ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **K. B.,** zastoupená Mgr. et Mgr. Petrou Šrámkovou Harantovou, advokátkou se sídlem Hálkova 1229/44, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 1. 2022, č. j. 77 Af 32/2020-90,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I.
Průběh dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj zahájil u procesního předchůdce žalobkyně, Radima Boháče, posledně bytem Z. 67, Z. (dále též „daňový subjekt"), daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014. Daňový subjekt podal v uvedeném zdaňovacím období daňové přiznání, ve kterém vykázal příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů"). Ve vztahu k některým z výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatněných daňovým subjektem vyvstaly správci daně pochybnosti.

[2] V návaznosti na provedenou daňovou kontrolu správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 3. 2019, č. j. 480177/19/2312-50522-403215, doměřil daňovému subjektu daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 43 245 Kč a současně mu předepsal penále z doměřené daně ve výši 8 649 Kč. K doměření daně vedlo to, že dle

správce daně daňový subjekt neoprávněně snížil základ daně mj. o výdaje vynaložené za pořízení kartonových obalů na dveře v celkové výši 31 219 Kč a o výdaje na zprostředkování zakázek v celkové výši 123 967 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal daňový subjekt odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 9. 2020, č. j. 36263/20/5200-10422-711621, zamítl a potvrdil napadený dodatečný platební výměr.

[3] Pokud se jedná o výdaj vynaložený na nákup obalů na dveře, dospěly daňové orgány k závěru, že ho nelze považovat za daňově účinný ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť daňový subjekt neprokázal, že tento výdaj byl vynaložen v přímé souvislosti s jeho příjmy (resp. očekávanými příjmy). Tvrzení daňového subjektu o tom, že dané obaly nakoupil za účelem balení a prodeje zboží, avšak nebyly použity pro zamýšlený účel, neboť byly poničeny působením povětrnostních podmínek a následně zlikvidovány ve sběrně odpadů, nebyla dle daňových orgánů dostatečně důkazně doložena. Ve vztahu k výdajům na zprostředkování zakázek dospěly daňové orgány k závěru, že daňový subjekt neprokázal, že takový výdaj sloužil k dosažení, zajištění nebo udržení jeho zdanitelných příjmů.

[4] Daňový subjekt podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítal, že považuje pochybnosti žalovaného o využití pořízených obalů na dveře za zcela absurdní. Nesouhlasil se závěrem žalovaného, podle něhož ze spisového materiálu nevyplývá, že by nakupoval, prodával či vyráběl dveře. Uvedl, že je na jeho podnikatelskou činnost zapotřebí nahlížet v širším kontextu, byl totiž spolupracujícím obchodním partnerem svého bratra, podnikatele Petra Boháče, který byl současně jednatelem a společníkem společnosti BB kovo s.r.o., jejímž společníkem byl rovněž daňový subjekt. Předmětem podnikání uvedených spolupracujících subjektů byla především výroba protipožárních řešení, zejména protipožárních dveří, resp. v případě daňového subjektu jejich obrábění. Předpokládalo se, že právě daňový subjekt bude mít kapacity pro využití obalových materiálů, proto je dle dohody nakoupil právě on za účelem následného balení zboží, které vyráběl nebo na jehož výrobě se podílel. K výdaji za zprostředkování zakázek daňový subjekt uvedl, že tento výdaj byl uplatněn na základě faktury ze dne 31. 12. 2013 vydané Petrem Boháčem, který ve své svědecké výpovědi vysvětlil, jakým způsobem probíhala spolupráce mezi ním a daňovým subjektem, přičemž potvrdil, že ke zprostředkování služeb a zakázek došlo, a předložil zprostředkovatelskou smlouvu s tím, že bez zprostředkování by se tyto zakázky nerealizovaly.

[5] V průběhu řízení o žalobě daňový subjekt zemřel, krajský soud tedy řízení o žalobě přerušil do pravomocného skončení řízení o pozůstalosti. Následně krajský soud usnesením ze dne 10. 11. 2021, č. j. 77 Af 32/2020-67, rozhodl o tom, že v řízení o žalobě bude na straně žalobce pokračováno s nynější žalobkyní, která se stala jedním z dědiců daňového subjektu, s tím, že podle krajského soudu právě na žalobkyni přešly i daňové dluhy daňového subjektu.

[6] Dne 26. 1. 2022 proběhlo ve věci jednání u krajského soudu, na němž žalobkyně prostřednictvím své zástupkyně znovu popsala způsob, jakým daňový subjekt postupoval při své podnikatelské činnosti ve spolupráci s Petrem Boháčem a společností BB kovo s.r.o. Nad rámec již uvedeného žalobkyně dodala, že faktura za zprostředkování zakázek vůbec neměla být předmětem daňové kontroly, jelikož byla vystavena již za období roku 2013.

[7] Krajský soud podanou žalobu shora uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl. Tvrzení žalobkyně, podle něhož neměla být faktura za zprostředkování zakázek vůbec

předmětem daňové kontroly, považoval krajský soud za samostatnou žalobní námitku, kterou shledal nepřípustnou, neboť byla uplatněna opožděně až při jednání dne 26. 1. 2022.

[8] Dále se tedy krajský soud zabýval pouze žalobními námitkami nedostatečně či nesprávně zjištěného skutkového stavu věci. Nejprve soud obecně popsal požadavky, které jsou na správce daně kladeny při zjišťování skutkového stavu věci, a rovněž způsob rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení. Následně se vyjádřil k jednotlivým sporným výdajům.

[9] Pokud se jedná o výdaj vynaložený na pořízení kartonových obalů na dveře, uvedl krajský soud, že daňový subjekt sice správci daně opakovaně sdělil, že dané obaly pořídil se záměrem využít je při své obchodní činnosti, tato svá tvrzení však nedoložil žádnými konkrétními důkazy. Krajský soud shrnul, že daňový subjekt již v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru tvrdil, že uvedené obalové materiály byly poničeny povětrnostními vlivy v důsledku prodlení ve výrobě. Pokud by tato tvrzení byla pravdivá, neměl by dle krajského soudu být pro daňový subjekt problém jím připravovanou či zamýšlenou obchodní činnost, k níž potřeboval ony kartonové obaly, také doložit. Pakliže by totiž daná obchodní činnost již byla ve fázi, kdy daňový subjekt předem nakoupil obalové materiály a pouze čekal na dodání zboží, které do nich bude balit, jeví se zcela nepravděpodobným, že by o této obchodní činnosti dosud neexistovala žádná dokumentace. Tu však daňový subjekt nedoložil. Obecný odkaz daňového subjektu na obchodní činnost společnosti BB Kovo s.r.o. či bratra daňového subjektu krajský soud nepovažoval za dostatečný důkaz prokazující záměr využít dané obaly při obchodní činnosti daňového subjektu. Z uvedených tvrzení dle krajského soudu ještě nevyplývá, že daňový subjekt skutečně měl v rámci své (připravované) obchodní činnosti nakoupit právě 348 kusů kartonových obalů na dveře určitých rozměrů. Mezi pořízením daných obalů a podnikatelskou činností daňového subjektu neexistuje konkrétní spojitost dokládající, že uvedené obaly byly skutečně nakoupeny daňovým subjektem pro jím tvrzené použití. Následně se krajský soud podrobně zabýval důkazní situací týkající se tvrzení daňového subjektu o likvidaci znehodnocených obalů, přičemž dospěl k závěru, že ani tato svá tvrzení daňový subjekt neprokázal.

[10] Pokud se jedná o výdaj vynaložený na zprostředkování zakázek, shrnul krajský soud, že z dokazování provedeného v daňovém řízení vyplynulo, že daňovým subjektem předložená smlouva o zprostředkování byla uzavřena mezi daňovým subjektem coby zájemcem a Petrem Boháčem (bratrem daňového subjektu) coby zprostředkovatelem. Poskytnutí plnění daňový subjekt dokládal fakturami, které byly vždy vystaveny dodavatelem „*Radim Boháč – B&B kovovýroba*“ vůči společnosti BB kovo s. r. o. a jejichž předmětem jsou kovoobráběcí práce. Z předložených listin tedy daňové orgány zjistily, že Petr Boháč měl zprostředkovávat zakázky daňovému subjektu právě pouze ve vztahu ke společnosti BB kovo s.r.o., přičemž daňový subjekt je prováděl v objektu, který si tato společnost pronajímá od Petra Boháče, a z materiálu společnosti BB kovo s.r.o. Petr Boháč byl oprávněn jednat jménem společnosti BB kovo s.r.o. samostatně. Petr Boháč tedy pověřil sám sebe jako podnikající fyzickou osobu činností, která by jinak náležela do náplně práce jednatele této společnosti, a následně tuto činnost fakturoval jako zprostředkování zakázky daňovému subjektu. Krajský soud se vzhledem k uvedenému ztotožnil se závěrem žalovaného, že zprostředkovatel nemusel v popsaném případě vynaložit žádné úsilí, aby daňový subjekt dané zakázky od společnosti BB kovo s.r.o. získal, neboť zprostředkovatel i

zájemce byli jedinými společníky této společnosti a zprostředkovatel navíc jejím jednatelem, nešlo tedy o daňově účinný výdaj.

II.
Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Žalobkyně (stěžovatelka) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností. Nejvyšší správní soud předesílá, že daná kasační stížnost je (ačkoliv byla podána advokátkou) velmi obecná a místy stěží srozumitelná, neboť obsahuje řadu nepřehledných a nesouvislých větných konstrukcí a rovněž zjevné faktické chyby.

[12] Dle stěžovatelky krajský soud v napadeném rozsudku pouze zrekapituloval postoje účastníků řízení a přiklonil se k názoru žalovaného, sám však řádně neposoudil skutkový stav věci. Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že neprovedl navržené důkazy. Neztotožňuje se se závěrem o nadbytečnosti tohoto dokazování a uvádí, že se snažila znovu a podrobněji vysvětlit důvody pořízení kartonových obalů. Dodává, že „*právní zástupce stěžovatelky zemřel v průběhu soudního řízení, kdy již nebylo možné provést jeho vlastní výslech*“ (zjevně se jedná o faktickou chybu, neboť stěžovatelka je v řízení o kasační stížnosti zastoupena touž zástupkyní, která ji i daňový subjekt zastupovala již v řízení o žalobě a rovněž předtím v řízení o odvolání; stěžovatelka tedy evidentně poukazovala na úmrtí daňového subjektu, nikoliv své zástupkyně).

[13] Závěry krajského soudu týkající se daňové účinnosti výdaje vynaloženého na pořízení kartonových obalů považuje stěžovatelka za nesprávné. Dle stěžovatelky bylo prokázáno, že dané obaly byly pořízeny a také k čemu měly sloužit: „*Pokud soud argumentuje tím, že nebylo vůči tvrzení nabídnuto soudu dostatek důkazů, které by svědčily o tom, že budou tyto materiály využity, pak je toto v rozporu s odůvodněním soudu v rozsudku, že je zcela zřejmé, že firma byla v dostatečném rozvoji a stěžovatel měl předložit k uvedenému důkazy.*“ Stěžovatelka poukazuje na to, že po celou dobu daňové kontroly předkládala důkazy k prokázání svých tvrzení. Z podnikatelské činnosti daňového subjektu a s ním spolupracujících subjektů je dle stěžovatelky zřejmé, že při svém podnikání produkovaly výrobky, které bylo následně nutné balit do obalů, které byly za tímto účelem nakoupeny.

[14] Pokud se jedná o výdaje vynaložené na zprostředkování zakázek, namítla stěžovatelka v kasační stížnosti pouze to, že nesouhlasí se závěrem o nepřípustnosti (opožděnosti) námitky, podle níž neměla být faktura za zprostředkování zakázek vůbec předmětem daňové kontroly. Konkrétně stěžovatelka uvádí, že „*za žalobní bod se považuje právě žalobní bod týkající se nesouhlasu s uvedenou neuznanou částkou ze strany správce daně*“. Opakuje, že daná částka neměla vůbec podléhat daňové kontrole, a dodává, že se tedy nejedná o nový žalobní bod, „*neboť se v tomto ohledu nemůže jednat o ‚novou argumentaci‘ ze strany stěžovatelky ohledně tohoto bodu, ale jedná se o procesní pochybení již správce daně, pro zcela jiné období, pro které neměl již možnost kontrolu provést*“.

[15] Následně stěžovatelka popsala způsob rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení a obecně uvedla, že „*nabídla dostatečné tvrzení, a taktéž dostatečné důkazní prostředky k tomu, že správce daně neunesl své přenesené důkazní břemeno, neboť v rámci sporných položek bylo vše dostatečně jasně vysvětleno*“.

[16] V závěru kasační stížnosti stěžovatelka opět navrhla provedení důkazů výslechem Petra Boháče a seznamem a popisem zakázek, které byly zprostředkovány.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že uplatněné kasační námitky odpovídají námitkám uplatněným v žalobě i v odvolání. Námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu považuje žalovaný za nedůvodnou. Má zato, že krajský soud řádně zdůvodnil, proč v případě sporných výdajů nejsou naplněny podmínky pro jejich uplatnění jako výdajů daňově účinných, a vysvětlil, jak nahlíží na žalobní argumentaci. Krajský soud dle žalovaného rovněž dostatečně odůvodnil neprovedení důkazů označených v řízení o žalobě. Žalovaný se ztotožnil se závěrem krajského soudu o opožděnosti uplatnění námitky, podle níž faktura za zprostředkování zakázek neměla být vůbec předmětem daňové kontroly. Kasační námitku týkající se neunesení důkazního břemene ze strany daňových orgánů považuje žalovaný za zcela obecnou a nedůvodnou.

III.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastnicí řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[19] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že neshledal důvod provádět v řízení o kasační stížnosti dokazování výslechem Petra Boháče ani seznamem a popisem zakázek, které měly být zprostředkovány. Předmětem řízení před Nejvyšším správním soudem je posouzení zákonnosti rozsudku krajského soudu v mezích uplatněných důvodů kasační stížnosti, která je mimořádným opravným prostředkem. Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jakým způsobem by stěžovatelkou navržené důkazy měly být relevantní pro posouzení zákonnosti přezkoumávaného rozsudku, přičemž ani stěžovatelka nesdělila, jaké skutečnosti by těmito důkazy měly být doloženy. Pokud jsou uvedené důkazní návrhy toliko výrazem skutečnosti, že stěžovatelka trvá na tom, že dané důkazy měly být provedeny již v řízení před krajským soudem nebo případně v daňovém řízení, uvádí Nejvyšší správní soud, že pokud by tyto námitky byly důvodné, představovalo by to důvod pro zrušení rozsudku krajského soudu (a popřípadě dle konkrétních okolností věci i rozhodnutí žalovaného). V žádném případě by však nebylo na místě, aby Nejvyšší správní soud jako soud kasační doplňoval nedostatečně provedené dokazování a sám jako první posuzoval věc s ohledem na nově zjištěný skutkový stav (srov. § 109 odst. 5 s. ř. s.).

[21] Dále je třeba zdůraznit, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční a Nejvyšší správní soud je vázán důvody kasační stížnosti. Stěžovatel vymezuje rozsah přezkumu napadeného rozsudku a musí v kasační stížnosti předestřít polemiku se závěry krajského soudu. Nejvyšší správní soud nemůže při rozhodování o kasační stížnosti tuto roli převzít, jeho úkolem není nahrazovat činnost krajského soudu a opětovně přezkoumávat

napadené rozhodnutí správního orgánu, jako kdyby rozhodnutí krajského soudu neexistovalo. Z tohoto důvodu platí, že obsah a kvalita kasační stížnosti předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek tohoto soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Povinností stěžovatele je sdělit, z jakých důvodů závěry krajského soudu považuje za nezákonné, nikoliv pouze vyjádřit obecný nesouhlas s rozhodnutím napadeným kasační stížností (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2021, č. j. 5 Azs 271/2019-30). Uvedené závěry lze vztáhnout také na rozsah přezkumu správního rozhodnutí ze strany krajského soudu (viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).

[22] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá mj. také nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu. Konkrétně v dané souvislosti uvedla, že se krajský soud pouze bez dalšího přiklonil k názoru žalovaného, a v přezkoumávaném rozsudku tedy chybí řádné posouzení skutkového stavu věci. Dále stěžovatelka v souvislosti se závěry krajského soudu týkajícími se daňové účinnosti výdaje na pořízení kartonových obalů na dveře uvedla, že „*soud pouze polemizoval s stěžovatelkou tom, jak hodnotil předkládané důkazy v této věci, nicméně nezhodnotil po právní stránce tuto otázku správně a zatížil taktéž své rozhodnutí vadou nesrozumitelnosti*“.

[23] Nejvyšší správní soud se tedy nejprve zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Pouze v případě, že je rozsudek přezkoumatelný, má smysl posuzovat jeho zákonnost. Požadavky na přezkoumatelnost rozhodnutí soudů a správních orgánů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již mnohokrát. Lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2020, č. j. 5 As 184/2017-34: „*Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z odůvodnění dotčeného rozhodnutí zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Povinností soudu je řádně se vypořádat s žalobní argumentací (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že 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 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud, podstatou námitky účastníka řízení řádně 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. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (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). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány ani soudy nemají povinnost vypořádat se s každým dílčím tvrzením, pokud proti němu postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: ‚Není porušením práva na spravedlivý*

proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.' (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43)."

[24] Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu ve světle výše uvedené judikatury plně přezkoumatelným. Krajský soud skutečně poměrně důkladně popsal náhled účastníků řízení na jednotlivé relevantní otázky a ztotožnil se se závěry žalovaného. U každé z posuzovaných otázek však také vysvětlil, proč dal zapravdu žalovanému, a nikoliv stěžovatelce. Závěr o tom, že daňový subjekt neprokázal, že výdaj na pořízení kartonových obalů na dveře vynaložil na dosažení, zajištění nebo udržení svých zdanitelných příjmů, krajský soud zdůvodnil v bodech 36 až 38 odůvodnění napadeného rozsudku. Závěr o tom, že daňový subjekt neprokázal ani svá tvrzení týkající se znehodnocení a následné likvidace pořízených kartonových obalů krajský soud zdůvodnil v bodech 46 až 48 napadeného rozsudku. Svůj náhled na žalobní argumentaci týkající se daňové účinnosti výdaje na zprostředkování zakázek krajský soud stručně, nicméně zcela přezkoumatelně popsal zejména v bodě 57 odůvodnění napadeného rozsudku. Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, v čem stěžovatelka spatřuje nesrozumitelnost napadeného rozsudku. To, že nesouhlasí se závěry rozsudku, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost ani nedostatek důvodů.

[25] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou týkající se neprovedení stěžovatelkou (resp. daňovým subjektem) navržených důkazů.

[26] V dané souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2019, č. j. 5 Afs 290/2016-61:

„*Dle § 77 s. ř. s. může soud v řízení zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak, přičemž toto dokazování provádí při jednání. Interpretací tohoto ustanovení se již Nejvyšší správní soud opakovaně ve své judikatuře zabýval, např. v rozsudku ze dne 26. 11. 2008, č. j. 8 As 47/2005-104, uvedl, že § 77 odst. 2 s. ř. s. upravuje možnost soudu zopakovat a doplnit dokazování, kterou však nelze bez dalšího zaměnit za povinnost. Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, jakož i dalších rozsudků tohoto soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, či ze dne 31. 5. 2007, č. j. 2 Afs 105/2006-90, závisí konečná volba toho, jaké důkazy a zda vůbec budou v řízení provedeny, na rozhodnutí soudu, s ohledem na dostatečnost zjištění skutkového stavu v řízení před správním orgánem. Pokud soud dospěje k závěru, že provedení navrhovaných důkazů by, vzhledem k rozsahu skutkových zjištění v daňovém řízení, nepřineslo žádné relevantní skutečnosti, není bez dalšího vadou řízení, pokud tyto důkazy při jednání neprovede.*

Jednoduše řečeno – krajský soud může na základě své úvahy rozhodnout o neprovedení navrhovaných důkazů, ale v takovém případě je povinen svůj postup řádně odůvodnit. V opačném případě je nutno na jeho rozhodnutí nahlížet jako na nepřezkoumatelné; viz výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 147/2004-89, anebo nález Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, publ. pod č. N 10/3 SbNU 51. V tomto nálezu Ústavní soud uvedl: ‚Zákonem předepsanému postupu v úsilí o právo (zásadám spravedlivého procesu), vyplývající z Listiny základních práv a svobod (čl. 36 odst. 1), nutno proto rozuměti tak,

že ve spojení s obecným procesním předpisem (o. s. ř.), v řízení před soudem (obecným), musí být dána jeho účastníkovi možnost vyjádřit se nejen k provedeným důkazům (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) a k věci samé, ale také označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné; tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také - pokud jim nevyhoví - ve svém rozhodnutí vyložit proč, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval a právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal (§ 153 odst. 1, 157 odst. 2 o.s.ř.).' (pozn. podtržení doplněno Nejvyšším správním soudem)."

[27] V obecné rovině je rovněž třeba zdůraznit, že těžiště dokazování leží ve správním, resp. daňovém řízení. Není úlohou správních soudů provádět složitá dokazování a nahrazovat tak to, co měl již ve správním řízení učinit správní orgán, resp. co měl v daňovém řízení navrhnout k unesení svého důkazního břemene daňový subjekt. Správnímu soudu přísluší v rámci soudního přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí posoudit mj. to, zda správní orgány provedly dokazování v potřebném rozsahu, resp. zda daňové orgány poskytly daňovému subjektu dostatečný prostor k unesení jeho důkazního břemene. Soudní řízení správní není pokračováním správního či daňového řízení. Úloha správního soudu je tak primárně přezkumná, v zásadě se nejedná o soud nalézací, byť je oprávněn v přiměřeném rozsahu (a v daňovém řízení zároveň při respektování pravidel o rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně) dokazování doplnit. Pokud přitom daňové orgány založily svá rozhodnutí na tom, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno v daňovém řízení, nemůže se daňový subjekt až v následném řízení před soudem domáhat provedení důkazů, které měl možnost v daňovém řízení uplatnit. Není tedy bez dalšího vadou řízení před soudem, pokud soud neprovede účastníky navržené důkazy.

[28] Daňový subjekt v žalobě navrhl, aby krajský soud provedl důkazy výslechy daňového subjektu a Petra Boháče, internetovými stránkami společnosti BB kovo s.r.o. a seznamem a popisem zprostředkovaných zakázek. Při jednání pak stěžovatelka kromě již uvedených důkazů navrhla provést důkaz výpisem z obchodního rejstříku společnosti BB kovo s.r.o., aby prokázala, že daňový subjekt a jeho bratr byli jejími společníky, vytištěným obsahem internetových stránek společnosti BB kovo s.r.o. k prokázání jejího podnikatelského zaměření, fakturami z roku 2013, včetně předávacích protokolů, k prokázání zprostředkování zakázek, fakturou za zprostředkovatelskou činnost, smlouvou o zprostředkování z 1. 1. 2013, dohodami o provedení práce z 29. 7. 2021 a z 1. 7. 2019 a pracovní smlouvou ze dne 4. 1. 2022, kterými chtěla stěžovatelka prokázat, že na činnosti, které realizoval daňový subjekt, musela společnost BB kovo s.r.o. najmout další pracovní sílu, a rovněž příjmovým pokladním dokladem vztahujícím se ke kartonovým obalům.

[29] Krajský soud žádný z uvedených důkazů neprovedl, tento svůj postup však ve vztahu ke každému z důkazů řádně odůvodnil v bodě 22 odůvodnění napadeného rozsudku. Výslech Petra Boháče považoval krajský soud za nadbytečný, neboť byl k rozhodným okolnostem slyšen v rámci daňového řízení, přičemž nebylo zřejmé, jaká nová zjištění by bylo možné od takového výslechu očekávat. Výslech daňového subjektu již v době jednání nebylo možné provést z objektivních příčin. Dokazování smlouvou o zprostředkování z 1. 1. 2013, příjmovým pokladním dokladem vztahujícím se ke kartonovým obalům a částí faktur za zprostředkovatelskou činnost, včetně předávacích protokolů, nepovažoval krajský soud za nutné, neboť tyto důkazy již byly založeny ve správním spise. Provedení ostatních

důkazů shledal krajský soud nadbytečným, neboť mezi účastníky nebylo sporu o organizační struktuře společnosti BB kovo s.r.o. ani o jejím obchodním zaměření. Předložené dohody o provedení práce a pracovní smlouva se netýkaly sporného období, krajskému soudu tedy nebylo zřejmé, jak by jejich provedení mohlo přispět k objasnění skutečností relevantních pro posouzení věci. Dále krajský soud uvedl, že ani zbylé faktury či předávací protokoly nemohly přinést ve věci nic nového, neboť byly obdobné těm, které již byly založeny v daňovém spisu. Krajský soud rovněž zdůraznil, že stěžovatelka netvrdila, že by daňové orgány k uvedeným důkazům nepřihlédly nebo je zcela opomenuly. Daňový subjekt byl vyzván k předložení seznamu zakázek, jež mu byly zprostředkovány, nikdy je však nepředložil. Za takové situace tedy nebylo na místě doplňovat skutkový stav zjištěný v daňovém řízení novými důkazy, které stěžovatelka, resp. daňový subjekt, doložily až v průběhu soudního řízení, ačkoliv daňovému subjektu nic nebránilo je uplatnit již v řízení daňovém.

[30] Stěžovatelka ve vztahu ke krajským soudem uvedeným důvodům neprovedení navržených důkazů neuplatnila v kasační stížnosti žádné konkrétní námitky, pouze setrvala na názoru, že krajský soud měl dané důkazy provést, a dodala, že se nesnažila přinést nové skutečnosti až v průběhu soudního řízení. Všechny rozhodné skutečnosti tvrdil daňový subjekt již v průběhu daňového řízení, v němž však nebyl vyslyšen.

[31] K tomu lze pouze s obecností odpovídající míře obecnosti uplatněné argumentace uvést, že nesouhlas stěžovatelky (resp. daňového subjektu) s hodnocením důkazů ze strany daňových orgánů nepředstavuje důvod pro opakované provedení důkazů, které již byly provedeny v průběhu daňového řízení, ani pro provedení nových důkazů, které daňový subjekt mohl předložit v průběhu daňového řízení, nicméně tak neučinil. Pokud se jedná o důkazy, které krajský soud neprovedl s odůvodněním, že dané listiny již byly součástí daňového spisu, upozorňuje Nejvyšší správní soud, že z těchto důkazů byl krajský soud oprávněn (a povinen) vycházet, ačkoliv je sám k důkazu neprovedl, neboť správním spisem není v soudním řízení správním třeba provádět dokazování.

[32] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku prokázání daňové účinnosti nákladu vynaloženého daňovým subjektem na pořízení kartonových obalů na dveře.

[33] Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně odečtou výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Podle § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady) vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků. K prokázání likvidace je poplatník povinen vypracovat protokol, kde uvede důvody likvidace, způsob, čas a místo provedení likvidace, specifikaci předmětů likvidace a způsob naložení se zlikvidovanými předměty, a dále uvede pracovníky zodpovědné za provedení likvidace.

[34] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, (dále jen „daňový řád“), platilo, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odstavce 4 téhož ustanovení prokazuje daňový subjekt další skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, pokud

to vyžadoval průběh řízení. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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.

[35] Výkladem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a otázkou rozvržení důkazního břemene při prokazování daňové účinnosti uplatněných výdajů se Nejvyšší správní soud zabýval již mnohokrát, přičemž závěry své judikatury shrnul např. v rozsudku ze dne 16. 5. 2019, č. j. 5 Afs 349/2017-39: „*NSS dlouhodobě judikuje, že o daňově účinný výdaj se podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (viz rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-93). Daňový subjekt, který výdaj zanese do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v pochybnostech prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tak, jak to deklaroval na příslušném účetním dokladu.*“ K otázce rozvržení důkazního břemene uvedl Nejvyšší správní soud v daném rozsudku následující: „*Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud se jedná o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy rozptýlit pochybnosti správce daně. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků).*“

[36] V posuzovaném případě nebylo sporu o tom, že pokud se jedná o pořízení kartonových obalů na dveře, unesl daňový subjekt prvotní důkazní břemeno, neboť správci daně předložil příslušné účetní doklady. Správci daně však vznikly důvodné pochybnosti o průkaznosti těchto dokladů, neboť dle jeho zjištění daňový subjekt dveře nenakupoval, neprodával ani nevyráběl a dané zboží nevedl v přehledu majetku a závazků. S těmito pochybnostmi byl daňový subjekt seznámen při ústním jednání dne 23. 1. 2019 v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění během daňové kontroly.

[37] Daňový subjekt se snažil rozptýlit pochybnosti správce daně tvrzením, že dané obaly nakoupil se záměrem použít je k balení zboží před jeho následným prodejem; před tím, než mohly být použity však došlo k jejich znehodnocení povětrnostními vlivy, neboť byly z důvodu nedostatku skladovacích prostor uskladněny ve venkovních prostorách, kde je poničil déšť a vítr. Zbytky kartonových obalů měly být předány k likvidaci do sběrny odpadů. Tato tvrzení daňový subjekt doložil kopií příjmového pokladního dokladu vystaveného dne 16. 12. 2014 M. K. – Nakládání s nebezpečnými odpady, provozovna Zbiroh. Na dokladu je uvedeno, že došlo k předání 1 340 kg papírových lepenkových obalů, které byly přijaty zdarma.

[38] Správce daně k uvedeným skutečnostem ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že daňový subjekt svá tvrzení dostatečně neprokázal, neboť svůj záměr prodávat dveře ničím nedoložil. Tvrzení ohledně zničení a následné likvidace nakoupených obalů nedoložil ani zákonem stanovenými listinami (soupis vyřazených zásob a likvidační protokoly). V předložených knihách jízd navíc nebyla dne 16. 12. 2014 evidována žádná jízda ze Skomelna (místa dodání nakoupených obalů) do Zbirohu (provozovny sběrny odpadů) a odvoz obalů nebyl doložen ani žádným jiným způsobem. K předloženému příjmovému pokladnímu dokladu správce daně uvedl, že nemá náležitosti účetních dokladů, neboť neobsahuje číslo dokladu ani částku za provedenou službu likvidace. Dle správce daně nelze předpokládat, že sběrna provede výkup obalů určených k likvidaci zdarma, neboť by náklady na jejich likvidaci musela hradit sama.

[39] V odvolání daňový subjekt ve vztahu k prokázání daňové účinnosti sporného výdaje na pořízení kartonových obalů nad rámec již uvedeného pouze navrhl důkaz výslechem M. K. Tato svědkyně při výslechu provedeném správcem daně v odvolacím řízení dne 27. 5. 2019 zejména uvedla, že v roce 2014 papír buď vykupovali, nebo brali zdarma „*podle toho, jak vypadal*“. Od daňového subjektu v roce 2014 nic nevykoupila, pouze přijala zdarma nějaký papír, k němuž však nevystavila doklady (dle svědkyně patrně proto, že to tehdy ještě nebylo nutné). Konkrétní okolnosti předání daného papíru si svědkyně již nepamatovala. Netušila, proč příjmový pokladní doklad nebyl označen evidenčním číslem, nedokázala si vzpomenout, zda se jednalo o materiál určený k likvidaci či následnému prodeji, v dané době však neměla žádného obchodního partnera, pro kterého by papír vykupovala; papír tedy patrně zůstal ve sběrně, dokud nenašli odběratele. Svědkyně si ani nebyla schopna vzpomenout, jak převzatý materiál vypadal ani v jakém byl stavu. Číslo 150101, které je uvedeno na příjmovém pokladním dokladu, je kód papírového obalu, pod nímž je podle svědkyně veden veškerý papír. Na výzvu správce daně, aby svědkyně doložila záznam o přijatém papírovém odpadu v evidenci, svědkyně uvedla, že v evidenci za rok 2014 není kód 150101 obsažen. V seznamu partnerů není ani nikdo, kdo by od svědkyně toho roku papír vykupoval. Svědkyně dále předložila stvrzenku o převzetí 1 340 kg papírových lepenkových obalů převzatých zdarma, rovněž bez čísla evidence. Jiná stvrzenka o výkupu papíru zdarma v evidenci podniku svědkyně za rok 2014 není. Svědkyně neznala daňový subjekt ani osobu, která papír přivezla, a nevybavovala si, jakým automobilem přijela. Zástupkyně stěžovatelky, která byla výslechu přítomna, neměla na svědkyni žádné dotazy.

[40] Žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení uvedl, že svědecká výpověď M. K. pochybnosti správce daně neodstranila, neboť nepotvrdila tvrzení daňového subjektu. Svědkyně neosvědčila, že materiálem předaným do sběrny byly právě předmětné kartonové obaly na dveře ani že byly poškozeny tak, jak tvrdil daňový subjekt.

[41] Daňový subjekt v reakci na uvedenou výzvu pouze uvedl, že nelze očekávat, že si svědek bude pamatovat všechny detaily určité transakce po několika letech. Svědkyně doložila všechny doklady, které od ní správce daně požadoval, přičemž ani nebyla povinna skladovat likvidační protokoly po tak dlouhou dobu.

[42] Nejvyšší správní soud dospěl vzhledem k výše uvedenému shodně s krajským soudem (i daňovými orgány) k závěru, že daňový subjekt neunesl na něj kladené důkazní břemeno, neboť svá tvrzení, jimiž se snažil rozptýlit pochybnosti správce daně, nepodložil dostatečnými důkazy. Daňový subjekt zejména nijak nedoložil svá tvrzení týkající se důvodu

pořízení kartonových obalů. Především je třeba uvést, že v průběhu daňového řízení daňový subjekt v této souvislosti pouze obecně uváděl, že obaly nakoupil s obchodním záměrem prodeje zboží. S konkrétním vysvětlením, že v rámci podnikatelské struktury, kterou tvořil spolu s Petrem Boháčem a společností BB kovo s.r.o., měla být uzavřena jakási dohoda o tom, že zboží, které tyto subjekty ve vzájemné spolupráci vyráběly, bude balit právě on, přišel daňový subjekt až v žalobě. Ani v daňovém řízení ani v řízení o žalobě však daňový subjekt nepředložil žádné důkazy prokazující uzavření dané dohody nebo její realizaci v obchodní praxi uvedených subjektů. Žalovanému ani krajskému soudu tedy nelze vytýkat, že nezohlednili „kontext" podnikání daňového subjektu.

[43] Ani tvrzení týkající se likvidace daných obalů daňový subjekt dostatečně neprokázal, neboť svědkyně M. K. pouze potvrdila, že v roce 2014 převzala od daňového subjektu „*nějaký papír*" a že vystavila daňový subjektem předložený příjmový pokladní doklad, nedokázala však popsat žádné konkrétní okolnosti této transakce. Jak již zdůraznili krajský soud i žalovaný, důkazní břemeno ohledně prokázání těchto tvrzení leželo na daňovém subjektu. Skutečnost, že si vyslechnutá svědkyně s odstupem času již nevybavovala konkrétní okolnosti týkající se údajného předání zničených kartonových obalů do sběrny odpadů, jde tedy k tíži daňového subjektu (resp. stěžovatelky). Totéž platí o skutečnosti, že daňový subjekt nebyl schopen předložit doklady týkající se likvidace daných obalů. Bylo na daňovém subjektu, aby si ve svém vlastním zájmu uchoval listiny dokládající skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání. Navíc, jak opět stěžovatelce připomněl již krajský soud, pokud by se mělo jednat o daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 a 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů, byl daňový subjekt povinen k prokázání likvidace vypracovat protokol, kde by uvedl důvody likvidace, způsob, čas a místo provedení likvidace, specifikaci předmětů likvidace a způsob naložení se zlikvidovanými předměty, přičemž takový protokol daňový subjekt během daňového řízení, tedy v době před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nedoložil.

[44] V posuzované věci není sporu o tom, že daňový subjekt se správcem daně spolupracoval a že v daňovém řízení předložil určité důkazy k prokázání některých svých tvrzení. Po provedení těchto důkazů a jejich vyhodnocení však daňové orgány (a rovněž krajský soud) dospěly k odůvodněnému závěru o tom, že předložené důkazy nepostačovaly k tomu, aby daňový subjekt unesl na něj kladené důkazní břemeno. Další důkazy již daňový subjekt v daňovém řízení nedoložil. Nelze tedy než přisvědčit daňovým orgánům a krajskému soudu v tom, že daňový subjekt neprokázal, že by jím deklarovaný výdaj na nákup kartonových obalů na dveře byl výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění nebo udržení jeho zdanitelných příjmů.

[45] Ve vztahu k závěrům krajského soudu týkajícím se výdajů vynaložených na zprostředkování zakázek namítla stěžovatelka pouze nesprávnost posouzení jejího tvrzení o tom, že faktura za zprostředkování zakázek vůbec neměla být předmětem daňové kontroly jako samostatného (a tedy opožděně uplatněného) žalobního bodu.

[46] Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. z žalobních bodů musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.

[47] K výkladu daného ustanovení uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS,

následující: „*Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (srov. k tomu obdobné závěry, vyslovené ve výše zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 4 Azs 149/2004-52, zveřejněném pod číslem 488/2005 Sb. NSS; z klasické starší judikatury viz např. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 19. 1. 1993, č. j. 6 A 85/92-5).*“ Rozšířený senát dále zdůraznil, že líčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem: „*Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti.*“ K požadavku na formulování právní argumentace uvedl rozšířený senát následující: „*Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti.*“

[48] Z výše uvedeného tedy vyplývá, že žalobní bod je definován vymezením konkrétního skutkového děje či okolnosti, které žalobce považuje za nezákonné, a vylíčením toho, v čem žalobce spatřuje nezákonnost dané skutečnosti. Stěžovatelce tedy nelze přisvědčit, pokud (poněkud tautologicky) uvádí, že „*za žalobní bod se považuje právě žalobní bod týkající se nesouhlasu s uvedenou neuznanou částkou ze strany správce daně*“. Z citovaného rozsudku rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, je naopak zřejmé, že ne všechny námitky týkající se téhož výdaje, jehož daňovou účinnost daňové orgány zpochybnily, tvoří vždy bez dalšího jediný žalobní bod.

[49] Ze spisu krajského soudu vyplývá, že daňový subjekt v žalobě v souvislosti s výdajem na zprostředkování zakázek namítal pouze to, že v daňovém řízení prokázal splnění podmínek pro uznání jím uplatněných výdajů na zprostředkování zakázek za daňově účinné. Pokud tedy stěžovatelka prostřednictvím své zástupkyně při soudním jednání konaném dne 26. 1. 2022 namítla, že faktura za zprostředkování zakázek znějící na částku 123 967 Kč vůbec neměla být předmětem daňové kontroly, neboť byla vystavena za zdaňovací období roku 2013, jednalo se zjevně o námitku, která měla zcela jiný právní základ než námitky uplatněné v žalobě. Nešlo tedy o rozvinutí již dříve (včas) uplatněného žalobního bodu, nýbrž o uplatnění zcela nového žalobního bodu, k němuž došlo evidentně až po uplynutí žalobní lhůty.

[50] K argumentaci předestřené v závěru kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvádí, že obecný popis rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení doplněný konstatováním stěžovatelky, že dle jejího názoru unesla na ni kladené důkazní břemeno, „*neboť v rámci sporných položek bylo vše dostatečně jasně vysvětleno*“, nelze s ohledem na nekonkrétnost těchto tvrzení považovat za řádně uplatněnou kasační námitku, ale za pouhý obecný nesouhlas se závěry krajského soudu (resp. daňových orgánů) bez konkrétní věcné polemiky

s nimi (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 3 Azs 330/2019-47).

IV.
Závěr a náklady řízení

[51] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[52] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšné stěžovatelce právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 19. dubna 2024

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu