



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **OK STAVOFINAL Morava s.r.o.**, se sídlem Na Michalůvce 1326/10, Havířov, zast. JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem se sídlem Vinohradská 2134/126, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2022, čj. 8087/22/5200-11434-707700, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 10. 2023, čj. 22 Af 17/2022-60,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 10. 2023, čj. 22 Af 17/2022-60, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval tím, zda je napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě přezkoumatelný a zda krajský soud zatížil řízení vadou, pokud rozsudek vyhlásil bez jednání zveřejněním tzv. zkráceného znění na úřední desce.

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 12. 2015, čj. 3261080/15/3210-52521-800380, doměřil žalobkyni (dále „stěžovatelka“) daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 184 110 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 36 822 Kč.

[3] Dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 12. 2015, čj. 3261103/15/3210-52521-800380, doměřil stěžovatelce daň z příjmů právnických osob

za zdaňovací období roku 2012 ve výši 465 880 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 93 176 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí správce daně rozhodnutím ze dne 29. 7. 2016, čj. 2638809/16/3210-52521-800380, částečně vyhověl [postupem podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád] a snížil částku doměřené daně na 422 750 Kč a s tím související penále na 84 550 Kč.

[4] Proti rozhodnutím uvedeným v bodě [2] a [3] výše podala stěžovatelka odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 7. 2017, čj. 30141/17/5200-11434-707700, zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka u krajského soudu žalobu, který jí rozsudkem ze dne 8. 8. 2019, čj. 22 Af 107/2017-55, vyhověl. Tento rozsudek byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2020, čj. 1 Afs 376/2019-38, *OK STAVOFINAL Morava I.* Krajský soud totiž dospěl k chybnému závěru, že daň za zdaňovací období 2011 byla stanovena až po uplynutí prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem, že je namístě, aby správní orgány v dalším řízení řádně vyhodnotily skutečnosti plynoucí z výpovědi svědka Zrostlíka. Je však na žalovaném, aby v dalším řízení rovněž posoudil, zda je jeho opakovaný výslech s ohledem na návrh stěžovatelky opravdu nadbytečný. Krajský soud následně rozsudkem ze dne 2. 7. 2020, čj. 22 Af 107/2017-70, žalobě vyhověl. Správní orgány se dopustily ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2011 třech procesních pochybení – i) svědka Ing. S. vyslechly v nepřítomnosti zástupce stěžovatelky, ii) svědka Ing. S. chybně nevyslechly, a iii) výpověď svědka Zrostlíka hodnotily neúplně a tendenčně. Posledně uvedené pochybení se týkalo i zdaňovacího období roku 2012. Vrátil proto věc žalovanému k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku nebyla kasační stížnost podána.

[5] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím znovu rozhodl o odvoláních stěžovatelky, a to tak, že je zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka u krajského soudu žalobu, který jí rozsudkem ze dne 31. 10. 2023, čj. 22 Af 17/2022-60, zamítl.

[6] Krajský soud uvedl, že výpověď dodavatele F. O. k zakázce školicí středisko Tempo byla zcela obecná. Popsal svou obvyklou praxi, místo plnění hádal a konkrétní čas nevěděl. K jiným zakázkám si naopak podrobnosti vybavil. Tvrzení, že si svědek nevzpomínal pro časový odstup, je proto liché. Jeho výpověď je navíc v otázce materiálu na tuto zakázku v rozporu s tvrzením stěžovatelky. Svědek Ing. S. pak nic o F. O. nevěděl. Při výpovědi pouze reagoval na návodné otázky. Jde-li o zakázku revitalizace města Neveklov, je s ohledem na její rozsah a specifčnost prováděných prací vyloučené, aby si ji F. O. nepamatoval. Žalovaný porovnal údaje uvedené svědkem Ing. S. s údaji o F. O. dostupnými z centrální evidence obyvatel. Zjistil však zásadní nesrovnalosti. Ing. S. tak nepotvrdil práci F. O. na této zakázce. Ten si ani nevzpomněl, kde měli být pracovníci ubytováni. Stěžovatelka k této otázce další důkazy nenavrhl. Nepodařilo se jí proto po doplnění dokazování prokázat, že zakázku provedl tvrzený dodavatel. Žalovaný nebyl povinen konfrontovat Ing. S. s F. O.

[7] Svědek Zrostlík v první výpovědi nepotvrdil, že by uskutečnil dotčená plnění. Naopak ve světle pozdější výpovědi se jeví být smysluplnějším, že byl odvolán z funkce likvidátora společnosti ATRIAN GROUP a.s., neboť byl pasivní a nerozuměl této funkci.

pokračování

Žalovaný zakázky hodnotil komplexně a dospěl ke správným závěrům. Ve vztahu k zakázce Bílovec svědci K. a V. potvrdili pouze její existenci, nikoliv však dodavatele. Rovněž svědkyně K. potvrdila k zakázce Havířov, že stěžovatelka pracovala pro pana G., který zakázku získal. Pracovníci však nebyli rozlišení. Nedokázala proto říct, zda měla stěžovatelka subdodavatele. Správce daně se snažil opakovaně vyslechnout svědka Š. Nelze mu proto klást k tíži, že se ho nepodařilo vyslechnout. Svědek T. uvedl, že jednal za stěžovatelku s panem Kročkem starším. Neví však, zda měla subdodavatele a nezná společnost AZ-CONFORT s.r.o. Svědek B. potvrdil, že se stěžovatelka na stavbě podílela a že tam měla někoho na výpomoc. Společnost AZ-CONFORT však rovněž nezná. Nebylo tak prokázáno, že by na zakázce pracovala tato společnost. Cenová strategie stěžovatelky, cena obvyklá a platby v hotovosti jsou za této situace nepodstatné.

[8] Nákupem materiálu od V. Š. a společnosti ARBOEKO s.r.o. se žalovaný zabýval v bodech 110 až 114 napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka pouze obecně tvrdí, že výdaje byly realizovány. Ke konkrétní argumentaci žalovaného se však nevyjadřuje. Námitkou esenciálních nákladů se žalovaný zabýval a jeho závěr je zákonný. Žalobní námitka k esenciálním nákladům představuje obecnou polemiku akcentující více judikатурních linií. Nereaguje však na konkrétní argumentaci žalovaného.

## II. Obsah kasační stížnosti

### II.1 Zakázka školící středisko Tempo

[9] **Stěžovatelka** namítá, že krajský soud přehlíží, že F. O. byl vyslýchán se značným časovým odstupem. To, že si nevzpomněl na detaily, neznamená, že je výpověď obecná a že nic neprokazuje (rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2013, čj. 7 Afs 2/2013-26, *Farma Číhan*). Podle krajského soudu má být kladen důraz na to, že svědek potvrdí písemné doklady. Správce daně se ho však nezeptal, zda by spolupracovníci byli dohledatelní z jeho dokumentace. Naopak negativně hodnotil, že si nemohl vzpomenout, s kým v dané době spolupracoval. Je však třeba přihlídnout k tomu, že potvrdil písemné dokumenty, které vyhotovil. Ing. S. potvrdil existenci a uskutečnění zakázky a práce osoby romského původu na ní. I tento svědek byl vyslýchán s velkým časovým odstupem. Svědek potvrdil zapojení osoby jménem F. a to, že by jej podle fotografie poznal. Je běžné, že jsou dodavateli práce vyúčtovány s určitým odstupem. To však neznamená, že plnění nenastalo. Tím se však krajský soud nezabýval. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

[10] Stěžovatelka unesla důkazní břemeno. Správní orgány porušily § 92 odst. 2 daňového řádu. Současně nehodnotily předložené důkazy v jejich vzájemné souvislosti podle § 8 daňového řádu. Účelově se soustředily na nepodstatné neznalosti svědka a pominuly písemné důkazy, jejichž pravost stěžovatelka i svědek potvrdili. Žalovaný bagatelizuje výpověď Ing. S. a potřebu konfrontace svědků. Výstupy stěžovatelky, které zvyšují základ daně, správní orgány s podivem nespoují. Potvrzují tak, že existuje hmotný výsledek plnění stěžovatelky. Ten však nemohla uskutečnit vlastními silami. Krajský soud se soustředil pouze na důkazy potvrzující obecnost tvrzení svědků. Nepřihlížel však k jejich souvislosti s předloženými písemnými důkazy.

### II.2 Zakázka revitalizace centrální části města Neveklov

[11] I tato zakázka byla provedena subdodavatelem F. O. To, že si nevybavil, kde město Neveklov leží, není podstatné. Žalovaný nesprávně a neúplně hodnotil první výslech Ing. S. a bagatelizuje nesprávné provedení jeho druhého výslechu. Při prvním výslechu uvedl, že jeden pracovník byl romské národnosti, ve věku 55 let a že nosil brýle. F. O. je romské národnosti. Správce daně proto měl provést konfrontaci svědků nebo pořídit jejich fotografie k předložení svědkům. Údaje z doslechu nemusí být totožné s údaji v centrálním registru obyvatel. Ten nemusí obsahovat skutečné biologické údaje, ale pouze to, co je mu nahlášeno.

[12] Žalovaný účelově vybral jednu z možností ubytování F. O., přestože Ing. S. vypověděl, že si ubytování hradil sám a že mohl být ubytován nejen v TJ Sokol Neveklov (dále „TJ Sokol“). Není zřejmé, proč správní orgány z ubytovací knihy TJ Sokol dovodily, že mělo jít o jeho zaměstnance, kterým však v rozporu s jeho tvrzením měla ubytování hradit stěžovatelka. Správní orgány měly oslovit všechna ubytovací zařízení v okolí. V druhém rozhodnutí o odvolání žalovaný pouze přebral svá dřívější tvrzení, aniž by oponoval těmto argumentům. Jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. Daňový subjekt je povinen prokázat pouze to, co sám tvrdí. Důkaz o ubytování však stěžovatelka nikdy nenavrhovala, neboť netvrdila, že by ubytování zaměstnanců F. O. zajišťovala a hradila. Důkaz ubytovací knihou provedl ze své vůle správce daně. Správní orgány porušily § 8 a § 92 odst. 2 daňového řádu. Výslech Ing. S. prováděli pracovníci, kteří nebyli s případem seznámeni. Kladli mu dopředu zasláné otázky a nebyli schopni reagovat na požadavky stěžovatelky. Krajský soud se k písemným důkazům nevyjádřil. Soustředil se pouze na zpochybnění výpovědi F. O. a na bezvýznamnost výpovědi Ing. S.

### *II.3 Zakázky s dodavateli ATRIAN GROUP a AZ-CONFORT*

[13] Krajský soud se nezabýval důkazní hodnotou předložených písemných dokladů. Výpověď svědků mohla být použita jako jeden ze střípků obrazu. Lze z nich usuzovat na serióznost stěžovatelky a na to, že měla na zakázkách subdodavatele. Při první výpovědi svědek Zrostlík (bývalý člen představenstva společnosti ATRIAN GROUP a její likvidátor) potvrdil uskutečnění plnění a pravost předložených dokladů. Jeho výslech byl veden tendenčně. Hodnocení výpovědi žalovaným je rovněž zaujaté. Správní orgány se snažily posuzovat výpověď tak, jako kdyby o zakázkách nevěděl. Krajský soud se k účelovosti hodnocení této výpovědi nijak nevyjádřil. Svědek Zrostlík zároveň při prvním výslechu uvedl, že má kufr s dokumenty, do kterého by mohl nahlédnout a dokumenty dodat. Správce daně však tyto dokumenty po něm již nepožadoval. Nedostatečně tak zjistil stav věci (rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2023, čj. 2 Afs 41/2022-38, *Tomáš Rayser*). K tomuto tvrzení svědka se nevyjádřil ani krajský soud. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

[14] Při opakované výpovědi svědek Zrostlík nemluvil pravdu, výslechu se snažil vyhnout a co nejrychleji ho ukončit. Protiřekl si ve snaze vyhnout se odpovědnosti. Žalovaný měl porovnat obě svědecké výpovědi. Nelze vyjít z pouze z toho, že v opakovaném výslechu svědek Zrostlík nepotvrdil uskutečnění zakázek. Ke změně jeho tvrzení zjevně došlo z důvodu, že dodavatel nesplnil své daňové povinnosti na výstupu. Krajský soud se nezabýval lhaním svědka při opakované výpovědi. Jeho nespolehlivost

pokračování

a neserióznost při výkonu funkce likvidátora naopak považoval za důkaz, že o zakázkách nic nevěděl. Na činnost likvidátora jsou však kladeny jiné odborné nároky.

#### *II.4 Konfrontace svědků*

[15] Provedení konfrontace svědků nejde nad rámec povinností správních orgánů. Pokud se totiž zdají být tvrzení svědka žalovanému a krajskému soudu obecná, pak by konfrontací mohly být potvrzeny práce F. O. na zakázkách. Daňový řád pořízení fotografií či konfrontaci osob přímo nezakazuje. Konfrontace svědků či alespoň fotografií je žádoucí pro co nejuplněnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (§ 96 daňového řádu). Správce daně může při daňové kontrole pořizovat obrazové a zvukové záznamy a přítomné osoby jsou mu povinny poskytnout potřebnou součinnost (§ 86 odst. 4 daňového řádu). Zároveň je podle § 59a daňového řádu oprávněn ke zpracování osobních údajů i bez souhlasu dotčených subjektů. Svědky předvolává také správce daně. Stěžovatelka tyto pravomoci nemá. K těmto argumentům se krajský soud nevyjádřil. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný. Postupem správních orgánů a krajského soudu bylo stěžovatelce znemožněno unést důkazní břemeno. Tím bylo zasaženo do jejího práva na spravedlivý proces a vlastnického práva a byla porušena zásada diskriminace a rovného zacházení.

#### *II.5 Esenciální náklady*

[16] Napadený rozsudek je v části týkající se esenciálních nákladů překvapivý, předčasný a nepřezkoumatelný. Namísto toho, aby krajský soud přerušil řízení do doby rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 8 Afs 296/2020, tak vydal zamítavý rozsudek. Neuvádí však, proč se na věc stěžovatelky otázky předložené rozšířenému senátu nevztahují. Žalobní argumentace nepředstavuje obecnou polemiku. Stěžovatelka se po celou dobu řízení snaží prokázat, že plnění nastala tak, jak bylo deklarováno. Pokud je však správní orgány neuznají, přichází v úvahu uplatnění esenciálních nákladů. Požadavek na přiznání esenciálních nákladů je třeba vnímat v kontextu celé žaloby. Žalovaný nezpochybňuje výstupy. I kdyby proto nebyla sporná plnění uznána, je třeba posoudit esenciální náklady. To z žaloby jasně vyplývá. Krajský soud své závěry blíže neodůvodnil. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

### **III. Vyjádření žalovaného**

[17] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek je sice stručný, ale přezkoumatelný. Krajský soud žalobní námítky vypořádal. V řízení o žalobě proti novému rozhodnutí správního orgánu se u otázek, které byly krajským soudem zodpovězeny při zrušení původního rozhodnutí, přezkoumává pouze to, zda správní orgán postupoval v souladu se závazným právním názorem krajského soudu. Ten proto nebyl povinen se opětovně zabývat již vyřešenými otázkami.

[18] Krajský soud se zabýval tím, že výpověď F. O. byla učiněna s časovým odstupem. V konfrontaci s dalšími důkazy nebylo prokázáno, že by se na zakázce Tempo podílel. Tvrzení o účtování prací s časovým odstupem osobu dodavatele neprokazuje. Při výslechu k zakázce revitalizace centrální části města Neveklov si nebyl schopen vzpomenout

na základní skutečnosti. Žalovaný doplnil dokazování o svědecké výpovědi. Nebyl však povinen provádět konfrontaci. Jde-li o ubytovací knihu TJ Sokol, správce daně ověřoval tvrzení F. O. Stěžovatelka sice nebyla povinna prokazovat ubytování pracovníků, ale zjištění správních orgánů jí nepomohlo unést důkazní břemeno. Protože byl výslech svědka Zrostlíka opakován, nebylo se třeba zabývat tím, zda po něm měl správce daně v předchozím řízení požadovat určité dokumenty. Žalovaný zhodnotil obě svědecké výpovědi. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného ohledně esenciálních nákladů a odkázal na ně. Nebyly splněny podmínky pro jejich přiznání (faktická existence plnění a důvod pro stanovení daně pomůckami). Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

#### IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že je důvodná.

[20] Stěžovatelka namítá, že v případě zakázky revitalizace centrální části města Neveklov žalovaný převzal ohledně ubytovací knihy TJ Sokol svou původní argumentaci a nevypořádal se s jejími argumenty. Rozhodnutí o odvolání je proto nepřezkoumatelné. Zároveň namítá, že je nepřezkoumatelný i napadený rozsudek, neboť krajský soud nevypořádal řadu jejích žalobních tvrzení a argumentů.

[21] Nejvyšší správní soud se proto zabýval tím, zda je napadený rozsudek krajského soudu přezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu je vadou, ke které je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet i bez námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Přezkoumá-li krajský soud rozhodnutí žalovaného, které nebylo přezkoumáním způsobilé, zatíží vadou nepřezkoumatelnosti i své rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2007, čj. 5 Afs 115/2006-91).

[22] Nejvyšší správní soud s ohledem na procení vývoj v nyní projednávané věci (bod [4] výše) a námítku žalovaného (bod [17] výše) dále připomíná, že i v případě, kdy krajský soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu vydané poté, co bylo jeho první rozhodnutí zrušeno předchozím rozsudkem, je povinen se zabývat řádně a včas uplatněnými žalobními body a přezkoumatelně je vypořádat. To, že je správní orgán vázán právním názorem obsaženým ve zrušujícím rozsudku, totiž neznamená, že žalobce nemůže takové posouzení opět napadnout žalobou. Žalobce v takovém případě brojí proti novému rozhodnutí správního orgánu. Krajský soud se proto musí vypořádat se vznesenou žalobní argumentací tak, aby jeho rozhodnutí bylo přezkoumatelné. To nevylučuje, aby zopakoval své dřívější závěry nebo na ně srozumitelným způsobem odkázal. Musí však reagovat na vznesenou žalobní argumentaci tak, aby bylo zřejmé, proč ji shledal nedůvodnou. V kasačním řízení totiž může Nejvyšší správní soud následně přezkoumat právní názor krajského soudu (opakovaně) vyslovený v neprospěch žalobce (usnesení rozšířeného senátu

pokračování

NSS ze dne 1. 7. 2015, čj. 5 Afs 91/2012-41, č. 3321/2016 Sb. NSS, město Žamberk, bod 47, a ze dne 23. 2. 2022, čj. 1 Azs 16/2021-50, č. 4321/2022 Sb. NSS, bod 39).

#### ***IV.1. Rozhodnutí žalovaného***

[23] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že správce daně na základě odvolání stěžovatelky doplnil řízení mj. o záznam z ubytovací knihy TJ Sokol za období od 11. 7. do 18. 7. 2011. Žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 1. 12. 2016 seznámil stěžovatelku s tím, že podle ubytovací knihy byli v době provádění zakázky ubytováni M. M., D. N., J. C. a Ondřej Kroček. F. O. v knize uveden není a nehradil náklady na ubytování těchto osob tak, jak tvrdil ve svědecké výpovědi. Náklady naopak hradila stěžovatelka. Ta se ve vyjádření ze dne 15. 1. 2017 k těmto konkrétním skutečnostem nevyjádřila. Rovněž ve vyjádření ze dne 28. 1. 2022 v opakovaném odvolacím řízení žádné námitky v souvislosti s ubytovací knihou a ubytováním F. O. nevznesla. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání ze dne 10. 3. 2022 pak uvedl zjištění vyplývající ze záznamu z ubytovací knihy a dospěl k závěru, že neprokazuje faktickou přítomnost F. O. při provádění prací na zakázce revitalizace centrální části města Neveklov (body 47 a 52 rozhodnutí žalovaného).

[24] Z rekapitulace uvedené v předchozím bodě vyplývá, že stěžovatelka v daňovém řízení nevznesla žádnou relevantní argumentaci týkající se ubytování F. O. a ubytovací knihy TJ Sokol. Žalovaný proto nepochybil, pokud pouze uvedl, jaké skutečnosti ze záznamu z ubytovací knihy vyplývají a jaký vliv mají na prokázání toho, zda F. O. zakázku v Neveklově uskutečnil tak, jak deklarovala stěžovatelka. Rozhodnutí žalovaného vadou nepřezkoumatelnosti, která by mohla následně zatížit vadou nepřezkoumatelnosti také rozsudek krajského soudu, proto z tohoto důvodu netrpí.

#### ***IV.2 Rozsudek krajského soudu***

[25] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda je přezkoumatelný napadený rozsudek. Dospěl k závěru, že přezkoumatelný není, a to z níže uvedených důvodů.

[26] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro dotčená zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), platilo, že *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

[27] Předmětem sporu v nyní projednávané věci je otázka, zda stěžovatelka prokázala vynaložení uplatněných nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak, jak je deklarovala. Pro lepší pochopení, proč je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, je proto třeba nejprve uvést základní podmínky, za kterých si daňový subjekt může odečíst vynaložené náklady od základu daně.

[28] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za náklad snižující základ daně uznat takový náklad, který poplatník 1) skutečně vynaložil, 2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a zdanitelných příjmů, 3) v daném zdaňovacím období a 4) o němž tak stanoví

zákon. Daňový subjekt si tak nemůže odečíst jakékoliv náklady, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky. Účelem je daňově zohlednit jen takové náklady, bez jejichž vynaložení by daňový subjekt vůbec nezískal (či ani neměl možnost získat, případně udržet si) zdanitelné příjmy. Jde tedy o náklady, které přinejmenším potenciálně souvisí s příjmy (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 2. 2024, čj. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, *ARNOŠT*, bod 31).

[29] Důkazní břemeno ohledně výše daňově odpočitatelných nákladů nenese správce daně, ale podle § 92 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů spočívá na daňovém subjektu. Daňový subjekt, který náklad zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (bod 33 usnesení *ARNOŠT* a rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, a ze dne 6. 12. 2007, čj. 1 Afs 80/2007-60).

[30] Daňový subjekt svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Daňový subjekt unese důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené doklady nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*, nebo ze dne 6. 2. 2020, čj. 8 Afs 14/2018-81, *MANE STAVEBNÍ I*, bod 53). Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, 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. korigovat svá tvrzení. K prokázání svých tvrzení může navrhnout výslech svědků či předložit jiné důkazy, které pochybnosti správce daně vyvrátí.

[31] Z výše uvedeného tak vyplývá, že klíčová otázka je, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ohledně uplatněných nákladů. Tou se dosud Nejvyšší správní soud závazně nezabýval. V rozsudku *OK STAVOFINAL Morava I* se totiž věnoval pouze otázce prekluze daně za zdaňovací období 2011 a prvnímu výsledku svědka Zrostlíka (bod [4] výše). Podstatné proto je, jakým způsobem ji s ohledem na uplatněnou žalobní argumentaci stěžovatelky posoudil v nyní napadeném rozsudku krajský soud.

[32] Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu zjistil, že žaloba je sice rozsáhlá (31 stran), avšak lze zní seznat dva základní směry žalobní argumentace stěžovatelky, které se prolínají prakticky celou žalobou. První z nich se týká výsledku svědků v daňovém řízení a hodnocení jejich výpovědí (zakázka revitalizace centrální části města Neveklov, zakázka Tempo a zakázky s dodavatelem ATRIAN GROUP a AZ-CONFORT). Druhý směr argumentace pak spočíval u těchto zakázek v námitce, dle které správní orgány chybně pominuly předložené písemné důkazy (ty u jednotlivých zakázek konkrétně

pokračování

vyjmenovává) a nehodnotily je ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy. Pouze u nákladů za nákup materiálu od dodavatele V. Š. a společnosti ARBOEKO stěžovatelka stručně namítla, že míru zavinění subdodavatele nelze spojovat s uznatelností nákladu (k posouzení této námítky krajským soudem však stěžovatelka v kasační stížnosti nevznesla žádnou argumentaci, Nejvyšší správní soud se proto dále již nákupem materiálu od V. Š. a společnosti ARBOEKO nezabýval).

[33] Krajský soud se v napadeném rozsudku zabýval pouze prvním směrem žalobní argumentace a hodnotil provedené výslechy svědků (blíže viz rekapitulaci v bodech [6] a [7] výše). Druhým směrem, tedy námítkou týkající se předložených písemných důkazů, se však již nezabýval, jak důvodně namítla stěžovatelka.

[34] Pokud stěžovatelka k otázce unesení důkazního břemene v žalobě namítla, že správní orgány pominuly předložené písemné důkazy a nehodnotily je ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, měl se krajský soud správně zabývat tím, jaké důkazy stěžovatelka v daňovém řízení předložila, zda je správce daně relevantně zpochybnil a zda případně stěžovatelka vyvrátila pochybnosti správce daně jinými důkazy, a to například provedenými výslechy svědků (bod [30] výše). Teprve po provedení této komplexní úvahy (ve které by promítl vypořádání obou směrů žalobní argumentace stěžovatelky) by mohl dospět k závěru, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno a prokázala, že náklady vynaložila v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tato úvaha však v napadeném rozsudku chybí. Krajský soud se totiž omezil pouze na hodnocení výslechů svědků, přestože žalobní argumentace stěžovatelky mířila i na předložené písemné důkazy. Hodnocení výslechu svědků však představuje pouze dílčí část této komplexní úvahy, která měla následovat teprve poté, co by krajský soud vysvětlil, proč písemné důkazy předložené stěžovatelkou nemohly vést s ohledem na pochybnosti tvrzené správcem daně k prokázání daných nákladů. Krajský soud tak zatížil napadený rozsudek v části týkající se zakázky revitalizace centrální části města Neveklov, zakázky Tempo a zakázek s dodavatelem ATRIAN GROUP a AZ-CONFORT vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

[35] Nejvyšší správní soud se proto nyní nemůže věcně zabývat kasační argumentací stěžovatelky týkající se zakázky revitalizace centrální části města Neveklov, zakázky Tempo a zakázek s dodavatelem ATRIAN GROUP a AZ-CONFORT, neboť je na krajském soudu, aby komplexní úvahu ohledně unesení důkazního břemene stěžovatelkou učinil přezkoumatelně jako první, a to s ohledem na obecná východiska uvedená v bodech [27] a [30] výše. Bylo by proto předčasné, pokud by se již nyní Nejvyšší správní soud věcně vyjádřil k jednotlivým svědeckým výpovědím, jestliže část výše popsané komplexní úvahy krajský soud opomněl učinit.

[36] Stěžovatelka dále k zakázce školicí středisko Tempo namítla, že se krajský soud nezabýval žalobní námítkou, podle které měsíční odstup fakturace nepředstavuje důvod k pochybnostem o uskutečnění zakázky. Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu ověřil, že stěžovatelka vznesla tuto námítku na str. 12 žaloby. Krajský soud se jí však nezabýval. To souvisí s tím, že písemné důkazy a jejich zpochybnění správcem daně krajský soud vůbec nehodnotil (bod [34] výše). Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný i z tohoto důvodu.

[37] Stěžovatelka namítá, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný i co do vypořádání žalobní námitky týkající se esenciálních nákladů. Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka v žalobě poukázala na čtyři rozsudky NSS, ze kterých má vyplývat, že obecně lze daňovému subjektu esenciální náklady přiznat. Uvedla, že podle žalovaného nesplnila podmínky pro jejich přiznání, neboť neprokázala přijetí plnění na vstupu a zároveň daň nebyla stanovena podle pomůcek. K tomu namítla, že plnění na vstupu prokázala, protože nezpochybněné výstupy nemohly vzniknout samy od sebe. V průběhu řízení předložila odpovídající doklady. Její kapacity nemohly stačit na to, aby zakázky realizovala sama bez subdodavatelů. Zároveň poukázala na to, že rozšířenému senátu byla ve věci sp. zn. 8 Afs 296/2020 předložena k vyjasnění otázka, zda je možné přejít na pomůcky i v případě marginální části účetnictví. Pokud by tomu tak nebylo, byl by podle ní zvýhodněn daňový subjekt, který výrazně neplní své povinnosti.

[38] Z rekapitulace žalobní námitky uvedené v předchozím bodě vyplývá, že stěžovatelka uvedla konkrétní žalobní argumenty, proč jí měly být esenciální náklady přiznány. Namítá totiž, že prokázala přijetí plnění na vstupu a že by mělo být možné přejít na pomůcky i v případě zpochybnění marginální části účetnictví. Konkrétním způsobem tak zpochybnila závěry žalovaného ohledně přiznání esenciálních nákladů. Žalobní argumentace proto nespočívala v pouhé obecné polemice s judikaturou, jak krajský soud mylně uvedl (blíže viz rekapitulaci v bodě [8] výše). Za této situace proto nestačilo pouze obecně bez bližšího zdůvodnění odkázat na rozhodnutí žalovaného, jak učinil krajský soud, jestliže stěžovatelka závěry žalovaného konkrétně zpochybnila. Krajský soud proto pochybil, pokud se argumenty stěžovatelky blíže nezabýval. Napadený rozsudek tak je nepřezkoumatelný i ohledně otázky esenciálních nákladů, neboť krajský soud nevypořádal konkrétní žalobní argumentaci stěžovatelky.

[39] Nejvyšší správní soud však neshledal důvodnou námitku, podle které se krajský soud nevyjádřil k tvrzené účelovosti hodnocení první výpovědi svědka Zrostlíka a k tomu, že tento svědek při první výpovědi prohlásil, že má k dispozici kufr s doklady. Krajský soud se výpověďmi svědka Zrostlíka zabýval v bodě 14 napadeného rozsudku. Uvedl, že první výpovědi se zabýval již Nejvyšší správní soud v rozsudku *OK STAVOFINAL Morava I.* Ta byla neúplná. Při druhé výpovědi však svědek popřel dřívější výpověď a uvedl, že byl pouze formálně zapsán do obchodního rejstříku u společností ATRIAN GROUP a AZ-CONFORT. Krajský soud proto *„považuje způsob i závěry argumentace žalovaného za správné a úplné a v podrobnostech na ně odkazuje. Není pravda, že by se žalovaný zabýval pouze druhou výpovědí tohoto svědka, není pravda, že by Ivan Zrostlík potvrdil dostatečně konkrétně uskutečnění plnění ve své první výpovědi. Naopak ve světle pozdější výpovědi tohoto svědka do sebe mnohem lépe zapadají okolnosti, na které upozorňovaly správní orgány již dříve, totiž fakt, že pan Zrostlík byl odvolán z funkce likvidátora společnosti ATRIAN Group a.s., protože uvedené agendě vůbec nerozuměl a nečinil v ní žádné kroky.“* Z uvedeného tak vyplývá, že krajský soud považoval z hlediska hodnocení výpovědi svědka Zrostlíka za stěžejní, že tento svědek v opakované výpovědi zcela popřel svá dřívější tvrzení. Zjevně tedy nemohla vést k prokázání tvrzení stěžovatelky bez ohledu na to, zda svědek Zrostlík lhal či nikoliv. Byť se krajský soud výslovně nevyjádřil k tvrzenému kufru s doklady, je přinejmenším implicitně seznatelné, že tuto okolnost nepovažoval krajský soud za podstatnou. Pokud totiž svědek

pokračování

Zrostlík svoji první výpověď popřel, pak zjevně popřel i to, že má k dispozici kufr s doklady. Jak však již uvedl Nejvyšší správní soud v bodě [35] výše, věcné hodnocení výpovědi svědka Zrostlíka by bylo nyní předčasné.

[40] Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný ani v části týkající se konfrontace (rekognice) svědků. Krajský soud k této žalobní námitce v bodě 12 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že není možné, aby si F. O. zakázku v Neveklově s ohledem na její specifickou povahu nepamatoval. Zároveň Ing. S. nepotvrdil jeho práci na zakázce. K tomu uvedl, že „i zde má shodně s žalovaným za to, že žalobci se ani po doplnění dokazování nepodařilo prokázat, že zakázku realizoval tvrzený dodavatel, a další dokazování („konfrontace“ svědka s F. O.) by bylo za této situace zcela nad rámec povinností žalovaného.“ Z uvedeného tak vyplývá, že krajský soud považoval konfrontaci za nadbytečnou, neboť účast F. O. na zakázce byla s ohledem na hodnocené výpovědi vyloučena. Z napadeného rozsudku tak je zřejmé, proč krajský soud shledal žalobní námitku týkající se konfrontace svědků za nedůvodnou. Nejvyšší správní soud se však nemohl nyní zabývat kasačními námitkami k této otázce pro předčasnost. Napadený rozsudek je totiž nepřezkoumatelný v části týkající se otázky unesení důkazního břemene stěžovatelkou. Je proto na krajském soudu, aby se v rámci výše popsané komplexní úvahy (bod [34] výše) zabýval i tím, zda je konfrontace (rekognice) s ohledem na zjištěný skutkový stav skutečně nadbytečná. Může tomu totiž být skutečně jen v situaci, pokud je účast F. O. na zakázce vyloučena, nikoliv v situaci, pokud by jiné důkazy jen jeho účast neprokazovali. Případně je na něm, aby konkrétně odůvodnil, proč ji nebyl žalovaný povinen provést, ačkoliv by nebyla nadbytečná. Stěžovatelka v tomto ohledu vznesla v žalobě podrobnou argumentaci.

[41] Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný z důvodů uvedených v bodech [33] až [38] výše. Je proto namístě jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud přezkoumatelně vypořádá žalobní argumentaci stěžovatelky. Nejvyšší správní soud se proto nyní věcně nezabýval uplatněnou kasační argumentací, neboť to by bylo v tuto chvíli s ohledem na rozsah nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku předčasné. Jde-li o otázku esenciálních nákladů, Nejvyšší správní soud podotýká, že rozšířený senát již o sporné otázce rozhodl usnesením *ARNOŠT*. Judikatuře navazující na zmíněné usnesení se posléze Nejvyšší správní soud věnoval například v rozsudku ze dne 10. 10. 2024, čj. 8 Afs 81/2023-58, *MANE STAVEBNÍ IV*. To vezme krajský soud v dalším řízení v potaz.

[42] Nejvyšší správní soud s ohledem na stručnost odůvodnění napadeného rozsudku dodává, že obecně na stručnosti není nic špatného. Naopak stručnost přispívá k efektivitě a rychlosti soudního rozhodování. Stručnost však nemůže být na újmu řádnému vypořádání podstaty žalobní argumentace. Její nedostatečné vypořádání řízení naopak prodlužuje. Není úkolem Nejvyššího správního soudu, aby argumentaci za krajský soud doplňoval a domýšlel. Nejvyšší správní soud si je vědom, že není obtížnější disciplíny, než napsat pro účastníky srozumitelným jazykem čtivé a stručné rozhodnutí, které však zároveň vypořádává uplatněné žalobní body přezkoumatelným způsobem. V jednoduchosti je sice krása, ale pouze pokud ji jsou ostatní schopni pochopit.

### *IV.3 Vada řízení před krajským soudem*

[43] Závěrem Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že krajský soud zatížil řízení vadou, neboť nyní napadený rozsudek vyhlásil bez jednání zveřejněním tzv. zkráceného znění rozsudku na úřední desce (rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2024, čj. 2 Afs 231/2023-61). Tzv. zkrácené znění rozsudku obsahuje jen výrok a poučení o opravném prostředku, odůvodnění v něm chybí. Takový způsob vyhlášení rozsudku je ovšem v rozporu s čl. 96 odst. 2 Ústavy (náleze Ústavního soudu ze dne 18. 6. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 38/18). Závěry Ústavního soudu uvedené v tomto nálezu se vztahují na vyhlásování rozsudků soudů všech stupňů projednávajících věci správního soudnictví (rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2019, čj. 3 Azs 201/2018-35, bod 16). Zmíněná vada řízení před krajským soudem nicméně neměla vliv na zákonnost jeho rozsudku, a proto nepředstavuje (další) důvod pro jeho zrušení (rozsudky NSS z 25. 9. 2020, čj. 10 Azs 194/2020-43, bod 10, z 18. 12. 2020, čj. 5 Ads 83/2020-23, bod 37, a z 9. 5. 2022, čj. 3 Azs 227/2020-38, body 11 a 14). Vzhledem k tomu, že po zásahu Nejvyššího správního soudu se bude krajský soud věcí znovu zabývat, bude v dalším řízení postupovat v souladu s citovaným nálezem sp. zn. Pl. ÚS 38/18 a vyhlásí rozsudek veřejně.

### V. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Zrušil proto napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku zejména v bodě [41] výše (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[45] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v souladu s § 110 odst. 3 větou první s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně 24. října 2024

Petr Mikeš  
předseda senátu