



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Tomáše Blažka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **GENOVA spol. s r.o.**, se sídlem Úpská 54, Svoboda nad Úpou, zast. JUDr. Lubomírem Pánikem, advokátem se sídlem Masarykova 1120/43, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2018, č. j. 56616/18/5200-11432-709409, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 1. 2022, č. j. 15 Af 8/2019-151,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím (dodatečným platebním výměrem) ze dne 13. 2. 2013 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 1 677 890 Kč; současně byla žalobkyni uložena zákonná povinnost uhradit penále z částky doměřené daně. Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že výdaje na zakázky „Demoliční práce objektů v areálu TPÚ Úžín“ (5 081 700 Kč) a „Bytové domy v k. ú. x“ (3 750 000 Kč) vynaložila a následně odečetla od základu daně v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 11. 2014 zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil uvedené rozhodnutí správce daně. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 10. 10. 2017, č. j. 15 Af 1/2015-194, zrušil rozhodnutí žalovaného. Krajský soud spatřoval

pochybení daňových orgánů v nepřipuštění důkazů navrhovaných žalobkyní, konkrétně se jednalo o neprovedení výslechu svědků V. D., H. V., V. D. a M. T.

[3] Žalovaný poté, co doplnil řízení o výsledcích zmiňovaných svědků, setrval na svém závěru, že žalobkyně neunesla v daňovém řízení své důkazní břemeno. V reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a na výzvu podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žalobkyně navrhla provedení dalších několika desítek důkazů. Těmto důkazním návrhům žalovaný nevyhověl a v záhlaví specifikovaným rozhodnutím opětovně zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr vydaný správcem daně.

[4] Žalobkyně napadla také posledně uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, který ji zamítl v záhlaví specifikovaným rozsudkem. Úvodem konstatoval, že se může věcně zabývat jen řádně uplatněnými žalobními body. Žalobkyně totiž některé žalobní body uplatnila opožděně, zároveň jsou její obsáhlá podání „*místy poněkud nesrozumitelná*“ a nelze v nich odlišit, co představuje popis průběhu daňového řízení a argumentace daňových orgánů a co je žalobní námitkou. Krajský soud rovněž zdůraznil, že v souladu s § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), rozhoduje podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Nemohl proto zohledňovat později vydaná rozhodnutí ani pozdější důkazy provedené v jiných věcech, byť se jedná o daňová řízení obchodních partnerů žalobkyně, která se týkají stejných zakázek.

[5] Podle krajského soudu měl správce daně legitimní pochybnosti o tom, že demoliční práce v areálu společnosti Tlaková plynárna Ústí nad Labem a.s. (dále jen „TPÚ“) skutečně provedli tvrze dodavatelé v období a v rozsahu uvedeném na fakturách vystavených společnostmi NOWAK, a.s. (dále jen „NOWAK“), a společností CST plus s.r.o. (dále jen „CST“) [společnost TPÚ si část demolic objednala u společnosti TEKO Trmice, a.s. (nyní TEKO Trutnov a.s., dále jen „TEKO“), jež si část demolic objednala u žalobkyně, pro kterou část těchto demolic měly provést společnosti NOWAK a CST]. Stejně tak měl správce daně důvodné pochybnosti o tom, zda byly žalobkyni skutečně poskytnuty služby fakturované společnostmi NOWAK týkající se investorsko-inženýrské činnosti na akci bytové domy Chlumec, a to v období a v rozsahu uvedeném na příslušné faktuře.

[6] Důkazní břemeno tak přešlo na žalobkyni, která byla povinna prokázat daňovou uznatelnost sporných výdajů. Krajský soud zároveň přisvědčil žalovanému, že žalobkyně v průběhu daňového řízení své důkazní břemeno neunesla, neboť neprokázala, že příslušné služby jí poskytli deklarovaní dodavatelé, společnosti NOWAK a CST, v termínu a rozsahu uvedeném na předložených daňových dokladech.

[7] Krajský soud nevyhověl žalobním námitkám, podle nichž daňové orgány v důsledku odmítnutí navržených důkazů nezjistily skutkový stav správně a úplně. Krajský soud ve shodě se žalovaným vyhodnotil jako obstrukční a účelové návrhy na výsledcích svědků, které žalobkyně uplatnila až dne 30. 11. 2018, resp. 3. 12. 2018. Tedy až v závěrečné části odvolacího řízení pokračujícího po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného krajským soudem, kdy již daňové orgány neměly dostatek času na jejich realizaci z důvodu blížící se prekluze daňové povinnosti. Žalobkyni nic nebránilo v tom, aby tyto důkazní návrhy

pokračování

předložila daňovým orgánům mnohem dříve, krajský soud v nich proto spatřoval snahu účelově prodlužovat daňové řízení.

[8] Nedůvodnými krajský soud shledal také námitky upozorňující na údajně nesprávně stanovenou daň. Daňové orgány oprávněně zvýšily základ daně o částku odpovídající neuznaným výdajům. Výše daňových příjmů vůbec nebyla předmětem daňové kontroly, ani žalobkyně výši svých příjmů nijak nezpochybovala. Žalobkyně se dále v daňovém řízení vůbec nedomáhala toho, aby jí daňové orgány přiznaly alespoň relevantní část výdajů, které souvisí se zdaněnými příjmy, a zároveň ani netvrdila, že by neměla kapacity k tomu, aby sporné činnosti namísto deklarovaných dodavatelů vykonala sama. Podle názoru krajského soudu proto nevyvstala potřeba, aby se daňové orgány zabývaly otázkou zohlednění alespoň části výdajů souvisejících se zdaněnými příjmy.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[10] Stěžovatelka předně konstatovala, že krajský soud zcela pominul řadu žalobních námitek. Krajský soud také aproboval závěry žalovaného, který se vůbec nezabýval tím, že při tvrzeném nesouladu příjmů a výdajů bylo případně nutno stanovit daň za využití pomůcek. V tom stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[11] Podle prvního okruhu věcných kasačních námitek byl neúplně a nesprávně zjištěn skutkový stav a došlo k vadám dokazování. Stěžovatelka trvá na tom, že důkazní návrhy uplatněné ve vyjádření ke zjištěným skutečnostem v rámci odvolacího řízení z 30. 11. 2018 byly důvodné. Jejich důvodnost byla potvrzena také v daňových řízeních vedených se společnostmi TEKO a NOWAK, v nichž žalovaný vyslechl svědky, jejichž výslech stěžovatelka navrhovala rovněž v nyní posuzované věci. Stěžovatelka zároveň nesouhlasí s krajským soudem, že by odkazu na rozhodnutí žalovaného vydaná v souvisejících věcech bránila zásada koncentrace řízení. Namítla, že i podle judikatury Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) je přípustné provést v soudním řízení důkazy, které byly zjištěny až po vydání rozhodnutí správního orgánu, ale vztahují se k prokázání skutečností z doby před tímto rozhodnutím. Podle stěžovatelky je nesprávný také závěr krajského soudu, že měla dostatek času prozkoumat „důkazní potenciál“ svědků a navrhnout je dříve. Svědkům se vyhýbala a nekomunikovala s nimi, aby nebyla nařčena, že je navádí či informuje. Krajský soud dále odmítl důkazy rozsudky Okresního soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 7 C 398/2010 a krajského soudu sp. zn. 17 Co 287/2017 a posudky společnosti STAVEXIS, s.r.o. (dále jen „STAVEXIS“), a Ing. N., ze kterých soudy ve zmíněných řízeních vycházely. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem, že uvedené posudky nevypovídají nic o tom, kdo jí dodal inženýrskou činnost. Stěžovatelka nesouhlasí ani s hodnocením, že návrhy svědků, které učinila v odvolacím řízení, představovaly obstrukční jednání. Takový závěr je v rozporu se smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu.

[12] Druhý okruh kasačních námitek se týká hodnocení důkazů soudem a hodnocení rozložení důkazního břemene. Stěžovatelka namítla, že nepožadovala po daňových orgánech, aby za ni prováděly dokazování. Požadovala pouze konkretizaci a odůvodnění tvrzení správce daně o určité rozhodující skutečnosti, na které posléze stavěl žalovaný. Také

podle judikatury NSS je na správci daně, pokud zpochybní předloženou smlouvu, účetní doklady a další formální doklady o plnění a výdajích, aby prokázal svá tvrzení. Právě to bylo předmětem námitek stěžovatelky. Žalovaný ale hodnotil důkazy jednostranně, bez souvislosti s ostatními důkazními prostředky, formalisticky, obecně a frázovitě. Krajský soud převzal a akceptoval takové hodnocení důkazů, čímž zatížil i svůj rozsudek nezákonností. Stěžovatelka poté obsáhle polemizuje s hodnocením jednotlivých svědeckých výpovědí a dalších provedených důkazů ze strany soudu. Zároveň se opětovně vyjadřuje k důvodům, pro které žalovaný nevyhověl jejím návrhům na doplnění dokazování učiněným v odvolacím řízení.

[13] Ve třetím okruhu kasačních námitek stěžovatelka argumentuje, že, navzdory výše uvedenému postupu žalovaného a krajského soudu, unesla své důkazní břemeno. Případné rozpory, které jí vyčítal žalovaný, odstranila (např. tabulkou obsahující rozsah dodávek, kubatury jednotlivých objektů, ceny, fakturaci atd.). Pochybnosti, se kterými se krajský soud ztotožnil, stěžovatelka považuje za běžné nepodstatné detaily v provádění děl, které nemají právní relevanci. Stěžovatelka dostala své povinnosti prokázat, že se vše odehrálo tak, jak tvrdila, žalovaný a soud ale bez řádného odůvodnění k jejím tvrzením a důkazům nepřihlédli. Stěžovatelka zároveň namítla, že jí daňové orgány neumožnily prokázání rozhodných skutečností, protože tyto rozhodné skutečnosti nevymezily. Podle stěžovatelky také nelze rozšiřovat její důkazní břemeno *ad absurdum*, nad rámec mezí vytýčených stávající judikaturou. Naopak je třeba respektovat povahu obchodních vztahů a běžné obchodní zvyklosti, kdy odběratel nemůže být povinen vědět a prokazovat, jakými mechanismy putuje dodávka mezi dodavatelem NOWAK a jeho subdodavatelem.

[14] Čtvrtý okruh kasačních námitek představuje polemiku se závěry krajského soudu, podle nichž nedošlo ani k nesprávnému stanovení daně. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že výše daňových příjmů nebyla předmětem daňové kontroly. Domnívá se, že je povinností správce daně stanovit daň jako celek. Pokud neuzná určitou výdajovou položku, nemůže tuto položku zdanit daní z příjmů.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve konstatoval, že stěžovatelka v průběhu celého daňového a soudního řízení činila obsáhlá podání, která obsahují nesystematická a chaotická vyjádření k předmětu sporu. Mnohdy není zřejmé, k čemu se uplatňované námitky vztahují.

[16] K námitkám neúplně a nesprávně zjištěného skutkového stavu žalovaný uvedl, že doplnil dokazování v souladu se závěry krajského soudu vyslovenými v rozsudku č. j. 15 Af 1/2015-194. Současně řádně odůvodnil, proč neprovedl další stěžovatelkou navrhané důkazy. Žalovaný je přesvědčen, že dostatečně zjistil skutkový stav. Zároveň souhlasí s krajským soudem, že nebylo namístě provést v soudním řízení důkazy z jiných daňových řízení, případně jiných soudních řízení. Ve stěžovatelkou citovaném rozsudku NSS ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 163/2014-38, se jednalo o odlišnou situaci. V daném případě krajský soud shledal důvodnou námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu, pročež provedl doplnění dokazování obsahem trestního spisu. Doplněným dokazováním pak vyšly najevo skutečnosti rozporné se zjištěními, které učinily daňové orgány. V nyní posuzovaném případě však krajský soud považoval námitku stěžovatelky o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu za nedůvodnou. Proto i uvedl, že se v případě daňového řízení

pokračování

se společností TEKO a se společností NOWAK jedná o samostatná daňová řízení s tím, že každý daňový subjekt hájí svá práva sám.

[17] Ve vztahu k námitkám týkajícím se hodnocení důkazů soudem a vadám dokazování žalovaný konstatoval, že krajský soud neopomenul vysvětlení stěžovatelky. Naopak se jím rozsáhle zabýval a dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. V souvislosti s tvrzením stěžovatelky, že k unesení důkazního břemene stačí prokázat neexistenci staveb nebo že inženýrské práce neprováděla obec Chlumec, poukázal žalovaný na rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018-48. Dle tohoto rozsudku skutečnost, že daňový subjekt nemohl realizovat určité práce vlastní technikou, nijak neodpovídá na otázku, jakým způsobem k jejich realizaci došlo. Námitky stěžovatelky směřující k tomu, že dotčené práce nemohla provést sama, proto nejsou pro posouzení věci relevantní. Pro uznání výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je podstatné zodpovědět otázku, jakým způsobem byla plnění realizována. Dále z rozsudků NSS ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63, a ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 107/2017-64, plyne, že je třeba, aby byly předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností. K unesení důkazního břemene nepostačuje prosté tvrzení, že k plnění určité došlo a někdo jej poskytnout musel. Žalovaný trvá také na tom, že řádně zdůvodnil, proč považoval některé důkazní návrhy stěžovatelky za obstrukční. Stěžovatelka byla v průběhu celého daňového řízení pasivní a těsně před uplynutím lhůty pro stanovení daně navrhla několik desítek důkazů. Přesto se žalovaný k těmto důkazním návrhům podrobně vyjádřil. Navíc odvolací řízení má sloužit k odstranění případných vad řízení, nikoliv k nalézání skutkového stavu věci. To by mělo proběhnout v řízení před prvostupňovým správcem daně.

[18] Pokud jde o námitky unesení důkazního břemene stěžovatelkou, žalovaný uvedl, že stěžovatelka ignoruje rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 23. 2. 2012 správce daně jednoznačně vymezil konkrétní skutečnosti, v nichž spatřoval pochybnosti o tom, že sporné služby stěžovatelce poskytly společnosti NOWAK a CST. Tím došlo k přenesení důkazního břemene na stěžovatelku, která jej neunesla. Vytýkané rozpory neodstranila. Žalovaný obecně souhlasí se stěžovatelkou, že je nezbytné respektovat povahu obchodních vztahů a běžné obchodní zvyklosti. Stěžovatelka však musí sama bránit svá práva a v případě, kdy ji tíží důkazní břemeno, si musí pořizovat dokumentaci, která jí umožní toto důkazní břemeno unést.

[19] K námitkám, podle nichž došlo k nesprávnému stanovení daně, žalovaný uvedl, že v nyní posuzovaném případě nebylo prokázáno, že práce se uskutečnily v období a rozsahu dle fakturace. Nebyl objasněn rozsah prací ani cena, nelze tedy dovozovat, že o pořízení prací nejsou žádné pochyby. V takovém případě není naplněna ani první podmínka pro uplatnění tzv. esenciálních výdajů. Současně nebylo zpochybněno celé účetnictví stěžovatelky.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[20] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Napadený rozsudek krajského soudu přezkoumal v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných

důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížností není důvodná.

[21] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu poměrně obsáhlou kasační stížnost (včetně doplnění celkem 28 stran), její argumentace je ale strukturovaná nesystematicky. Obdobně jako krajský soud i NSS navíc konstatuje, že někdy jsou námitky stěžovatelky přímo nesrozumitelné. Stěžovatelka také na mnoha místech převážně rekapituluje předchozí řízení a všechny již uplatněné výhrady proti závěrům daňových orgánů. Kasační stížnost je však mimořádný opravný prostředek, kterým je možno napadnout rozhodnutí krajského soudu. Právě toto rozhodnutí je předmětem řízení přezkoumávaným Nejvyšším správním soudem; je proto povinností stěžovatelky v kasační stížnosti uvést, s jakými konkrétními závěry krajského soudu nesouhlasí včetně důvodů nesouhlasu, nikoli pouze zopakovat žalobní body. Činnost Nejvyššího správního soudu jako soudu kasačního je ohraničena rámcem vymezeným rozsahem napadeného soudního rozhodnutí, a především skutkovými a právními důvody nezákonnosti tohoto rozhodnutí. Z kasační stížnosti proto musí být zřejmé, v kterých částech a z jakých důvodů má Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí přezkoumat, přičemž není povinen a ani oprávněn sám možné nezákonnosti napadeného rozhodnutí dovozovat.

[22] NSS proto předesílá, že se zabýval pouze kasačními námitkami, které jsou způsobilé k přezkumu. Zároveň konstatuje, že nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument stěžovatelky. Proto proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém.

[23] Kasační soud se nejprve zabýval **námitkou nepřezkoumatelnosti** napadeného rozsudku. Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, z jehož odůvodnění je zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[24] Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je nicméně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Konstatování nepřezkoumatelnosti by tedy mělo být v soudní praxi spíše výjimečné, „*není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky...*“ (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29).

pokračování

[25] NSS považuje napadený rozsudek za přezkoumatelný, neboť je kvalitně a podrobně odůvodněn a zřetelně z něj vyplývá, na jakých důvodech je založen. Stěžovatelka obecně namítla, že krajský soud řadu námitek zcela pominul, nspecifikovala však, jaké konkrétní námítka má na mysli. NSS proto obdobně obecně konstatuje, že krajský soud se zabýval všemi podstatnými (a řádně uplatněnými) žalobními námitkami. Žaloba byla velmi obsáhlá a nepřehledná, krajský soud se s ní ale i tak důkladně vypořádal.

[26] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nelze spatřovat ani v tom, že krajský soud shledal nedůvodnými žalobní námitky, podle nichž byla nesprávně stanovena daň. Krajský soud jasně vysvětlil, proč má za to, že v posuzovaném případě nebylo povinností daňových orgánů zabývat se otázkou zohlednění alespoň části výdajů souvisejících se zdaněnými příjmy. NSS zároveň souhlasí s tímto závěrem krajského soudu (k tomu viz níže vypořádání kasačních námitek týkajících se věcně dané otázky).

[27] Podle prvního okruhu věcných kasačních námitek byl **neúplně a nesprávně zjištěn skutkový stav** a došlo k **vadám dokazování**.

[28] Stěžovatelka napadá především neprovedení důkazů, které navrhla dne 30. 11. 2018, resp. 3. 12. 2018. Tedy v odvolacím řízení pokračujícím po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného krajským soudem. Žalovaný nevyhověl těmto návrhům s tím, že se jedná o účelově a obstrukčně navržené důkazní prostředky. Poukázal jednak na skutečnost, že stěžovatelka uplatnila tyto návrhy po více než 6 letech od zahájení daňové kontroly a těsně před koncem lhůty pro stanovení daně. Zdůraznil také, že základem nalézání skutkového stavu je řízení před správcem daně prvního stupně. Vedle toho se žalovaný blíže zabýval jednotlivými důkazními návrhy. K některým důkazním prostředkům konstatoval, že by z povahy věci nemohly prokázat tvrzení stěžovatelky, že přijala sporná plnění od společností NOWAK a CST právě tak, jak je uvedeno na zpochybněných daňových dokladech. Žalovaný dále neshledal důvod k provedení opakovaného výslechu již dříve vyslechnutých svědků (v podrobnostech viz body [122] až [139] žalobou napadeného rozhodnutí).

[29] Také krajský soud hodnotil uvedené důkazní návrhy jako obstrukční a účelové. Poukázal na skutečnost, že stěžovatelka v průběhu daňové kontroly navrhla pouze jednoho svědka (T. S.) a jinak své důkazní návrhy omezila na fotografie a prohlídku areálu TPÚ a předložení účetnictví D. Ch. a J. J. Krajský soud nepovažoval za řádné důkazní návrhy obecné odkazy typu „stejně důkazy jako u TPÚ“, výslech „dalších osob, které se podílely na činnosti BD Chlumec“ apod. Zdůraznil, že daňová řízení jednotlivých daňových subjektů jsou samostatná, navíc stěžovatelka měla dostatek informací pro uplatnění konkrétních důkazních návrhů, neboť stěžovatelku i její dodavatele a odběratele zastupoval stejný zástupce. Teprve v závěru odvolacího řízení proti dodatečnému platebnímu výměru (dne 3. 10. 2014) stěžovatelka poprvé navrhla výslech dalších svědků (V. D., H. V., V. D. a M. T.). Výslech těchto svědků uložil daňovým orgánům krajský soud rozsudkem č. j. 15 Af 1/2015-194. Stěžovatelka zůstala pasivní i v pokračujícím odvolacím řízení po zmíněném rozsudku. Teprve po doplnění dokazování o výslech uvedených svědků a poté, co žalovaný zaslal dne 9. 11. 2018 stěžovatelce výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení dle § 115 odst. 2 daňového řádu, stěžovatelka navrhla provedení několika desítek dalších důkazních prostředků (zahrnujících řadu nových svědků i požadavek na

opakování již provedených výsledků svědků). Stěžovatelka dle krajského soudu mohla a měla tyto důkazní návrhy přednést mnohem dříve, neboť o nich věděla.

[30] NSS souhlasí s právě uvedeným hodnocením důkazních návrhů. Není povinností daňového orgánu provést každý důkaz navržený daňovým subjektem, v případě nevyhovění určitému návrhu však daňový orgán musí řádně zdůvodnit svůj postup. Této povinnosti žalovaný v nyní posuzované věci dostal. NSS připomíná, že základem nalézání skutkového stavu je řízení před správcem daně prvního stupně. Odvolací řízení je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Z judikatury NSS dále plyne, že legitimním důvodem pro zamítnutí návrhu na výslech svědka je snaha daňového subjektu mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, na který ostatně opakovaně odkazuje také stěžovatelka).

[31] V nyní posuzované věci NSS považuje za podstatnou především skutečnost, že stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby provedení uvedených důkazů navrhla dříve. Jak již podrobně rozebral krajský soud v napadeném rozsudku, neobstojí například tvrzení stěžovatelky, že potřeba vyslechnout svědky D. Ch., J. M., J. K., F. V., J. M. a M. K. vyplynula až z výpovědi svědků V. a D. J. M. a M. K. byli zaměstnanci stěžovatelky, kteří údajně prováděli drcení v areálu TPÚ. Ostatní zmíněné osoby vyjmenoval svědek V. na dotaz přítomného jednatele stěžovatelky Luboše Marečka jako účastníky porad ohledně demolic, jichž se zároveň účastnil právě Luboš Mareček. Stěžovatelce tak nic nebránilo, aby navrhla výslech zmíněných svědků již v průběhu daňové kontroly. Totéž platí třeba také pro výslech J. J., neboť o obsahu jeho výpovědi v řízení vedeném s TPÚ byla stěžovatelka informována dne 14. 12. 2012 v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Některé navržené důkazy byly navíc nadbytečné. Například navržení svědci J. Š. a T. V. měli podle stěžovatelky vyloučit provedení demolic v roce 2009 v rámci sanačních prací prováděných společnostmi KLEMENT a.s. (dále jen KLEMENT) a RUMPOLD s.r.o. (dále jen „RUMPOLD“). Tyto důkazní prostředky tak nebyly způsobilé prokázat tvrzení stěžovatelky, že služby ve formě demoličních prací jí poskytli deklarovaní dodavatelé NOWAK a CST. Obdobně svědka R. H. a svědkyně D. a L. stěžovatelka navrhla, aby prokázala, kdo neprováděl inženýrskou činnost týkající se bytového družstva Chlumec. Ani tyto důkazy tak nemohly přispět k unesení důkazního břemene stěžovatelky (vedle toho, že stěžovatelce nic nebránilo je navrhnout dříve).

[32] NSS nepovažuje za nutné se detailně věnovat každému jednotlivému důkaznímu návrhu uplatněnému stěžovatelkou dne 30. 11. 2018, resp. 3. 12. 2018. Učinil tak již krajský soud v bodech 66. a násl. napadeného rozsudku, NSS se s jeho závěry ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje.

[33] Zároveň NSS přisvědčuje krajskému soudu, že daňové řízení navazující na zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného soudem není pokračováním řízení soudního. Žalovaný má povinnost zabývat se pouze těmi důkazními návrhy, které byly obsaženy v podáních adresovaných přímo jemu nebo správci daně, nikoliv v podáních adresovaných soudu (samozřejmě s výjimkou důkazů, jejichž provedení žalovanému uloží soud). Na výše uvedených závěrech o účelovém uplatnění důkazních návrhů v podáních stěžovatelky ze dne

pokračování

30. 11. 2018 a ze dne 3. 12. 2018 tak nic nemění skutečnost, že některé z těchto důkazů stěžovatelka navrhovala již v předchozím řízení před krajským soudem.

[34] Správné jsou také závěry krajského soudu o samostatné povaze daňového řízení stěžovatelky a řízení týkajících se jejich obchodních partnerů. Byť tedy někteří ze svědků, jejichž výslech stěžovatelka navrhovala ve svých podáních ze dne 30. 11. 2018 a ze dne 3. 12. 2018, byli vyslechnuti v jiných řízeních týkajících se stejných zakázek, neznamená to, že by nutně museli být vyslechnuti i v daňovém řízení stěžovatelky. Jednotlivé daňové subjekty mohou ve svých řízeních uplatňovat odlišné procesní strategie. K tíži stěžovatelky tak jde skutečnost, že ve svém řízení uplatnila příslušné důkazní návrhy účelově teprve dne 30. 11. 2018, resp. dne 3. 12. 2018, ačkoliv tak mohla učinit dříve.

[35] Krajskému soudu nelze vytýkat ani to, že odmítl srovnávat skutková zjištění daňových orgánů v nyní posuzované věci s jejich zjištěními učiněnými v jiných řízeních po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka totiž v podání ze dne 26. 5. 2021 odkázala na rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2020 ve věci společnosti TEKO a na další rozhodnutí daňových orgánů a soudů týkající se tohoto daňového subjektu. Krajský soud k tomu předně konstatoval, že v souladu s § 71 odst. 1 a § 72 odst. 1 s. ř. s. se jedná o opožděný žalobní bod. Současně zdůraznil, že v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. rozhoduje podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí. NSS přisvědčuje krajskému soudu. Podstatné je, že ve věci, v níž je předmětem sporu neunesení důkazního břemene, musí správní soudy zásadně vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže stěžovatelka dohánět předkládáním nových důkazů soudu (viz rozsudky NSS ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS, a ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017-135).

[36] Poukaz stěžovatelky na rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 163/2014-38, je nepřijatelný. NSS v uvedené věci aproboval postup Krajského soudu v Ostravě, který zrušil napadená rozhodnutí žalovaného, neboť skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadených rozhodnutí, vyžadoval rozsáhlé a zásadní doplnění. V nyní posuzované věci se ale jedná o odlišnou situaci. Daňové orgány zjistily skutkový stav dostatečně a stěžovatelka se snaží svou liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. Poukazem na daňová řízení vedená se společností TEKO (viz výše) a se společností NOWAK (v daném případě stěžovatelka dokonce teprve v kasační stížnosti poukazuje na úkony prováděné správcem daně v tomto daňovém řízení v průběhu roku 2022) stěžovatelka ospravedlňuje důvodnost svědeckých výpovědí, které navrhla dne 30. 11. 2018, resp. dne 3. 12. 2018. NSS ale opakuje, že žalovaný tyto důkazní návrhy legitimně vyhodnotil jako účelové a obstrukční. Na tento závěr nemůže mít vliv skutečnost, že v řízeních týkajících se jiných daňových subjektů byli svědci navrhovaní stěžovatelkou vyslechnuti.

[37] NSS dále souhlasí se závěry krajského soudu, podle nichž nebylo namístě opakování výslechu Ing. P. N. a některých dalších svědků. Krajský soud také správně uvedl, že Luboš Mareček coby jednatel stěžovatelky nemohl být vyslechnut v pozici svědka, zároveň mu nic nebránilo v tom, aby v průběhu daňového řízení přednesl svá tvrzení. Skutečnost, že se k věci vyjádřil až dne 3. 12. 2018, tak působí opět účelově a obstrukčně. V podrobnostech NSS odkazuje na bod 67. a body 82. a násl. napadeného rozsudku krajského soudu.

[38] Nedůvodné jsou rovněž kasační námitky, podle nichž krajský odmítl důkazy rozsudky Okresního soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 7 C 398/2010 a krajského soudu sp. zn. 17 Co 287/2017 a posudky společnosti STAVEXIS a Ing. N., ze kterých soudy ve zmíněných řízeních vycházely. Jak žalovaný v napadeném rozhodnutí, tak následně i krajský soud se k citovaným rozsudkům a posudkům vyjádřili. Podle krajského soudu samotná skutečnost, že tyto rozsudky i posudky potvrdily, že inženýrská činnost byla provedena, ještě nic nevyovídá o tom, kdo ji stěžovatelce dodal. Předmětem uvedených soudních řízení byl spor mezi stěžovatelkou a obcí Chlumeč o zaplacení odměny za inženýrskou činnost realizovanou stěžovatelkou pro obec Chlumeč. V nyní posuzované věci ale nikdo nezpochybňuje fakt, že stěžovatelka pro obec Chlumeč inženýrskou činnost vykonala, sporné je pouze to, zda stěžovatelce poskytl služby deklarovaný dodavatel NOWAK v rozsahu a v termínu uvedeném na předloženém daňovém dokladu. To však z předmětných rozsudků a posudků nevyplývá (blíže viz bod 96. napadeného rozsudku). NSS se s uvedenými závěry krajského soudu v plném rozsahu ztotožňuje.

[39] NSS shrnuje, že nevyhověl žádné z kasačních námitek, podle nichž byl neúplně a nesprávně zjištěn skutkový stav a došlo k vadám dokazování. Následně se zabýval druhým a třetím okruhem kasačních námitek, které spolu úzce souvisejí. Tedy námitkami **nesprávného hodnocení důkazů soudem**, včetně **hodnocení rozložení důkazního břemene**, a námitkami, že **stěžovatelka unesla své důkazní břemeno**.

[40] Jádrem sporu v posuzované věci je otázka, zda stěžovatelka sporné výdaje vynaložila a následně odečetla od základu daně v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[41] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011-121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarované služby mu byly skutečně dodány, a to v tvrzeném čase a rozsahu (rozsudky NSS ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, či ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35).

[42] Obecně totiž platí, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. výše zmiňovaný rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2007-119).

pokračování

[43] V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o tom, že demoliční práce v areálu TPÚ skutečně provedli tvrzení dodavatelé (společnosti NOWAK a CST) v období a v rozsahu uvedeném na předložených fakturách. Obdobně ve vztahu k inženýrské činnosti na akci bytové domy Chlumeč měl správce daně pochybnosti o tom, že tvrzený dodavatel (společnost NOWAK) poskytl stěžovatelce služby v období a v rozsahu uvedeném na příslušné faktuře.

[44] Jak shrnul krajský soud v bodech 54. a násl. napadeného rozsudku, pochybnosti správce daně týkající se demolic v areálu TPÚ původně vycházely z toho, že Magistrát města Ústí nad Labem (dále jen „magistrát“) již v potvrzení ze dne 7. 4. 2010 (tj. před daty, kdy měly podle faktur demolice probíhat) uvedl, že stavby průmyslových objektů v areálu TPÚ neexistují, vzniklé plochy jsou zatravněny a nejsou patrné ani základy budov. A přestože stěžovatelka později zpochybnila obsah tohoto potvrzení, pochybnosti správce daně přetrvaly, neboť dalším dokazováním byl zjištěn časový nesoulad mezi odvozem a drcením sutí včetně zemních prací, které nelogicky předcházelo vlastním demoličním pracím. Stěžovatelka dále fakturovala část prací (demolice a zemní práce v areálu TPÚ) svému odběrateli TEKO s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 7. 2010, tj. dříve, než jí tyto práce měly být dodány ze strany společností CST a NOWAK. Pochybnosti správce daně podporoval také fakt, že společnosti NOWAK ani CST neměly v rozhodném období žádné zaměstnance a nebylo doloženo, že by předmětné práce provedly prostřednictvím určitých konkrétních subdodavatelů.

[45] Pokud jde o investorsko-inženýrskou činnost na akci bytové domy Chlumeč, správce daně spatřoval své pochybnosti v tom, že smlouva o zajištění investorsko-inženýrské činnosti byla uzavřena již 5. 9. 2005 a projektovou dokumentaci pro danou akci vypracoval Ing. P. N. v letech 2006 až 2008, kdy ji také stěžovatelce vyfakturoval a stěžovatelka ji podle předávacích protokolů ze dne 20. 9. 2006, 17. 12. 2007 a 9. 4. 2008 předala obci Chlumeč. Pochybnosti o tom, zda uvedené služby poskytla stěžovatelce skutečně společnost NOWAK, prohloubila výpověď svědka M. M., který tvrdil, že nezanedbatelnou část příslušných činností vykonal jako zaměstnanec stěžovatelky.

[46] Krajský soud dále poukázal na personální propojení jednotlivých korporací zapojených do dodavatelsko-odběratelského řetězce, v němž probíhaly dotčené obchodní transakce, a na skutečnost, že stěžovatelka měla zaměstnance, strojní zařízení i dopravní prostředky, a to na rozdíl od jejich deklarovaných dodavatelů NOWAK a CST, kteří žádné zaměstnance neměli.

[47] NSS souhlasí s krajským soudem, že z uvedených zjištění plynou pochybnosti o tom, zda stěžovatelce skutečně sporné služby poskytli deklarovaní dodavatelé NOWAK a CST v rozsahu a termínech vyplývajících z předložených daňových dokladů. Tehdejší správce daně (Finanční úřad v Ústí nad Labem) zároveň srozumitelně vymezil skutečnosti, v nichž spatřoval své pochybnosti, a to ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 23. 2. 2012. Tím správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a přenesl jej na stěžovatelku. Kasační námitka, že daňové orgány neumožnily stěžovatelce prokázání rozhodných skutečností, protože tyto rozhodné skutečnosti vůbec nevymezily, je nedůvodná.

[48] Stěžovatelka tedy byla povinna v reakci na uvedené pochybnosti správce daně prokázat daňovou uznatelnost sporných výdajů.

[49] Žalovaný podrobně zhodnotil v daňovém řízení provedené důkazy v bodech [79] až [145] (ve vztahu k demolicím objektů v areálu TPÚ) a v bodech [190] až [235] (ve vztahu k bytovým domům Chlumeč) napadeného rozhodnutí. V dalších částech svého rozhodnutí se vypořádal s námitkami uplatněnými stěžovatelkou proti jeho zjištěním. Shromážděné důkazy podle žalovaného neprokazují provedení demoličních prací v areálu TPÚ a investorsko-inženýrské činnosti na akci bytové domy Chlumeč ze strany společností NOWAK a CST v deklarovaném rozsahu a termínech. Krajský soud tyto závěry aproboval. Neunesením důkazního břemene stěžovatelkou v reakci na pochybnosti správce daně se zabýval v bodech 60. a násl. napadeného rozsudku. Důkladně se přitom vyjádřil k jednotlivým provedeným důkazům a k výhradám stěžovatelky týkajícím se jejich hodnocení ze strany žalovaného.

[50] Není úkolem NSS opakovat stejně podrobně hodnocení důkazů provedených již dříve žalovaným a krajským soudem, jejichž závěry jsou logické a přesvědčivé. A to tím spíše v situaci, kdy stěžovatelka uplatňuje v kasační stížnosti v zásadě stejné výhrady, jako v řízení před krajským soudem.

[51] NSS tedy jen ve stručnosti shrnuje, že krajský soud správně konstatoval, že k unesení důkazního břemene stěžovatelkou nestačí prokázat neexistenci staveb a zbytků po demolicích, tj. provedení demolic. Samotná demolice objektu nic nevypovídá o tom, kdo tuto demolici provedl. Ani prováděná šrotace, těžba železa či drcení sutí neprokazují, že demolice skutečně provedl deklarovaný dodavatel v tvrzeném rozsahu a termínu. Totéž platí pro vyjádření společností KLEMENT, RUMPOLD a P-EKO, podle nichž tyto společnosti neprováděly předmětné demolice. Dostatečné k prokázání tvrzení stěžovatelky nebyly ani jednotlivé jí předložené listinné důkazy včetně zápisu o odevzdání a převzetí prací ze dne 25. 11. 2010, v nichž byly práce popsány jen velmi obecně.

[52] Kasační soud dále přisvědčuje závěru krajského soudu, podle nějž navržený důkaz nazvaný „porovnání smluv, rozpočtů ve smlouvách a dále faktické provedení, soupisy provedených prací a fakturaci“ není způsobilý prokázat, že stěžovatelce poskytli sporné služby deklarovaní dodavatelé v rozsahu a v termínech podle předložených daňových dokladů. Zároveň není podstatné, že rozdíly v kalkulacích a kubaturách byly údajně vysvětleny ve výpovědích svědků v jiném řízení, neboť to stále neprokazuje poskytnutí služeb společnostmi NOWAK a CST v rozsahu a v termínech podle předložených daňových dokladů.

[53] Podobně k prokázání toho, že služby vztahující se k akci bytové domy Chlumeč stěžovatelce poskytl deklarovaný dodavatel v rozsahu a v termínu uvedeném na předložených daňových dokladech, nepostačuje doložit, že příslušné činnosti nevykonávala obec Chlumeč. Nestačí ani vysvětlení prodlevy mezi zahájením a fakturací inženýrské činnosti, irrelevantní je také Výkonový a honorářový řád ČKAI.

[54] Stěžovatelka se ohrazuje proti výtce krajského soudu, že nepochopila rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení. Krajský soud ale uvedl tuto výtku v reakci na argumentaci stěžovatelky, že bylo vyloučeno, aby demolice provedl jiný dodavatel než

pokračování

NOWAK, a na navazující požadavek stěžovatelky, aby daňové orgány vysvětlily, kdo by je mohl provést. K tomu krajský soud příhodně poznamenal, že daňové orgány nebyly povinny vysvětlovat, jak se vše odehrálo.

[55] NSS souhlasí také s tím, že vyloučení svědci neuvedli žádné dostatečně konkrétní skutečnosti ohledně činností vykonaných společnostmi NOWAK a CST pro stěžovatelku, resp. ohledně rozsahu a termínu těchto činností. Například Tomáš Smrčka (v roce 2010 jediný akcionář a člen představenstva společnosti NOWAK a jednatel společnosti CST) si nevybavoval objekty a rozsah demolice. Nebyl schopen uvést, kdo konkrétně, tedy jací subdodavatelé, tyto práce prováděl (společnosti NOWAK a CST neměly žádné zaměstnance), kdo jeho subdodavatelům ukázal, co mají bourat, kdo je pouštěl do areálu, jak konkrétně vše probíhalo, zda se vedl stavební deník atd. Z jeho výpovědi tedy nevyplývá, kdo a kdy a zda vůbec prováděl v roce 2010 demoliční práce na příslušných objektech v areálu TPÚ.

[56] Ve vztahu k inženýrské činnosti u bytových domů v Chlumci svědek Smrčka uvedl, že v roce 2010 se nic neprovádělo, pouze se fakturovalo. Práce neprováděl, zajišťoval je M. M. v období od roku 2005. Svědek M. pak vypověděl, že příslušnou inženýrskou a poradenskou činnost vykonával coby zaměstnanec stěžovatelky.

[57] Rovněž další svědci vypovídali jen obecně a neuvedli žádné konkrétní skutečnosti, které by byly způsobilé prokázat daňovou uznatelnost sporných výdajů.

[58] Žalovaný navíc shledal, že výpovědi některých svědků (V. D., V. D. a M. T.) byly nevěrohodné. A to jednak proto, že byly v některých bodech v rozporu s výpověďmi jiných svědků, jednak proto, že svědek D. ve své výpovědi z roku 2018 odpovídal na některé otázky mnohem konkrétněji, než v roce 2014 (kdy byl vyloučen na základě dožádání v rámci daňové kontroly společnosti TPÚ). Podle krajského soudu se žalovaný sice dopustil dílčích pochybení, jestliže označil výpovědi uvedených svědků za nevěrohodné, aniž by těmto svědkům umožnil se k důvodům jejich nevěrohodnosti vyjádřit. Jak však zároveň krajský soud správně vysvětlil, tyto dílčí nedostatky v postupu žalovaného nemají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný se totiž neomezil jen na odmítnutí uvedených svědeckých výpovědí pro jejich nevěrohodnost, ale hodnotil tyto výpovědi i z hlediska jejich důkazního potenciálu. Klíčový je tedy závěr, že výpovědi zmíněných svědků nepostačují k prokázání tvrzení stěžovatelky (bez ohledu na to, zda jsou či nejsou věrohodné).

[59] Nelze přisvědčit ani kasační námitce, že žalovaný a krajský soud hodnotili provedené důkazy jednostranně, obecně a frázovitě. Naopak, vypořádání důkazů jak ze strany žalovaného, tak krajského soudu bylo velmi důkladné. Nedůvodná je také námitka, že důkazní prostředky je třeba hodnotit v jejich vzájemné souvislosti. Jak správně zdůraznil již krajský soud, žádný svědek neuvedl dostatečně konkrétní údaje o činnosti konkrétního dodavatele, ani o rozsahu nebo o termínu provádění konkrétních činností, tudíž ani hodnocení důkazů v jejich vzájemné souvislosti nemohlo vést k prokázání tvrzení stěžovatelky.

[60] Se stěžovatelkou lze v obecné rovině souhlasit v tom, že je nezbytné respektovat povahu obchodních vztahů a běžné obchodní zvyklosti. Povinností daňového subjektu je však také pořizovat si dokumentaci, která mu umožní unést důkazní břemeno v daňovém

řízení. NSS proto přisvědčuje krajskému soudu, že skutečnost, že stěžovatelka ani její dodavatelé a subdodavatelé nedisponují průkaznou dokumentací z průběhu demolic v areálu TPÚ a z inženýrské činnosti na akci bytové domy Chlumeč, jde výhradně k tíži stěžovatelky. NSS zároveň neshledal, že by daňové orgány rozšiřovaly důkazní břemeno stěžovatelky *ad absurdum*, nad rámec mezi vytýčených stávající judikaturou. S ohledem na zjištěné pochybnosti nebylo nepřiměřené, jestliže daňové orgány požadovaly například doložit, jací konkrétní subdodavatelé provedli tvrzené demoliční práce atd.

[61] NSS uzavírá, že stěžovatelka v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno a neprokázala daňovou uznatelnost sporných výdajů. Žalovaný ani krajský soud nepochybili při hodnocení důkazů způsobem, který by měl za následek nezákonnost jejich rozhodnutí. Provedené důkazy samostatně ani ve spojení s ostatními důkazy neprokazují tvrzení stěžovatelky, že náklady za služby fakturované dodavateli NOWAK a CST vynaložila v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. že jí tito dodavatelé předmětné služby skutečně poskytli v rozsahu a termínech podle předložených daňových dokladů.

[62] V posledním okruhu kasačních námitek stěžovatelka zpochybňuje závěry krajského soudu, podle nichž nedošlo ani k **nesprávnému stanovení daně**.

[63] Také tyto kasační námítky jsou nedůvodné. Krajský soud správně uvedl, že výše daňových příjmů vůbec nebyla předmětem daňové kontroly, která se zaměřovala jen na konkrétní výdaje (viz např. str. 2 zprávy o daňové kontrole). Z judikatury NSS zároveň plyne, že pokud daňový subjekt neprokáže část svých výdajů (nákladů), neznamená to, že by automaticky měla být proporcionálním způsobem krácena také výše příjmů (výnosů), která vstupuje do základu daně (viz např. rozsudek ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83).

[64] Nutno dodat, že pokud se jedná o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky NSS ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011-147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011-143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí v takovém případě přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (blíže viz rozsudky NSS ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS, a ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38).

[65] V nyní posuzované věci však nebyly splněny podmínky pro aplikaci výše citované judikatury týkající se tzv. esenciálních výdajů. Podstatné je, že stěžovatelka v daňovém řízení neuváděla nic, co by svědčilo tomu, že by v jejím případě měla být zohledněna alespoň část výdajů souvisejících se zdaněnými příjmy. Netvrdila například, že by neměla prostředky k tomu, aby sporné činnosti namísto deklarovaných dodavatelů vykonala sama (naopak v daňovém řízení zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že stěžovatelka disponovala takovými prostředky). NSS přisvědčuje krajskému soudu, že tím se situace stěžovatelky odlišuje od případu řešeného NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016-38, kterého se stěžovatelka v této souvislosti dovolává. Ze stejného důvodu nepokládal NSS za nutné vyčkat na rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 8 Afs 296/2020, neboť v nynějším případě stěžovatelka neuváděla konkrétní výdaje, které by bylo možno označit za esenciální výdaje, jichž se věc projednávána v rozšířeném senátu týká.

pokračování

[66] Na právě uvedených závěrech nemůže nic změnit ani poukaz stěžovatelky na judikaturu vztahující se k podvodům na dani z přidané hodnoty. Z této judikatury neplyne nic relevantního pro nynější věc.

IV. Závěr a náklady řízení

[67] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů nepřisvědčil kasačním námitkám a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[68] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 24. ledna 2024

JUDr. Radan Malík
předseda senátu