ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Radima Kadlčáka (soudce zpravodaj) a Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **OK STAVOFINAL Morava s.r.o.**, IČO: 27831680, sídlem Na Michalůvce 1326/10, Havířov, zast. JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem, sídlem Vinohradská 2134/126, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2022, č. j. 8087/22/5200-11434-707700, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 6. 2025, č. j. 22 Af 17/2022-105,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

[1] Nejvyšší správní soud se v této věci nejprve zabýval přezkoumatelností napadeného rozsudku krajského soudu. Dále posuzoval otázku unesení důkazního břemene žalobkyní ohledně prokázání daňové uznatelnosti sporných nákladů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jakož i tzv. esenciálních nákladů.

I. Vymezení věci

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

[3] Dále žalobkyni doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 12. 2015, č. j. 3261103/15/3210-52521-800380, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 465 880 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 93 176 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí správce daně částečně sám vyhověl [postupem podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád")] rozhodnutím ze dne 29. 7. 2016, č. j. 2638809/16/3210-52521-800380, a snížil částku doměřené daně na 422 750 Kč a s tím související penále na 84 550 Kč.

[4] Proti shora uvedeným rozhodnutím podala žalobkyně odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 7. 2017, č. j. 30141/17/5200-11434-707700, zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně u krajského soudu žalobu a ten jí rozsudkem ze dne 8. 8. 2019, č. j. 22 Af 107/2017-55, vyhověl. Daný rozsudek byl nicméně ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2020, č. j. 1 Afs 376/2019-38. Krajský soud totiž dospěl mj. k chybnému závěru, že daň za zdaňovací období roku 2011 byla stanovena až po uplynutí prekluzivní lhůty. Krajský soud následně rozsudkem ze dne 2. 7. 2020, č. j. 22 Af 107/2017-70, zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Daňové orgány se totiž dle jeho názoru dopustily ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roků 2011 a 2012 několika procesních pochybení stran výslechů svědků a jejich hodnocení. Proti tomuto rozsudku nebyla kasační stížnost podána.

[5] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím znovu rozhodl o odvoláních žalobkyně tak, že je zamítl a namítaná rozhodnutí správce daně potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u krajského soudu, který ji rozsudkem ze dne 31. 10. 2023, č. j. 22 Af 17/2022-60, zamítl. Také proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 24. 10. 2024, č. j. 8 Afs 273/2023-52, vyhověl – rozsudek krajského soudu zrušil pro nepřezkoumatelnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Krajský soud poté napadeným rozsudkem ze dne 19. 6. 2025, č. j. 22 Af 17/2022-105, žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že daňové orgány identifikovaly konkrétní skutečnosti zakládající vážné a důvodné pochybnosti o souladu účetnictví žalobkyně se skutečným stavem, přičemž se s předloženými listinami řádně vypořádaly a jejich věrohodnost hodnotily odpovídajícím způsobem. Zpochybněním účetních a daňových dokladů předložených žalobkyní tak došlo k přenesení důkazního břemene zpět na její osobu. Krajský soud se dále zabýval otázkou, zda žalobkyně vyvrátila pochybnosti daňových orgánů jinými důkazními prostředky. Ve vztahu k zakázce školicí středisko Tempo vyhodnotil výpověď deklarovaného dodavatele prací F. O. jako zcela obecnou a postrádající znalost konkrétních okolností zakázky. Za významný považoval rovněž rozpor mezi tvrzením tohoto svědka o použití vlastního materiálu a tvrzeními žalobkyně o tom, že šlo o její materiál. Výpověď svědka Ing. P. S. zároveň podle krajského soudu nepotvrdila účast F. O. na zakázce, neboť svědek Ing. P. S. reagoval toliko na návodně položené otázky zástupce žalobkyně. Proto krajský soud neshledal důvodným ani návrh na provedení konfrontace obou svědků.

[7] Obdobně krajský soud hodnotil důkazní situaci ve vztahu k zakázce revitalizace centra obce Neveklov. Zdůraznil, že s ohledem na rozsah a povahu deklarovaných prací nebylo možno přijmout tvrzení F. O., že si na zakázku nevzpomíná. Za podstatné označil též rozpory mezi údaji, které o pracovníkovi romské národnosti uvedl svědek Ing. J. S., a

skutečnými údaji o F. O. zjištěnými z evidence obyvatel. Ve spojení s dalšími zjištěními, zejména ohledně ubytování osob podílejících se na zakázce, dospěl krajský soud k závěru, že se žalobkyni nepodařilo prokázat účast deklarovaného dodavatele na provádění prací. Návrh na rekognici či konfrontaci svědků označil krajský soud za daného stavu rovněž za nadbytečný.

[8] Ve vztahu k zakázkám spojovaným s I. Z. vyšel zejména z opakované svědecké výpovědi tohoto svědka z roku 2021. Poukázal na to, že svědek svou dřívější výpověď výslovně odvolal a distancoval se od tvrzení o své činnosti ve společnostech ATRIAN Group a.s. a AZ-CONFORT s.r.o. Uvedl, že podpisy nejsou jeho, peníze nepřebíral, faktury nevystavil atd. Pouze podepsal „papíry“ nějakým lidem z Prahy a byl u jmenovaných společností zapsán do obchodního rejstříku. Tito lidé mu měli též sdělit, co má uvést správci daně v roce 2014. Krajský soud pak přisvědčil žalovanému, že hodnocení u těchto zakázek nevycházelo pouze z uvedené výpovědi, ale z komplexního posouzení všech zjištěných okolností. Svědecké výpovědi dalších osob podle krajského soudu toliko potvrzovaly existenci stavebních prací, nikoliv skutečnost, že deklarovaná plnění poskytly právě společnosti ATRIAN Group a.s. nebo AZ-CONFORT s.r.o. Krajský soud současně nepovažoval za rozhodné argumenty žalobkyně týkající se cenové strategie, ceny obvyklé ani způsobu úhrady jednotlivých plnění v hotovosti. Podstatným dle jeho názoru bylo, že žalobkyně ve věci neprokázala, že byla sporná plnění poskytnuta deklarovaným způsobem.

[9] Ve vztahu k nákupům materiálu krajský soud dále konstatoval, že žalobní argumentace zůstala pouze v obecné rovině a nijak nereagovala na konkrétní důvody, pro které žalovaný příslušné výdaje neuznal. Proto ani v tomto směru neshledal žalobní námitky důvodnými.

[10] Krajský soud uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání daňové uznatelnosti sporných nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Současně neshledal důvod pro stanovení daně podle pomůcek ani pro uznání tzv. esenciálních nákladů. Přisvědčil žalovanému, že nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví žalobce a že napadené rozhodnutí obstojí i ve světle závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyslovených v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS. *Arnošt*. Z těchto důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž uplatnila kasační argumentaci, kterou bylo možno rozdělit do následujících okruhů.

II.1 Zakázka „Školicí středisko Tempo“

[12] Ve vztahu k této zakázce namítla, že krajský soud i žalovaný nesprávně vyhodnotili svědeckou výpověď F. O. jako jí deklarovaného dodavatele prací. Uvedený svědek potvrdil existenci obchodního vztahu, uskutečnění prací, vystavení příslušných daňových dokladů i jejich úhradu. Pokud si svědek po několika letech už nepamatoval všechny podrobnosti zakázky, nemohla tato okolnost sama o sobě založit závěr o nevěrohodnosti jeho výpovědi. Krajský soud přikládal rozhodující význam toliko dílčím neznalostem svědka F. O., který nicméně existenci deklarovaného plnění potvrdil.

[13] Ve vztahu ke svědku Ing. P. S. poté stěžovatelka namítla, že jeho výpověď byla krajským soudem rovněž bagatelizována. Tento svědek byl vyslechnut až po dřívějším zásahu krajského soudu rozsudkem zrušujícím předcházející rozhodnutí žalovaného – tj. téměř devět let po uskutečnění zakázky, a přesto potvrdil její existenci, účast pracovníků romského původu na stavbě a přítomnost osoby jménem „F.“. Podle stěžovatelky krajský soud nepřihlédl ani v tomto ohledu k důsledkům mimořádného časového odstupu mezi provedením prací a výslechem svědka.

[14] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytkla, že nedostatečně reagoval na její argumentaci týkající se časového nesouladu mezi některými fakturami a předávacími protokoly. K tomu upřesnila, že F. O. výkopové a zemní práce vyúčtované fakturou č. 092/2011 předal stěžovatelce dne 1. 4. 2011. Dle krajského soudu pak stěžovatelka nemohla práce deklarované F. O. na dříve odkazované faktuře předat společnosti O.K.D.C. mont s.r.o. jako objednateli už dne 1. 3. 2011 a téhož dne vyúčtovat dokladem FV 003/11. Podle stěžovatelky je totiž v obchodní praxi běžné, že vyúčtování prací probíhá s určitým časovým odstupem od jejich faktického provedení. Krajský soud se podle jejího názoru s touto argumentací nevypořádal a spokojil se pouze s konstatováním, že se jednalo o jednu z dílčích pochybností správce daně.

II.2 Zakázka „Revitalizace centrální části města Neveklova“

[15] K této zakázce stěžovatelka rovněž namítla nesprávně hodnocení výpovědi F. O. krajským soudem i žalovaným. Nevěrohodnost tohoto svědka byla dovozována z okolností, že si nevybavil toliko polohu obce Neveklov a význam označení „Picea abies“ na jím vydaném dokladu. Tyto skutečnosti nemohly mít rozhodující význam při hodnocení, zda deklarované práce skutečně provedl, či nikoliv.

[16] Stěžovatelka též brojila proti hodnocení výpovědi tehdejšího starosty města Neveklova Ing. J. S. Tento svědek opakovaně hovořil o pracovníku romského původu, který se na stavbě pohyboval a který mu utkvěl v paměti. Mohlo jít právě o F. O. Žalovaný nicméně bez dalšího dovodil opak, a to pouze na základě porovnání některých údajů z výpovědi zmíněného svědka s údaji vedenými v registru obyvatel – tj. neodpovídající věk, počet dětí a jejich věk. Svědek Ing. J. S. tyto údaje pouze odhadoval a čerpal z neformálních rozhovorů.

[17] Stěžovatelka rovněž nesouhlasila se závěry žalovaného a krajského soudu vztahujícími se k otázce ubytování pracovníků – konkrétně F. O. – na zakázce. Namítla, že daňové orgány vycházely pouze ze záznamů jednoho ubytovacího zařízení, aniž by ověřovaly další možnosti ubytování. Nadto stěžovatelka nikdy netvrdila, že by měla na dané zakázce ubytování pracovníků na starost. Nesprávně jí tak mělo být přičítáno k tíži neunesení důkazního břemene ohledně ubytování pracovníků na zakázce, ačkoliv tuto okolnost ve věci sama netvrdila a její dokazování nenavrhovala. V tomto směru vytkla krajskému soudu nesprávné rozložení důkazního břemene.

[18] Krajský soud se tedy dle stěžovatelky bez komplexního hodnocení soustředil pouze na zpochybnění výpovědi F. O. a na bezvýznamnost výpovědí dalších jmenovaných svědků, avšak už se nijak nevyjádřil k množství písemných dokladů. Daňové orgány tak dle stěžovatelky porušily § 92 odst. 2 daňového řádu, přičemž nehodnotily předložené důkazy v jejich vzájemné souvislosti podle § 8 daňového řádu.

II.3 Námitky týkající se konfrontace svědků

[19] Stěžovatelka též namítla, že opakovaně navrhovala konfrontaci svědka F. O. se svědky Ing. J. S. a Ing. P. S., popř. provedení identifikace F. O. uvedenými svědky podle fotografie. Právě tento důkaz mohl dle jejího názoru odstranit pochybnosti o tom, zda se F. O. na sporných zakázkách skutečně podílel. Stěžovatelka vytkla také to, že žalovaný daný postup odmítl s odůvodněním, že jej daňový řád neupravuje, zatímco krajský soud jeho neprovedení odůvodnil jinými důvody. Stěžovatelka tak v daném kontextu považovala závěry daňových orgánů i krajského soudu za nesprávné. Současně uvedla, že neprovedení těchto důkazů mělo za následek faktické znemožnění unesení jejího důkazního břemene, tedy zásah do jejích procesních práv a práva na spravedlivý proces.

II.4 Zakázky s dodavateli ATRIAN Group a.s. a AZ-CONFORT s.r.o.

[20] Ve vztahu k plněním deklarovaným od společností ATRIAN Group a.s. a AZ-CONFORT s.r.o. brojila stěžovatelka zejména proti hodnocení výpovědí I. Z., na jejímž základě pak měly být výpovědi ostatních svědků vnímány jako dokreslení celé situace. Namítla, že při prvním výslechu tento svědek uskutečnění plnění potvrdil, jakož i

autenticitu příslušných dokladů a popsal obchodní spolupráci mezi dotčenými společnostmi a stěžovatelkou. Podle stěžovatelky žalovaný již tehdy nepřiměřeně zdůrazňoval skutečnost, že si svědek nepamatoval některé podrobnosti týkající se fakturace či plateb. Naproti tomu při opakovaném výslechu v roce 2021 uvedený svědek většinu svých předchozích tvrzení popřel. Stěžovatelka tvrdí, že tato druhá výpověď byla zjevně účelová, obsahovala četné rozpory a svědčila o snaze svědka vyhnout se odpovědnosti za vlastní jednání nebo za daňové povinnosti společností, v nichž působil. Podle stěžovatelky se pak žalovaný i krajský soud spokojili s prostým převzetím obsahu druhé výpovědi svědka, aniž by se pokusili odstranit rozpory mezi oběma svědeckými výpověďmi nebo vysvětlit, proč považují druhou z nich za věrohodnější. Namítla také, že správce daně neprovedl dokazování dokumenty, jejichž existenci svědek deklaroval už při prvním výslechu – tj. svědkem poukazovaný „kufr s dokumenty“.

II.5 Esenciální výdaje

[21] Závěrem stěžovatelka brojila proti hodnocení krajského soudu stran tzv. esenciálních výdajů. Krajský soud dle jejího názoru nesprávně vyložil závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu plynoucí z usnesení *Arnošt*. Podle stěžovatelky se soud zabýval pouze otázkou, zda byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, avšak nezohlednil, že judikatura připouští zohlednění esenciálních výdajů rovněž v rámci dokazování, prokáže-li daňový subjekt jejich faktické vynaložení. V této souvislosti stěžovatelka poukázala i na navazující judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 27. 5. 2025, č. j. 6 Afs 89/2024-44, *GREGOCAR*, a ze dne 10. 10. 2024, č. j. 8 Afs 81/2023-64, *MANE STAVEBNÍ*) a namítla, že krajský soud opomenul vypořádat podstatnou část její argumentace – tj. že plnění na výstupu reálně existují. Stěžovatelka proto považovala napadený rozsudek za nepřezkoumatelný a založený na nesprávném právním posouzení této otázky.

[22] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku krajského soudu.

II.6 Vyjádření žalovaného

[23] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předně odmítl námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Krajský soud odstranil nedostatky vytčené v předchozím kasačním řízení a své závěry dostatečně odůvodnil. I daňové orgány zjistily skutkový stav dostatečně, důkazy hodnotily ve vzájemných souvislostech a stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání daňové uznatelnosti sporných nákladů.

[24] K zakázce „Tempo“ žalovaný zmínil, že stěžovatelka neprokázala, že práce provedl deklarovaný dodavatel F. O. Jeho výpověď byla příliš obecná a neobsahovala ani základní informace o zakázce, přičemž tento nedostatek nebylo možné vysvětlit pouhým časovým odstupem. Ani výpověď svědka Ing. P. S. nepotvrdila účast F. O. na dané zakázce. Tento svědek pouze reagoval na návodné otázky a zmínka o osobě jménem „F.“, romského původu, nebyla dostatečná k identifikaci deklarovaného dodavatele prací. Pochybnosti navíc podporovaly rozpory týkající se použitého materiálu a fakturace.

[25] Ve vztahu k zakázce Neveklov žalovaný zdůraznil, že si F. O. nepamatoval ani základní okolnosti, ačkoliv vzhledem k její povaze a rozsahu mělo jít o práce

zapamatovatelné. Výpověď starosty Ing. J. S. účast dodavatele F. O. nepotvrdila a další dokazování formou konfrontace či rekognice považoval žalovaný za nadbytečné. Naopak ostatní provedené důkazy, zejména evidence obyvatel a ubytovací kniha, podle něj účast F. O. na zakázce vylučovaly. Prověřování otázky ubytování sloužilo k ověření tvrzení svědka F. O. a nepředstavovalo přenášení důkazního břemene na stěžovatelku.

[26] K námitkám požadujícím konfrontaci svědků žalovaný uvedl, že správce daně nebyl povinen takový důkaz provádět. Stěžovatelka podle něj pouze reaguje na svou důkazní nouzi, přičemž v daňovém řízení leží důkazní břemeno primárně na daňovém subjektu.

[27] Ve vztahu ke společnostem ATRIAN Group a.s. a AZ-CONFORT s.r.o. žalovaný konstatoval, že případná seriózност stěžovatelky či spokojenost obchodních partnerů není způsobilá prokázat daňovou uznatelnost sporných výdajů. Daňové orgány podle něj hodnotily všechny relevantní okolnosti komplexně. Pokud jde o výpovědi I. Z., žalovaný poukázal na zásadní rozpor mezi výpověďmi z let 2014 a 2021, přičemž pozdější výpověď jeho předchozí tvrzení výslovně popřela. Nebylo povinností správce daně zkoumat případnou nepravdivost výpovědi ani možnou daňovou či trestní odpovědnost svědka. Podstatné bylo posouzení důkazní hodnoty obou výpovědí ve vztahu k projednávané věci.

[28] K otázce esenciálních nákladů pak žalovaný odkázal na judikaturu rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, přičemž zdůraznil, že i tyto náklady musí daňový subjekt prokázat. Stěžovatelka však neprokázala ani uskutečnění plnění deklarovanými dodavateli, ani skutečné vynaložení nezbytných nákladů za jiných okolností, než původně tvrdila. Nebyly proto splněny podmínky pro jejich uznání ani dokazováním, ani prostřednictvím pomůcek.

[29] Závěrem žalovaný shrnul, že nezpochybnil samotné provedení stavebních zakázek ani fakturaci konečným odběratelům, avšak nebylo prokázáno, že sporná plnění byla uskutečněna deklarovanými dodavateli v rozsahu, čase a za ceny uvedené na daňových dokladech. Stěžovatelka tak neunesla důkazní břemeno.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[30] Kasační stížnost není důvodná.

[31] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*.

[32] Jádrem sporu v nyní projednávané věci je otázka, zda stěžovatelka prokázala vynaložení uplatněných nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak, jak je deklarovala. K tomu je třeba uvést základní podmínky, za kterých si daňový subjekt může odečíst vynaložené náklady od základu daně. Podle nadepsaného ustanovení zákona o daních z příjmů lze za náklad snižující základ daně uznat takový náklad, který poplatník 1) skutečně vynaložil, 2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a zdanitelných příjmů, 3) v daném zdaňovacím období a 4) o němž tak stanoví zákon. Daňový subjekt si tak nemůže odečíst jakékoliv náklady, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky. Účelem je daňově zohlednit jen takové náklady, bez jejichž vynaložení by daňový subjekt vůbec nezískal (či ani neměl možnost získat, případně udržet si) zdanitelné příjmy. Jde tedy o

náklady, které přinejmenším potenciálně souvisí s příjmy (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu *Arnošt*, či rozsudky téhož soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38, ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017-42, a ze dne 25. 6. 2026, č. j. 4 Afs 259/2025-60).

[33] Důkazní břemeno ohledně výše daňově odpočitatelných nákladů nenese správce daně, ale podle § 92 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů spočívá na daňovém subjektu. Daňový subjekt, který náklad zanese do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to primárně tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60, ze dne 23. 10. 2025, č. j. 9 Afs 44/2025-40, a ze dne 22. 7. 2026, č. j. 9 Afs 167/2025-69).

[34] Daňový subjekt svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Daňový subjekt unese důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené doklady nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Ne každý účetně zachycený výdaj je tedy bez dalšího výdajem daňově uznatelným. Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že ani formálně bezvadné účetnictví či účetní doklady samy o sobě neprokazují, že se tvrzená operace skutečně uskutečnila a že je daňově relevantní (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008-85, ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, ze dne 11. 8. 2026, č. j. 21 Afs 199/2025-33, nebo ze dne 25. 6. 2026, č. j. 4 Afs 259/2025-60). Správce daně přitom není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2014, č. j. 6 Afs 204/2014-58). Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 6. 2. 2020, č. j. 8 Afs 14/2018-81). Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. korigovat svá tvrzení. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, ze dne 21. 2. 2019, č. j. 1 Afs 276/2018-47, nebo ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019-59).

[35] V této souvislosti je případným poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2022, č. j. 7 Afs 382/2020-32, v němž bylo uvedeno, že *„prokázání nároku na uplatnění daňové účinných výdajů z přijatých zdanitelných plnění ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, patří mezi povinnosti podnikatele jako daňového subjektu.* (...) *Povinností daňového subjektu je zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zjišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37).“*

[36] V návaznosti na výše uvedené a v logice uspořádání stěžovatelkou uplatněných kasačních bodů se Nejvyšší správní soud předně zabýval obsáhle namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku krajského soudu.

[37] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při utváření právního závěru a proč považuje argumentaci účastníků řízení za (ne)správnou (nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, či ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62). Přiléhavým je zmínit i závěr plynoucí z nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, že *„není nepřezkoumatelným rozhodnutí, v jehož odůvodnění orgán veřejné moci prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí.“*

[38] Podle judikatury jak správních soudů, tak Ústavního soudu, současně platí, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument. Podstatné je posouzení merita věci a poskytnutí odpovědi na základní námitky, které v sobě mohou konzumovat i odpověď na námitky dílčí a související. Samotná stručnost rozhodnutí přitom není nutně špatná, naopak mnohdy může posílit přesvědčivost odůvodnění (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-58, ze dne 19. 2. 2014 č. j. 1 Afs 88/2013-66, ze dne 30. 3. 2023, č. j. 9 As 123/2022-55, či nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Vadou není ani to, osvojí-li si krajský soud závěry žalovaného. Smyslem soudního přezkumu totiž není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto v případech shody názoru krajského soudu a odůvodnění rozhodnutí žalovaného může krajský soud odkazovat právě na jeho odůvodnění (rozsudky Nejvyšší správní soud ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 19. 7. 2023, č. j. 1 Afs 111/2022-30, či ze dne 3. 11. 2023, č. j. 8 As 68/2022-52).

[39] Nejvyšší správní soud též dodává, že napadený rozsudek je nutno vnímat komplexně, resp. řádně reflektovat jeho úplný obsah, a nikoliv bez dalšího vytrhávat z kontextu jednotlivé skutečnosti v něm uvedené a tyto následně vykládat izolovaně.

[40] Napadený rozsudek krajského soudu požadavky přezkoumatelnosti splňuje. Důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou totiž z odůvodnění jeho rozsudku zřejmé, byť jsou pojaty stručně. Krajský soud v něm odpovídajícím způsobem popsal skutkové okolnosti, z nichž vycházel, a to s přímou vazbou na obsah podkladové (spisové) dokumentace, dále uvedl úvahy, kterými se řídil, a konstatoval skutkové i právní závěry, k nimž ve věci dospěl. Nejvyšší správní soud zároveň neshledal, že by krajský soud opomenul některou z relevantních žalobních námitek.

[41] K povšechnému tvrzení stěžovatelky o tom, že se krajský soud nijak nevyjádřil k množství jí předložených písemných dokladů ve věci, lze blíže odkázat na body 6 až 7 odůvodnění napadeného rozsudku. V nich krajský soud nejprve zrekapituloval obsah správního spisu v kontextu toho, že správce daně v řešeném případě vyjevil pochybnosti

ohledně oprávněnosti určitých částek uplatněných jako daňově účinné náklady, a to v přímé souvislosti s dokumenty předloženými stěžovatelkou k jednotlivým zakázkám. Poukázal na rozsáhlý popis skutečností a hodnocení správce daně stran doložených písemných dokladů plynoucí zejména z protokolu ze dne 19. 11. 2014, kterým byla stěžovatelka seznámena s pochybnostmi správce daně, úředního záznamu ze dne 21. 8. 2015 o seznámení stěžovatelky s výsledky kontrolního zjištění a samotnou zprávu o daňové kontrole, projednanou se stěžovatelkou dne 15. 12. 2015.

[42] Krajský soud pak na základě obsahu správního spisu vyhodnotil, že daňové orgány nepominuly stěžovatelkou předložené listinné důkazy, naopak s nimi pečlivě a konkrétně pracovaly. K tomu krajský soud zdůraznil značnou obecnost žalobních tvrzení uplatněných v tomto ohledu, neboť stěžovatelka prakticky pouze vyjmenovala seznam listin, které předložila k určité zakázce, a tvrdila, že správní orgány neuznaly její důkazy a tím porušily § 92 odst. 2 daňového řádu, resp. konstatovala, že na tomto základě unesla důkazní břemeno. Podle krajského soudu tak stěžovatelka nijak neargumentovala proti konkrétním zjištěním správce daně – tj. pochybnostem založeným na skutečnostech, které vyplývaly právě z předložených dokladů a písemností. Ty byly žalovaným přehledně shrnuty v bodě 42 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Pouze u zakázky Tempo stěžovatelka blíže uvedla, že měsíční odstup fakturace nepředstavuje důvod k pochybnostem o uskutečnění zakázky. Krajský soud tak v kontextu obecné žalobní argumentace a zjištění plynoucích z obsahu správního spisu shledal, že správce daně prokázal, že o souladu účetnictví stěžovatelky se skutečností existovaly vážné a důvodné pochyby. Již správcem daně tudíž byly dle krajského soudu označeny zcela konkrétní okolnosti, kvůli nimž byly předložené evidence hodnoceny jako neprůkazné. Správce daně tedy dle krajského soudu relevantně zpochybnil stěžovatelkou doložené písemnosti ve věci, přičemž vše hodnotil jednotlivě i v souhrnu, a to s konkrétními závěry, pročež důkazní břemeno přešlo zpět na stěžovatelku.

[43] Krajský soud tak ve věci dostatečně popsal, proč písemné důkazy předložené stěžovatelkou (účetní deník, hlavní kniha, přijaté a vydané faktury, pokladní doklady, vyhodnocení stavebních zakázek a práce bagru ve vztahu k zakázkám uskutečněným ve zdaňovacích obdobích roků 2011 a 2012) nemohly vést k prokázání daných nákladů, když se ztotožnil s pochybnostmi přehledně vyloženými už správcem daně. Krajský soud se tak odpovídajícím způsobem zabýval tím, jaké důkazy stěžovatelka v daňovém řízení předložila a že je správce daně z relevantních důvodů zpochybnil. Následně krajský soud vyložil také to, že stěžovatelka tyto pochybnosti správce daně nevyvrátila ani jinými důkazy, zejména provedenými výslechy svědků.

[44] K tomu Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“* (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, nebo rozsudky téhož soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, a ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020-70). Jak už bylo shora popsáno, stěžovatelka žalobní argumentaci stran množství jí předložených písemných dokladů, které neměly být daňovými orgány, jakož ani krajským soudem, řádně hodnoceny, nijak nespecifikovala – tedy neuvedla jaká jednotlivá zjištění plynoucí z toho kterého dokladu neměla být ve věci řádně zohledněna. Krajský soud, resp. ani nyní Nejvyšší

správní soud, poté nebyl povinen ani oprávněn za stěžovatelku spekulativně domýšlet argumenty či vybíral z reality (specifikovat) skutečnosti, které její tvrzení podporují.

[45] Krajský soud v napadeném rozsudku též přezkoumatelně odůvodnil, že u zakázky Tempo spočívaly pochybnosti správce daně v tom, že u ní stěžovatelka vykázala výdaje na nákup dlažby, obrubníků a strusky od jiných dodavatelů, ačkoliv jí deklarovaný dodavatel prací F. O. uvedl, že zde použil svůj materiál. Správce daně rovněž upozornil na rozdíly v množství položené dlažby podle faktury od deklarovaného dodavatele prací F. O. a dle faktury, kterou předložila stěžovatelka svému odběrateli. Dále popsal, že si F. O. k této zakázce nepamatoval ani základní skutečnosti. Správce daně poté poukázal i na to, že stěžovatelka účtovala svému odběrateli již dne 1. 3. 2011, kdežto F. O. jako deklarovaný dodavatel prací stěžovatelce vyúčtoval větší rozsah prací až dne 1. 4. 2011. Podle krajského soudu tak stěžovatelkou namítané časové hledisko stran účtování o dané zakázce bylo pouze jednou z dílčích pochybností správce daně, nikoliv pochybností jedinou ani pochybností nejdůležitější. Krajský soud tudíž neopomenul žalobní námitku, podle které měsíční odstup fakturace nepředstavoval důvod k pochybnostem o uskutečnění zakázky. Krajský soud totiž, byť stručnou formou, vyložil, že správce daně na základě logického řetězce zjištěných skutečností – tj. nikoliv pouze s přihlédnutím k odstupu rekapitulovaných fakturací – dokázal dostatečně zpochybnit formální podklady předložené stěžovatelkou. Jinak řečeno, krajský soud v tomto ohledu srozumitelně uzavřel, že se jednalo toliko o jednu z indicií, která teprve až v kontextu dalších učiněných zjištění činila účetnictví stěžovatelky nevěrohodným. Krajský soud tedy neuzavřel, že by tato okolnost sama o sobě znamenala neuznatelnost výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[46] Jedná-li se pak o kasační námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku co do vypořádání žalobní námitky týkající se esenciálních nákladů, ani této Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Krajský soud v této části (body 22 až 24 napadeného rozsudku) nejprve zrekapituloval žalobní tvrzení, že dotčené zakázky nebyly fiktivní, a tudíž na jejich uskutečnění logicky musely být vynaloženy náklady a že by mělo být možné přejít na pomůcky i v případě zpochybnění marginální části účetnictví. Krajský soud poté citoval závěry vyslovené rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení *Arnošt*, že „*I. Daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokazuje daňový subjekt. Pokud daňový subjekt prokáže, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť i za jiných okolností (včetně jiné výše), než je uvedeno na dokladu, je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný výdaj. II. Neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží.*“ K tomu krajský soud poznamenal, že rozšířený senát takto rozhodl za situace, kdy nebyly správcem daně uznány náklady na pomocné stavební práce, přičemž nebylo zpochybněno jejich faktické provedení ani to, že je daňový subjekt sám nemohl provést. Krajský soud v projednávané věci ověřil, že stěžovatelka v průběhu správního řízení setrvala na tom, že náklady vynaložila tak, jak bylo uvedeno v předložených dokladech – tedy, že přijala plnění od deklarovaných dodavatelů. Tato tvrzení se však stěžovatelce nepodařila prokázat. K samotnému požadavku stěžovatelky stran přechodu na pomůcky – uznání alespoň esenciálních nákladů – poté krajský soud odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného (body 134 až 145), kde byl vysloven závěr, že u stěžovatelky nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho

vypovídací hodnota jako celku, takže nebyly naplněny podmínky k přechodu na náhradní způsob stanovení daně za použití pomůcek. Krajský soud se proto ztotožnil s argumentací žalovaného v odůvodnění jeho rozhodnutí, přičemž shledal, že toto obstojí i ve světle usnesení rozšířeného senátu *Arnošt*. Ani v této souvislosti tudíž nebylo možno konstatovat, že by se krajský soud s žalobní argumentací stěžovatelky nevypořádal.

[47] Nejvyšší správní soud vyhodnotil nedůvodnou rovněž námitku, podle které se krajský soud řádně nezabýval posouzením první a druhé výpovědi I. Z., ani tím, že tento svědek při první výpovědi prohlásil, že má k dispozici „kufr s doklady". Krajský soud se totiž výpověďmi svědka I. Z. odpovídajícím způsobem zabýval v bodě 18 napadeného rozsudku. Uvedl, že byl svědek I. Z. nejprve vyslechnut v roce 2014, avšak v rámci opakovaného výslechu v roce 2021 výslovně a zcela popřel vše, co uvedl v předchozí výpovědi, a distancoval se od toho, že by sám cokoliv za společnosti ATRIAN Group a.s. a AZ-CONFORT s.r.o. činil. Svědek I. Z. přitom prohlásil, že za úplatu pouze podepsal „papíry" nějakým lidem z Prahy a byl zapsán do obchodního rejstříku u jmenovaných společností. Tito lidé mu měli též sdělit, co měl uvést při výpovědi u správce daně v roce 2014. Žalovaný v této souvislosti současně vyhodnotil zjištění ohledně jednotlivých zakázek, v nichž figuroval I. Z. (body 62 až 109 odůvodnění jeho rozhodnutí), přičemž do hodnocení zahrnul jak veškerá tvrzení svědka I. Z., tak i další zjištěné okolnosti. Krajský soud pak považoval závěry žalovaného učiněné v tomto ohledu za správné a úplné, přičemž na ně v podrobnostech odkázal. Konstatoval také, že není pravdou, že by se žalovaný zabýval pouze druhou výpovědí uvedeného svědka, a není pravdou ani to, že by I. Z. potvrdil dostatečně konkrétně uskutečnění plnění již při své první výpovědi v roce 2014. Naopak ve světle pozdější výpovědi tohoto svědka do sebe mnohem lépe zapadaly okolnosti, na které upozorňovaly daňové orgány už dříve, resp. na jejichž základě měly pochybnosti o deklarovaném uskutečnění zakázek. Krajský soud též dodal, že namítla-li stěžovatelka v žalobě, že podle první výpovědi měl svědek I. Z. k dispozici „kufr s dokumenty" a správce daně se nepokusil tyto dokumenty obstarat, pak se jednalo o námitku zcela irelevantní, neboť svědek I. Z. při druhé výpovědi popřel vše, co uvedl ve výpovědi předchozí.

[48] Z výše popsaného tak seznatelně plyne, že krajský soud považoval z hlediska hodnocení výpovědí svědka I. Z. za stěžejní, že tento svědek v opakované výpovědi zcela popřel svá dřívější tvrzení a v tomto ohledu popsal i relevantní okolnosti takového jednání. Svědecká výpověď I. Z. tak za dané situace zjevně nemohla vést k prokázání tvrzení stěžovatelky, a to bez ohledu na skutečnost, zda uvedený svědek lhal, či nikoliv [viz předchozí (zrušující) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2024, č. j. 8 Afs 273/2023-52]. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku předestřel i v tomto ohledu ucelenou a srozumitelnou argumentaci týkající se hodnocení svědeckých výpovědí svědka I. Z.

[49] Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný ani v části týkající se stěžovatelkou navrhované konfrontace (pozn. soudu – spíše rekognice) svědků. Krajský soud k této žalobní námitce v bodě 11 napadeného rozsudku vyslovil, že výpověď deklarovaného dodavatele prací F. O. k zakázce Tempo byla naprosto obecná. Nadto jednalo-li se o materiál na danou zakázku, jeho výpověď byla v rozporu s tím, co uvedla stěžovatelka. Svědek Ing. P. S. zároveň dle krajského soudu nic o F. O. nevěděl. Při výpovědi pouze reagoval na zcela návodné otázky zástupce stěžovatelky, takže jeho odpovědi v této části výslechu nemohly být vyhodnoceny jako zákonný důkaz. Za těchto okolností tak nebyl dle krajského soudu vůbec dán důvod k provedení konfrontace F. O. se svědkem Ing. P. S. V bodě 16 napadeného

rozsudku dále krajský soud popsal, že konfrontace F. O. se svědkem Ing. J. S. byla vzhledem k veškerým učiněným zjištěním nadbytečná, neboť tvrzení stěžovatelky o účasti F. O. na zakázce Neveklov bylo bez důvodných pochybností vyvráceno. Bylo vyloučeno, aby si svědek F. O. s ohledem na rozsah a specifičnost fakturovaných prací zakázku Neveklov nepamatoval, nadto si ani nevzpomněl, kde se Neveklov nachází, či jakým způsobem se na doklad dostal latinský název smrku. Žalovaný též porovnal údaje uvedené svědkem Ing. P. S. o romském pracovníkovi s údaji o F. O., dostupnými z evidence obyvatel, a zjistil zcela zásadní nesrovnalosti stran věku, počtu dětí a jejich věku. K tomu krajský soud poukázal i na zjištění týkající se ubytování (ostatních) osob pracujících na zakázce v Neveklově. Krajský soud se tudíž už dále nezabýval argumentací stěžovatelky dovozující oprávnění správce daně ke konfrontaci svědků.

[50] Z uvedeného tak vyplývá, že se krajský soud srozumitelně a dostatečně zabýval i tím, zda je stěžovatelkou navrhovaná konfrontace (rekognice) s ohledem na zjištěný skutkový stav skutečně nadbytečná. Dospěl k závěru, že účast F. O. na zakázkách Tempo i Neveklov byla jednoznačně vyloučena.

[51] Nejvyšší správní soud se pak zabýval zbývajícími věcnými kasačními argumenty stěžovatelky.

III.1 Zakázka „Školicí středisko TEMPO“

[52] Stěžovatelka v této části především obecně namítla, že krajský soud nesprávně vyhodnotil výpověď svědka F. O. jako deklarovaného dodavatele prací. Krajský soud dle jejího tvrzení jednak opomenul, že uvedený svědek potvrdil daný obchodní vztah se stěžovatelkou, a jednak nepřihlédl ke značnému časovému odstupu mezi uskutečněním dané zakázky a výslechem svědka. Kasační argumentace uplatněná v tomto ohledu není důvodná. Krajský soud totiž své závěry nezaložil pouze na tom, že si svědek F. O. nepamatoval toliko dílčí okolnosti (detaily) uskutečnění zakázky. Poukázal na skutečnost, že tento svědek nebyl schopen uvést prakticky žádné konkrétní údaje o dané zakázce, ačkoliv u jiných zakázek si podrobnosti vybavoval podstatně lépe. F. O. k zakázce Tempo v zásadě popsal pouze svoji obvyklou podnikatelskou praxi (tj. provádění zemních prací a pokládka dlažby), místem prací si však už nebyl jistý, přičemž vůbec nevěděl období, v němž měla být zakázka provedena, a neuvedl ani pracovníky, s nimiž měl práce na zakázce provádět. Současně krajský soud poukázal na zásadní rozpor mezi tvrzeními svědka a samotné stěžovatelky o použitém materiálu na tuto zakázku, a to i v kontextu informací plynoucích z listinných důkazů (body 7 až 11 napadeného rozsudku). Vysvětlení, že obecnost výpovědi svědka F. O. byla vyvolána pouze časovým odstupem, proto krajský soud z relevantních důvodů nepřijal.

[53] Pokud v tomto kontextu stěžovatelka namítla též bagatelizaci svědecké výpovědi Ing. P. S. – vedoucího výroby odběratele stěžovatelky, pak Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani této námitce. Tento svědek potvrdil, že stěžovatelka byla jedním z dodavatelů zemních prací, které fakticky provádělo vícero lidí. Současně konstatoval, že nezná podnik ani osobu F. O. Svědek Ing. P. S. dále popsal, že práce byly provedeny občany romského původu, jejichž jména neznal. K dotazu zástupce stěžovatelky, alespoň na křestní jména osob, které vykonávaly práce a se kterými se svědek na zakázce setkal, následně vypověděl, že „*si vzpomíná například na jména L. a Z.*“ a že si všechna jména nevybavuje. Na to zástupce stěžovatelky navázal otázkou, zda „*byl tedy mezi výše uvedenými i nějaký F.*“,

přičemž svědek Ing. P. S. odpověděl, že *„ano, i takové jméno se na stavbě vyskytovalo“*. K navazující otázce zástupce stěžovatelky, zda by byl svědek i přes značný časový dostup schopen identifikovat osobu, kterou *„označil jako F.“*, Ing. P. S. odpověděl, že při osobní konfrontaci nebo z předložené fotografie z doby zakázky, předpokládá, že ano.

[54] Nejvyšší správní soud neshledal jakkoliv zlehčující či neodpovídající danému případu závěr krajského soudu, že svědek Ing. P. S. o F. O. nic nevěděl a že ve výpovědi pouze reagoval na návodné otázky zástupce stěžovatelky (bod 11 napadeného rozsudku). Úvodem svědecké výpovědi totiž Ing. P. S. k dotazům správce daně nijak nereagoval na podnik či osobu F. O., když výslovně uvedl, že F. O. nezná. Až k dotazování zástupce stěžovatelky si bez dalšího vzpomněl, navíc pouze příkladmo, na jména *„L. a Z.“*, kteří se měli na zakázce Tempo podílet. Zástupce stěžovatelky pak formuloval seznatelně návodnou otázku, zda *„byl tedy mezi výše uvedenými i nějaký F.“*, na kterou svědek bez dalšího odpověděl, že se i takové jméno na stavbě vyskytovalo.

[55] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že návodné, sugestivní či kapciózní otázky jsou zpravidla nepřípustné v jakémkoli právním procesu, daňové řízení nevyjímaje (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2014, č. j. 3 As 80/2013-18, ze dne 30. 1. 2014, č. j. 5 Afs 12/2012-52, ze dne 31. 10. 2008, č. j. 7 Afs 86/2007-107, č. 1775/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 7. 6. 2006, č. j. 3 Azs 195/2005-63). Takový typ otázek je zapovězen nejen daňovému orgánu, ale má důsledky i v případě, že je svědkům klade účastník řízení či jeho zástupce. Otázky, které vyslýchanému předem podsouvají odpověď, předpokládají dosud nepotvrzené skutečnosti či jej mají nepozorovaně dovést k výpovědi, kterou si přeje vyslýchající slyšet, snižují důkazní hodnotu získané výpovědi. Žalovaný a poté i krajský soud proto nepochybili, pokud při hodnocení výpovědi svědka Ing. P. S. přihlédli právě ke značně specifickému obsahu otázek, které zástupce stěžovatelky svědku v průběhu výslechu kladl, přičemž uzavřeli, že na základě dané svědecké výpovědi nebylo možno mít za prokázané provedení prací deklarovaným dodavatelem F. O. v rozsahu a ceně dle předložené faktury. Jistě nelze *apriori* vyloučit jisté rozpomínání svědka na určité skutečnosti až v průběhu jeho výpovědi, resp. v návaznosti na konkrétní jemu položené otázky. Takovému procesu rozpomínání však musí svědčit seznatelná míra spontánnosti upřesnění či rozhojnění učiněných odpovědí. To však daném případě nenastalo. Svědek Ing. P. S. totiž k otázkám zástupce stěžovatelky toliko až k „finálnímu“ dotazu, zda byl tedy mezi osobami podílejícími se na zakázce Tempo i nějaký F., pouze prostým způsobem potvrdil „výskyt“ také tohoto jména.

[56] Zároveň Nejvyšší správní soud uvádí, že pouhý časový odstup, resp. fakt, že si svědek jisté okolnosti přesně nevybavuje, jistě nemůže automaticky vést k závěru o jeho nevěrohodnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013-26). Z této premisy nicméně nelze dovodit ani opačný závěr, tedy že každá obecná či nekonkrétní výpověď učiněná po delší době musí být přijata jako dostatečný důkaz uskutečnění deklarovaného plnění. Možno v tomto ohledu poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, v němž bylo vysloveno, že časový odstup neomlouvá rozpory v zásadních okolnostech, např. v místě dodání. Nejvyšší správní soud též v rozsudku ze dne 25. 3. 2026, č. j. 4 Afs 258/2024-44, zdůraznil, 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 (rozsudek NSS ze dne*

16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS). 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 (rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-54). 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."

[57] Hodnocení nadepsaných svědeckých výpovědí podle Nejvyššího správního soudu vycházelo z jejich úplného obsahu, přičemž seznatelně odpovídalo i výše citovaným judikaturním závěrům. Posouzením všech důkazů provedených v daňovém řízení se žalovaný v rozhodnutí o odvolání obsáhle a logicky zabýval, a to i v jejich vzájemných souvislostech. Krajský soud se tedy v části týkající se zakázky Tempo důvodně ztotožnil s hodnocením žalovaného, že nebylo prokázáno provedení prací deklarovaným dodavatelem F. O..

III.2 Zakázka „Revitalizace centrální části města Neveklova"

[58] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatelky směřující proti hodnocení výpovědi svědka F. O. ve vztahu k zakázce Neveklov. Závěry krajského soudu v tomto směru považuje též za správné, přesvědčivé a plně odpovídající obsahu správního spisu. Z napadeného rozsudku ve spojení s obsahem spisové dokumentace totiž vyplývá, že věrohodnost výpovědi uvedeného svědka nebyla zpochybněna pouze tím, že si s odstupem času nepamatoval některé podrobnosti dané zakázky. Daňové orgány i krajský soud vycházely z celkového obsahu jeho výpovědi, z něhož bylo patrné, že svědek nebyl schopen uvést ani základní skutečnosti týkající se deklarovaného plnění (nadto ani nevěděl, kde se Neveklov nachází). Zejména pak neznal charakter provedených prací a jejich rozsah (svědek uvedl, že šlo „*možná o zámkovou dlažbu*"), ačkoliv se podle předložených dokladů jednalo o vyklučení desetimetrového smrku a dalších celkem osmdesáti menších stromů a keřů, terénní práce a výsadbu nekonkretizovaných rostlin, zatravnění a letní řez šestnácti javorů a čtyř lip. Svědek F. O. nebyl schopen nic sdělit ani k použitým pracovním postupům či personálnímu zajištění zakázky. Nejvyšší správní soud tak neshledal žádné známky svévole ani nelogičnosti v závěru krajského soudu, že bylo s ohledem na rozsah a specifičnost prací uvedených na dotčené faktuře (oproti obvyklým výkopovým a zemním pracím) vyloučené, aby si svědek F. O. právě tuto zakázku nepamatoval.

[59] Krajský soud přitom nepřikládal rozhodující význam tomu, že si svědek F. O. nepamatoval zeměpisnou polohu města Neveklov a neznal význam latinského označení „Picea abies" (tj. smrk ztepilý), byť se toto označení výslovně uvádí v dokladech, které měl tento svědek vyhotovit jako deklarovaný dodavatel prací. Z odůvodnění napadeného rozsudku totiž plyne, že tyto okolnosti krajský soud posuzoval v souhrnu s dalšími zjištěními, a zejména pak s přihlédnutím k celkové nekonkrétnosti výpovědi svědka ve vztahu ke značně specifickému charakteru deklarovaných prací. Stěžovatelkou izolovaně namítané skutečnosti tedy krajský soud naopak hodnotil v kontextu veškerých učiněných zjištění, přičemž jeho úvahu Nejvyšší správní soud neshledal nepřiměřenou ani nelogickou.

[60] Jsou přiléhavé rovněž úvahy krajského soudu stran výpovědi Ing. J. S. o tom, že jím uvedené informace neposkytují podporu pro závěr, že se F. O. na zakázce podílel způsobem deklarovaným stěžovatelkou. Svědek Ing. J. S. totiž toliko obecně popsal, že na dané zakázce pracoval také romský pracovník přibližného stáří 55 let, který byl mimořádně dobrý. K osobě tohoto pracovníka měl jednatel stěžovatelky svědku mj. sdělit, že má zmíněný pracovník velice pořádnou ženu a čtyři syny, kteří *„mají střední školu“*. Žalovaný nicméně na základě údajů plynoucích z evidence obyvatel v této souvislosti zjistil zásadní nesrovnalosti. V době provádění zakázky – tj. v roce 2011 – bylo F. O. ve skutečnosti jen 37 let, přičemž měl jen jednoho syna, nar. 1994, a dvě dcery, nar. 2002 a 2011, tedy i zcela neodpovídajícího věku. Krajský soud tak na základě učiněných zjištění zcela logicky považoval za vyloučené, že by romský pracovník popisovaný svědkem Ing. J. S. byl totožný se stěžovatelkou deklarovaným dodavatelem prací F. O. Také v tomto ohledu nebyly jednotlivé důkazy posuzovány izolovaně, ale zjevně v jejich vzájemných souvislostech. Právě na tomto základě tedy daňové orgány i krajský soud dospěly k závěru o nevěrohodnosti tvrzení stěžovatelky ohledně účasti F. O. na plnění. Takové hodnocení odpovídá obsahu spisové dokumentace, je logické a dostatečně odůvodněné.

[61] Nejvyšší správní soud neshledal nezákonnost ani v posouzení krajského soudu týkajícím se otázky ubytování osob podílejících se na realizaci zakázky v Neveklově. Tyto závěry mají dostatečnou oporu ve správním spise a vycházejí z logického a vzájemně provázaného hodnocení provedených důkazů. Jak správně uvedl již krajský soud, žalovaný se problematikou ubytování pracovníků podrobně zabýval v bodě 47 odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Současně se jednalo o otázku, kterou se Nejvyšší správní soud zabýval už v předchozím rozsudku ve věci ze dne 24. 10. 2024, č. j. 8 Afs 273/2023-52 (body 23 a 24), s tím, že *„stěžovatelka v daňovém řízení nevznesla žádnou relevantní argumentaci týkající se ubytování F. O. a ubytovací knihy TJ Sokol. Žalovaný proto nepochybil, pokud pouze uvedl, jaké skutečnosti ze záznamu z ubytovací knihy vyplývají a jaký vliv mají na prokázání toho, zda F. O. zakázku v Neveklově uskutečnil tak, jak deklarovala stěžovatelka.“*. Ze záznamů ubytovací knihy TJ Sokol Neveklov přitom vyplývá, že v rozhodném období zde byli ubytováni jednatel stěžovatelky a další tři osoby, přičemž náklady jejich ubytování hradila stěžovatelka. K tomu je případným doplnit, že svědek Ing. J. S. vypověděl, že se domnívá, že pracovníci na dané zakázce pobývali právě v *„sokolovně“*. Žádný z provedených důkazů nicméně nesvědčí o tom, že by mezi ubytovanými osobami figuroval také F. O., který ve své výpovědi konstatoval, že si nevzpomíná, kde byl v rámci zakázky Neveklov ubytován ani jak se na místo dopravoval.

[62] Nutno pak upozornit, že stěžovatelka byla s uvedenými zjištěními v průběhu daňového řízení seznámena, avšak nevznesla vůči nim žádnou konkrétní věcnou argumentaci ani nenavrhla důkazy, které by ubytování či dopravu F. O. na zakázku Neveklov mohly potvrdit. Za dané situace proto nelze přisvědčit její povšechné argumentaci, že měl žalovaný nad rámec již provedeného dokazování dále z vlastní iniciativy zjišťovat jiné možné způsoby či místa ubytování jmenovaného svědka. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že ačkoliv daňové orgány nejsou omezeny pouze důkazními návrhy daňového subjektu a jsou oprávněny opatřovat si podklady potřebné ke zjištění skutkového stavu i z vlastní iniciativy, daňové řízení není založeno na zásadě neomezené vyšetřovací povinnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 8 Afs 71/2013-41). Naopak, dokazování je primárně vystavěno na povinnosti daňového subjektu prokázat skutečnosti, které sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Daňové orgány proto nejsou povinny za daňový subjekt vyhledávat

důkazy na podporu jeho daňových tvrzení, popř. domýšlet či prokazovat všechny myslitelné varianty skutkového děje (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 139/2018-31, nebo ze dne 3. 3. 2005, č. j. 7 Afs 58/2004-104).

[63] V nyní posuzované věci tak žalovaný ani krajský soud nevystavěli své závěry pouze na chybějícím záznamu o ubytování F. O., ale na celém souhrnu důkazů obsažených ve správním spise, mezi nimiž údaje z ubytovací knihy TJ Sokol Neveklov představovaly pouze jeden z dílčích podkladů. Jestliže stěžovatelka navzdory těmto zjištěním nenabídla žádné odlišné konkrétní a důkazně podložené vysvětlení, nebylo možno daňovým orgánům vytknout, že dále nevyhledávaly veškeré hypotetické možnosti účasti F. O. na zakázce.

[64] V návaznosti na shora uvedené závěry stran zakázek Tempo a Neveklov tak Nejvyšší správní soud konstatuje, že je z obsahu napadeného rozsudku ve spojení s vlastním obsahem správního spisu zřejmé, že daňové orgány ve věci hodnotily veškeré důkazy jednotlivě i ve vzájemné souvislosti ve smyslu § 92 odst. 2 a § 8 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v posuzovaném případě nevyhodnotil, že by žalovaný nedbal na zachování práv stěžovatelky či že by nějakou pro věc rozhodnou skutečnost opomenul (popř. ji dezinterpretoval), resp. že by řádně a v úplnosti nezohlednil veškeré relevantní informace, a dospěl tak k nesprávným skutkovým zjištěním.

III.3 Námitky týkající se konfrontace svědků

[65] Stěžovatelka ve věci namítla také to, že krajský soud pochybil, když neshledal vadu v postupu daňových orgánů, které neprovedly konfrontaci F. O. se svědky S. a S., případně identifikaci F. O. prostřednictvím fotografií. Jak už bylo výše vyloženo, krajský soud se navrženou konfrontací (rekognicí) uvedených svědků k zakázce Tempo zabýval v bodech 10 až 11 odůvodnění napadeného rozsudku, a stejně tak učinil k zakázce Neveklov v bodu 16 odůvodnění. Z jeho závěrů přitom seznatelně vyplývá, že tvrzení stěžovatelky o účasti F. O. na zakázkách Tempo a Neveklov bylo vzhledem k veškerým učiněným zjištěním v daňovém řízení bez důvodných pochybností vyvráceno. Krajský soud se proto již dále (logicky) nezabýval argumentací stěžovatelky dovozující oprávnění správce daně ke konfrontaci (rekognici) svědků. Krajský soud tedy uvedl zcela konkrétní důvody svědčící pro tento závěr, které spočívaly zejména přímo ve výpovědích svědků.

[66] Z ničeho poté nevyplývá, že by byly tyto závěry krajského soudu vnitřně rozporné. Krajský soud vyšel z dřívějšího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2024, č. j. 8 Afs 273/2023-52, v němž byl vysloven požadavek na posouzení otázky nadbytečnosti konfrontace svědků s ohledem na zjištěný skutkový stav. V návaznosti na to uzavřel, že stěžovatelkou deklarovaná účast F. O. na zakázkách Tempo a Neveklov byla dokazováním vyvrácena, a tudíž byla konfrontace (rekognice) svědků opravdu nadbytečná. Otázka, zda správce daně dle relevantní právní úpravy disponoval oprávněním ke konfrontaci (rekognici) svědků, se tak stala nadbytečnou, jak odpovídajícím způsobem popsal už krajský soud. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil tvrzení stěžovatelky, že jí žalovaný v této části fakticky znemožnil unést její důkazní břemeno, čímž mělo být zasaženo do jejího práva na spravedlivý proces.

[67] Lze též poznamenat, že z daňového řádu neplyne povinnost správce daně provést každý daňovým subjektem navržený důkaz. Může ho odmítnout, jestliže rozumně a

přezkoumatelně vysvětlí jeho nadbytečnost, nevhodnost nebo absenci důkazního potenciálu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 10 Afs 182/2016-40, nebo ze dne 10. 1. 2024, č. j. 4 Afs 132/2020-42). Těmto kritériím pak krajský soud v části týkající se navržené konfrontace (rekognice) svědků dostál. Jinak řečeno, krajský soud se nemusel zabývat argumentací žalovaného o právní (ne)možnosti provést konfrontaci (rekognici) jako důkazu v daňovém řízení, jelikož uzavřel, že navrhovaný důkaz byl za vyvstalé situace ve věci zcela nadbytečný.

III.4 Zakázky s dodavateli ATRIAN Group a.s. a AZ-CONFORT s.r.o.

[68] Jedná-li se o kasační argumentaci směřující proti hodnocení prvotní a opakované výpovědi svědka I. Z. jako člena představenstva a likvidátora ATRIAN Group a.s. a zároveň jednatele AZ-CONFORT s.r.o., Nejvyšší správní soud se stěžovatelkou souhlasí pouze potud, že mezi první a druhou výpovědí tohoto svědka existují zcela zásadní rozpory.

[69] Závěry krajského soudu týkající se hodnocení výpovědí svědka I. Z. mají oporu v obsahu spisové dokumentace a odpovídají též judikaturním požadavkům na dokazování v daňovém řízení – tj. že výslech svědka nelze hodnotit odtrženě od průběhu daňového řízení a že je nutno jej posoudit ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazy (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2018, č. j. 2 Afs 204/2016-62, nebo ze dne 6. 12. 2022, č. j. 6 Afs 156/2020-57).

[70] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku (body 18 až 19) přiléhavě upozornil na fakt, že prvotní výpověď uvedeného svědka proběhla dříve, než správce daně ve věci vydal výzvu k odstranění pochybností ohledně dotčených zakázek. Navázal tak na předchozí rozsudek v této věci č. j. 1 Afs 376/2019-38, v němž Nejvyšší správní soud přisvědčil argumentu stěžovatelky, že *„svědkovy odpovědi byly v dané fázi obecné proto, že obecné bylo i aktuální prověřování daňových povinností žalobce.“* Nejvyšší správní soud tak poukázal na nedostatečnost tehdejšího skutkového stavu a potřebu doplnění dokazování ve vztahu k výpovědi jmenovaného svědka. Svědek I. Z. byl tedy následně opětovně vyslechnut v roce 2021. V ní se však výslovně distancoval od své předchozí výpovědi z roku 2014 a popřel její pro věc podstatný obsah (byť značně obecný, jak bylo už shora citováno). Uvedl, že se fakticky na činnosti obchodních společností nepodílel, nepřebíral finanční prostředky, nevystavoval účetní doklady a nepodepisoval listiny, které mu byly v daňovém řízení předloženy. K tomu svědek doplnil, že za úplatu toliko podepsal „papíry“ nějakým lidem z Prahy a byl zapsán do obchodního rejstříku ve společnostech ATRIAN Group a.s. a AZ-CONFORT s.r.o. Tito lidé mu také měli sdělit, co měl vypovědět v roce 2014 u správce daně. Na těchto tvrzeních setrval i při doplňujících otázkách stran rozporů mezi učiněnými výpověďmi, a to i k dotazům zástupce stěžovatelky.

[71] Žalovaný tedy nevycházel izolovaně z jedné z uvedených výpovědí, ale obě hodnotil v kontextu dalších důkazů a zjištění obsažených ve správním spise. Jak vyplývá zejména z bodů 62 až 109 odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný zohlednil nejen obsah obou výslechů I. Z., ale rovněž další relevantní skutečnosti zjištěné v průběhu dokazování, zvláště stran fungování společností ATRIAN Group a.s. a AZ-CONFORT s.r.o. (dlouhodobě nekontaktní), postavení svědka v těchto společnostech a dalších listinných důkazů (rozpory v účetnictví) a svědeckých výpovědí (svědci potvrzovali pouze faktické provedení stavebních prací a přítomnost pomocných osob, aniž by jakkoliv identifikovali ATRIAN GROUP a.s. či AZ-CONFORT s.r.o. jako skutečné subdodavatele). Nelze proto přisvědčit

zjednodušující námitce stěžovatelky, že žalovaný a poté i krajský soud nekriticky převzali toliko druhou výpověď svědka a pominuli jeho předchozí tvrzení.

[72] Není podstatné, že stěžovatelka subjektivně považuje první výpověď tohoto svědka za věrohodnější. Zásadním je, zda daňové orgány vysvětlily, proč určitou verzi považují za přesvědčivější. Tomu žalovaný dostál, když srozumitelně, přehledně a v kontextu dalších relevantních zjištění posoudil právě celkový obsah obou výpovědí uvedeného svědka. Podstatné je, že žalovaný už výpověď svědka I. Z. z roku 2014 neshledal za důkaz svědčící o uskutečnění prací deklarovanými dodavatelskými společnostmi. Svědek v ní sice potvrdil provedení fakturovaných plnění, vystavení dokladů a převzetí finanční hotovosti od stěžovatelky, avšak k samotným zakázkám neposkytl informace v takovém rozsahu, který by osoba skutečně účastnící se realizace daných stavebních zakázek měla vědět. Svědek uvedl neodpovídající popis stavebních prací, přičemž bylo mj. zjištěno i to, že stavební materiál na posuzované zakázky nebyl zajištěn společnostmi ATRIAN GROUP a.s. či AZ-CONFORT s.r.o., jak svědek vypověděl, ale jinými dodavateli. Žalovaný uzavřel, že opakovanou výpovědí svědka I. Z. v roce 2021 nebyly odstraněny (již existující) pochybnosti, že byly práce provedeny tvrzenými dodavateli ve fakturovaném rozsahu. Na tomto základě proto nebylo možno uzavřít, že by zjištěné skutečnosti poskytovaly přehledný a důvěryhodný obraz o sporných obchodních případech, který je však nezbytný pro posouzení daňové uznatelnosti konkrétních nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu tudíž bylo v zásadě irelevantní prosté tvrzení stěžovatelky o tom, že se svědek v rámci své druhé výpovědi toliko snažil účelově vyhnout odpovědnosti za své jednání v odkazovaných společnostech, neboť ani jeho první výpověď v kontextu veškerých učiněných zjištění neprokazovala, že byla fakturovaná plnění podložena plněními faktickými (resp. nesvědčila pro daňovou účinnost posuzovaných nákladů).

[73] Krajský soud tedy v napadeném rozsudku správně uzavřel, že ani první výpověď I. Z. neposkytovala jednoznačný a dostatečně konkrétní podklad pro závěr o reálnosti stěžovatelkou deklarovaných (sporných) plnění. Pozdější výpověď tohoto svědka pak ve spojení s ostatními důkazy jen významně posilovala právě už dříve vytknuté (důvodné) pochybnosti daňových orgánů.

[74] Kasační námitka, že svědek I. Z. v rámci výpovědi v roce 2021 lhal, neboť uvedl, že zástupce daňového subjektu T. K. nezná (resp. že jej vidí poprvé), ačkoliv si při prvním výslechu tykali, nemohla na shora popsaném komplexním hodnocení věci nic změnit. I kdyby tomu tak bylo, podstatné je, že ani jedna ze svědeckých výpovědí I. Z. nepotvrzovala uskutečnění tvrzených prací. I pokud by tedy vypovídal svědek zcela či částečně nepravdivě při druhé výpovědi, maximálně by to vedlo k tomu, že zůstaly nerozptýleny pochybnosti z první výpovědi. Navíc této námitce neodpovídá ani obsah správního spisu – konkrétně protokolů o výslechu svědka I. Z. ze dne 6. 8. 2014. Z něj nijak neplyne, že by svědek zástupci daňového subjektu v tomto čase tykal. Tuto okolnost pak nelze dovodit toliko z jediné otázky zástupce daňového subjektu T. K. formulované vůči svědku takto: „*K tomu materiálu u těch zakázek, materiál byl myšlený… Na otázku správce daně jste odpovídal, nebo jsi odpovídal, že byl od společnosti AZ-CONFORT s.r.o., jednalo se o drobný stavební materiál?*“ Toto kasační tvrzení tak Nejvyšší správní soud shledal nedůvodným.

[75] Za těchto okolností tudíž Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatelky, že správce daně při prvním výslechu svědka dostatečně neobjasnil obsah

svědkem I. Z. zmiňovaného „kufru s dokumenty“. Jestliže totiž svědek při následném výslechu zásadně popřel obsah své původní výpovědi, nemohla mít tato okolnost bez dalšího význam pro posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného. Krajský soud proto nepochybil, pokud tento argument za daného stavu (logicky) vyhodnotil jako nepodstatný. Nejvyšší správní soud si je přitom vědom obecné judikaturní teze (rozsudek Nejvyššího správního sodu ze dne 22. 9. 2023, č. j. 2 Afs 41/2022-38), že správce daně nesmí rezignovat na získání důkazu, o němž se dozvěděl a který může přispět ke zjištění skutkového stavu, avšak v nyní posuzované věci nebylo možno přehlédnout právě fakt, že byl svědek I. Z. opětovně vyslechnut a od svého původního tvrzení se v celém rozsahu distancoval. Za této procesní situace tudíž nešlo považovat dřívější neopatření neurčitě označených dokumentů za takovou vadu řízení, která by mohla vést ke zrušení nyní přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného.

III.5 Esenciální výdaje

[76] Na tomto místě Nejvyšší správní soud úvodem připomíná, že pokud má být základ daně snížen o určitý výdaj, musí být daňový subjekt schopen prokázat, že výdaj vynaložil tak, jak tvrdí – v opačném případě by nebylo možné posoudit, zda byl výdaj vynaložen na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2017, č. j. 6 Afs 285/2017-25, ze dne 27. 5. 2025, č. j. 6 Afs 89/2024-44, ze dne 30. 1. 2026, č. j. 5 Afs 141/2024-49, nebo ze dne 25. 6. 2026, č. j. 4 Afs 259/2025-60). Obecně tedy platí, že ačkoliv je samotné pořízení zboží nebo služeb nepochybné, nemusí správce daně související tvrzený výdaj uznat, jestliže daňový subjekt toto své důkazní břemeno neunese.

[77] K námitce stěžovatelky týkající se esenciálních výdajů krajský soud ve věci správně vycházel z usnesení rozšířeného senátu *Arnošt*. Ten judikoval, že neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží. V bodu 40 poukazovaného usnesení Nejvyšší správní soudu též vyslovil, že „*důvodem pro přechod na pomůcky může být významné zatemnění jak z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech, tak z pohledu celkového objemu zpochybněných transakcí.*“ Nejvyšší správní soud poté ve shodě s krajským soudem uvádí, že se o takovýto případ v posuzované věci nejednalo (body 136 až 145 rozhodnutí žalovaného). Daňové orgány totiž zpochybnily daňovou uznatelnost pouze u části stěžovatelkou nárokovaných výdajů (tj. ve vztahu k deklarovaným dodavatelům prací v rámci nadepsaných zakázek), které nepředstavovaly podstatou část jejích celkových výdajů. Jak už totiž bylo shora popsáno, stěžovatelce se nepodařilo bez vážných pochybností prokázat, že tyto výdaje nastaly jí deklarovaným způsobem. Toliko stran sporných výdajů proto v řešeném případě nebylo důvodu přejít na dokazování podle pomůcek ani stanovit tzv. esenciální výdaje.

[78] Stěžovatelka má pravdu, že z citovaného usnesení rozšířeného senátu též plyne, že zohlednění tzv. esenciálních výdajů není pojmově omezeno jen na stanovení daně podle pomůcek. Jestliže daňový subjekt v rámci dokazování prokáže, že určitý výdaj skutečně vynaložil, případně že jej musel v určité minimální výši objektivně vynaložit, může být tento výdaj uznán, i když se uskutečnil za jiných okolností či v jiné výši, než uvádějí účetní doklady. Důkazní břemeno však i v takovém případě nese daňový subjekt. Správce daně

tudíž nemá povinnost esenciální výdaje bez dalšího sám vyhledávat a odhadovat. K uznání určitého (minimálního) výdaje proto nepostačuje prokázat samotnou existenci zhotovené zakázky, její předání objednateli nebo vznik odpovídajícího výnosu. Tyto skutečnosti mohou prokazovat, že určité plnění objektivně existovalo. Samy o sobě však nevypovídají o tom, zda a v jakém rozsahu stěžovatelka na jeho provedení skutečně vynaložila výdaje, v jakém rozsahu, za jakou cenu ani jaká byla alespoň minimální nutná výše takových nákladů. Právě to zdůraznil Nejvyšší správní soud v návaznosti na usnesení *Arnošt* mj. v rozsudcích *MANE STAVEBNÍ* a *GREGOCAR*, které však stěžovatelka v kasační stížnosti interpretovala nepřiléhavě.

[79] Ze stěžovatelkou uváděných rozsudků totiž nevyplývá, že by existence realizovaných stavebních zakázek sama o sobě prokazovala existenci minimálních nákladů. Judikatura Nejvyššího správního soudu totiž nepostavila uznání esenciálního výdaje pouze na existenci výsledného plnění, neboť podmínkou zůstává prokázání samotného výdaje, byť i za jiných okolností, než tvrdí daňový subjekt. Jak správně vyhodnotil už krajský soud, v projednávané věci stěžovatelka po celé řízení setrvala na tvrzení, že sporná plnění poskytli právě deklarovaní dodavatelé, a to v jí tvrzeném rozsahu. Pokud tedy nepředložila samostatnou skutkovou konstrukci umožňující zjistit alespoň minimální rozsah skutečně vynaložených nákladů, nebylo možné pouze z existence realizovaných stavebních prací automaticky dovodit konkrétní daňově účinný výdaj. Nejvyšší správní soud proto ani v tomto ohledu neshledal nezákonnost napadeného rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

[80] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[81] Výrok o náhradě nákladů řízení se poté opírá o § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 15. října 2026

Petr Mikeš
předseda senátu