ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvy Šiškeové a soudců Karla Šimky a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **FISS Group, spol. s r.o.**, se sídlem Nová 1335, Uherský Brod, zast. Mgr. Lenkou Zbytovskou, advokátkou se sídlem Grymov 37, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2020, č. j. 12962/20/5200-11432-711891, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2024, č. j. 29 Af 36/2020-152,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Tento rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) je v pořadí druhý ve věci daně z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období let 2013 a 2014. Rozsudkem ze dne 13. 11. 2023, č. j. 2 Afs 184/2022-48, NSS zrušil zamítavý rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2022, č. j. 29 Af 36/2020-105, který byl částečně nepřezkoumatelný ve vztahu k závěrům týkajícím se obsahu stavebního deníku, jehož se žalobkyně dovolávala (body 28 až 32 uvedeného rozsudku NSS). Ve zbytku se kasační soud ztotožnil s posouzením věci ze strany krajského soudu.

[2] Krajský soud věc opětovně posoudil a znovu žalobu zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Uzavřel, že ani zápisy obsažené ve stavebním deníku ve spojení s obsahem svědeckých výpovědí provedených v daňovém řízení dostatečně neprokazují, že sporné plnění (generální opravu odparky) subdodavatelsky provedl deklarovaný subjekt, tedy

společnost Open Space s. r. o. (později AGENUOVIA TRADE s.r.o., dále jen „společnost Open Space“). Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně týkající se neuznání esenciálních nákladů.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) v kasační stížnosti namítla, že i nové posouzení krajského soudu je nepřezkoumatelné. Krajský soud navíc nedodržel závazný právní názor NSS. Stěžovatelka připomněla obsah zápisů ve stavebním deníku, které podle ní zaznamenávají podstatné poznatky ohledně provedených prací a potvrzují je všechny zúčastněné strany včetně pana H. za společnost Open Space. Záznamy jsou proto dostatečné.

[4] Stěžovatelka dále namítla, že žalovaný nesprávně slučuje tři odlišná plnění, která se vztahovala k areálu společnosti Yog s.r.o. v Bojkovicích (dále jen „společnost Yog“). Konkrétně šlo o nákup nové odparky FARCK 600/3T a její následný prodej společnosti Yog, o stavební úpravy uvnitř objektu a přístavbu sušicí věže (v rámci čehož byl pořizován stavební deník) a konečně o generální opravu a úpravu odparky FARCK 600/3T a FARCK E:MOD FARCK 900/5T, kde byla subdodavatelem společnost Open Space. Druhá jmenovaná odparka je starší, společnost Yog ji zakoupila v dřívější době a byla uskladněna v prostoru, kde byla prováděna i generální oprava nové odparky FARCK 600/3T. K pochybnostem žalovaného o dataci předání repasované odparky (21. 11. 2013) a datu vystavení faktury za výrobu a dodávku propojovacího zařízení (11. 12. 2013) stěžovatelka uvedla, že propojovací potrubí bylo vyrobeno a stěžovatelka jej od společnosti Open Space převzala zápisem ve stavebním deníku, ale k převzetí došlo bez přivařené příruby. Tuto část plnění bylo možné dokončit až po instalaci potrubí mezi dvěma usazenými svislými tubusy, což vyžadovalo kontrolu všech rozvodů a zařízení odparky v místě výroby. Proto je faktura datována až ke dni 11. 12. 2013. Montáž tubusů odparky provedla společnost Yog.

[5] Stěžovatelka zdůraznila, že zápisy ve stavebním deníku primárně náleží ke stavebním úpravám uvnitř objektu a přístavbě sušicí věže. Zápisy týkající se generální opravy odparky jsou v něm uvedeny pouze z důvodu potřeby mít v určitý termín dokončenu generální opravu odparky a doplňujících komponentů ze starší odparky. Dokončení opravy odparky bylo zásadní pro dokončení stavebního díla v termínu. Zařízení a komponenty z opravené starší odparky musely být použity k doplnění a propojení nově zakoupené odparky se stávajícím provozem. Stavební deník nesloužil k tomu, aby v něm byly prováděny podrobné denní zápisy vztahující se ke generální opravě odparky. Přesto však záznamy v něm jednoznačně prokazují, že práce na generální opravě odparky FARCK 600/3T a propojovacích komponentů a příslušenství odparky FARCK E:MOD FARCK 900/5T provedla společnost Open Space.

[6] Stěžovatelka má také za to, že krajský soud pochybil i při hodnocení svědeckých výpovědí, v nichž jsou jen drobné rozpory a nepřesnosti. Provedení všech prací potvrdil pan H., který vysvětlil nejasnosti ve svých výpovědích. Také pan Škrášek a paní Č. potvrdili spolupráci s panem H. Pan T. pak potvrdil spolupráci se společností Open Space,

byť možná neznal její přesný rozsah a konkrétní název společnosti, za kterou pan H. jednal. I pan Green vysvětlil, že sice byl jednatelem společnosti Open Space, ale obchodní záležitosti řešil pan H., který se k fungování společnosti vyjádřil. Krajský soud také pochybil, pokud neprovedl důkaz opakovaným výslechem svědků, jak stěžovatelka navrhovala. Na jedné straně tak stěžovatelce vytýká, že neunesla své důkazní břemeno, ale zároveň zamítá její důkazní návrhy.

[7] Stěžovatelka také tvrdí, že jí měly být uznány alespoň minimální náklady, neboť oprava odparky byla provedena. Stěžovatelka nemůže být trestána za to, že se její dodavatel následně stal daňově nespolehlivým. Krajský soud nehodnotil důkazy komplexně, a proto pochybil, pokud uzavřel, že provedení prací společností Open Space nebylo prokázáno.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud plně respektoval závazný právní názor NSS a podrobně odůvodnil, proč stavební deník není dostatečným důkazem o provedení prací v deklarovaném rozsahu společností Open Space. Zápisy ve stavebním deníku krajský soud hodnotil i s přihlédnutím k obsahu svědeckých výpovědí. Samotný nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku.

[9] Ke stavebnímu deníku žalovaný uvedl, že důkazní břemeno ohledně realizace plnění společností Open Space tížilo stěžovatelku. Stavební deník nemusel sloužit k podrobným zápisům ohledně opravy odparky. Pokud z něj však neplynou záznamy o konkrétních pracích, jejich rozsahu ani o tom, kdo je prováděl, nemůže být dostatečným důkazem o provedení opravy společností Open Space. Samotný podpis pana H. na několika místech neprokazuje, že práce provedla tato společnost.

[10] Ke svědeckým výpovědím žalovaný uvedl, že daňové orgány zdůvodnily, proč je považují za nedostatečné či nevěrohodné. Také NSS dal ve zrušujícím rozsudku za pravdu krajskému soudu i žalovanému. Krajský soud nepochybil ani tím, že znovu neprovedl svědecké výpovědi. Všechny navrhované osoby (s výjimkou paní Č.) opakovaně vyslechl správce daně, avšak konkrétní informace k opravě odparky neposkytly. Stěžovatelka měla prostor, aby v daňovém řízení vyvrátila pochybnosti správce daně. Dokazováním byly zjištěny rozpory mezi důkazními prostředky a elementární pochybnosti o spolupráci stěžovatelky a společnosti Open Space.

[11] Žalovaný se neztotožnil se stěžovatelkou ani v otázce minimálních nutných nákladů. Stěžovatelka neprokázala, že plnění od společnosti Open Space obdržela v deklarovaném rozsahu a za deklarovanou cenu. Nekorigovala ani svá tvrzení a nepředestřela alternativní a věrohodný obraz transakcí. Naopak trvala na tom, že plnění poskytl deklarovaný dodavatel. Proto nebylo možné zohlednit minimální náklady.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[13] Stěžovatelčina kasační stížnost je opakovaná, neboť směřuje proti rozsudku, kterým krajský soud rozhodl poté, co jeho první rozsudek zrušil NSS. Není však nepřípustná jako celek ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."). Toto ustanovení totiž nelze vztáhnout zejména na případy, kdy NSS vytýká krajskému soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, bod 24). Jelikož důvodem zrušení prvního rozsudku krajského soudu byla jeho částečná nepřezkoumatelnost, je opakovaná kasační stížnost přípustná ve vztahu k otázkám, k nimž se NSS dosud meritorně nevyjádřil.

[14] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, *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.*

[15] Jak NSS v minulosti konstatoval, důkazní břemeno ohledně výše daňově odpočitatelných výdajů nenese správce daně, ale v souladu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů spočívá na daňovém subjektu. Daňový subjekt, který výdaj zanese do účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, bod 33 a tam citovaná judikatura).

[16] V témže usnesení rozšířený senát k otázce tzv. esenciálních nebo minimálních nutných nákladů uzavřel, že pokud daňový subjekt bez vážných pochybností prokáže, že deklarovaný výdaj splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej uznat za výdaj vynaložený v souladu s tímto ustanovením. Jedná se však o situaci krajní, v níž daňový subjekt nedodržel standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí prokázat i vynaložení esenciálního výdaje. Jinými slovy je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno, a je tedy na něm, aby hodnověrně prokázal, že musel minimálně takovou výši finančních prostředků na pořízené zboží či služby skutečně vynaložit. V takové situaci je tedy nutné, aby daňový subjekt korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal (usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 296/2020-133, body 44 a 45).

[17] NSS nyní posoudí, zda i v návaznosti na nové zohlednění obsahu záznamů ve stavebním deníku obstojí závěr žalovaného a krajského soudu, že stěžovatelka v daňovém řízení neprokázala uskutečnění sporného plnění (subdodavatelských prací na opravě odparky v areálu společnosti Yog v Bojkovicích) deklarovaným dodavatelem – společností Open Space, a zároveň neunesla ani své důkazní břemeno ve vztahu k existenci esenciálních nákladů.

[18] Nejprve však kasační soud musel zhodnotit, zda je nové posouzení obsahu stavebního deníku ze strany krajského soudu již přezkoumatelné, či nikoli, jak namítá stěžovatelka. Oproti posouzení žalobní námitky týkající se záznamů ve stavebním deníku v prvním rozsudku krajského soudu (konkrétně bodě 34), které NSS shledal jako značně obecné, pomíjející některé záznamy a ve svém důsledku nepřezkoumatelné (bod 32 rozsudku č. j. 2 Afs 184/2022-48), nové posouzení krajského soudu požadavky na řádné odůvodnění soudního rozhodnutí splňuje.

[19] Krajský soud se obsahu záznamů ve stavebním deníku věnoval zejména v bodech 42 až 45 svého rozsudku, kde popsal obsah jednotlivých zápisů (bod 43), posoudil je v kontextu svědeckých výpovědí provedených v daňovém řízení a zdůraznil, že nevypovídají o konkrétních pracích na opravě odparky (bod 44). Vypořádal se také s přítomností podpisů pana H., kterou zdůrazňovala stěžovatelka. Vysvětlil, že sama tato skutečnost neprokazuje provedení prací společností Open Space, a to i s přihlédnutím k obsahu svědeckých výpovědí (bod 45). Podle NSS je toto odůvodnění přezkoumatelné, neboť je z něj patrné, jakými úvahami se soud řídil při utváření závěru o skutkovém stavu a z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatelky v žalobě (rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52).

[20] NSS se tedy mohl věnovat samotné podstatě věci. Předně podotýká, že hodnocení svědeckých výpovědí ze strany žalovaného a krajského soudu již aproboval ve svém zrušujícím rozsudku č. j. 2 Afs 184/2022-48. Tam uzavřel, že první výpověď pana H. (jednajícího za společnost Open Space) ve vztahu k opravě odparky byla velmi neurčitá a tento svědek nebyl schopen identifikovat žádné tvrzené subdodavatele. Ve své druhé výpovědi poskytl obecný popis některých prací, uvedl, že neexistují žádné výkazy práce a jím označený spolupracovník (pan Š.), vypověděl, že oprava odparky probíhala v roce 2015, nikoli 2013 (body 37 a 38 předchozího rozsudku NSS). Také výpověď pana T. (ředitele areálu společnosti Yog v Bojkovicích) nepovažoval NSS ve svém předchozím rozsudku za přesvědčivou. Svědek sice obecně potvrdil účast pana H. na pracích v Bojkovicích, jeho výpověď však naznačuje, že se mohlo jednat o jiný subjekt, za který pan H. také jednal („*asi Euronic*“, tedy zřejmě Eurosix Trade s. r. o.; srov. bod 41 předchozího rozsudku NSS).

[21] Pokud se stěžovatelka částí své kasační argumentace pokouší zvrátit hodnocení svědeckých výpovědí, nemůže jí NSS vyhovět již jen proto, že je za nezměněného skutkového a právního stavu kasačně vázán svým dřívějším rozhodnutím (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS). Jelikož shodné hodnocení svědeckých výpovědí jako NSS převzal krajský soud i do svého druhého rozsudku (body 36 až 41), jsou tyto kasační námitky nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka vedle toho např. nereflektuje skutečnost, na niž ji NSS upozornil, a to že v daňovém řízení pan Škrášek ani paní Č. jako svědci vyslýchání nebyli (bod 35 rozsudku č. j. 2 Afs 184/2022-48), a namísto toho znovu namítá nesprávné hodnocení jejich údajných výpovědí.

[22] NSS se dále ztotožnil se závěrem žalovaného i krajského soudu, že ani záznamy obsažené ve stavebním deníku adekvátně neprokazují provedení deklarovaného plnění společností Open Space. Krajský soud i žalovaný správně posuzovali obsah stavebního

deníku nikoli izolovaně, ale ve spojitosti s ostatními důkazy provedenými v daňovém řízení (bod 44; srov. § 8 odst. 1 daňového řádu). Jak uvedl krajský soud, záznamy ve stavebním deníku nepopisují žádné konkrétní práce na opravě odparky (bod 44). První ze záznamů se týká pouze předání prostor a součástek (listy č. 9 a 10), další záznamy hovoří pouze o blíže nespecifikovaných pracích (listy č. 11, 12, 15, 18) a o předání zařízení (listy č. 19 a 20). Ze stavebního deníku nevyplývá, jaké konkrétní osoby práce prováděly. O tom, že práce skutečně v deklarovaném rozsahu provedla společnost Open Space, sám o sobě nesvědčí ani fakt, že jsou ve stavebním deníku obsaženy podpisy pana H. jako osoby jednající za tuto společnost (bod 45 rozsudku krajského soudu).

[23] NSS souhlasí s hodnocením obsahu stavebního deníku krajským soudem jako nevypovídajícího o skutečné realizaci deklarovaného plnění, a to ve spojitosti s výše vymezenými nejasnostmi ve svědeckých výpovědích, jakož i dalšími okolnostmi, na které upozornil žalovaný. Jde např. o nízký rozdíl mezi cenami služeb hlavního dodavatele a subdodavatele nebo skutečnost, že stěžovatelka velmi pravděpodobně disponovala materiálním a personálním zabezpečením, aby tyto práce provedla sama (k přípustnosti této indicie v kontextu hodnocení stěžovatelčiny obchodní praxe srov. přiměřeně bod 44 rozsudku č. j. 2 Afs 184/2022-48). Stavební deník nezmiňuje ani žádné subdodavatele společnosti Open Space, kteří se měli podle prvotní výpovědi pana H. na akci podílet (protokol o jeho výpovědi na č. l. 27 spisu finančního úřadu). V tomto kontextu nelze pominout ani pochybnosti žalovaného ve vztahu ke spolupráci stěžovatelky se společností Open Space jako takovou, k fungování této společnosti a k rozporům mezi výpověďmi pana H. a jednatele společnosti Open Space pana Greena, dříve Tesaře (bod 40 rozsudku č. j. 2 Afs 184/2022-48).

[24] Pokud jde o stěžovatelčiny obsáhlé námitky, kterými se brání proti závěrům žalovaného ohledně záměny označení jednotlivých odparek, NSS zjistil, že tato kasační argumentace nemá předobraz v žalobě. Jde tedy o námitky, které stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ač tak mohla učinit (§ 104 odst. 4 *in fine* s. ř. s.). Totéž platí o vysvětlení, které stěžovatelka až v kasační stížnosti nabízí k dílčí pochybnosti žalovaného týkající se toho, že se stavební deník nezmiňuje o dodávce propojovacího zařízení. Ani tuto námitku stěžovatelka v žalobě nezmínila. V obou případech jde přitom o argumenty, na které se odvolával výhradně žalovaný v napadeném rozhodnutí a krajský soud je ve svém rozsudku nezmiňoval.

[25] Pokud jde o poukazy stěžovatelky na to, že průběh opravy odparky nebylo třeba ve stavebním deníku zachycovat v obdobné míře detailu jako samotné stavební práce, kasační soud ve shodě se soudem krajským (bod 44) tuto premisu akceptuje. Právě v této skutečnosti však spočívá žalovaným, krajským soudem i kasačním soudem konstatovaná omezená vypovídací hodnota stavebního deníku, který k opravě odparky poskytuje pouze velmi kusé informace. Je však na daňovém subjektu, aby zachovával náležitou míru obezřetnosti a zajišťoval si potřebné podklady pro případ, že hodlá uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37).

[26] NSS souhlasí s krajským soudem i v tom, že nebyly splněny ani podmínky pro to, aby stěžovatelce byly ve vztahu k opravě odparky uznány minimální náklady (body 49 až

55 rozsudku krajského soudu). Ve vztahu k ostatním plněním ve zdaňovacích obdobích let 2013 a 2014 již NSS tuto otázku vypořádal v rozsudku č. j. 2 Afs 184/2022-48 (body 47 až 54). Nyní se proto mohl v souladu s § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. věnovat pouze esenciálním nákladům ve vztahu ke generální opravě odparky (srov. bod 48 rozsudku č. j. 2 Afs 184/2022-48). Jak plyne z již citovaného usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 296/2020-133, uznání esenciálních nákladů by bylo namístě, pokud by stěžovatelka prokázala, že deklarovaný výdaj nastal, byť za jiných než původně tvrzených okolností. Stěžovatelka však svá původní tvrzení nerevidovala, nenabídla alternativní skutkovou verzi, ani ji neprokázala. Naopak, jak přiléhavě uvedl krajský soud (bod 54), stěžovatelka setrvala (a i v kasační stížnosti tak činí) na tvrzení, že plnění poskytla společnost Open Space v souladu s původně předloženými účetními doklady. Za takové situace však judikatura neposkytuje prostor pro zohledňování minimálních nákladů.

[27] NSS nepřisvědčil ani námitce, že je stěžovatelka trestána za následnou procesní nespolehlivost svých obchodních partnerů. Je pravdou, že prvotní pochybnosti daňových orgánů vznikly v souvislosti s tím, že společnost Open Space stěžovatelkou deklarovaná plnění ve svých vlastních daňových přiznáních neuvedla, popřípadě je vůbec nepodala. Stěžovatelce však nejsou kladena k tíži případná porušení daňových povinností jejích smluvních partnerů, nýbrž je vyvozován zákonný následek neunesení jejího důkazního břemene (§ 92 odst. 3 daňového řádu) ve vztahu nákladům, které sama uplatňovala (obdobně body 33 až 35 rozsudku krajského soudu).

[28] Krajský soud podle NSS nepochybil ani v tom, že neprovedl stěžovatelkou navrhované výslechy svědků. Krajský soud tento postup přezkoumatelně odůvodnil (bod 48 jeho rozsudku). Jak krajský soud uvedl, stěžovatelka v podání, kterým výslechy těchto svědků navrhla (č. l. 141 spisu krajského soudu) nepřibližuje, jaké nové poznatky by tito svědci měli přinést. Všichni až na paní Č. (která však nikde ve spisovém materiálu není v souvislosti s opravou odparky zmiňována) a pana Škráška (který je jednatelem stěžovatelky) byli v daňovém řízení k této problematice vyslechnuti, někteří (pan T. či pan H.) dokonce i vícekrát. NSS má proto za to, že i v této otázce vycházel krajský soud z ustálené judikatury (nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, nebo ze dne 1. 3. 2017, sp. zn. II. ÚS 1738/16, či rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS).

IV. Závěr a náklady řízení

[29] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[30] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. ledna 2025

Sylva Šiškeová
předsedkyně senátu