ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Tomáše Herce a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **UN Engineering - UNSTAV, s.r.o.**, se sídlem U Střelnice 1744, Chotěboř, zastoupená Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Ghegova 1019/3, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2022, č. j. 40224/22/5200-11431-702498, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 10. 2024, č. j. 29 Af 7/2023-79,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Věc se týká posouzení oprávněnosti odečtení výdajů od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, z hlediska splnění podmínky jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Řešeny jsou především otázky, zda daňový subjekt mohl unést důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v případě provedení navrhovaného výslechu svědka, a zda byl správně zjištěn skutkový stav s ohledem na obsah výpovědí jiných svědků s přihlédnutím k časovému odstupu od prokazovaných skutečností.

[2] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v období let 2012 a 2013 podnikala ve stavebnictví. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „prvostupňový správce daně“) u ní dne 30. 6. 2015 zahájil daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 a 2013. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že stěžovatelka v roce 2012 dokončila jedinou zakázku, kterou byl bytový dům v Cihlářské ulici v Brně pro obchodní společnost HOKULIA a.s. (dále jen „společnost HOKULIA“). Realizace stavby probíhala v letech 2011 a 2012 a dne 19. 12. 2012 byl vydán kolaudační souhlas. V roce 2013 stěžovatelka fakturovala společnosti HOKULIA pouze klientské změny provedené nad rámec smlouvy.

[3] Dále prvostupňový správce daně zjistil, že stěžovatelka nevede evidenci zakázek a k 31. 12. 2012 neevidovala stav zásob ani stav nedokončené výroby. V kontrolovaných zdaňovacích obdobích stěžovatelka v daňových nákladech vykázala dodávky služeb a zboží na bytovém domě v Bukové ulici v Jihlavě (stavba Jihlava Slunečný vrch) podle smluv s obchodní společností ABILD s.r.o. (dále jen „společnost ABILD“), ačkoli uvedené dílo mělo být dokončeno nejpozději do 30. 10. 2009. Navzdory smluvním ujednáním nebyly k vystaveným fakturám předloženy žádné důkazní prostředky k prokázání, jaké stavební práce a stavební materiál jsou předmětem fakturace, a stěžovatelka nepředložila ani evidenci zakázky, předávací protokoly, soupisy provedených prací, doklady k reklamačním řízením, doklady ke krádežím na stavbách, stavební deník. Žádné důkazní prostředky neprokazovaly, že uplatněné náklady byly odběrateli vyúčtovány a byly součástí zdanitelných výnosů. Z tohoto důvodu vznikly prvostupňovému správci daně pochybnosti, zda byly některé z nákladů, které byly vynaloženy na stavební práce a stavební materiál v souvislosti s řešenou zakázkou v Brně a reklamacemi v souvislosti se zakázkami v Jihlavě, vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[4] Na základě výsledků daňové kontroly vydal prvostupňový správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1829004/17/2905-50523-602809, kterým stěžovatelce doměřil z moci úřední daň z příjmů právnických osob ve výši 1.522.660 Kč a současně stanovil povinnost uhradit penále ve výši 304.532 Kč. Prvostupňový správce daně zvýšil základ daně o daňové náklady, u nichž stěžovatelka neprokázala oprávněnost jejich uplatnění, a to o rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích (stěžovatelka poskytla spojené osobě bezúročnou půjčku).

[5] Dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období 2013 ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1829080/17/2905-50523-602809, prvostupňový správce daně doměřil stěžovatelce daň z příjmů právnických osob ve výši 1.520 Kč, zrušil daňovou ztrátu ve výši 340.694 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 3.710 Kč. Daňová ztráta byla snížena a základ daně zvýšen o částky výdajů, u nichž stěžovatelka neprokázala oprávněnost jejich uplatnění, o částky, u nichž uspokojivě nedoložila náklady mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti, a o rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích.

Základ daně byl zároveň snížen o daňové náklady, které, ačkoli je stěžovatelka uplatnila ve zdaňovacím období 2012, se věcně a časově vztahovaly právě ke zdaňovacímu období 2013.

[6] Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 9. 2018, č. j. 39827/18/5200-11431-702498 (dále jen „první rozhodnutí o odvolání“) zamítl odvolání stěžovatelky a dodatečné platební výměry potvrdil. Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) toto rozhodnutí nicméně rozsudkem ze dne 31. 3. 2021, č. j. 29 Af 128/2018-107 (dále jen „první rozsudek krajského soudu“), zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[7] Krajský soud přisvědčil námitce rozporu napadeného rozhodnutí se zákonem v části týkající se transakce mezi spojenými osobami. Kromě toho shledal nezákonnost v postupu daňových orgánů, které neprovedly část stěžovatelkou navržených důkazů z důvodu, že neměly vypovídací hodnotu, resp. nebyly schopny rozptýlit pochybnosti správce daně. Krajský soud se v případě některých z odmítnutých důkazních návrhů s tímto názorem neztotožnil. Nebylo vyloučeno, že navrhovaní svědci byli seznámeni s relevantními informacemi. Ke zjištění skutkového stavu mohly také přispět i jiné jejich znalosti než ty, které podle daňových orgánů nemohli mít. Jistotu mohly mít daňové orgány až po provedení navržených důkazních prostředků. Tím, že se s nimi dostatečně nevypořádaly, neumožnily stěžovatelce bezpochybně prokázat účelnost vynaložených nákladů. To, zda jsou navržené důkazní prostředky dostatečné pro rozptýlení pochybností správce daně, měl žalovaný posoudit v dalším řízení.

[8] Žalovaný v dalším řízení vyhověl dříve nezákonně odmítnutým důkazním návrhům a o podaných odvoláních znovu rozhodl v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „druhé rozhodnutí o odvolání“), kterým oba dodatečné platební výměry změnil. Doměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 snížil na částku 1.521.330 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 304.266 Kč. V případě doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 doměřenou daň zrušil, snížil daňovou ztrátu na částku 238.714 Kč a stanovil penále ve výši 2.387 Kč. Změna obou dodatečných platebních výměrů byla důsledkem toho, že žalovaný vázán prvním rozsudkem krajského soudu shledal důvodnou odvolací námitku týkající se transakce mezi spojenými osobami. Ve zbylém rozsahu žalovaný odvolání žalobce zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Rozsudek krajského soudu

[9] Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky proti druhému rozhodnutí o odvolání. Ve vztahu k dokazování uvedl, že žalovaný z navržených důkazů neprovedl výslech D. M., která měla u společnosti HOKULIA na starosti klientské změny. Tato osoba působící u odběratele nemohla osvětlit přijetí plnění od dodavatele stěžovatelky, pokud se prokazatelně neúčastnila předání plnění stěžovatelce. Krajský soud neprovedl ani opakovaný výslech svědka Miroslava Vošického, jednatele dodavatele stěžovatelky, obchodní společnosti ABAG a.s. Výslech tohoto svědka se přes maximální úsilí správce daně nepodařilo realizovat. Vyhověno nebylo ani návrhu na zhotovení znaleckého posudku

k rentabilitě tržeb, neboť by nemohl přispět k prokázání daňové účinnosti sporných nákladů.

[10] Důvodnou nebyla ani námitka nesprávného hodnocení provedených důkazů. Stěžovatelka ji vznesla v rovině obecné nesouhlasné polemiky, aniž by rozporovala jednotlivé závěry a tvrzení. Přestože svědecké výpovědi potvrdily samotné provedení služeb v rozsahu podle předložených faktur, pokud ze svědecké výpovědi nevyplývají další konkrétní okolnosti obchodní transakce, nepostačuje pouhé tvrzení o poskytnutí služby k prokázání všech daňově relevantních otázek. Podle krajského soudu žalovaný provedl dokazování důkladně a své závěry vystavěl na dostatečně zjištěném skutkovém stavu.

III. Kasační stížnost

[11] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Napadený rozsudek navrhla zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Závěr, že neprokázala existenci deklarovaných výdajů, případně jejich rozsah, označila za nesprávný. Přílohou každého daňového dokladu byl rozpis prací a materiálu. To stěžovatelka demonstruje na příkladech některých dokladů a dokládá výňatky z těchto rozpisů. Z těch je patrné i to, ve kterém bytu se dané vybavení nachází, což mohl žalovaný při místních šetřeních ověřit. Závěr krajského soudu, že stěžovatelka nedoložila položkový rozpis, tedy nebere v potaz výše uvedené přílohy daňových dokladů.

[12] Závěr, že ani při místních šetřeních nebyl prokázán rozsah a předmět plnění, je v přímém rozporu s průběhem místních šetření. Při těch správce daně pořídil fotodokumentaci, která dokládá, že jednotlivé výdaje byly uskutečněny a plnění byla dodána na stavby a zabudována. Lze poukázat na mozaiku podle daňového dokladu od dodavatele obchodní společnosti Keraservis s.r.o. (dále jen „společnost Keraservis"), která je na fotografiích patrná a je dohledatelná prostřednictvím internetu. Obkladačské práce na této mozaice měl žalovaný za prokázané. Z fotografií je patrná existence i dalšího materiálu, k němuž se vztahovaly popřené daňové doklady. Žalovaný k tomuto materiálu neidentifikoval jiné daňové doklady, kterými mohlo být jen potenciálně fakturováno stejné plnění.

[13] Krajský soud se podle stěžovatelky vyjádřil k obecnosti svědeckých výpovědí, nikoli však k tomu, že tato obecnost způsobená časovým odstupem byla důsledkem nezákonného postupu žalovaného. Ten opakovaně odmítal provést navrhované výslechy svědků a přistoupil k nim až po zrušení prvního rozhodnutí o odvolání krajským soudem. Provedení výslechu svědka v časově relevantním horizontu je podle stěžovatelky imanentní součástí práva na spravedlivý proces. Stěžovatelka nesouhlasí ani se samotným závěrem o obecnosti výpovědí. Poukazuje na konkrétní části výpovědí některých svědků, které jsou v některých případech podpořeny i souladem s fotodokumentací pořízenou při místních šetřeních. Většina svědků si i přes časový odstup byla schopna vybavit některé vady, nedodělky, konkrétní práce, které na stavbách provedli, a popsat průběh spolupráce.

Stěžovatelka předložila maximum toho, co po ní lze požadovat. Všechny důkazy spolu vzájemně korespondují a vytváří ucelený obraz o průběhu spolupráce a vzájemně prokazují existenci i rozsah těchto výdajů. Rozpornost druhého rozhodnutí o odvolání spatřuje stěžovatelka v tom, že neuznal daňový náklad na pořízení nádrže, ale příjem z jejího následného prodeje nezpochybnil. V případě elektroinstalace byla zpochybněna jen daňová uznatelnost výdajů, které souvisely s krádežemi. Takovými jsou jen výdaje týkající se kabelů. I když ostatní materiál splňuje podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, žalovaný výdaje neuznal jako celek.

[14] Stěžovatelka nesouhlasí ani s důvody neprovedení svědeckého výslechu D. M. Ta za společnost HOKULIA podepisovala s jednotlivými kupci smlouvy o klientských změnách, které jsou patrné i z výpovědí ostatních svědků, a byla přítomna u finálního dokončení klientských
změn. Byla tudíž schopna potvrdit existenci změn i jejich rozsah, jakož i potvrdit, zda a kdy bylo předáno dílo. Krajský soud tak nejen předjímal obsah svědecké výpovědi D. M., ale také nesprávně identifikoval její postavení. Krajský soud s přihlédnutím k tomu, že rozsah klientských změn lze zjistit i z daňových dokladů od společnosti ABILD, jen mechanicky převzal závěry žalovaného a k věci přistoupil ryze formalisticky.

IV. Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný se ztotožnil s posouzením věci krajským soudem. Závěry přijaté v druhém rozhodnutí o odvolání i napadeném rozsudku mají oporu ve spisovém materiálu.

[16] Stěžovatelka teprve v kasační stížnosti uvádí, že každý daňový doklad měl přílohu se seznamem položek. Pro případ, že by tato námitka nebyla nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., žalovaný uvádí, že doklady stěžovatelkou odkazovaných čísel jsou součástí spisového materiálu, ne všechny ale s odkazovanými přílohami. Faktura od dodavatele obchodní společnosti Elektro Šako Plus Chotěboř s.r.o. žádnou přílohu nemá a z jejího obsahu neplyne, že by ji mít měla. Seznam vložený v případě této faktury do textu kasační stížnosti se jeví spíše jako položkový rozpočet. V seznamu u faktury od dodavatele P. L., který je součástí spisového materiálu, není číslo uvedeno u každé položky. Teprve nyní stěžovatelka uvádí, že by se mělo jednat o čísla bytů. Příloha dokladu od dodavatele Squatra HB s.r.o. je také součástí spisového materiálu, ale u většiny jejích položek je vpravo uveden otazník, aniž by bylo zřejmé, co tento otazník znamená. Kopie přílohy vložená do kasační stížnosti tyto otazníky neobsahuje. V podrobnostech žalovaný odkazuje na druhé rozhodnutí o odvolání, podle něhož z přijatých faktur není zřejmá souvislost mezi nimi a smlouvou o dílo uzavřenou se společností HOKULIA. To se týká i dodávky nadstandardního obkladu od společnosti Keraservis. Ohledně něho žalovaný odkazuje na druhé rozhodnutí o odvolání (bod 206) s tím, že ani místní šetření nezajistilo důkazní prostředky k prokázání daňové účinnosti nákladu.

[17] K časovému odstupu u svědeckých výpovědí žalovaný uvádí, že ani ten nemůže zhojit nesrovnalosti plynoucí z výpovědí svědků a jejich obecnost. Bylo volbou stěžovatelky, že v konečném důsledku unesení jejího důkazního břemene záviselo na

výpovědích svědků. Pokud by si ke sporným obchodním transakcím zajistila dostatek jiných důkazních prostředků, tato situace nemusela nastat.

[18] K důvodům, pro které nebylo vyhověno návrhu na provedení svědecké výpovědi D. M., žalovaný odkázal na druhé rozhodnutí o odvolání (body 250 až 257). I s ohledem na tam odkazovanou judikaturu je ze spisového materiálu zřejmé, že navrhovaný výslech by nemohl přispět k prokázání relevantních skutečností. Z provedeného dokazování totiž vyplývá, že navrhovaná svědkyně nebyla přítomna při poskytování deklarovaných dodávek stěžovatelce. Podstatné nebylo dodání klientských změn společnosti HOKULIA, nýbrž jejich dodání stěžovatelce. Žalovaný uzavřel, že tato svědecká výpověď by nehledě na její obsah nemohla jako jediný důkazní prostředek o sporných plněních postačovat a vynahradit tak absenci dalších relevantních důkazních prostředků, resp. napravit nedostatky v obsahu předložených dokladů.

[19] Svědecké výpovědi nepotvrdily, že se sporná plnění uskutečnila. K odstranění pochybností správce daně nepostačuje, že svědek potvrdí uskutečnění plnění na základě předložené faktury. Je nezbytné, aby se výpověď týkala i dalších dílčích okolností plnění. Ohledně jednotlivých důkazních prostředků žalovaný odkazuje na ty body druhého rozhodnutí o odvolání, ve kterých se jimi zabýval. Jak uvedl již krajský soud, stěžovatelka neprokázala deklarovaná plnění, a to ani provedenými svědeckými výpověďmi a místním šetřením. Poukazováním na časový odstup svědeckých výpovědí stěžovatelka jen sama oslabuje jejich důkazní sílu.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští. Stěžovatelka je zastoupena advokátem. Bylo tak možné přezkoumat rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i z hlediska možných vad, k nimž je třeba přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Předně je třeba uvést, že Nejvyšší správní soud se s ohledem na omezení stanovené v § 104 odst. 4 s. ř. s. mohl zabývat jen částí kasačních námitek stěžovatelky. Podle odkazovaného ustanovení „[k]*asační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*“. Tím je stanoven nejen důvod nepřípustnosti kasační stížnosti, ale také překážka věcného posouzení uvedených důvodů kasační stížnosti, což má význam v případech, kdy stěžovatel uplatní více důvodů kasační stížnosti. Uplatnění jednoho nepřípustného důvodu kasační stížnosti totiž nebrání tomu, aby byla kasační stížnost posouzena z hlediska jiných řádně uplatněných důvodů. Teprve v případě, že by přípustným nebyl žádný z nich, by byla nepřípustná i kasační stížnost jako celek (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008-39).

[23] Není-li stanoveno něco jiného, důvody, které byly uplatněny až v kasační stížnosti, a nikoli v žalobě, v této logice nemohou být důvodem kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Ten spočívá v některých vadách řízení za předpokladu, že krajský soud, který ve věci rozhodoval, pro takovou důvodně vytýkanou vadu měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Jelikož je však krajský soud podle § 75 odst. 2 s. ř. s. vázán žalobními body, je tato podmínka splněna jen v případě, že vada, která má být důvodem zrušení napadeného rozsudku, byla rozhodnutí správního orgánu jako žalobní bod vytýkána již v řízení o žalobě. V opačném případě k ní Nejvyšší správní soud nemůže přihlédnout (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2004, č. j. 6 Azs 22/2004-42). Krajský soud nemá povinnost domýšlet argumentaci za žalobce (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 28. 10. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).

[24] Stěžovatelka v žalobě ani v nejmenším nenamítala vady v hodnocení listinných důkazů žalovaným. Jejími námitkami týkajícími se příloh dokladů přijatých od dodavatelů se proto krajský soud nemohl zabývat, a stejně tak nejsou přípustné ani v řízení o kasační stížnosti. Nejde o argumentaci, kterou by stěžovatelka přípustně reagovala na argumentaci použitou krajským soudem v napadeném rozsudku (např. rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2025, č. j. 5 Afs 86/2025-41, bod 25). Zmiňuje-li se krajský soud v napadeném rozsudku (bod 18) o položkovém rozpisu, tento závěr se týká faktur vydaných stěžovatelkou. Krajský soud v této souvislosti ani neužil argumentaci, na kterou by stěžovatelka mohla v kasační stížnosti přípustně reagovat poukazem na přílohy přijatých daňových dokladů.

[25] Předobraz v žalobní argumentaci nemá ani kasační námitka nesprávného hodnocení důkazních prostředků získaných při místních šetřeních. Stěžovatelka mohla již v řízení o žalobě poukázat na konkrétní fotografie pořízené při místních šetřeních a uvést důvody, pro které má za to, že tyto fotografie prokazují daňovou uznatelnost nákladů podle konkrétních přijatých daňových dokladů. Pokud ale takové námitky v žalobě neuplatnila, pak nelze v jejich posouzení (ani neposouzení) shledat vadu napadeného rozsudku, nejedná-li se o otázky, kterými by se krajský soud musel zabývat z úřední povinnosti.

[26] Nepřípustnými naopak nejsou námitky týkající se nově provedených svědeckých výpovědí a významu časového odstupu. Podle stěžovatelky měla její stěžejní žalobní námitka spočívat v tom, že časový odstup nevznikl jejím přičiněním, nýbrž nezákonností postupu žalovaného. V tomto směru shrnula časové souvislosti posuzované věci a dobu, po kterou daňové orgány po právu měly přistoupit k provedení navrhovaných výslechů svědků, nicméně nezákonně tak nečinily. V žalobě takto konkrétní námitka obsažena není. Stěžovatelka se v ní dovolávala shovívavějšího hodnocení svědeckých výpovědí, k čemuž podotkla, že „[n]*elze opomenout ani fakt, že k tomuto dlouhému časovému odstupu došlo z důvodu pochybení prvoinstančního správce daně a žalovaného, když předmětné výslechy navzdory návrhům žalobkyně v časově přijatelném období neprovedli*“ (bod 23 žaloby). Takové konstatování lze jen stěží považovat za základní premisu stěžovatelčiny argumentace a tím méně za samostatný žalobní bod, v jehož nevypořádání by mohla být spatřována nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Postačuje však k tomu, aby současná argumentace stěžovatelky byla coby rozhojnění již uplatněné žalobní argumentace považována za přípustnou kasační námitku.

[27] K námitce stěžovatelky zpochybňující postup daňových orgánů, jejichž vinou svědci vypovídali až s významným časovým odstupem, Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že časový rámec, v němž může být o daňové povinnosti vedeno řízení, vyplývá z § 148 daňového řádu. Daňový subjekt musí být po tuto dobu připraven nést důkazní břemeno, jak to předpokládá § 92 odst. 3 daňového řádu, a to ohledně všech skutečností, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, bod 40). Je na daňovém subjektu, aby si zajistil důkazní prostředky odpovídající povaze plnění, kterými bude v případě potřeby jejich uskutečnění možné prokázat. Zvolí-li si k prokázání vlastních tvrzení výpovědi svědků, podstupuje riziko, že si svědci s odstupem času nemusí být schopni události správně vybavit (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-54, bod 29). S plynutím času lze sice k obsahu svědeckých výpovědí přistupovat shovívavěji, s ohledem na výše uvedené ale nelze na prokázání tvrzení daňového subjektu zcela rezignovat. To platí také v případě, kdy lze časový odstup svědeckých výpovědí od posuzovaných dějů přičítat pochybení správce daně.

[28] Žalovaný se hodnocením důkazů provedených v obnoveném odvolacím řízení obsáhle zabýval v druhém rozhodnutí o odvolání. Ve vzájemných souvislostech hodnotil jak nově provedené důkazy, tak i ostatní dosud získané důkazní prostředky. Stěžovatelka s tímto hodnocením v řízení o žalobě nijak konkrétně nepolemizovala. Po shrnujícím konstatování, že žalovaný měl výpovědi svědků za nekonkrétní a poukázal na jejich drobné nesrovnalosti, stěžovatelka označila za zásadní časový odstup svědeckých výpovědí od dokazovaných skutečností a dále jen obecně namítala, že všichni svědci vzájemnou spolupráci potvrdili. Krajský soud se k těmto námitkám vyjádřil. V napadeném rozsudku vysvětlil, z jakého důvodu výpověď jednotlivých svědků o provedení služeb v rozsahu předložených faktur nepostačuje k unesení důkazního břemene stěžovatelkou (zejména bod 30). Nejvyšší správní soud toto posouzení považuje za adekvátní reakci na příslušnou žalobní námitku a nespatřuje v něm jakoukoli vadu napadeného rozsudku.

[29] Stěžovatelka v řízení o žalobě nijak nezpochybnila hodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí žalovaným, a proto se krajský soud v této rovině svědeckými výpověďmi nezabýval. Oproti tomu v kasační stížnosti se stěžovatelka vyjadřuje adresně k jednotlivým svědeckým výpovědím a jejich hodnocení žalovaným. Jak ale bylo uvedeno výše, předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti je napadený rozsudek, a nikoli žalobou napadené rozhodnutí správního orgánu. Tím se Nejvyšší správní soud zabývá jen zprostředkovaně, když posuzuje správnost závěrů vyslovených k němu v napadeném rozsudku. Pokud by závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou neměl oporu ve spisech nebo s nimi byl v rozporu, byla by tato skutečnost důvodem zrušení napadeného rozsudku jedině v případě, že by pro tuto vadu měl druhé rozhodnutí o odvolání zrušit již krajský soud. Tak tomu ale s ohledem na obecnost námitek, které v tomto směru stěžovatelka uplatnila v řízení o žalobě, nebylo.

[30] Nejvyšší správní soud souhlasí s konstatováním krajského soudu, že výpovědi svědků „*neměly stran prokázání předmětných plnění v místě a čase na předložených dokladech*

dostatečnou důkazní sílu, a to právě vzhledem k dalším důkazům a skutečnostem, které v souhrnu vedou k pochybnostem o uvedených transakcích“ (bod 30 napadeného rozsudku). Navržené výslechy svědků totiž měly suplovat absolutní nedostatek listinných důkazních prostředků, a to i takových, které podle smluvních ujednání měly být při vzájemné spolupráci smluvních stran vyhotoveny. Žalovaný v druhém rozhodnutí o odvolání podrobně popsal nedostatky ve svědeckých výpovědích i logické nesrovnalosti, na které při hodnocení důkazů narazil. Neustrnul tedy na konstatování obecnosti svědeckých výpovědí, kterou stěžovatelka ve své argumentaci zčásti popírá a zčásti připisuje časovému odstupu.

[31] Závěr žalovaného o neprokázání podmínek daňové uznatelnosti podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nemohou zvrátit ani stěžovatelkou vyzdvihované styčné body mezi jednotlivými výpověďmi a ostatními důkazními prostředky. Stěžovatelku tížilo důkazní břemeno ohledně toho, že jí plnění byla poskytnuta právě tak, jak bylo deklarováno, a že tato plnění sloužila k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Nepostačí prokázat, že se nějaká spolupráce uskutečnila a že nějaká část plnění byla s největší pravděpodobností poskytnuta.

[32] Jelikož stěžovatelka hodnocení jiných důkazních prostředků než svědeckých výpovědí v řízení o žalobě nezpochybňovala, je nepřípustná i její argumentace vztahující se k fotografiím z místních šetření zachycujícím systém inteligentní domácnosti, vzduchotechniku nebo obklady. V této souvislosti lze nicméně konstatovat, že prokazatelné poskytnutí plnění odběrateli není důkazem o splnění podmínek daňové uznatelnosti nákladu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To má význam i ve vztahu k transakcím s nádrží na dešťovou vodu, kterých se týkala výpověď svědka P. L. Nelze spatřovat jakýkoli rozpor v nesplnění podmínek pro odečtení výdaje na pořízení určitého zboží či služby od základu daně a současném zahrnutí příjmu z prodeje stejného zboží či služby do základu daně. Oba stěžovatelkou uvedené daňové důsledky jsou vázány na splnění odlišných zákonných podmínek. Nejde o posouzení skutkově shodných nebo podobných případů, a tudíž popsaný postup nemůže být porušením § 8 odst. 2 daňového řádu.

[33] Námitka proti neumožnění zahrnutí té části nákladů za dodávky a montáže elektroinstalace, která nebyla dotčena krádežemi, do základu daně, je také nepřípustná. Stěžovatelka argumentaci, že se důvod neuznání nákladů vztahuje jen k části nákladů uvedených na dokladu, dosud neuplatnila. Přípustnost této kasační námitky nelze dovodit z toho, že se stěžovatelka v žalobě domáhala uznání veškerých nákladů (obdobně rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2023, č. j. 8 Afs 111/2022-36, bod 15, týkající se nároku na odpočet daně z přidané hodnoty). Stěžovatelce ani v tomto případě nic nebránilo v tom, aby námitku vznesla již v žalobě pro případ, že by krajský soud nepřisvědčil jejím námitkám ohledně oprávněnosti veškerých nákladů. Z uvedených důvodů posoudil Nejvyšší správní soud danou kasační námitku jako nepřípustnou.

[34] Konečně stěžovatelka trvá na tom, že žalovaný měl vyhovět návrhu na provedení výslechu svědkyně D. M. Závěr krajského soudu, že by tato svědkyně nemohla potvrdit provedení klientských změn v rozsahu podle předložených daňových dokladů s jejich bližší specifikací, je podle stěžovatelky naprosto absurdní. Jakkoli stěžovatelka poukazuje na

jednání této svědkyně za společnost HOKULIA s jejími klienty i ve věcech klientských změn, nijak konkrétně se nevyjadřuje k zásadnímu důvodu, pro který krajský soud na provedení tohoto důkazního návrhu netrval. Ten lze schematicky vyjádřit tak, že v řetězci několika transakcí nelze z prokazatelného uskutečnění poslední z nich usuzovat na to, že se s jistotou uskutečnila i transakce první, navíc tak, jak byla daňovým subjektem tvrzena. Lze si představit množství situací, ve kterých by se i přes prokazatelné uskutečnění poslední transakce buď vůbec neuskutečnila transakce první, nebo by nebyla daňově účinná. V posuzované věci stěžovatelka relevanci navrženého důkazu dovozuje právě z účasti svědkyně v poslední transakci. Svědkyně se ale prokazatelně neúčastnila přijetí plnění stěžovatelkou od jejích dodavatelů, tedy toho děje, který byl v posuzované věci předmětem dokazování, což stěžovatelka nezpochybňuje. Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil se závěrem krajského soudu, že žalovaný nepochybil, odmítl-li tento důkazní návrh pro nadbytečnost. Svědek má vypovídat o skutečnostech, které vlastními smysly vnímal (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 12. 2019, č. j. 6 Afs 148/2019-43, bod 17). Navrhovaná svědkyně prokazatelně nemohla vlastními smysly vnímat skutečnosti, které měly být předmětem dokazování. Tyto skutečnosti se jí dotkly pouze zprostředkovaně, a to právě prostřednictvím stěžovatelky.

VI. Závěr a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[36] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 25. března 2026

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu