



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Mgr. Petry Weissové a soudců Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **FVE Břasy s.r.o.**, se sídlem Bendova 1140/16, Plzeň, zastoupena JUDr. Pavlem Roubalem, advokátem, se sídlem Otýlie Beníškové 1664/14, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2020, č. j. 5993/20/5200-11434-706462, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 2. 3. 2022, č. j. 57 Af 9/2020-60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 5. 2017, č. j. 989619/17/2312-50522-402251, podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 928.720 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu ve výši 1.915 Kč a stanovil povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu ve výši 185.763 Kč zahrnující částku 185.744 Kč jako penále z doměřené daně a částku 19 Kč jako penále ze zrušené daňové ztráty. Na základě odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr tak, že doměřenou daň snížil na částku 658.920 Kč a povinnost uhradit penále z doměřené daně snížil na částku 131.784 Kč; celkové penále při nezměněné výši penále z daňové ztráty činilo 131.803 Kč.

[2] Důvodem doměření daně z příjmů byla skutečnost, že žalobkyně neprokázala, že částka 4.605.016 Kč [rozdíl mezi úroky z půjčené částky 35.423.200 Kč vypočtenými podle

zvýšené úrokové sazby sjednané v dodatcích ke smlouvám o půjčce (19 % ročně, tj. 6.730.408 Kč) a původně sjednaným úrokem (6 % ročně, tj. 2.125.392 Kč)] je nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) výše uvedeným rozsudkem zamítl jako nedůvodnou.

[4] Krajský soud k otázce přenosu důkazního břemene v daňovém řízení citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, jehož závěry platí i po nabytí účinnosti daňového řádu. K tomu, aby bylo možné přistoupit k dokazování a po jeho vyhodnocení učinit závěr o tom, zda daňový subjekt unesl, či neunesl důkazní břemeno, je podle krajského soudu nezbytné, aby daňový subjekt uvedl věrohodnou skutkovou verzi reality o tom, jak se skutkový děj odehrál, která by, byla-li by následně prokázána, přinesla pro daňový subjekt příznivý výsledek. Krajský soud konstatoval, že žalovaný ve svém rozhodnutí označil řadu skutečností, které ve svém souhrnu vyvrací věrohodnost tvrzení žalobkyně, že zvýšení úrokové sazby bylo výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Krajský soud proto souhlasil se žalovaným, že žalobkyně neunesla břemeno tvrzení ani břemeno důkazní.

[5] K polemice žalobkyně s odstavci 60, 61, 63, 77, 93, 94, 95, 96 a 113 rozhodnutí žalovaného krajský soud podotkl, že závěry žalovaného vychází ze sourodého komplexu skutečností. Žalobkyně podle krajského soudu pomíjí, že její jednání ani jednání jejích věřitelů nebylo v souladu s uzavřenou smlouvou o úvěru, resp. patronátní smlouvou, neboť nepředložila souhlas banky ani dodatek ke smlouvě, který by řešil zvýšení úrokových sazeb z půjček, postoupení pohledávek na kyperskou společnost a výplatu úroků této společnosti v roce 2012, a že zvýšení úrokové sazby půjček z původních 6 % na 9 % (k 1. 1. 2011) a posléze na 19 % (k 31. 1. 2011) a postoupení nemělo vliv na zvýšení objemu poskytnutých prostředků, jen na výši nákladů žalobkyně a objem závazků vůči věřitelům (výplata zvýšených úroků snižovala objem disponibilních prostředků). Žalobkyně podle krajského soudu pomíjí také zjištění žalovaného z obsahu patronátní smlouvy a závěr žalovaného, že se investoři zavázali poskytnout žalobkyni odpovídající prostředky na realizaci projektu i v případě zvýšení jeho nákladů. Krajský soud upozornil na to, že žalobkyně nezmiňuje ani to, že celková částka, kterou se jí investoři zavázali poskytnout, činila 43.500.000 Kč a převyšovala bankou požadované zvýšené minimální vlastní zdroje. Žalovaný připustil, že podle stavu k září 2010, kdy banka požadovala zvýšení minimálních vlastních zdrojů, žalobkyně disponovala jen částkou 36.216.000 Kč, avšak Ing. Müller tehdy ještě nezačal plnit svůj závazek ze smlouvy o půjčce uzavřené dne 22. 6. 2010 (půjčka až do částky 8.000.000 Kč). Krajský soud zdůraznil, že na základě těchto skutečností učinil žalovaný podstatný závěr, že investoři se již v červnu 2010 smluvně zavázali půjčit žalobkyni finanční prostředky v takové výši, která pokryla i bankou požadované dodatečné zvýšení minimálních vlastních zdrojů.

[6] Vzhledem k tomu, že závěr daňových orgánů o neunesení břemene tvrzení, resp. břemene důkazního, nevychází z toho, že souhlas s užíváním jakékoli stavby ze strany stavebního úřadu znamená dokončení stavby po všech stránkách, není podle krajského soudu příslušná polemika žalobkyně způsobila prokázat nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Krajský soud podotkl, že daňové orgány nemohly pochybit při aplikaci § 8 odst. 4 daňového řádu, neboť jej nepoužily. Daňové orgány podle krajského soudu

pokračování

nezpochybňovaly, že po žalobkyni bylo požadováno zvýšení minimálních vlastních zdrojů z 20 % na 24 %; žalovaný přesvědčivě vysvětlil, že žalobkyně měla zajištěn dostatek prostředků, tudíž nebyla nucena přistoupit ke zvýšení úrokové sazby; důvodem tohoto zvýšení tak bylo jen zvýšení příjmů věřitelů. Z tohoto důvodu krajský soud nepřisvědčil ani tvrzení o údajně svízelné finanční situaci, ani námitce upozorňující na nepřihlednutí k tvrzeným sankcím za pozdní úhrady ceny díla a k údajné neochotě investorů dodat další peníze. Daňové orgány podle krajského soudu postupovaly v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu; skutečnost, že na základě zjištěných skutečností dospěly k odlišným závěrům než žalobkyně, nečiní rozhodnutí žalovaného nezákonným. V neprovedení výsledku Jana Jirky a pracovníků uvěřující banky neshledal krajský soud pochybení, souhlasil se žalovaným, že provedení těchto důkazů by bylo nadbytečné. Ani neexistence judikatury obdobné případu žalobkyně podle krajského soudu neprokazuje nezákonnost rozhodnutí žalovaného.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“).

[8] **Stěžovatelka** namítá, že závěry krajského soudu vychází z nesprávné interpretace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103. Trvá na tom, že již v daňovém řízení i v řízení soudním předestřela věrohodnou skutkovou verzi reality, a proto byl správce daně *ex lege* povinen se s její obranou bezzbytku vypořádat. Podle stěžovatelky nepostačuje, pokud daňové orgány v odůvodnění rozhodnutí pouze uvedou skutečnosti, které bez přímého provedení dokazování údajně měly vyvracet věrohodnost jejich tvrzení. Zdůrazňuje, že v daňovém řízení jsou podle § 1 odst. 3 a 4, § 85 odst. 1, § 92 odst. 3 a § 93 odst. 1 daňového tvrzení daňového subjektu považována *ex lege* za důkazní prostředky. Připomíná, že ve výzvě k odstranění pochybností musí správce daně uvést tyto pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky. Teprve na základě takto ustaveného skutkového rámce může správce daně přistoupit k hodnocení právnímu, přičemž musí daňovému subjektu umožnit, aby se i k této stránce vyjádřil. Podle stěžovatelky správce daně způsobem shora popsaným nepostupoval, což nenapravil ani žalovaný. Stěžovatelka zdůrazňuje, že krajský soud byl *ex lege* povinen důsledně se zabývat celou v žalobě předestřenou materií, což neučinil, neboť se podrobněji nezabýval její obranou předestřenou v odstavcích 5 až 54 žaloby. Tuto argumentaci následně stěžovatelka doslova opakuje (viz odstavce 16 až 65 kasační stížnosti).

[9] **Žalovaný** ve svém vyjádření ke kasační stížnosti předesílá, že stěžovatelka napadá pouze jeho právní názory a závěry, nijak však nepolemizuje se závěry krajského soudu. Připomíná, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Této povinnosti krajský soud podle žalovaného dostal. Žalovaný zdůrazňuje, že se ve svém rozhodnutí přezkoumatelně vypořádal se všemi odvolacími námitkami a své závěry přesvědčivě odůvodnil. Dodává, že stěžovatelka své tvrzení o nepřezkoumatelnosti rozsudku blíže nekonkretizovala, neboť pouze odkázala na

celý text žaloby. Žalovaný dále poukazuje na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a odmítá, že by krajský soud nesprávně interpretoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103. Připomíná výzvy k prokázání skutečností, jejichž prostřednictvím správce daně dostal své důkazní povinnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Námitku, že se krajský soud nezabýval celou materií předestřenu v žalobě, žalovaný pokládá za nedůvodnou. Doplnuje, že nedostatečnost odůvodnění nelze zaměňovat za subjektivně pocíťovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění. Pokud se krajský soud ztotožnil se závěry daňových orgánů, na které v rozsudku odkázal, nelze podle žalovaného shledat napadený rozsudek nezákonným či nepřezkoumatelným. Žalovaný dále reaguje na argumenty stěžovatelky, které jsou doslovným opakováním žaloby. Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejprve se Nejvyšší správní soud zaměřil na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je krajský soud povinen vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace; nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která Nejvyššímu správnímu soudu znemožňuje napadený rozsudek přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24). Požadavek náležitého odůvodnění rozhodnutí soudu nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každý jednotlivý argument (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13, a ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, a ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10).

[13] Nepřezkoumatelný by rozsudek byl v tom případě, pokud by z něj nebylo možné seznat, a to ani při zohlednění celkového kontextu důvodů, jaký názor krajský soud zaujal ve vztahu ke skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, publ. pod č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29). To, že se krajský soud do velké míry ztotožní se závěry a úvahami žalovaného správního orgánu či na ně v některých částech v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení odkáže, nemůže samo o sobě založit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS). V souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení není smyslem soudního přezkumu stále opakovat již jednou vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry správních orgánů. Panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí shoda, není důvod, proč by na ně rozsudek nemohl v podrobnostech odkázat (srov. rozsudek Nejvyššího správního

pokračování

soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). Tím spíše pak může závěry žalovaného, se kterými se ztotožní, převzít.

[14] Nejvyšší správní soud prostudoval odůvodnění napadeného rozsudku a shledal, že namítanou nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů netrpí. Nepřehlédl přitom zjevnou disproporci mezi přebujelou rekapitulační částí rozsudku (16 stran popisujících či spíše citujících obsah podání účastníků řízení) a stručnějším vlastním odůvodněním (3 strany argumentace krajského soudu), které z nemalé části tvoří citace některých pasáží rozhodnutí žalovaného. Z hlediska přezkoumatelnosti však není podstatný rozsah jednotlivých částí napadeného rozsudku, nýbrž obsah vlastního odůvodnění. V něm krajský soud srozumitelně popsal rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a poté se postupně zabýval jednotlivými žalobními body. Ztotožnil se přitom s argumentací žalovaného, což výše citovaná judikatura připouští jako možný způsob vypořádání žalobních bodů (námitek).

[15] Na námitky týkající se souvislosti mezi zvýšením úrokové sazby z půjček investorů a uvedením fotovoltaické elektrárny do provozu (*první argumentační linie žaloby*) reagoval krajský soud v odstavcích 65 až 68 napadeného rozsudku shrnutých v odstavci [5] tohoto rozsudku. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného a využil citaci stěžovatelkou opomíjených částí jeho rozhodnutí k tomu, aby vysvětlil, že dodatky ke smlouvám o půjčce nepřinesly stěžovatelce žádné další prostředky, že investoři se v patronátní smlouvě zavázali poskytnout stěžovatelce odpovídající prostředky na realizaci projektu i v případě zvýšení jeho nákladů, že celková částka, kterou se investoři zavázali stěžovatelce poskytnout, převyšovala bankou požadované zvýšené minimální vlastní zdroje a že banka požadovala zvýšení minimálních vlastních zdrojů v době, kdy Ing. Müller ještě nezačal plnit svůj závazek ze smlouvy o půjčce. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že investoři se již v červnu 2010 smluvně zavázali půjčit stěžovatelce finanční prostředky v takové výši, která pokryla i bankou požadované dodatečné zvýšení minimálních vlastních zdrojů. Uzavřel, že žalovaný přesvědčivě vysvětlil, že stěžovatelka měla zajištěn dostatek prostředků, tudíž nebyla nucena přistoupit ke zvýšení úrokové sazby; důvodem tohoto zvýšení tak bylo jen zvýšení příjmů věřitelů. Nejvyšší správní soud shledal, že tato argumentace krajského soudu dostatečně vyvrací stěžovatelčina tvrzení o nezbytnosti zvýšení úrokových sazeb půjček (potřeba dalších prostředků, podmínky banky), neboť tímto zvýšením stěžovatelka nezískala žádné další finanční prostředky, které navíc ani nepotřebovala, neboť již měla smluvně zajištěn dostatek prostředků (i z hlediska bankou požadovaných zvýšených minimálních vlastních zdrojů), které se jí investoři zavázali poskytnout i v případě zvýšení nákladů projektu. Na tyto věcné argumenty krajského soudu stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nereagovala.

[16] V *první argumentační linii žaloby* stěžovatelka dále zpochybňovala závěr daňových orgánů, že souhlas s užíváním stavby ze strany stavebního úřadu znamená dokončení stavby po všech stránkách. Na tuto námitku reagoval krajský soud v odstavci 69 napadeného rozsudku, a to rovněž dostatečně. Stěžovatelka poukázala také na to, že na její případ nedopadá § 8 odst. 4 daňového řádu. Na tuto námitku krajský soud odpověděl v odstavci 70 napadeného rozsudku. Ani tyto argumenty krajského soudu stěžovatelka v kasační stížnosti po věcné stránce nenapadla.

[17] Stěžovatelka dále v žalobě namítala, že nezaplacením ceny díla by jí vznikla povinnost zaplatit smluvní pokutu (*druhá argumentační linie žaloby*). Tuto námitku vypořádal krajský soud v odstavci 71 napadeného rozsudku odkazem na předchozí odůvodnění, že stěžovatelka měla zajištěn dostatek prostředků, tudíž nebyla nucena zvyšovat úrokové sazby. Stejný argumentem reagoval krajský soud v odstavci 73 napadeného rozsudku na námitku údajně svízelné finanční situace stěžovatelky (*součást třetí argumentační linie žaloby*).

[18] V *třetí argumentační linii žaloby* stěžovatelka nesouhlasila s postupem správce daně, který v průběhu daňového řízení změnil právní názor i postup, jak doměřit daň. Na tuto námitku krajský soud odpověděl v odstavci 73 napadeného rozsudku tak, že je podstatné, zda obstojí závěry, na kterých je postaveno rozhodnutí žalovaného, a že jeho nezákonnost nezpůsobuje předchozí odlišný postup správce daně. Stěžovatelka dále namítala pochybení spočívající v neprovedení výslechu Jana Jirky a pracovníků úvěrující banky. K tomu krajský soud v odstavci 74 napadeného rozsudku odkázal na příslušné pasáže rozhodnutí žalovaného a ztotožnil se s jeho závěrem o nadbytečnosti tohoto dokazování s ohledem na komplexní zjištění daňových orgánů. Krajský soud současně na několika místech odůvodnění napadeného rozsudku upozornil na to, že daňové orgány opřely své závěry o velkou řadu (sourody komplex) skutečností, které vyvrací věrohodnost tvrzení stěžovatelky, že zvýšení úrokové sazby bylo výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (srov. např. odstavce 63, 65 a 71 napadeného rozsudku). Tyto skutečnosti pak krajský soud shrnul v odstavcích 66 až 68 napadeného rozsudku. Z toho podle Nejvyššího správního soudu implicitně vyplývá, že daňové orgány rozhodovaly na základě důkazně podložených skutkových zjištění, což představuje dostatečnou reakci na námitku stěžovatelky, že daňové orgány nesmějí rozhodovat jen podle svého přesvědčení.

[19] Dále stěžovatelka v žalobě zpochybnila odkaz žalovaného na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 5. 2018, č. j. 6 Af 53/2016-38, který byl aprobován rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2020, č. j. 9 Afs 187/2018-35. Upozornila na to, že příčinou neúspěchu žalobce v dané věci byla nedostatečná kvalita kasační stížnosti, a proto tyto rozsudky postrádají „*judikaturní hodnotu*“. Dodala, že žádný z publikovaných 17 judikátů k otázce daňové uznatelnosti úroků ze zápůjčky není bezprostředně použitelný na její případ (*čtvrtá argumentační linie žaloby*). K této námitce krajský soud v odstavci 75 napadeného rozsudku poznamenal, že neexistence judikatury obdobné případu stěžovatelky neprokazuje nezákonnost rozhodnutí žalovaného.

[20] Nejvyšší správní soud shrnuje, že byť jsou některé reakce krajského soudu velmi stručné, podstatné je, že krajský soud neopomněl vypořádat žádný ze včas uplatněných žalobních bodů a svou argumentaci vyjevil způsobem, který stěžovatelce umožnil, aby jednotlivé závěry krajského soudu v kasační stížnosti věcně napadala. Že této možnosti stěžovatelka nevyužila, jde výhradně k její tíži. Lze tedy uzavřít, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný.

[21] Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatelky, že krajský soud nesprávně interpretoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103. Krajský soud naopak řádně vysvětlil rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a příslušná teoretická východiska správně aplikoval na případ stěžovatelky. Pro úplnost Nejvyšší správní soud připomíná, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své

pokračování

tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ (srov. výše zmíněný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. výše zmíněné rozsudky č. j. 1 Afs 39/2010-124 či č. j. 2 Afs 24/2007-119). Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Zároveň platí, že není povinností orgánů daňové správy předestřít vlastní verzi skutkového děje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52).

[22] K námitce stěžovatelky, že již v daňovém řízení předestřela věrohodnou skutkovou verzi reality, a proto byl správce daně *ex lege* povinen se s její obranou bezezbytku vypořádat, Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka neupřesnila, s jakou částí její obrany se správce daně nevypořádal. Stěžovatelka ostatně ani neuvedla, jaký mělo toto údajné pochybení správce daně konkrétní vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Nejvyššímu správnímu soudu nepřisluší domýšlet za stěžovatelku její argumenty. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2017, č. j. 7 As 208/2017-20, bod 15). Nejvyšší správní soud se proto uvedenou námitkou nemohl blíže zabývat.

[23] Totéž platí pro obecnou námitku stěžovatelky, že nepostačuje, pokud daňové orgány v odůvodnění rozhodnutí pouze uvedou skutečnosti, které bez přímého provedení dokazování údajně měly vyvracet věrohodnost jejich tvrzení. K tomu Nejvyšší správní soud jen doplňuje, že daňové orgány postupovaly v souladu s daňovým řádem a respektovaly též ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (srov. např. rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66). V nyní řešené věci daňové orgány shora uvedeným požadavkům dostály. Správce daně ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 2. 9. 2015 a 23. 12. 2016 srozumitelně popsal své pochybnosti a umožnil stěžovatelce, aby se k nim vyjádřila, neúplné údaje doplnila, nejasnosti vysvětlila, nepravdivé údaje opravila nebo pravdivost údajů prokázala a předložila důkazní prostředky. Stěžovatelka ostatně ani neuvedla, v čem konkrétně měl správce daně při formulaci těchto

výzev pochybit, jen obecně citovala požadavky, které mají tyto výzvy splňovat. Příliš obecná argumentace stěžovatelky tak Nejvyššímu správnímu soudu brání v tom, aby podrobněji zkoumal správnost postupu daňových orgánů. Jak již bylo uvedeno výše (viz odstavec [22] tohoto rozsudku), Nejvyššímu správnímu soudu nepřisluší domýšlet za stěžovatelku její argumenty. Nejvyšší správní soud se proto uvedenou námitkou nemohl blíže zabývat.

[24] Ve vztahu k ostatním kasačním námitkám Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Kasační stížnost je nepřijatelná, pokud nesměřuje proti rozhodovacím důvodům napadeného rozsudku (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016-38, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, a judikaturu citovanou v jeho odstavci [140]). Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřijatelná, „*opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*“ Stěžovatel tak musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud tak nečiní a kupříkladu pouze opakuje námitky, které uvedl v žalobě, aniž by jakkoli refletoval argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že tyto námitky krajský soud vypořádal a v jejich opakování nelze spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopna obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, publ. pod č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, č. j. 1 As 271/2015-36). Úkolem Nejvyššího správního soudu totiž není opětovné projednání žaloby, ale přezkoumání správnosti postupu krajského soudu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 11. 2022, sp. zn. II. ÚS 1852/22).

[25] V nyní řešené věci nesměřuje proti rozhodovacím důvodům napadeného rozsudku podstatná část kasační stížnosti. Její odstavce 16 až 65 jsou totiž doslovným přepisem žaloby. Tyto kasační námitky nijak nereagují na závěry krajského soudu obsažené v odůvodnění napadeného rozsudku, jak bylo popsáno výše. Zároveň v těchto námitkách nelze spatřovat setrvání na původní argumentaci stěžovatelky, která by byla schopna obstát proti závěrům krajského soudu. Nejvyšší správní soud tak uvedené námitky opakující text žaloby vyhodnotil jako nepřijatelné, neboť se míjejí s rozhodovacími důvody krajského soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Lze tedy uzavřít, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[27] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovaný byl ve věci úspěšný, ale náhradu nákladů nepožadoval a ze spisového materiálu nevyplývá, že by mu nějaké náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti.

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. března 2024

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu