce daně může ukončit řízení před tím, než obdrží výsledek mezinárodního dožádání, musí však svůj postup

odůvodnit (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011–46). To žalovaný v nyní projednávané věci učinil (viz body 277. a 278. napadeného rozhodnutí). Žalovaný uvedl, že předpisy o vzájemné spolupráci, ze kterých vycházel, nestanovují lhůty, které je třeba dodržet pro zaslání odpovědi na žádost daňové správy. Česká daňová správa neměla jinou možnost a pravomoc dané informace získat, mohla pouze urgovat vyřízení předmětné žádosti o mezinárodní výměnu informací, jak se stalo i v daném případě. Do doby vydání napadeného rozhodnutí však neobdržela odpověď zahraniční daňové správy. Žalovaný dále uvedl, že při ukončení odvolacího řízení disponoval dostatečnými důkazními prostředky, jež vyhodnotil a učinil z nich závěry, které podrobně popsal v napadeném rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že neměl k dispozici žádné důkazní prostředky, které by mohly změnit jeho stanovisko, vyhodnotil další „vyčkávaní“ jako nedůvodné a nevhodné. Poukázal zároveň na lhůty dané daňovým řádem. Uvedené odůvodnění postupu žalovaného, jenž nevyčkal odpovědi ukrajinské strany a dne 14. 11. 2017 vydal napadené rozhodnutí, neboť měl skutkový stav za dostatečně zjištěný, přes urgenci neobdržel odpovědi na mezinárodní dožádání a dle některých výkladů objektivní desetiletá lhůta pro doměření daně měla doběhnout k 31. 12. 2017, považuje Nejvyšší správní soud za dostatečné.

[87] K námitce, že stěžovatelka nebyla seznámena se všemi skutečnostmi před vydáním rozhodnutí, Nejvyšší správní soud sděluje následující. Stěžovatelka byla informována o podání žádosti o mezinárodní spolupráci a o jejím obsahu písemností ze dne 15. 3. 2017, č. j. 11551/17/5200-11432-711891, kromě toho byla vyzvána k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. V této výzvě žalovaný shrnul doposud provedené doplnění dokazování a upozornil stěžovatelku, že zatím neobdržel odpovědi na žádosti o mezinárodní spolupráci; při následném ústním jednání konaném dne 29. 3. 2017 (protokol č. j. 15481/17/5200-11432-711891) žalovaný stěžovatelce sdělil, že může předkládat důkazy dle své úvahy a „pokud by došlo k dalšímu doplnění řízení a vyskytly by se nové skutečnosti, bude o nich odvolatel řádně vyrozuměn postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu. V současnosti odvolací orgán čeká na reakci ukrajinské strany ve věci požadovaných úkonů a nemůže uvést lhůtu, v jaké tato reakce proběhne. Po obdržení odpovědi bude odvolatel se zjištěními řádně seznámen dle § 115 odst. 2 daňového řádu.“

[88] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *[p]rovádí-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.*

[89] Vzhledem k tomu, že žalovaný již další dokazování neprováděl a odpověď na mezinárodní dožádání neobdržel, nebylo nutné opakovat postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť skutkový stav se nijak nezměnil od posledního seznámení stěžovatelky s ním. Postup žalovaného stěžovatelku nijak nezkrátil na jejich právech, neboť důkazní návrhy k prokázání svých tvrzení mohla předkládat po celou dobu, kdy probíhalo řízení, a na tomto právu nebyla jakkoli omezena; její námitka proto není důvodná.

[90] Nejvyšší správní soud sdílí rovněž závěr krajského soudu, že stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby sama zajistila součinnost dotčených osob (L. B., V. Z. a V. B.), a to bez

pokračování

ohledu na výsledky mezinárodního dožádání. Důkazní břemeno tížilo v této fázi řízení stěžovatelku a jestli měla skutečně možnost zajistit výpovědi těchto osob sama, jak to tvrdila, mohla tak učinit v celém průběhu daňového řízení. Volba důkazních prostředků závisela pouze na ní, a bylo výhradně v jejím zájmu předložit dostatek důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení. Jelikož tak neučinila, neunesla své důkazní břemeno. Tvrzení, že mohla jen těžko předvídat, že orgány finanční správy nebudou schopné tuto součinnost zajistit, je sice pravdivé, nicméně, nijak nevyvrací možnost stěžovatelky zajistit součinnost jednatelů svých dodavatelů, měla-li k tomu vlastní prostředky, zejména v situaci, kdy jí bylo zřejmé, že již minimálně rok se čeká právě na tyto výpovědi.

[91] Nejvyšší správní soud naopak nesdílí obecné a ničím nepodložené tvrzení stěžovatelky, že měl krajský soud rozhodovat se zřetelem ke skutečnostem nastalým až po vydání napadeného rozhodnutí. Krajský soud provedl k důkazu při jednání odpovědi ukrajinské daňové správy na mezinárodní dožádání, které byly předloženy žalovaným k jeho druhému vyjádření k žalobě. Krajský soud pak skutečně v bodě 155 napadeného rozsudku tyto odpovědi zmínil, když uvedl, že L. B. a V. Z. popřeli, že by čestná prohlášení podepsali. Jednalo se o notářsky ověřená čestná prohlášení L. B., V. Z. a V. B., které v daňovém řízení předložila stěžovatelka a podle kterých její dodavatelé Ellive, PEREPOL a TAKING fakturované práce provedly, faktury vystavily a tyto jim byly uhrazeny.

[92] Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. může soud v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Ve spojení s § 75 odst. 1 s. ř. s. je ovšem vyloučeno provedení takových důkazů, které by směřovaly k prokázání skutečností nastalých až v době po vydání přezkoumávaného správního rozhodnutí. Není však vyloučeno provést důkaz nový, mohli jím být prokázána skutkově sporná skutečnost, z níž při svém rozhodování vycházel správní orgán. Soud při svém rozhodování může vycházet z důkazů, které vznikly až po vydání žalobou napadeného správního rozhodnutí, popisují-li skutkový stav, jež ke dni rozhodování správního orgánu objektivně existoval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 8 As 46/2018-45, nebo ze dne 27. 11. 2013, č. j. 4 As 141/2013-28). Krajský soud byl tedy oprávněn doplnit řízení a provést důkaz obdržеныmi odpověďmi ukrajinské strany.

[93] Krajský soud tyto nové výpovědi zmínil pouze okrajově a nijak z nich nevycházel. Sám dále dodal, že bez ohledu na nová zjištění, stěžovatelkou předložená čestná prohlášení potvrzovala toliko vystavení faktur jednotlivými dodavateli, aniž by uváděla cokoli bližšího k údajně provedeným pracím, tudíž z nich rozhodně nevyplývalo kdo, pro koho, kdy a za jakou cenu práce provedl. Krajský soud se proto ztotožnil se žalovaným, že stěžovatelkou předložená čestná prohlášení neprokázala provedení prací deklarovanými subjekty. Ostatně čestná prohlášení představují vyvratitelný důkaz jako každý jiný, samotná skutečnost, že byly podpisy úředně ověřeny, neznamená, že by je nebylo lze vyvrátit. S ohledem na uvedené je třeba odmítnout i námitku stěžovatelky, že výpovědi L. B. a V. Z. obdržené na základě mezinárodního dožádání byly nevěrohodné. Jejich věrohodnost totiž nebyla krajským soudem vůbec posuzována, protože je nehodnotil a ani z nich nevycházel.

[94] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že daňové orgány měly zohlednit tzv. esenciální výdaje. Nesouhlasí s krajským soudem, že to je možné pouze při stanovení daně podle pomůcek, resp. má za to, že i jí měla být daň stanovena podle pomůcek.

[95] Pokud jde o zohlednění tzv. esenciálních výdajů, lze opět odkázat na odůvodnění rozsudku krajského soudu (srov. bod 181.), jenž správně dovodil, že esenciální výdaje lze uznat pouze za situace, kdy je naplněna hypotéza § 98 odst. 1 daňového řádu a daň je stanovena podle pomůcek. Obraz o hospodaření stěžovatelky nebyl zcela zatemněn, daň jí proto byla doměřena na základě provedeného dokazování. Stěžovatelka uvedla, že vyloučené náklady v její věci činily cca 23, 5 % celkových nákladů. Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani toto uvedené procento nesvědčí o tom, že byl obraz o účetnictví stěžovatelky zcela zatemněn. Sporné bylo jen to, zda vynaložila některé výdaje v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[96] Odkaz na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 238/2017, sp. zn. 2 Afs 160/2016, sp. zn. 8 Afs 296/2020, sp. zn. 2 Afs 186/2019 a sp. zn. 4 Afs 381/2019, a ani odkaz na doktrínu minimálně nutných, resp. esenciálních výdajů, není případný, neboť stěžovatelka především nezohledňuje předpoklady pro její uplatnění (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019-43). Ve stěžovatelkou odkazovaných věcech se vždy jednalo o situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví daňových subjektů, a daň tak měla být stanovena na základě pomůcek, resp. byla námitka stran přechodu na pomůcky uplatněna již v žalobě, a tudíž se jí bylo možné věcně zabývat také v řízení před Nejvyšším správním soudem. Jak již bylo uvedeno výše, v nyní projednávané věci stěžovatelka námitku proti stanovení daně dokazováním, a tedy že nedošlo k přechodu na náhradní způsob stanovení daně, v žalobě řádně neuplatnila, a nejedná se o vadu, ke které by byl soud povinen přihlížet z úřední povinnosti. Pokud jde o věc vedenou pod sp. zn. 8 Afs 296/2020, ta byla předložena rozšířenému senátu s otázkou, jestli „*jj*le třeba stanovit daň náhradním způsobem v souladu s § 98 daňového řádu, tj. dle pomůcek či sjednáním daně, jestliže je zpochybněn pouze určitý konkrétní náklad či druh nákladu, pokud zbývající nezpochybněné náklady nejsou dostatečné k dosažení konkrétního zdanitelného výnosu, přestože je správcem daně zpochybněna pouze marginální část celkového účetnictví.“ Ačkoli se může na první pohled zdát, že by zodpovězení této otázky mohlo mít vliv i na výsledek nyní projednávané věci, není tomu tak. Jak již bylo uvedeno výše, v nyní posuzované věci nelze zkoumat otázku, jestli byla daň správně doměřena dokazováním a jestli neměla být doměřována náhradním způsobem podle pomůcek, neboť taková námitka nebyla řádně uplatněna v řízení před krajským soudem a posuzování této otázky je proto v řízení o kasační stížnosti nepřijatelné.

[97] Se stěžovatelkou lze v zásadě souhlasit, když tvrdí, že daň by měla být stanovena spravedlivě, nicméně to neznamená, že lze takového zdanění dosáhnout postupy, které nejsou v souladu s právními předpisy. Vzhledem k tomu, že stěžovatelce byla daň doměřena na základě provedeného dokazování, nebylo při jejím stanovení možné zvažovat uplatnění esenciálních výdajů, které se využijí pouze u stanovení daně podle pomůcek. Jiný postup by byl v rozporu s právními předpisy i judikaturou správních soudů. Jak správně podotknul žalovaný ve svém vyjádření, stěžovatelka pomíjí chronologii a subsidiaritu postupů při stanovení daně, v nichž primární roli hraje právě dokazování (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020-39).

pokračování

[98] Nejvyšší správní soud v této souvislosti pouze nad rámec poukazuje na to, že samotné neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně podle pomůcek, jakožto náhradního způsobu stanovení daně. Pro úplnost rovněž připomíná, že je to účastník řízení, kdo musí prokázat, že vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů. Ačkoli jejich neuznání alespoň v minimálně nutné výši může vést k tomu, že dochází k pominutí některých stěžovatelčiných výdajů, které možná musela vynaložit pro získání prokázaných příjmů, je však třeba vzít v potaz, že si tuto situaci zapříčinila sama vlastní neopatrností při výběru obchodních partnerů, přístupem ke shromažďování a evidování účetních dokladů, stavebních deníků apod., resp. nepředestřením přehledného a důvěryhodného obrazu o uskutečněných transakcích (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007–73, ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/2020–45 nebo ze dne 27. 1. 2012, sp. zn. 8 Afs 39/2011). Jak to totiž plyne např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013–37, „každý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1“ zákona o daních z příjmů.

[99] Dalšími námitkami stěžovatelka brojí proti provádění a hodnocení důkazních prostředků žalovaným a potažmo proti tomu, jak se s uvedenými skutečnostmi vypořádal krajský soud.

[100] Stěžovatelka předně namítla, že ačkoli krajský soud zjistil, že žalovaný na některé odvolací námitky nereagoval, vyhodnotil tato pochybení jako nepodstatná.

[101] Nejvyšší správní soud k uvedenému předesílá, že povinnost žalovaného vypořádat námitky vznesené daňovým subjektem v odvolání stanoví § 116 odst. 2 daňového řádu, podle něhož v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Obdobný požadavek, aby se správní orgán v odůvodnění rozhodnutí vypořádal se všemi námitkami, návrhy a vyjádřeními účastníka řízení, stanoví i obecná úprava § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. Pokud se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku se všemi uplatněnými námitkami nevypořádá, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71, nebo ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45). O nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů se jedná zejména tehdy, opomeneli správní orgán na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Naopak, pokud se správní orgán podstatou námitky řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky, o nepřezkoumatelnost rozhodnutí se nejedná. Správní orgány zároveň nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí; takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014–43, nebo ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38). Z uvedeného vyplývá, že rozhodnutí odvolacího správního orgánu není nepřezkoumatelné, pokud je

odpověď na dílčí odvolací námitku alespoň implicitně obsažena ve vypořádání jiné námitky nebo pokud správní orgán postaví proti námitkám vlastní ucelenou argumentaci, vedle níž námitka neobstojí. Zbývá dodat, že o nepřezkoumatelnost nejde ani tehdy, pokud je námitka, kterou správní orgán pominul, pro posouzení věci zjevně irelevantní. Kromě toho, nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006–76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64).

[102] Touto optikou posuzoval napadené rozhodnutí rovněž krajský soud, přičemž neshledal, že by výslovné nevypořádání se s některými dílčími odvolacími námitkami způsobovalo nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný dostal požadavkům na přezkoumatelnost rozhodnutí, z jeho rozhodnutí je zřejmé, z jakých zjištění vycházel, jak je hodnotil a proč neakceptoval jednotlivé odvolací námitky. Na jednotlivé odvolací námitky reagoval dostatečně, byť v některých případech implicitně; vzhledem k množství a podrobnosti odvolacích námitek lze považovat odůvodnění napadeného rozhodnutí, z nějž plyne, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ohledně skutečného provedení prací jednotlivými dodavateli, rozsahu těchto prací a termínu jejich realizace, za adekvátní.

[103] Stěžovatelka namítla, že krajský soud své hodnocení stran unesení důkazního břemene provedl se zřetelem ke skutečnostem, které nebyly součástí správního spisu a které vyvstaly až v rámci řízení před soudem, protože má za to, že ze spisu nelze učinit závěr o neunesení důkazního břemene. Navíc tvrdí, že pochybnost o provedení prací vnesl do řízení až krajský soud, v průběhu řízení před daňovými orgány provedení prací nebylo sporné, což potvrdil svědek G., který byl oprávněn jednat za dodavatelské společnosti. Jelikož jeho oprávnění nebylo zpochybněno, bylo namíste jeho výpovědi připsat plnou váhu.

[104] Nejvyšší správní soud (podobně jako již dříve v bodě [91]) upozorňuje, že obecné a ničím nepodložené tvrzení, že krajský soud věc hodnotil s přihlédnutím k novým skutečnostem, nelze přijmout. Z napadeného rozsudku je naopak zřejmé, že krajský soud věc posuzoval pouze na základě skutečností, které vyplynuly z daňového spisu, přičemž dospěl ke stejným závěrům jako daňové orgány, tj. že se stěžovatelce nepodařilo prokázat, že uplatněné náklady skutečně vynaložila, a to tím způsobem, jak deklarovala na příslušných účetních dokladech, tj. neprokázala provedení prací deklarovanými dodavateli. Není ani pravdou, že by to byl krajský soud, kdo vnesl do řízení pochybnost o provedení prací tak, jak byly deklarovány. Tyto skutečnosti plynou z provedení dokazování, ze spisu i z napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud zjistil, že samotné provedení prací stěžovatelkou, tj. předání prací stěžovatelkou jejím odběratelům nebylo zpochybněno, a to ani daňovými orgány, ani krajským soudem; toto ale nepředstavuje důkaz o provedení prací subdodatelsky, tj. společnostmi Ellive, STURGAN, PEREPOL, TAKING a MIR SEA.

pokračování

Ostatně z napadeného rozhodnutí zcela jednoznačně plyne, že důvodem doměření daně bylo právě to, že se stěžovatelka ocitla v důkazní nouzi, neboť nepředložila věrohodné důkazy, kterými by prokázala faktické uskutečnění předmětných plnění deklarovanými dodavateli podle předložených dodavatelských faktur. Pokud stěžovatelčina námitka mířila k tomu, že až krajský soud přišel s tvrzením, že některé práce pro stěžovatelku mohly vykonat jiné společnosti než ty deklarované, není tomu tak. Krajský soud zjistil, že v některých případech stejné práce jako stěžovatelkou deklarovaní dodavatelé Ellive, TAKING, PEREPOL a STURGAN vykonávali na zakázkách také jiní dodavatelé (např. u zakázky ZŠ K. IV., Ú. n. L. – *statické zajištění* stejné práce jako společnost Ellive prováděla společnost AZ SANACE, jejíž plnění nebylo správcem daně zpochybněno, a u zakázky Ch. – V., *rekonstrukce přívaděče* měli dodavatelé PEREPOL, STURGAN a TAKING provádět totožné práce podle stejných položek rozpočtu jako další dodavatelé stěžovatelky RAVEL a BÁRT, jejichž plnění bylo rovněž prokázáno). Také u dalších zakázek byly prokázány natolik zásadní nesrovnalosti, které se stěžovatelka pokoušela bagatelizovat (srov. bod 137. napadeného rozsudku), že nelze vyloučit možnost, že fakturace ze strany deklarovaných dodavatelů stěžovatelky byla v některých případech toliko fiktivní. Nejvyšší správní soud ověřil, že všechny krajským soudem uvedené informace plynou jak z napadeného rozhodnutí (body 139 – 152, resp. body 248 - 257), tak i ze zprávy o daňové kontrole (str. 35 – 41, resp. str.142 – 158 a další), přičemž sama stěžovatelka v žalobě proti tomuto závěru žalovaného brojila; cit. „*ve zprávě o daňové kontrole správce daně sice uvedl, že shodné práce jako výše uvedení subdodavatelé prováděly namísto subdodavatelů doložených žalobcem společností BÁRT-STAVBY s.r.o., INSKY s.r.o., AZ SANACE a.s. a další, z čehož žalovaný dovodil, že práce neprovedli subdodavatelé tvrzení žalobcem...*“ (str. 11 a 12 žaloby). Z uvedeného je zřejmé, že tento závěr krajského soudu není nijak nový, a nemůže být pro stěžovatelku jakkoli překvapivý. Ani tato námitka proto není důvodná.

[105] Zcela nepřipadné je pak i tvrzení stěžovatelky, že provedení prací deklarovanými dodavateli bylo výslovně stvrzeno svědkem Grygorukem, bývalým jednatelem společnosti PEREPOL. Ze spisu totiž plyne, že žádný z vyslechnutých svědků nepotvrdil konkrétní rozsah a termín provádění prací některým ze zpochybněných dodavatelů, neboť všichni hovořili o prováděných pracích toliko obecně a mnohdy bez jejich bližší specifikace; uvedené neplyne ani z výpovědi svědka Grygoruka Jeho výpověď, z níž je zřejmé, že si nevzpomněl ani jen na názvy sporných dodavatelů (Ellive, TAKING, STURGAN), ačkoli jim dle své výpovědi zajišťoval pracovníky z Ukrajiny a vyplácel je, přičemž měl dispoziční právo k účtům těchto společností, není způsobilá k prokázání skutečného provedení prací zpochybněnými dodavateli, natožpak k prokázání jejich rozsahu. Výpověď svědka Grygoruka je podrobně rozebrána jak v rozsudku krajského soudu (bod 166.), tak i v napadeném rozhodnutí (bod 131.), na které Nejvyšší správní soud v podrobnostech odkazuje.

[106] Stěžovatelka namítla, že argument krajského soudu, že daňové orgány využily všech dostupných prostředků ke zjištění správné daňové povinnosti, je iluzorní, přičemž má za to, že svým postupem ji daňové orgány omezily na právu předkládat důkazní návrhy. Stěžovatelka pochybení s uvedenými důsledky spatřuje v tom, že správce daně dvakrát předvolal jí navrženého svědka Š. k opakovanému výslechu, tento svědek se dvakrát omluvil, načež bylo od jeho výpovědi upuštěno. Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že již krajský soud objasnil, proč bylo lze považovat tento výslech za nadbytečný. Za prvé se mělo

jednat o opakovaný výslech, přičemž u prvního výslechu dne 8. 2. 2011 byl přítomen zástupce stěžovatelky, jenž měl možnost svědkovi klást otázky. A za druhé, optikou předchozího rozsudku NSS v této věci nebylo povinností správce daně tento výslech provádět, protože stěžovatelka ve svém návrhu na opakovaný výslech svědka nespécifikovala, co konkrétně by doplnění jeho výpovědi mělo prokázat. S ohledem na stav řízení, množství provedených důkazů, skutečnosti zjištěné již z prvního svědkova výslechu, nepovažuje Nejvyšší správní soud postup daňových orgánů za pochybení, které by mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí, resp. které by stěžovatelku jakkoli omezilo na jejím právu předkládat důkazní návrhy. V podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje na bod 163. napadeného rozsudku, s jehož závěry se plně ztotožňuje.

[107] Stěžovatelka dále namítla, že ačkoli žádný ze svědků jednoznačně nepotvrdil správcem daně zpochybněné skutečnosti, má za to, že z výpovědí svědků je zřejmé, že deklarované činnosti byly provedeny, že se nejednalo o fiktivní práce, ale práce reálné a předané konečnému odběrateli. Skutečnost, že si např. Ing. Š. nevzpomněl na každou jednotlivou činnost vykonávanou pracovníky dodanými tou kterou společností, je dle stěžovatelky logická, neboť se jednalo o větší časový odstup (cca 4 let) a jednalo se o standardní situace pro svědka, jenž s různými dodavateli komunikuje pravidelně, a nemusí si proto pamatovat každou dodanou stavební část od každého jednotlivého dodavatele. Ani tuto námitku Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou. Jak již bylo výše uvedeno, skutečnost, že práce byly vykonány a předány konečnému odběrateli, nebyla daňovými orgány zpochybňována. Se stěžovatelkou lze souhlasit, že lidská paměť není neomezená a provádění dokazování s větším časovým odstupem nemusí být úplně přesné, nicméně v této věci nebylo vycházeno toliko z jediné výpovědi, kdy by si svědek na některé detaily uskutečněné transakce nevzpomněl. V projednávané věci bylo provedeno, jak sama stěžovatelka připouští, obsáhlé dokazování jak listinami, tak svědeckými výpověďmi (V. G., J. B., I. B., R. K., Ing. H., V. O., M. R., J. K., Z. J., Ing. Š.). Z těchto výpovědí nebylo možné ani jednotlivě ani ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazy potvrdit skutečnou realizaci prací ze strany deklarovaných dodavatelů, natožpak rozsah těchto prací a termín jejich realizace. Ačkoli se jednalo o výpovědi s delším časovým odstupem, jak již uvedl rovněž krajský soud, daňové orgány nebazírovaly na žádných specifických detailech, které by si tito svědci vzhledem k delší době již nemuseli pamatovat. Svědci však vypovídali toliko obecně, mnohdy ani neznali zpochybňované dodavatele stěžovatelky, případně nevěděli, jaké práce prováděli, a tudíž nebylo možné jejich výpovědi považovat za dostatečný důkaz o skutečné realizaci prací a jejich rozsahu. Lze tak aprobovat závěr krajského soudu, že stěžovatelka selhala v průběžném shromažďování listinných důkazů o realizovaných pracích, když např. od svých dodavatelů nevyžadovala stavební deníky, k jejichž vedení se v příslušných smlouvách o dílo zavázali, nevyžadovala ani doplnění konkrétních údajů o předmětu fakturace do daňových dokladů, nearchivovala si potřebné dokumenty apod. Jak již bylo uvedeno shora, každý daňový subjekt by měl již při sjednávání obchodních transakcí a při jejich realizaci pamatovat na to, že bude-li chtít své výdaje s těmito transakcemi spojené uplatnit jako daňově uznatelné, měl by za tím účelem shromažďovat důkazní prostředky k prokázání naplnění podmínek § 24 odst. 1 daňového řádu. Jelikož tak stěžovatelka nepostupovala, a ani další provedené důkazy neprokázaly provedení prací deklarovanými dodavateli, stěžovatelka neunesla důkazní břemeno.

[108] Poslední námitkou stěžovatelka brojila proti tomu, že bylo porušeno její legitimní očekávání. Daňová kontrola byla zahájena ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2007 i

pokračování

2008, přičemž daň byla doměřena toliko ve vztahu k roku 2007, ačkoli se dle stěžovatelky jednalo o totožná období z hlediska posuzování správcem daně. Stěžovatelka v nich uplatňovala stejný postup – smluvní ukotvení, provedení prací, fakturace i následné uplatnění nákladů. Nesouhlasí ani s posouzením této otázky krajským soudem, jenž nevycházel z počátečního stavu obou daňových kontrol, ale z toho, že správce daně postupoval v jednotlivých věcech rozdílně, když ve vztahu k roku 2007 vyslechl ještě dalšího svědka a vydal výzvu k prokázání skutečností. Ačkoli krajský soud skutečně odůvodnil nemožnost vzniku legitimního očekávání stěžovatelky poněkud nestandardně, dovodil-li ji až rozdílným postupem žalovaného při ukončení daňové kontroly za rok 2008 a neukončením za rok 2007, jeho závěr o nemožnosti aplikace uvedené zásady považuje Nejvyšší správní soud za správný.

[109] Zásada legitimního očekávání je jednoznačně jednou z nejdůležitějších zásad daňového řízení. Podle § 8 odst. 2 daňového řádu „*správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*“ Tato zásada souvisí se zásadou volného hodnocení důkazů a tvoří pro ni určité hranice, aby v případech skutkově totožných správce daně nerozhodoval pokaždé jinak. Zásada legitimního očekávání ale nemá v právním řádu, a tudíž ani v daňovém řízení, nadřazenou pozici. Tato zásada se neuplatní, je-li v rozporu se zásadou legality. To již judikoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 13. 9. 2017, č. j. 2 Afs 345/2016-34, v němž uvedl, že „*[j]edním ze závažných důvodů, na základě nichž může správní orgán prolomit zásadu legitimního očekávání, může být např. rozpor rozhodování správního orgánu s právními předpisy.*“ Postupoval-li by totiž správce daně v této věci stejně jako v případě daňové povinnosti za rok 2008, jednal by v rozporu se zásadou legality. Pokud totiž stěžovatelka tvrdí, že mělo být v obou případech postupováno stejně, neboť se jednalo o stejnou (daňově relevantní) situaci, pak postup správce daně za zdaňovací období roku 2008 nelze brát jako východisko pro uplatnění zásady legitimního očekávání pro postup za rok 2007. Je zcela evidentní, že u daně za rok 2007 měl správce daně pochybnosti o uplatněných výdajích, kdežto u daně za rok 2008 takové pochybnosti neměl. Pokud se skutečně jednalo totožnou výchozí situací, nabízí se otázka, jestli správce daně postupoval správně u daně z příjmů za rok 2008, uznal-li stěžovatelkou uplatněné výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů bez dalšího. V nyní projednávané věci je však jasné, že pochybnosti správce daně vyvolaly přechod důkazního břemene na stěžovatelku a ta nebyla s to tyto pochybnosti vyloučit a důkazní břemeno ohledně uskutečnění prací deklarovanými dodavateli unést. V takovém případě musí ustoupit zásada legitimního očekávání zásadě legality, a tedy principu správného a zákonného stanovení daně. Ani námitka porušení legitimního očekávání není důvodná.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[110] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s.

[111] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v tomto kasačním řízení úspěch; soud proto vyslovil, že nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému

žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost; soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 13. října 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu