ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Štěpána Výborného a JUDr. Tomáše Herce v právní věci žalobkyně: **STOFFBAU s. r. o.**, sídlem Jihlavská 712/2e, Troubsko, zastoupena Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem, sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2022, č. j. 46060/22/5200-11432-709409, o kasačních stížnostech žalobkyně a žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 9. 2024, č. j. 31 Af 7/2023-87,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 9. 2024, č. j. 31 Af 7/2023-87, **se** ve výroku I, III a IV **ruší** a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**

III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žalobkyně.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Stěžovatelka je obchodní společností, jejíž ekonomická činnost spočívá v prodeji stavebního materiálu a v realizaci menších stavebních zakázek.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj („správce daně“) na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 1. 2018, č. j. 105053/18/3005-52521-711455 a č. j. 105691/18/3005-52521-711455, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 a 2014 ve výši 384.370 Kč a 501.600 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 76.874 Kč a 100.320 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 11. 2017, č. j. 4551481/17/3005-52521-711455, správce daně doměřil

žalobkyni daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2015 ve výši 561.640 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 112.328 Kč.

[3] K odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutími ze dne 6. 9. 2019, č. j. 36987/19/5200-11432-709409 a č. j. 37097/19/5200-11432-709409, změnil platební výměry tak, že doměřenou daň za zdaňovací období 2013, 2014 a 2015 snížil na částky 14.060 Kč, 128.250 Kč a 100.700 Kč a žalobkyni uložil povinnost uhradit penále ve výši 2.812 Kč, 25.650 Kč a 20.140 Kč. Podle žalovaného žalobkyně (mimo jiné) neprokázala, že blíže specifikované náklady za dodávky materiálu od společnosti BAUEKO s.r.o. (dále jen „BAUEKO“) vynaložila na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), především neprokázala jejich časovou a věcnou souvislost s dosaženými příjmy ve smyslu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[4] Žalobu proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 9. 2019 Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl rozsudkem ze dne 18. 5. 2021, č. j. 31 Af 83/2019-105. Krajský soud mimo jiné dospěl k závěru, že žalovaný unesl důkazní břemeno, protože dostatečně průkazně zpochybnil souvislost mezi přijatými plněními a zakázkami, na které byla tato plnění dle tvrzení žalobkyně užita. Žalobkyně naopak své důkazní břemeno neunesla, protože neprokázala vynaložení těchto nákladů za účelem dosažení, udržení a zajištění souvisejících zdanitelných příjmů.

[5] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14. 4. 2022, č. j. 5 Afs 169/2021-53 (dále jen „zrušující rozsudek“), zrušil rozsudek krajského soudu ze dne 18. 5. 2021 i rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2019 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud považoval za neodůvodněný, resp. předčasný závěr krajského soudu, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k daňovým tvrzením o uznatelnosti vynaložených nákladů, resp. že neprokázala vynaložení těchto nákladů za účelem dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. Žalovaný pochybil, nevypořádal-li se ve vztahu k výdajům, které považoval za nedokončenou výrobu, s důkaznými návrhy žalobkyně, které vznesla ve vyjádření ze dne 27. 8. 2019 a jimiž hodlala prokazovat souvislosti fakturovaných částek s jednotlivými spornými zakázkami (fakticita plnění nebyla zpochybněna). Nejvyšší správní soud zavázal žalovaného provést stěžovatelkou navržené důkazy, případně odůvodnit jejich neprovedení.

[6] Rozhodnutím ze dne 15. 12. 2022, č. j. 46060/22/5200-11432-709409, žalovaný změnil odvoláním napadené dodatečné platební výměry tak, že výrokem I snížil doměřenou daň za zdaňovací období 2013 na částku 14.060 Kč a žalobkyni uložil povinnost uhradit penále ve výši 1.824 Kč. Výrokem II snížil doměřenou daň za zdaňovací období 2014 na částku 104.310 Kč a žalobkyni uložil povinnost uhradit penále ve výši 19.798 Kč. Výrokem III snížil doměřenou daň za zdaňovací období 2015 na částku 114.760 Kč a žalobkyni uložil povinnost uhradit penále ve výši 19.000 Kč. Žalovaný setrval na závěru, že žalobkyně neprokázala daňovou účinnost části vynaložených nákladů za dodávky materiálu od dodavatele BAUEKO. V případě zakázek Soběšická, Malátova, Presslova, Kamenačky a Bezručova čtvrť nedošlo ani po doplněném dokazování k prokázání souvislosti zakázek a dodávek materiálu, které ze strany BAUEKO proběhly po jejich ukončení.

[7] Nyní napadeným rozsudkem krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2022 v rozsahu výroku II (zdaňovací období 2014) a věc v tomto rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ve zbytku žalobu zamítl (výrok I) a rozhodl o nákladech řízení (výrok III a IV).

[8] Podle krajského soudu již Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku konstatoval, že žalovaný shledal dostatečné pochybnosti a unesl své důkazní břemeno. Žalobkyně tak byla povinna pochybnosti žalovaného vyvrátit.

[9] K zakázce Soběšická krajský soud konstatoval, že cílem dokazování bylo prokázat důvod dřívější fakturace, respektive provázanost dodávek materiálu s předcházející fakturací V. H. (investorovi). Spornou nebyla realizace dodávek, nýbrž skutečnost, že žalobkyně zcela nestandardně fakturovala zakázku před tím, než zahájila její výstavbu. Žalobkyně své důkazní břemeno neunesla.

[10] Ve vztahu k zakázce Malátova žalobkyně neprokázala tvrzení, že fakturace ze strany BAUEKO byla zdržena dodávkou krytu popelnice, a proto byla na již vystavené faktuře pro investora pozastávka. Žalovaný ovšem pochybil, pokud nevyslechl svědka Valčáka st., protože jeho výpověď měla relevantní souvislost s předmětem řízení. Byť tento svědek byl dříve již třikrát vyslechnut a žalobkyně se jeho výslechu mohla účastnit a klást mu otázky, je to žalovaný, resp. správce daně, kdo vede dokazování a dbá na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Ke konkrétním okolnostem fakturace zakázky Malátova se tento svědek doposud nevyjadřoval. V této části krajský soud žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil co do výroku II (zdaňovací období 2014).

[11] Námitky žalobkyně týkající se zakázky Presslova se podle krajského soudu míjí s pochybnostmi žalovaného. Samotná realizace dodávek po fakturaci investorovi nebyla sporná, spornou zůstala souvislost dodávek s již dokončenou a vyfakturovanou zakázkou.

[12] K zakázce Kamenačky krajský soud zopakoval, že fakturuje-li se ve stavebnictví pouze dílčí část realizované zakázky, pak zpravidla dochází k fakturaci již provedených prací a již zapracovaného materiálu. Žalobkyně spornou dodávku materiálu nespárovala s žádnou fakturací investorovi, pouze odkazovala na zakázku jako celek. Bylo na žalobkyni vyvrátit pochybnosti, které vzešly z toho, že se fakturace investorovi uskutečnila o více než tři měsíce dříve.

[13] Ve vztahu k zakázce Bezručova čtvrť krajský soud považoval za neprokázané, že celkem 4 fakturace od BAUEKO v hodnotě přesahující 25 % ceny veškerého materiálu dodaného na zakázku od roku 2013, uskutečněné dva až osm měsíců po předání díla, souvisejí se žalobkyní tvrzenou reklamací. Žalobkyně nepředložila žádné důkazy, kterými by prokázala skutečný rozsah poškození, dobu, po kterou omítku opravovala, nebo množství spotřebovaného materiálu.

[14] Krajský soud neshledal v postupu žalovaného porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný ve svém posledním sdělení neuvedl zcela nové skutečnosti ani nehodnotil nové důkazy, k nimž by se žalobkyně musela vyjádřit. Žalovaný jí pouze sdělil, že její námitky

neshledal důvodnými a že jeho pochybnosti stále trvají. Chtěla-li žalobkyně navrhnout další důkazy nebo jinak rozporovat stanovisko žalovaného, mohla i bez výzvy podle § 115 odst. 2 daňového řádu reagovat přípisem a v něm předestřít svoji argumentaci či navrhnout další důkazní návrhy.

II. Podání účastníků řízení

[15] Proti výroku I rozsudku krajského soudu podává kasační stížnost žalovaný (dále též „stěžovatel"), proti výroku II a III rozsudku podává kasační stížnost žalobkyně (dále též „stěžovatelka").

II. A) Kasační stížnost stěžovatelky (žalobkyně)

[16] Stěžovatelka v prvé řadě namítá, že ji krajský soud považuje za standardní stavební společnost, přestože její primární ekonomickou činností je nákup a prodej stavebnin a příslušenství. Stavební činnosti, které v předmětném období realizovala, byly činnostmi krátkodobými, trvající v řádu měsíců. Sporné zakázky tvořily činnosti neumožňující přenášet náklady do dalšího období.

[17] Stěžovatelka se domnívá, že krajský soud chybně interpretoval zrušující rozsudek, konstatoval-li, že žalovaným předestřené pochybnosti byly dostatečné a žalovaný unesl své důkazní břemeno. Žalovaný své důkazní břemeno neunesl.

[18] Stěžovatelka sporuje, že žalovaný v opakovaném řízení fakticky provedl pouze jím preferované výslechy svědků a důkazní návrhy stěžovatelky neprovedl. Skutkové okolnosti zůstaly od původního rozhodnutí beze změny. Podle stěžovatelky jedinou faktickou pochybností na straně žalovaného zůstal rozpor v datech přijatých a vystavených daňových dokladů, což samo o sobě pro zpochybnění daňově účinných výdajů nemůže obstát. Ve věci prokázání, že se nutně jednalo o nedokončenou výrobu, nelze dle stěžovatelky vycházet pouze z časového nesouladu mezi přijatými a vystavenými daňovými doklady. Daňové orgány měly prokázat, že deklarovaný výdaj nelze spárovat s konkrétním příjmem. Stěžovatelka shrnuje, že nebyla zpochybněna přímá a bezprostřední vazba popřených výdajů se spárovanými příjmy dle jednotlivých zakázek.

[19] K zakázce Soběšická se stěžovatelka dovolává knihy jízd společnosti BAUEKO, své knihy jízd a čestného prohlášení investora. Jednotlivé stavební materiály zahrnuté v daňovém dokladu č. SFP14-1011 se zcela shodují s materiálem nutným ke zhotovení zděného plotu a nájezdu. Jiný obsahově obdobný (ne-li stejný) výdaj stěžovatelka zaúčtovaný nemá, ani jej žalovaný neidentifikuje. Žalovaný chybně neprovedl výslechy konkrétních řidičů, kteří provedli jízdy na zakázku Soběšická v blíže určených dnech. Napadený rozsudek považuje stěžovatelka za vnitřně rozporný. Není-li spor o fakticitě jízd a účelu těchto jízd, pak nemůže obstát s ohledem na neexistenci jakékoli jiné zakázky a jiného odběratele závěr, že nebylo prokázáno, že navezený materiál se týkal zakázky Soběšická. Stěžovatelka spatřuje rovněž rozpor v otázce, kdy byla zakázka ukončena. Závěry krajského soudu nemají předlohu v napadeném rozhodnutí žalovaného. Krajský soud se fakticky postavil do role advokáta žalovaného a snažil se napadené rozhodnutí doplnit vlastními úvahami.

[20] Ve vztahu k zakázce Presslova stěžovatelka namítá, že žalovaný neprovedl žádný z jí navržených důkazů. Výpověď svědkyně C. považuje stěžovatelka za nekonkrétní a obecnou, neboť opakovaně odkazovala na pana J., kterého však žalovaný nevyslechl. Tato svědkyně při výslechu nepostavila najisto, že konečná fakturace nastala až po předání díla. Stěžovatelka odkazuje na své knihy jízd s tím, že v dané době neměla na daném místě žádnou jinou zakázku. Z uznaných daňových dokladů neplyne, že by disponovala zábradlím, které prokazatelně bylo na zakázku dodáno. Tvrdí-li krajský soud, že dodávka zábradlí není zpochybňována, pak bez identifikace, komu bylo zábradlí dodáno, postrádá takový závěr logiku. Krajský soud zcela nedůvodně předvídal obsah svědecké výpovědi svědka M..

[21] Zakázka Kamenačky nebyla podle stěžovatelky dokončena v roce 2014. Obsah daňových dokladů i knihy jízd potvrzují návozy materiálu na tuto zakázku i v roce 2015. Krajský soud chybně a nepřípustně nově konstatoval, že stěžovatelka „*tyto výdaje nepřiřadila k žádné fakturaci investorovi*." Stěžovatelka dodává, že pokud měl krajský soud za to, že tyto výdaje vznikly až v roce 2015 a stěžovatelka o nich měla účtovat jako o výdajích příštích období nebo formou dohadných položek, měl je posoudit jako daňově uznatelné v roce 2015.

[22] Stěžovatelce není zřejmé, z jakých listin krajský soud vycházel v případě zakázky Bezručova čtvrť, protože předmětem sporu jsou tři daňové doklady, nicméně krajský soud v napadeném rozsudku hovoří o čtyřech fakturacích. Stěžovatelka uvádí, že předmětné náklady souvisely s odstraněním vad na díle, přičemž časový rámec těchto oprav plyne ze spisového materiálu (nekonkrétnost výpovědi svědka K. odpovídala časovému odstupu). Došlo-li k předání stavby dne 15. 10. 2014 a k zahájení reklamačního řízení reklamačním dopisem ze dne 23. 10. 2014, tak zcela logicky nemohla oprava proběhnout dříve než po datu uplatnění práv z vadného plnění. Rovněž knihy jízd uvádí, kdy přesně vozidla stěžovatelky jezdila na danou adresu, tj. nejen po předání díla, ale především po poslední fakturaci dne 9. 12. 2014. Úvahy o rozsahu materiálů použitých na odstranění vad žalovaný prvně uvedl až v žalobou napadeném rozhodnutí, čímž porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud pak založil popření uplatněných výdajů na zcela nové a pochybné argumentaci, že „*celkem 4 fakturace od BAUEKO v hodnotě přesahující 25 % ceny veškerého materiálu dodaného na zakázku*" budí pochybnosti. Tento závěr krajského soudu považuje stěžovatelka za nepřezkoumatelný a nesprávný.

[23] Stěžovatelka konečně namítá, že pakliže se jízdy zaznamenané v knize jízd nevztahovaly ke spárovaným zakázkám, měl žalovaný prokázat, na jaké jiné zakázky v daném místě a čase, popřípadě kterému jinému odběrateli, vezla stěžovatelka předmětný materiál.

II. B) Kasační stížnost stěžovatele (žalovaného)

[24] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že odpovědnost správce daně za správné zjištění skutkového stavu nelze ztotožňovat s mnohem širší zásadou vyšetřovací, která se v daňovém řízení neuplatní. Stěžovatel uvádí sled událostí projednávané věci, z něhož dovozuje, že žalobkyně byla ohledně prokázání tvrzení týkajících se „*udělané pozastávky*" z důvodu pozdního dodání krytu na popelnice u zakázky Malátova zcela pasivní, přestože pochybnost ohledně „*(ne)udělané pozastávky*" jí byla sdělena již v rámci původního rozhodnutí ze dne 6. 9. 2019. Právní zástupce žalobkyně nevyužil svého práva klást svědkovi Valčákovi st. při

jeho třetím výslechu (po vrácení věci) otázky, ačkoli se jej mohl tázat na „*udělané pozastávky*“ u zakázky Malátova, obzvláště nepamatoval-li si předtím vyslechnutý svědek P. na „*udělanou pozastávku*“. Nevznesla-li žalobkyně (její právní zástupce) tyto dotazy během třetí svědecké výpovědi, musí nést negativní následky svého opomenutí. Stěžovatel nebyl povinen přistoupit k opakovanému výslechu svědka Valčáka st., neboť nelze seznat žádnou novou dosud neprojednanou okolnost, k níž se měl vyjádřit. Stěžovatel opakuje, že chtěla-li žalobkyně klást svědkovi Valčákovi st. otázky ohledně „*udělané pozastávky*“, měla tak činit při jeho třetí svědecké výpovědi, nikoliv se následně domáhat další (v pořadí čtvrté) svědecké výpovědi. K opakovanému výslechu svědka Valčáka st. nebyl důvod.

II. C) Další podání účastníků řízení

[25] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatelky uvádí, že námitku nezohlednění „*povahy namítaných zakázek*“ stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, a proto je nepřípustná. Rozsudek krajského soudu nepovažuje žalovaný za nepřezkoumatelný. Podstata sporu se aktuálně koncentruje do otázky unesení či neunesení důkazního břemeno stěžovatelkou, protože skutečnost, že žalovaný unesl své důkazní břemeno i ve vztahu k nedokončené výrobě, potvrdil Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku. Tento kasačně závazný právní názor nelze překonat. Stěžovatelka přehlíží, že v posuzované věci je sporné, zda došlo k prokázání časové souvislosti nákladů a výnosů u jednotlivých sporných zakázek. Krajský soud správně uvedl, že na rozdíl od DPH je u daních z příjmů zcela zásadní hodnotit nejen faktické uskutečnění dodávek materiálu, ale také jejich věcnou a časovou souvislost s dosaženými příjmy. K zakázce Soběšická žalovaný uvádí, že stěžovatelka pomíjí, že spornou nebyla samotná realizace dodávek (tj. dodávky materiálu na stavbu v termínech zaznamenaných v knihách jízd), nýbrž to, že zcela nestandardně fakturovala zakázku před tím, než vůbec zahájila její výstavbu. Stejné platí také v případě zakázky Presslova, v němž stěžovatelka shodně neprokázala, že mělo být účtováno o nedokončené výrobě. Žalobní námitky týkající se zakázky Kamenačky byly detailně vypořádány krajským soudem, přičemž žádná „*nová argumentace*“ se v napadeném rozsudku nevyskytuje. Žalovaný uvádí, že také v případě zakázky Bezručova čtvrť nebylo sporu o tom, že by nebyla realizována, či snad že by nebyla reklamována. Žalovaný nesouhlasí, že svým postupem porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný uzavírá, že není úkolem správce daně či snad dokonce krajského soudu za stěžovatelku dohledávat, ke které „náhradní“ zakázce by měl případně sporný daňový doklad patřit, resp. náklady k jednotlivým zakázkám přiřazovat.

[26] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele uvádí, že první dvě výpovědi svědka Valčáka st. se týkaly výlučně prokazování existence výdajů a existence plnění přijatých od společnosti BAUEKO a nesměřovaly k prokázání časové souvislosti výdajů s konkrétně identifikovanými příjmy. Stěžovatel byl při opětovném rozhodování nucen zohlednit právní názor Nejvyššího správního soudu, který byl ve zrušujícím rozsudku jasně, určitě a srozumitelně vysloven, aby nejenže provedl všechny důkazy, ale řádně unesl své důkazní břemeno, čemuž nedostál. Stěžovatel nesprávně přenáší svoji důkazní povinnost na žalobkyni a požaduje po ní prokázat (ne)existenci nedokončené výroby. Třetí výslech svědka Valčáka st. se konal prakticky bezprostředně po zrušujícím rozsudku, přičemž stěžovatel žalobkyni nesdělil žádné jiné, konkrétní pohybnosti, které by důvodně navozovaly tvrzený skutkový stav, tedy že se jedná (či se potenciálně mohlo jednat) o nedokončenou výrobu.

Žalobkyni v dané procesní situaci důkazní břemeno netížilo, neboť i podle Nejvyššího správního soudu nebyly sděleny pochybnosti naplňující podmínky § 92 odst. 5 daňového řádu. Daňovému subjektu ani jeho zástupci nepřísluší provádět hodnocení svědeckých výpovědí, to přísluší pouze a výlučně daňovým orgánům. Žalobkyně opakuje, že ke dni konání svědecké výpovědi pana Valčáka st. nebylo její povinností prokazovat skutkový stav za stěžovatele.

[27] Stěžovatel (žalovaný) v replice na vyjádření žalobkyně k jeho kasační stížnosti opakuje, že Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku dospěl k jednoznačnému závěru, že unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Poukaz na „*časový nesoulad*“ je pro unesení důkazního břemene správcem daně, resp. stěžovatelem, zcela dostačujícím, neboť se jedná o zcela zásadní skutečnost, resp. pochybnost. Stěžovatel trvá na názoru, že právní zástupce žalobkyně mohl v průběhu třetí svědecké výpovědi svědka Valčáka st. vznášet dotazy ohledně „*udělané pozastávky*“ na zakázce Malátova.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasačních stížností (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

III. A) Posouzení kasační stížnosti stěžovatelky (žalobkyně)

[29] Stěžovatelka v prvé řadě namítá chybnou interpretaci zrušující rozsudku. Podle stěžovatelky ze zrušujícího rozsudku nevyplývá, že žalovaný již v průběhu prvého řízení unesl své důkazní břemeno.

[30] Podstatou zrušujícího rozsudku byla skutečnost, že se žalovaný řádně nevypořádal s důkazními návrhy, které stěžovatelka předložila v rámci svého druhého vyjádření (v reakci na seznámení se zjištěními skutečnostmi ze dne 2. 8. 2019), a to přesto, že je nebylo možno označit za zcela liché. Rozložením důkazního břemene se Nejvyšší správní soud nejvíce zabýval v bodu 31 zrušujícího rozsudku, v němž dospěl k jednoznačnému závěru, že „*žalovaný stěžovateli* (žalobkyni – pozn. NSS) *teprve v seznámení ze dne 2. 8. 2019 odůvodnil, proč některé výdaje považuje za nedokončenou výrobu, bylo proto jeho povinností zabývat se důkazními prostředky, které stěžovatel v souvislosti s tímto závěrem žalovaného v rámci unesení svého důkazního břemene navrhl* (zvýraznění provedeno NSS – stejně tak i dále) *a jimiž hodlal závěry žalovaného vyvrátit. Žalovaný je měl buď provést, anebo odůvodnit, proč je jejich provedení nadbytečné.*“ Shodně také v bodu 27 zrušujícího rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „*důkazní břemeno ohledně žalovaným rozporovaných plnění nesporně tížilo opět stěžovatele, možnost svá tvrzení prokázat navrhovanými důkazními prostředky mu však již nebyla poskytnuta*“, či v bodě 26 podotkl: „*jestliže je daňový subjekt zatížen důkazním břemenem, měl by se dozvědět, zda je v souvislosti s nově provedeným dokazováním unesl*.“ Z uvedených citací vyplývá, že podle Nejvyššího správního soudu důkazní břemeno přešlo na stěžovatelku. Úvahy o neodůvodněnosti a předčasnosti původního závěru krajského soudu, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve vztahu k některým daňovým tvrzením o uznatelnosti vynaložených nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. neprokázala vynaložení těchto nákladů za účelem dosažení, udržení a zajištění zdanitelných

příjmů (viz bod 32 zrušujícího rozsudku), by byly předčasné a nadbytečné, shledal-li by Nejvyšší správní soud, že důkazní břemeno neunesl žalovaný. Naopak *a contrario* lze dovodit, že žalovaný své důkazní břemeno unesl a toto přešlo na stěžovatelku, přičemž žalovaný pochybil, neumožnil-li jí důkazní břemeno unést.

[31] Nejvyšší správní soud uznává, že určité pochybnosti může vzbuzovat vyjádření v bodu 33 zrušujícího rozsudku, dle něhož „*skutkový závěr správních orgánů nemá oporu ve spise, resp. správní orgány nedisponovaly takovými skutkovými zjištěními, která by průběh událostí doložený stěžovatelem zcela zpochybnila či dokonce vyvrátila.*“ Toto konstatování ovšem nelze vykládat izolovaně od dalších částí zrušujícího rozsudku, z nichž vyplývá, že žalovaný své důkazní břemeno unesl, v rozporu se zákonem ovšem neprovedl stěžovatelkou navržené důkazy či neodůvodnil jejich neprovedení. V tomto smyslu je nutno chápat citovanou a stěžovatelkou zdůrazňovanou pasáž zrušujícího rozsudku jako výtku žalovanému, že neumožnil stěžovatelce unést její důkazní břemeno.

[32] Žalovaný tedy podle zrušujícího rozsudku své prvotní důkazní břemeno ohledně pochybnosti, že některé stěžovatelkou uplatněné výdaje nemají věcnou a časovou souvislost s tvrzenými příjmy, unesl a toto přešlo na stěžovatelku. Vyřčený právní závěr nemohl krajský soud ani Nejvyšší správní soud při soudním přezkumu nového rozhodnutí žalovaného přehodnotit. Závazným právním názorem dříve vysloveným v rušícím rozsudku je v téže věci vázán krajský i Nejvyšší správní soud. Kdyby totiž právní úprava na jednu stranu vyžadovala, aby se správní orgán řídil v novém rozhodnutí právním názorem správních soudů, avšak současně soudům umožňovala jejich právní názor při přezkumu nového rozhodnutí správního orgánu libovolně měnit, byla by tím narušena právní jistota účastníků řízení i efektivita správního soudnictví (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, č. 4321/2022 Sb. NSS, bod 43). O překonání kasačně závazného právního názoru nelze usilovat ani předložením věci rozšířenému senátu (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS). Konečně také Nejvyšší správní soud připomíná, že správní orgán není při novém rozhodování po zrušení původního rozhodnutí vázán jen právním názorem soudu, který byl vysloven jako důvod kasace, ale je vázán i názorem, který vyslovil o žalobní námitce nedůvodné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008-67).

[33] Za této situace obstojí závěr krajského soudu, že stěžovatelka byla povinna pochybnosti žalovaného vyvrátit. Konkrétně měla u sporných zakázek prokázat provázanost dodávek materiálu od společnosti BAUEKO s výnosy účtovanými zadavatelům na jednotlivé zakázky a takto zvrátit pochybnosti správce daně ohledně věcné a časové (ne)spojitosti těchto příjmů a výdajů. Veškeré stěžovatelčiny kasační námitky, které zpochybňují unesení důkazního břemene ze strany žalovaného, nemohou být důvodné, neboť podle závazného právního názoru zrušujícího rozsudku důkazní břemeno tížilo stěžovatelku. Bylo proto na ní, aby svá daňová tvrzení (včetně souvislosti výdajů za dodávku materiálu a účtovaných příjmů za realizované zakázky) prokázala dalšími, dosud (v původním řízení) neprovedenými důkazy. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem a žalovaným, že stěžovatelka své důkazní břemeno u žádné ze sporných zakázek neunesla.

III. A. 1) Zakázka Soběšická

[34] Zakázka Soběšická spočívala ve výstavbě zděného plotu a nájezdu pro manžele H.. Stěžovatelka poslední fakturu investorovi vystavila dříve (dne 1. 8. 2014), než společnost BAUEKO stěžovatelce dodala v srpnu a září 2014 materiál, náklady na jehož pořízení stěžovatelka uplatnila jako daňově uznatelný výdaj související s touto zakázkou a příjmem z ní.

[35] Nejvyšší správní soud předesílá a opakuje, že ve zrušujícím rozsudku výslovně vytkl žalovanému, že neposkytl stěžovatelce možnost svá tvrzení prokázat navrhovanými důkazními prostředky (bod 27), přestože bylo jeho povinností zabývat se důkazními prostředky, které stěžovatelka v rámci unesení svého důkazního břemene navrhla a jimiž hodlala vyvrátit závěry žalovaného. V tomto smyslu požadoval doplnění skutkového stavu (bod 34 zrušujícího rozsudku). Z vyslovených závěrů se podává, že Nejvyšší správní soud neshledal, že by dříve provedené důkazy vyvrátily pochybnosti plynoucí z časového nesouladu mezi dodávkami materiálu (fakturací nákladů) a zaúčtovanými výnosy na této zakázce. Pokud by tomu tak bylo, nezavazoval by žalovaného k provedení dalších stěžovatelkou navrhovaných důkazů či náležitému odůvodnění jejich neprovedení, nýbrž by již ve zrušujícím rozsudku konstatoval, že shromážděné důkazy podporují stěžovatelčina tvrzení o věcné a především časové souvislosti dodávek materiálu s již fakturovanou zakázkou.

[36] Za této situace důvodnost kasační argumentace nemohou samy o sobě založit důkazy, které již byly součástí daňového spisu v průběhu předchozího soudního řízení a které měl Nejvyšší správní soud k dispozici a mohl je posoudit. Krajský soud v tomto směru správně konstatoval, že cílem dokazování v nově pokračujícím řízení bylo prokázat důvod dřívější fakturace (včetně stěžovatelčiných tvrzení o dřívější fakturaci z důvodu běžící splatnosti), a tím také provázanost dodávek materiálu s předcházející fakturací V. H.. Předmětem dokazování nebyla faktická realizace dodávek. Nejvyšší správní soud již ve zrušujícím rozsudku uvedl (bod 31), že „*je nezpochybnitelné, že jednotlivé zakázky byly provedeny, byly spojeny s reálnou fakturací; reálnost plnění nezpochybnilo ani to, že stěžovatel fakturoval své služby odběratelům dříve, než mu je fakturovali dodavatelé; přijaté faktury prokazovaly, že služby byly reálně provedeny v daném období a souvisely s konkrétní zakázkou, která již byla ukončena.*“ Pokud nezpochybnil Nejvyšší správní soud realizaci sporné zakázky, včetně dodání materiálů, a zároveň požadoval doplnění dokazování za účelem umožnění unesení důkazního břemene stěžovatelkou, je nabíledni, že toto dokazování nemohlo směřovat k faktickému dodání stavebního materiálu (včetně jeho časových okolností). Stěžovatelka se ovšem v kasační stížnosti dovolává důkazů, které jednak byly předmětem dokazování již před vrácením věci Nejvyšším správním soudem k novému projednání (shoda pořízeného materiálu a materiálu nutného k realizaci zakázky či knihy jízd prokazující jízdy na místo realizace zakázky) a které druhak prokazují především realizaci dodávek, ale nikterak se nevztahují k pochybnostem, proč fakturovala zakázku před tím, než vůbec zahájila její výstavbu, přestože žalovaný důvody dřívější fakturace již v předchozím řízení zpochybnil. Z těchto důvodů obstojí závěry žalovaného a krajského soudu, že stěžovatelka neprokázala časovou a věcnou souvislost vynaložených výdajů na dodávky materiálu s jejich fakturací ve prospěch výnosů účtovaných na zakázku. Za účelem prokázání této skutečnosti a vyvrácení

pochybností žalovaného nebyly v novém řízení stěžovatelkou navrženy žádné rozhodné důkazy, které by žalovaný chybně neprovedl či nedostatečně odůvodnil jejich neprovedení.

[37] Stěžovatelka namítá, že žalovaný nevyslechl svědka A. (řidiče, který prováděl návoz materiálu), v kasační stížnosti ovšem sama uvádí, že jeho výslech navrhovala za účelem prokázání, že se jednalo o návoz materiálu ke zhotovení zakázky Soběšická. Tato skutečnost ovšem nebyla sporná, jak konstatoval Nejvyšší správní soud již ve zrušujícím rozsudku (viz výše), na rozdíl od toho, zda prokázala provázanost příjmů a výdajů, tj. jejich věcnou a časovou souvislost, pokud nestandardně fakturovala zakázku před tím, než vůbec zahájila její výstavbu. Stejné se vztahuje k výslechu pana Valčáka st., který opět mohl potvrdit skutečnosti známé Nejvyššímu správnímu soudu již při vyhlášení zrušujícího rozsudku, aniž by se zřetelně jednalo o skutečnosti, které by vyvracely pochybnosti správce daně ohledně věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů. Navíc nelze přehlížet, že žalovaný měl při novém projednání věci k dispozici prohlášení pana Valčáka st. ve věci uskutečnění dodávek na sporné zakázce, přičemž nelze předpokládat, že by obsah jeho svědecké výpovědi byl od tohoto prohlášení odlišný. Za druhé také nelze pomíjet, že svědek Valčák st. byl v průběhu nového řízení vyslechnut, přičemž stěžovatelce nic nebránilo konfrontovat jej také s okolnostmi týkajícím se zakázky Soběšická (viz dále). K rozhodné otázce byl však klíčový výslech objednatele a investora zakázky (pana H.), jeho výpověď ovšem byla nekonkrétní, vnitřně rozporná a rozporná se zjištěnými skutečnostmi (časové období realizace zakázky či tvrzení, že zakázka byla fakturována až po provedení prací). Tato svědecká výpověď proto neprokázala důvody, pro které došlo k fakturaci dříve než k realizaci zakázky, resp. že náklady s ní spojené souvisely s dříve účtovanými výnosy.

[38] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že rozsudek krajského soudu je vystaven na rozporné argumentaci. Krajský soud naopak správně akceptoval východiska zrušujícího rozsudku, že realizace dodávek byla prokázána, a že dodávky materiálu byly uskutečněny v termínech zaznamenaných v knize jízd. Správně ale konstatoval, že stěžovatelka měla prokázat, že spárovala příslušné výnosy a náklady tak, jak bylo plnění fakticky uskutečněno. Důkazní břemeno k prokázání této skutečnosti neunesla. Nejvyšší správní soud dále nezpochybňuje stěžovatelčino tvrzení, že zakázka nebyla ukončena ke dni 1. 8. 2014, tato skutečnost ovšem sama o sobě nemá jakýkoli vliv na přezkoumávané závěry krajského soudu, neboť jako takovou ji obecně akceptoval již Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku.

[39] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani potud, že závěry krajského soudu nemají předlohu v napadeném rozhodnutí žalovaného.

[40] Nejvyšší správní soud k této námitce předesílá, že správní soudnictví je založeno na kasačním principu, a správní soud tedy může při meritorním přezkumu v zásadě buď žalobu zamítnout, nebo zrušit napadené rozhodnutí správního orgánu; naopak nemůže napadené rozhodnutí změnit či nahradit. Jak vyjádřil Ústavní soud v právní větě nálezu ze dne 18. 10. 1999, sp. zn. IV. ÚS 279/99: „*Změna právního názoru soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutím správních orgánů je nevyhnutelně důvodem pro zrušení správního rozhodnutí, jestliže soud dospěje k závěru, že správní rozhodnutí posoudilo věc nesprávně a nejde přitom o případ, kdy účastník, ačkoli zákon porušen byl, na svých právech nebyl nijak dotčen. V projednávané věci však soud poté, co dospěl k závěru o nesprávnosti posouzení věci správním*

rozhodnutím, sám právně i skutkově ‚vykročil' jiným směrem a předejmul stanovisko, jež by v prvém sledu měl zaujmout správní orgán. V takových případech je totiž účastníkům zcela uzavřena cesta k tomu, aby mohli předložit důkazy, které z dosavadního pohledu se neukazovaly jako relevantní, byť důkazní břemeno zde může býti na straně účastníka, a navíc je takovým soudním rozhodnutím věc posunuta do roviny nepřezkoumatelnosti." Z logiky tohoto nálezu vychází i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu, dle níž krajskému soudu nepřísluší nahrazovat žalovaný správní orgán v jeho roli (srov. např. rozsudky ze dne 27. 8. 2009, č. j. 4 As 30/2008-102, či ze dne 13. 2. 2014, č. j. 6 Ads 46/2013-35, č. 3027/2014 Sb. NSS). Žalobu podanou ve správním soudnictví proto nelze zamítnout z jiných skutkových a právních důvodů, než o které své rozhodnutí opřel správní orgán, a to obzvláště v situaci, kdy se správní orgán totožnými skutkovými a právními důvody ve svém rozhodnutí nezabýval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2009, č. j. 4 As 30/2008-102). Pokud správní soud dospěje k závěru o nezákonnosti správního rozhodnutí, napadené rozhodnutí zruší, nemůže však právně i skutkově „vykročit" jiným směrem a předjímat stanovisko, jež by měl nejprve zaujmout správní orgán, neboť by tím účastníkům odepřel možnost právně i skutkově argumentovat (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2022, č. j. 5 Ads 296/2021-26, body 20 a 21, a ze dne 6. 10. 2022, č. j. 9 Afs 62/2022-38, bod 14).

[41] Na straně druhé ovšem platí, že krajský soud může přiměřeně korigovat závěry správních orgánů, aniž by musel napadené správní rozhodnutí zrušit pro nezákonnost. Shledá-li krajský soud, že i přes důkladné nevypořádání určité otázky napadené správní rozhodnutí obstojí, může argumentaci žalovaného doplnit, jestliže tím nepřekročí rámec kasačního přezkumu. Klíčovou skutečností pro posouzení akceptovatelnosti korekce závěrů správních orgánů bude, zda žalobou napadené správní rozhodnutí obstojí jako celek, a to především s přihlédnutím k jeho nosným závěrům. Nejvyšší správní soud připomíná, že obdobně v rovině kasačního přezkumu přistupuje k přezkumu rozsudků krajských soudů, neboť ustáleně judikuje, že zruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými.

[42] Na základě těchto principů Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsah argumentace v nyní napadeném rozsudku a shledal, že krajský soud meze kasačního přezkumu nepřekročil.

[43] Krajský soud považoval ve vztahu k zakázce Soběšická za rozhodující, že žádný z předložených důkazů, tedy výpověď, čestná prohlášení a ani knihy jízd, neprokázal stěžovatelčina tvrzení o dřívější fakturaci z důvodu běžící splatnosti, přestože cílem dokazování v novém řízení bylo právě prokázat důvod dřívější fakturace, resp. provázanost dodávek materiálu s předcházející fakturací V. H.. Žalovaný stejně tak v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval (bod 99), že „*za situace, kdy neexistuje písemná smlouva, a odvolatelem předložené důkazní prostředky deklarují fakturaci na odběratele dříve, než došlo k dodávkám na danou zakázku dle dodacího listu v souladu s údaji dle knihy jízd, nelze považovat tvrzení odvolatele o vystavení faktury před dokončením stavby z důvodu dřívější splatnosti za prokázané.*" Nosné závěry krajského soudu a žalovaného jsou tedy jednotné. Žalovaný i krajský soud nepovažovali za sporné dodávky materiálu na stavbu oproti souvislosti dodávek

zahrnutých do nákladů s jejich fakturací ve prospěch výnosů. Za tímto účelem shodně přiřkli klíčový význam výpovědi V. H., který byl objednatelem zakázky a který mohl prokázat klíčové tvrzení, že vydaná faktura byla vystavena před dokončením zakázky, aby běžela její splatnost. Stěžovatelka svoji námitku spojuje s hodnocením knihy jízd a namítá, že se žalovaný nikterak nevyjádřil k jízdám realizovaným v srpnu 2014. Lze však zopakovat, že faktická realizace těchto jízd nebyla (oproti důvodům dřívější fakturace objednateli) rozhodná. Případná chybná tvrzení žalovaného ohledně jejich uskutečnění či jejich opomenutí nemohla založit nezákonnost či nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí. Nosné důvody žalovaného rozhodnutí spočívaly na jiných skutečnostech. Krajský soud proto svými úvahami rozhodnutí žalovaného nedoplnil nad přípustnou mez, ve své podstatě pouze korigoval některá tvrzení žalovaného, aniž by napadený rozsudek založil na zcela jiných důvodech. Kasační námitka není důvodná.

III. A. 2) Zakázka Presslova

[44] Rovněž ve vztahu k zakázce Presslova, jejímž předmětem bylo zateplení fasády, opravy lodžií a dodávky a instalace zábradlí, se Nejvyšší správní soud shoduje s krajským soudem, že uskutečnění dodávek materiálu po fakturaci bylo prokázáno. Stejně jako v případě zakázky Soběšická ovšem zůstala spornou souvislost následných dodávek s již vyfakturovanou zakázkou.

[45] Krajský soud správně konstatoval, že osobou s dostatečným povědomím a přehledem o relevantních skutečnostech, které se týkaly předání a fakturace díla, byla svědkyně C., která měla u investora na starosti fakturaci. Byla-li předmětem sporu po vrácení věci Nejvyšším správním soudem souvislost dodávek s již vyfakturovanou zakázkou a nikoli samotná realizace dodávek, mohla právě svědkyně C. uvést nosné důvody, proč došlo k dalším (sporným) dodávkám i poté, co byla vystavena konečná faktura, pakliže bylo smluvně dohodnuto, že se konečná faktura vystaví po předání díla. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že tato svědkyně by musela mít o odchýlení se od smlouvy i o důvodech dřívějšího vystavení faktury povědomí. Uvedla-li, že bylo fakturováno až po předání díla, vnesla další pochybnosti do stěžovatelem tvrzeného průběhu daňového případu. Svědek J. by se mohl vyjádřit k průběhu realizace zakázky, která však sama o sobě nebyla rozhodující. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že svědkyně C. na pana J. ve své výpovědi opakovaně odkazovala, jednalo se ovšem o okolnosti týkající se realizace zakázky a nikoli klíčové skutečnosti týkající se fakturace. Krajský soud správně konstatoval, že je irelevantní, zda vyslechnutá svědkyně dohlížela také na faktický průběh prací nebo jednotlivých dodávek materiálu, protože klíčovou otázkou byla věcná a časová souvislost následných dodávek s fakturací této zakázky.

[46] Nejvyšší správní soud opakuje, že stejně jako v případě zakázky Soběšická i zde platí, že samotné dodávky materiálu nezpochybnil ani Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku. Zároveň ale do té doby předložené důkazní prostředky, tedy čestná prohlášení, dříve provedené výpovědi nebo knihy jízd, nepovažoval za dostatečné pro prokázání věcné a časové souvislosti těchto dodávek s realizací zakázky Presslova. Tuto souvislost mohly prokázat pouze nově provedené důkazy, které ovšem dříve vyřčené pochybnosti žalovaného nevyvrátily (spíše naopak, neboť svědkyně C. uvedla, že k posuzované fakturaci došlo až po předání díla). Stěžovatelka v kasační stížnosti setrvale odkazuje na skutečnosti vztahující se

k průběhu realizace přezkoumávané zakázky a na důkazy, které posuzoval Nejvyšší správní soud již před vydáním zrušujícího rozsudku. Shledal-li nedostatky v unesení důkazního břemene stěžovatelkou (resp. v neumožnění jejího unesení), je nabíledni, že již provedené důkazy samy o sobě nepovažoval za dostatečné a nemohly být shledány průkaznými ani v novém řízení. Za situace, kdy svědkyně C. potvrdila, že k fakturaci došlo po předání díla v souladu se smlouvou, byly pochybnosti žalovaného prohloubeny a nemohly být překonány ani výpovědí pana Junka.

[47] Své důkazní břemeno stěžovatelka nemohla unést ani výpověďmi řidičů, neboť ti mohli pouze dosvědčit dovážku materiálu. Nejvyšší správní soud opakuje, že dovážku materiálu ve zrušujícím rozsudku nezpochybnil, samu o sobě ji ovšem nepovažoval za stěžejní pro unesení důkazního břemena stěžovatelkou. Stejné platí také o návrhu na výslech svědka M., neboť i k tomuto návrhu stěžovatelka uvedla, že „*může osvědčit validitu a správnost vykázaných zápisů v knize jízd*." Samotná realizace posuzovaných dodávek po fakturaci investorovi však sporná nebyla. Krajský soud ani v tomto případě věc neposoudil vnitřně rozporně, naopak správně položil důraz na okolnosti, které zůstaly neprokázány po zrušujícím rozsudku a které se týkaly fakturace investorovi dříve, než došlo k dodávkám části materiálu.

[48] Povinností krajského soudu nebylo identifikovat (v případě této i dalších zakázek), na jakou jinou zakázku a kterému jinému odběrateli měly být dodávány sporné stavební materiály, neboť předmětem posouzení byla pouze hodnověrnost stěžovatelčiných daňových tvrzení. Stěžovatelku tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání provázanosti dodávek materiálu a již vystavené faktury investorovi, toto důkazní břemeno (jak vyplývá z výše uvedeného) ovšem neunesla.

III. A. 3) Zakázka Kamenačky

[49] V případě zakázky „*Zateplení stěny vchodu K.X, B.*" panuje neshoda, zda dodávka od společnosti BAUEKO fakturovaná dne 31. 1. 2015 byla stěžovatelkou ve zdaňovacím období 2014 vyfakturována investorovi. Žalovaný po vrácení věci vyslechl investora zakázky pro objasnění termínů prací a předání díla. V žalobou napadeném rozhodnutí shrnul, že v označené dny sice byly dodávky realizovány, spornou však zůstalo jejich vykázání v návaznosti na platné účetní, resp. daňové předpisy. Krajský soud ve shodě se žalovaným shledal, že stěžovatelka spornou dodávku materiálu nespárovala s žádnou fakturací učiněnou ve zdaňovacím období 2014 investorovi.

[50] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že k poslední fakturaci investorovi došlo dne 2. 3. 2015 a k předání díla až dne 21. 4. 2015. Tuto skutečnost ovšem žalovaný ani krajský soud nezpochybnili. Krajský soud pouze důvodně uvedl, že žalobní námitky týkající se termínu dokončení zakázky považuje za irelevantní (bod 79 napadeného rozsudku). Stejně hodnotil také údaje obsažené v knize jízd, k nimž doplnil, že prokazují realizaci zakázky, nikoli ale věcnou a časovou souvislost dodací faktury ze dne 31. 1. 2015 s fakturací investorovi v rozhodném zdaňovacím období. Na tuto argumentaci stěžovatelka v kasační stížnosti nereaguje a Nejvyšší správní soud ji nemá důvod jakkoli přehodnocovat. K obecnému tvrzení stěžovatelky pouze stejně obecně uvádí, že věcná souvislost daných výdajů se zakázkou není prokázána pouze obsahem daňového dokladu (dodací faktury ze dne 31. 1.

2015), neboť z něj nelze seznat provázanost s žádnou fakturací investorovi ve zdaňovacím období 2014.

[51] Krajský soud podle stěžovatelky pochybil, uvedl-li nově, že pochybnosti žalovaného plynou již z toho, že stěžovatelka *„tyto výdaje nepřiřadila k žádné fakturaci investorovi*." V tomto konstatování ovšem krajský soud nikterak nevybočil ze závěrů žalobou napadeného rozhodnutí, neboť rovněž žalovaný považoval za neprokázané, že dodávka dle dodacího listu, na základě kterého byla vystavena faktura č. SFP15-0081 ze dne 31. 1. 2015, byla stěžovatelkou vyfakturována investorovi (bod 135 žalovaného rozhodnutí). Žalovaný i krajský soud tedy shodně rozporovali věcnou a časovou souvislost sporné faktury ze dne 31. 1. 2015 s fakturací investorovi ve zdaňovacím období 2014. Nelze tvrdit, že krajský soud založil svou argumentaci na rozdílných důvodech.

[52] Stěžovatelka konečně ve vztahu k zakázce Kamenačky tvrdí, že pokud měl krajský soud za to, že tyto výdaje vznikly až v roce 2015 a stěžovatelka o nich měla účtovat jako o výdajích příštích období nebo formou dohadných položek, pak je měl krajský soud posoudit jako daňově uznatelné v roce 2015. Tato kasační námitka nemůže být důvodná, protože není úkolem soudu přiřazovat tvrzené výdaje k jednotlivým zdaňovacím obdobím. Daňový subjekt odpovídá za svá daňová tvrzení, přičemž v daném případě stěžovatelka neprokázala souvislost mezi investorovi fakturovanou zakázkou jakožto příjmem a dodávkou materiálu jakožto výdajem ve zdaňovacím období 2014.

III. A. 4) Zakázka Bezručova čtvrť

[53] Poslední sporná zakázka se týkala zhotovení nové fasády a výměny žlabů a svodů. Také v tomto případě bylo pochybné, zda blíže označené dodávky materiálů, které byly ze strany BAUEKO stěžovatelce fakturovány dvakrát dne 31. 12. 2014 a dne 31. 1. 2015, byly stěžovatelkou vyfakturovány investorovi, pakliže jemu stěžovatelka vystavila poslední fakturu dne 9. 12. 2014 v částce 6.084,10 Kč za drobné práce a materiál. Případně zda tyto dodávky (ne)souvisely s reklamačními pracemi, jak stěžovatelka tvrdí v kasační stížnosti.

[54] Stěžovatelka v prvé řadě namítá, že krajský soud v napadeném rozsudku hovoří o 4 fakturacích od společnosti BAUEKO. Nejvyšší správní soud uznává, že krajský soud do sporných daňových dokladů chybně zahrnul také daňový doklad č. SFP15-0471 ze dne 30. 6. 2015, přestože se netýkal zakázky *Bezručova čtvrť*, nýbrž zakázky *B. M.*, u které stěžovatelka prokázala daňovou uznatelnost nákladů. Důvodem může být skutečnost, že sama stěžovatelka původně deklarovala tento daňový doklad za související se zakázkou Bezručova čtvrť. Pro posouzení přezkoumatelnosti a zákonnosti napadeného rozsudku (stejně jako chybného tvrzení, že hodnota sporných fakturací přesahuje 25 % ceny veškerého materiálu dodaného na zakázku) je ovšem klíčové, že toto pochybení nemělo vliv na jeho nosné závěry. Krajský soud i k této zakázce uvedl, že podle Nejvyššího správního soudu nebylo sporné, že zakázka byla realizována, na rozdíl od skutečnosti, zda fakturace následně uskutečněné po předání díla, skutečně souvisejí s realizací zakázky či s tvrzenou reklamací. Krajský soud nezpochybnil údaje uvedené v knize jízd, tedy že stěžovatelka na místo zakázky jezdila i po poslední fakturaci. Stěžejním důvodem pro zamítnutí žalobní argumentace zůstávalo, že stěžovatelka neprokázala, že dodávky materiálu byly v celém rozsahu zapracovány do zakázky či souvisely s tvrzenou reklamací. Stěžovatelka podle

krajského soudu pak ani ke svým tvrzením o souvislosti dodávek a reklamačních pracích nepředložila žádné důkazy, kterými by prokázala skutečný rozsah poškození, dobu, po kterou omítku opravovala, nebo množství spotřebovaného materiálu. Na toto hodnocení nemělo žádný vliv chybné zahrnutí daňového dokladu ze dne 30. 6. 2015 do sporných daňových dokladů ani nesprávný údaj o podílu množství materiálu fakturovaného dodavatelem (žalovaný hovořil o 15 % hodnoty celkové zakázky – viz bod 144 žalobou napadeného rozhodnutí), neboť tyto skutečnosti nebyly stěžejní pro vyslovené závěry. Pochybení krajského soudu nedosahuje takové intenzity, aby bylo možno rozsudek krajského soudu považovat za nepřezkoumatelný či nezákonný.

[55] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu nezakládá ani nevypořádání námitky, že se jednalo o nákladnou opravu, která znamenala odstranění větší části zhotoveného díla a nahrazení těchto částí naprosto novými materiály. Krajský soud k této námitce zřetelně konstatoval (bod 88), že „*na celkovém závěru pak nic nemění ani rozporovaná úvaha žalovaného o tom, zda bylo množství materiálu použitého na opravu přiměřené. Žalobkyně totiž nepředložila žádné důkazy, kterými by prokázala skutečný rozsah poškození, dobu, po kterou omítku opravovala, nebo množství spotřebovaného materiálu*.“ Krajský soud tedy stěžovatelkou odkazovanou žalobní argumentaci nepominul, naopak uvedl, proč ji nepovažoval za významnou. Nesouhlas stěžovatelky s jejím vypořádáním nelze zaměňovat s jejím opomenutím.

[56] Stěžovatelka dále namítá, že žalovaný vyžadoval spárování těchto výdajů s konkrétním daňovým dokladem vystaveným investorovi, přestože se jednalo o reklamační řízení. Nejvyšší správní soud ovšem poznamenává, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí předně konstatoval, že i v tomto případě nebyla prokázána časově související faktura investorovi a předložené důkazní prostředky neměly potenciál relevantně prokázat časové souvislosti nákladů a výnosů. Dále pak v reakci na stěžovatelem uplatněnou argumentaci vysvětlil (bod 143), že rozsah reklamačních prací neodpovídal množství dodaného materiálu, pročež nepřisvědčil stěžovatelčiným tvrzením, že dodávky materiálu po ukončení zakázky souvisely s reklamacemi. Žalovaný tedy v prvé řadě zdůraznil absenci spárování těchto výdajů s konkrétním daňovým dokladem vystaveným investorovi, který by se týkal samotné realizace zakázky. Teprve následně v reakci na stěžovatelčina tvrzení vysvětlil, že dodávky materiálu nemohly mít ani spojitost s reklamačními pracemi. S tímto hodnocením žalovaného se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Stěžovatelka v průběhu nového odvolacího řízení nenavrhla žádné relevantní důkazy, kterými by mohla buď prokázat, že dodávky materiálu byly skutečně v celém rozsahu zapracovány do zakázky *Bezručova čtvrť*, či že měly souvislost s uplatněnou reklamací. Ke stěžovatelčiným poukazům na časový rámec reklamačních oprav Nejvyšší správní soud opakuje, že nebylo sporné, že stěžovatelka na místo zakázky jezdila i po poslední fakturaci (viz knihy jízd). Tato skutečnost však nemohla překonat výše uvedené závěry žalovaného a krajského soudu, že nebylo prokázáno, že se vynaložené náklady týkaly reklamačního řízení, protože stěžovatelka nepřednesla žádné relevantní důkazy o rozsahu a podobě těchto reklamací, přestože ji tížilo důkazní břemeno.

[57] V souvislosti s rozsahem materiálů použitých na odstranění tvrzených vad u zakázky *Bezručova čtvrť* stěžovatelka dále namítá porušení § 115 odst. 2 daňového řádu a zásah do práva na spravedlivý proces, neboť žalovaný své úvahy a hodnocení uvedl poprvé až

v žalobou napadeném rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se však ztotožňuje s posouzením obdobné žalobní námitky krajským soudem.

[58] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele*.

[59] Krajský soud důvodně konstatoval (bod 97 napadeného rozsudku), že žalovaný již v seznámení ze dne 20. 10. 2022 uvedl, že svědek K. sice obecně potvrdil opravu fasády a reklamaci, nepotvrdil ale ani dodávky materiálu s tak dlouhým časovým odstupem, ani rozsah poškození či dobu trvání oprav. Jeho výpověď tak prokázala reklamaci jako takovou, nikoliv již, že na ni byl skutečně použit materiál ze sporných dodávek. Stěžovatelka sporuje, že žalovaný své úvahy dále rozvinul ve sdělení ze dne 2. 12. 2022, v němž obsáhleji konstatoval, že dodávky materiálu byly ve vztahu k tvrzené reklamaci zjevně nepřiměřené pozdním termínem dodání, množstvím i cenou, aniž by jí tyto informace sdělil prostřednictvím dalšího seznámení vydaného dle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[60] Ustanovení § 115 odst. 2 větu první daňového řádu je třeba vykládat v návaznosti na § 115 odst. 1 daňového řádu tak, že odvolací orgán je povinen před vydáním rozhodnutí stěžovatele seznámit s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy, pokud prováděl dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení. Za takový postup nelze považovat odmítnutí provedení důkazních návrhů výsledkem svědků a konstatování obsahu podkladů obsažených ve správním spise, jelikož takovým postupem nedochází k doplnění podkladů rozhodnutí ani odstraňování vad řízení. Krajský soud proto stěžovatelce správně vysvětlil, že opakovaný postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu by přicházel v úvahu především v případě, kdy by žalovaný (typicky na základě tvrzení a důkazních návrhů daňového subjektu obsažených v reakci na prvotní seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu) provedl další důkazy a na jejich základě nově hodnotil skutkový stav. Žalovaný ovšem po vydání seznámení ze dne 20. 10. 2022 další dokazování neprováděl, nýbrž ve sdělení ze dne 2. 12. 2022 pouze rozvinul dříve uvedené úvahy.

[61] Nejvyšší správní soud navíc podotýká, že pro „seznámení“ ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu daňový řád nestanoví striktně vyžadované náležitosti a nepožaduje ani konkrétní jeho formu. „Seznámení“ je v předmětném ustanovení míněno ve smyslu materiálním, nikoli formálním a nejedná se o nutně formalizovaný dokument (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, bod 41). Již proto nelze stěžovatelce přisvědčit, že bylo významné, zdali byla sporná písemnost označená jako „seznámení“ či „sdělení“, respektive že z důvodu jejího označení neznala její účel. Žalovaný sdělením jednoznačně reagoval na stěžovatelčino podání uplatněné po vydání třetího seznámení ze dne 20. 10. 2022 a stěžovatelce předestřel svůj náhled na některé jí artikulované okolnosti případu. Obsah sdělení nebylo možno než považovat za stanovisko žalovaného, přičemž stěžovatelčino tvrzení, že jí nebylo zřejmé, zda ve sdělení obsažené informace budou použity v meritorním rozhodnutí, považuje Nejvyšší správní soud za nelogické. Zároveň stěžovatelka nemůže úspěšně tvrdit, že žalovaný svým postupem zapříčinil nemožnost

stěžovatelky dokazovat správnost a úplnost deklarovaných výdajů. Naopak žalovaný stěžovatelce již před vydáním odvolacího rozhodnutí poskytl svůj náhled na některé rozhodné okolnosti. V tomto smyslu krajský soud nepochybil, upozornil-li, že stěžovatelka mohla v mezidobí mezi od obdržení sdělení do vydání rozhodnutí na žalovaným předestřené skutečnosti reagovat a opět rozvést svoji argumentaci či předložit další důkazní návrhy. Nejvyšší správní soud opakuje, že identifikace podání (i s ohledem na výše uvedené) neměla v tomto smyslu význam. Kasační námitka není důvodná.

[62] Nejvyšší správní soud ke stěžovatelčině kasační stížnosti shrnuje, že ani po doplněném dokazování stěžovatelka neprokázala, že pozdější dodávky materiálu ze strany dodavatele BAUEKO souvisely s již fakturovanými zakázkami (či jinými, jí tvrzenými pracemi). Stěžovatelka neprokázala relevantní důvody pro realizaci dodávek po jejich fakturaci investorovi, a proto nebylo možno posuzované náklady daňově účinnými. Tento závěr neovlivňuje skutečnost, že stěžovatelka není standardní stavební společností, nýbrž pouze fakt, že stěžovatelka neprokázala rozhodné skutečnosti, které vyplývaly ze zrušujícího rozsudku. Časový nesoulad mezi fakturací investorovi a realizací dodávek nebyl jedinou rozhodnou okolností. Klíčové bylo, že provedeným dokazováním nebyla prokázána důvodnost dřívější fakturace, pročež stěžovatelka nevyvrátila relevantní pochybnosti žalovaného. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost stěžovatelky shledal nedůvodnou.

III. B) Posouzení kasační stížnosti stěžovatele (žalovaného)

[63] Krajský soud vyhověl žalobní argumentaci ve vztahu k zakázce *Malátova*, jejímž předmětem byla „*Oprava vstupu, chodby a sušárny*“. Stěžovatel podle krajského soudu pochybil, nevyslechl-li opětovně svědka Milana Valčáka st. Předchozí výpověď tohoto svědka totiž prokázala některá tvrzení žalobkyně a stěžovatel na jejím základě uznal vynaložené náklady jako daňově účinné. Nelze proto vyloučit, že na základě jeho výpovědi by žalobkyně unesla své důkazní břemeno i ohledně zakázky *Malátova*.

[64] Nejvyšší správní soud úvodem opakuje závěry ustálené judikatury, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných záznamů; nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, musí ale prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Tyto pochybnosti musí správce daně opřít o konkrétní skutečnosti. Pokud správce daně unese toto své důkazní břemeno, je zpět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení (dalšími důkazy, zpravidla jinými než vlastním účetnictvím), popř. aby je korigoval (rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32).

[65] Z § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu tedy plyne judikaturou aprobovaný závěr, že důkazní břemeno v daňovém řízení nese primárně daňový subjekt. Správce daně naproti tomu nese důkazní břemeno jen ve vztahu k důvodnosti pochybností, že skutečný stav odpovídá tomu, co daňový subjekt tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28). Stěžovatel v daňovém řízení vyslovil pochybnosti nad

daňovou účinností uplatněných nákladů za dodávky materiálu na zakázku *Malátova* vyplývající z časového nesouladu mezi nimi a fakturací investorovi. Nejvyšší správní soud přitom opakuje, že ze zrušujícího rozsudku vyplývá, že stěžovatel své důkazní břemeno ve vztahu k pochybnostem ohledně daňových tvrzení žalobkyně unesl, a to ve vztahu ke všem sporným zakázkám (tedy i k zakázce *Malátova*). Bylo tedy na žalobkyni jako daňovém subjektu, aby důvodnost těchto pochybností vyvrátila.

[66] Žalobkyně již v průběhu původního řízení k pochybnostem stěžovatele k zakázce *Malátova* uvedla, že fakturace byla zdržena dodávkou zámečnického výrobku (krytu na popelnice), který přišel ze zinkovny až v prosinci 2014. Faktura na investora tak sice byla vystavená, ale *„měl tam udělanou pozastávku"* až do dodání krytu na popelnice. Po vrácení věci stěžovatel uložil správci daně provést svědeckou výpověď investora (Mgr. S. P.) a také svědka Valčáka st. Svědka P. správce daně vyslechl dne 26. 7. 2022, svědka Valčáka st. dne 26. 8. 2022; u obou výslechů byl přítomný zástupce žalobkyně.

[67] V reakci na vyhodnocení těchto svědeckých výpovědí žalobkyně navrhla opětovný výslech svědka Valčáka st. za účelem potvrzení zpožděné dodávky krytu popelnic k zakázce *Malátova*. Tomuto návrhu stěžovatel nevyhověl, neboť jej považoval za obstrukční a účelový, neboť žalobkyně mohla svědkovi pokládat otázky již při jeho třetí svědecké výpovědi. V žalobou napadeném rozhodnutí následně shledal, že nebyla-li pozastávka sjednána smluvně a nebyla potvrzena ani výpovědí svědka (zástupce investora), nelze tvrzení žalobkyně o existenci pozastávky bez jeho podložení jakoukoli další komunikací či doklady považovat za prokázané. Tento závěr považoval krajský soud za předčasný z důvodu zamítnutí návrhu na opětovné vyslechnutí svědka Valčáka st.

[68] Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je opakování výslechu svědka zásadně možné tehdy, pokud výslech nebyl proveden v souladu zákonnými pravidly, pokud byl výslech proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 daňového řádu, nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým, dosud neprojednaným okolnostem věci (rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42, bod 28 a tam citovaná judikatura, či ze dne 25. 6. 2025, č. j. 2 Afs 386/2023-57, bod 47). Žalobkyně navrhla opakovaný (již čtvrtý) výslech svědka Valčáka st., aby potvrdil zpožděnou dodávku krytu popelnic. Krajský soud žalobčině požadavku přisvědčil, protože tento svědek se ke konkrétním okolnostem fakturace zakázky Malátova doposud nevyjadřoval. Podle žalobkyně a krajského soudu byl tedy splněn třetí důvod pro provedení opakované svědecké výpovědi. S tím se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

[69] Nejvyšší správní soud opakuje, že povinností správce daně nebylo prokázat, že pozastávka fakturace nebyla provedena tak, jak tvrdila stěžovatelka. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, byl povinen toliko prokázat, že o souladu tvrzení daňového subjektu (žalobkyně) se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že ho činí nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70). Této povinnosti, jak již bylo opakovaně řečeno, stěžovatel ve vztahu k žalobkyní uplatněným daňovým výdajům dostál, a proto bylo na žalobkyni, aby svá tvrzení vyvracející pochybnosti správce daně relevantně prokázala. Stěžovatel přitom umožnil žalobkyni unést

důkazní břemeno, a to i v rámci výslechu svědka Valčáka st. V době jeho třetího výslechu již žalobkyně byla seznámena se závěry stěžovatele o neprokázání jejího tvrzení o „*udělané pozastávce*“ na zakázce Malátova. Tyto pochybnosti vyplývaly již z původního rozhodnutí ze dne 6. 9. 2019 (stěžovatel výslovně v bodu 112 shrnul, že tvrzení ve věci pozastávky je zcela nekonkrétní a nemá oporu v předložených důkazních prostředcích). Za této situace bylo na žalobkyni, aby v průběhu třetího výslechu svědka Valčáka st. využila svého práva klást mu otázky za účelem prokázání svých tvrzení. Pakliže tohoto práva nevyužila, nemůže se nyní důvodně dovolávat neprovedení čtvrté svědecké výpovědi zmíněného svědka. Daňovým orgánům nemůže jít k tíži, pokud daňový subjekt zůstane pouze na základě svých vlastních úvah při výslechu pasivní.

[70] Pro posouzení opakovaného výslechu v situaci, kdy byl zástupce daňového subjektu přítomen již předchozímu výslechu, je významné, zda správce daně při prvním výslechu vyčerpal celý předmět výslechu, jenž byl daňovým subjektem navržen za účelem odstranění pochybností, a současně zda měl daňový subjekt dostatečný prostor položit svědkovi všechny otázky (rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2024, č. j. 2 Afs 95/2023-42, bod 37). Obě tyto podmínky byly v projednávaném případě splněny. Z protokolu o třetím výslechu svědka Valčáka st. Konaného dne 26. 8. 2022 vyplývá, že jeho třetí svědecká výpověď se týkala obecně „*obchodní spolupráce daňového subjektu STOFFBAU s.r.o. se společností BAUEKO s.r.o.*“. Jakkoli otázky správce daně směřovaly k zakázce Kuřim a Zborovská, zástupci žalobkyně, který byl výslechu přítomen, nic nebránilo klást svědku Valčíku st. i otázky ohledně dalších zakázek, a to včetně „*udělané pozastávky*“ u zakázky *Malátova*. Obzvláště byla-li žalobkyně obeznámena s pochybnostmi stěžovatele ohledně věrohodnosti a přesvědčivosti jejích tvrzení, které potvrdil také předtím uskutečněný výslech svědka P.. Z daňového spisu nevyplývá (a žalobkyně nic takového netvrdí), že by správce daně neumožnil žalobkyni pokládat otázky ke všem sporným plněním a bylo jí bráněno ve využití práva klást svědkovi otázky. Naopak na otázku „*chcete využít svého práva a položit svědkovi otázky*“ zástupce žalobkyně uvedl: „*v současnosti nemám žádné otázky.*“ Výslech inkriminovaného svědka se navíc nekonal bezprostředně po vydání zrušujícího rozsudku, jak tvrdí žalobkyně, nýbrž více jak 4 měsíce po něm. Žalobkyně tedy měla dostatek času se na něj připravit.

[71] K naposledy uvedenému Nejvyšší správní soud poznamenává, že výslech svědka představuje bezprostřední dialog v reálném čase mezi svědkem, správcem daně a případně daňovým subjektem, pokud využije svého práva být přítomen a klást svědku otázky (rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 246/2022-33, bod 17). Účast na výslechu je odrazem práva daňového subjektu být přítomen při významných úkonech správce daně a právo vyjádřit se ke všem prováděným důkazům (viz nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004 sp. zn. II. ÚS 173/01, N 2/32 SbNU 9, podle něhož i na daňové řízení lze vztáhnout pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, tj. v souladu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Žalobkyně tak mohla určit předmět a směr svědecké výpovědí svědka Valčáka st. rovněž jí pokládanými otázkami. Pakliže se však zástupce žalobkyně při třetí svědecké výpovědi netázal na skutečnosti, jejichž prostřednictvím chtěla žalobkyně prokazovat svá tvrzení týkající se zakázky *Malátova*, nemůže tato okolnost jít k tíži stěžovatele. Žalobkyně měla svá tvrzení prokázat, protože ji ve věci tížilo důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud opakuje, že dokazování v daňovém řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu

dokazovat vše, co sám tvrdí, respektive co tvrdit měl (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Zároveň platí, že není povinností orgánů daňové správy předestřít vlastní verzi skutkového děje (viz rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52). Tvrdila-li žalobkyně v rámci unesení svého důkazního břemene *„pozastávku“* faktury z důvodu pozdního dodání krytu na popelnice, bylo na ní, aby toto své tvrzení prokázala. Příležitost k jeho prokázání měla také při výslechu svědka Valčáka st. Zůstala-li v průběhu jeho výslechu pasivní, přestože předchozí výslech svědka P. její tvrzení spíše vyvrátil, vlastní vinou zapříčinila neunesení svého důkazního břemene skrze výpověď tohoto svědka. Za této situace nebylo povinností daňových orgánů předvolat svědka Valčáka st. k dalšímu výslechu.

[72] Nejvyšší správní soud uzavírá, že nikterak nepopírá východiska dřívější judikatury, že svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit a účelově prodlužovat daňové řízení (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007–119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 22. 7. 2009, čj. 1 Afs 19/2009–57, č. 1936/2009 Sb. NSS). V daném případě byl návrh na další výslech svědka Valčáka st. nedůvodný, protože žalobkyně měla možnost tohoto svědka již při jeho předchozím výslechu konfrontovat a pokládat mu otázky. Další návrh na výslech tohoto svědka bylo možno považovat za účelový. Krajský soud pochybil, shledal-li nezákonnost v postupu správce daně. Nejvyšší správní soud nepopírá, že podle § 92 daňového řádu mají daňové orgány postupovat co nejúplněji při zjišťování rozhodných skutečností, nelze však pomíjet, že při správě daní se neuplatní vyšetřovací zásada, a tudíž břemeno tvrzení i důkazní břemeno ohledně vlastních daňových tvrzení nese daňový subjekt.

IV. Závěr a náklady řízení

[73] Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost žalovaného je důvodná, neboť krajský soud dospěl ve svém rozsudku k nesprávnému právnímu závěru, že žalovaný nezákonně odmítl provést opakovaný výslech svědka Valčáka st. Ve smyslu § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. proto zrušil výrok I a také na něm závislé výroky III a IV rozsudku krajského soudu a věc mu vrátil v tomto rozsahu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku.

[74] V dalším řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti žalovaného (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[75] Kasační stížnost žalobkyně naproti tomu není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[76] O nákladech řízení o kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o své kasační stížnosti. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti žalobkyně se mu tudíž nepřiznává.

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

pokračování

V Brně dne 6. února 2026

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu