

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Davida Hipšra, soudkyně Jiřiny Chmelové a soudce Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **CZECH PRECISION FORGE a.s.**, se sídlem Tylova 1/57, Plzeň, zastoupena Mgr. Lumírem Swiechem, advokátem se sídlem 28. října 3390/111a, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 10. 2025, č. j. 77 Af 11/2023 - 119,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 10. 2019 podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „zákon o daních z příjmů“), za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 daň z příjmů právnických osob ve výši 1 512 370 Kč a žalobkyni rovněž stanovil povinnost zaplatit penále z doměřené částky ve výši 302 474 Kč. K doměření daně došlo na základě zprávy o daňové kontrole, podle níž žalobkyně nesprávně stanovila vstupní cenu hmotného majetku zařazeného do užívání dne 1. 5. 2003. Vstupní cena majetku byla stanovena nesprávně proto, že do ní žalobkyně zahrnula i náklady na fakturované poradenské a právní služby v celkové výši 121 700 000 Kč, které s pořízením majetku, jehož cena činila dle kupní smlouvy 30 108 000 Kč, nesouvisely. Žalobkyně podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které však žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 7. 2023,

č. j. 25698/23/5200-11433-706599 (dále „rozhodnutí žalovaného“), zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou podanou ke Krajskému soudu v Plzni (dále „krajský soud“), který ji rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. Co se týče poradenských služeb poskytnutých zahraniční společností EBACO Limited (dále „EBACO“) za finanční částku 120 milionů Kč, krajský soud se ztotožnil se závěry daňových orgánů, že tyto služby byly realizovány proto, že jejich využití požadoval investor (společnost All Finance Services a.s.) coby podmínku k „profinancování“ kupní ceny. Tyto náklady se dotýkaly zajištění finančních prostředků k pořízení majetku a měly rovněž sloužit k naplnění podnikatelského záměru v období po pořízení majetku. Podle krajského soudu zde nebyla splněna podmínka, že získání majetku má být v přímé bezprostřední souvislosti s vykonanou poradenskou činností, neboť poradenské služby směřovaly primárně k budoucí realizaci životaschopného podnikatelského projektu. K zahrnutí odměny 1,7 milionu Kč za právní služby, které vykonal advokát J. N., do vstupní ceny majetku pak krajský soud uvedl, že nešlo pouze o právní služby spočívající ve vyhotovení smluv o koupi hmotného majetku, nýbrž se jednalo i o další služby související s pořízením tzv. Malé kovárny. Plnou výši fakturované částky za právní služby tak rovněž nešlo považovat za vedlejší výdaj vynaložený na pořízení hmotného majetku, který by mohl takto vstupovat do ocenění hmotného majetku. Ohledně namítaných procesních pochybení daňových orgánů při dokazování svědeckými výpověďmi P. K. a H. K. krajský soud upozornil, že o přesunu termínů výslechů z důvodu nepříznivé epidemiologické situace (pandemie covid-19) byla žalobkyně informována, stejně jako o nově stanoveném termínu výslechu. Oba výslechy přitom byly závislé na mezinárodní výměně informací se Slovenskou republikou. V případě svědka K. daňové orgány zaslaly žalobkyni seznam otázek i odpovědi svědka. Výslech svědka K. se neuskutečnil, protože svědek K. se nedostavil. Krajský soud nicméně doplnil, že žalobkyně vyslovila pouhé domněnky o tom, že by tito svědci mohli mít k dispozici určité relevantní listiny nebo informace týkající se fakturovaných služeb, a to navíc ve zcela obecné rovině. Žalobkyně byla se skutkovými zjištěními seznámena a měla možnost se k nim vyjádřit, přičemž neprovedení výslechu svědka K. i přes trvání žalobkyně na jeho slyšení nevedlo k tomu, že by byl skutkový stav zjištěn nedostatečně. Dalšími tvrzenými procesními pochybeními daňových orgánů se krajský soud s ohledem na zcela nekonkrétní (obecné) námitky žalobkyně nemohl blíže zabývat.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Napadený rozsudek předně považovala za nepřezkoumatelný, neboť krajský soud se dostatečně nevypořádal s žalobními body a nekorigoval závažné vady řízení před správním orgánem, jejichž spolupůsobení vedlo k tomu, že stěžovatelce bylo znemožněno se účinně podílet na průběhu daňového řízení. Z hlediska žalobních bodů krajský soud vůbec nevyřešil nastolenou právní otázku, zda poradenské a právní služby započtené do vstupní ceny majetku byly nezbytným předpokladem (nutnou podmínkou) pro pořízení majetku, pouze „plně přitakal“ žalovanému v názoru o tom, že služby souvisely až s budoucím provozem podniku. Dále krajský soud jen stručně odmítl námitku ohledně nesprávné práce daňových orgánů s interpretací Národní účetní rady s tím,

že interpretace byla použita „pouze ilustrativně“, nicméně měl posoudit skutečnou roli této argumentace v daňovém řízení. Stěžovatelka dále zdůraznila, že založila svá tvrzení na rozsáhlém souboru důkazních prostředků, které směřovaly k objasnění skutečné povahy fakturovaných služeb. Současně popsala, které důkazní prostředky prokázaly přímou souvislost služeb se získáním majetku. Krajský soud však způsob hodnocení důkazů v daňovém řízení sám dostatečně nepřezkoumal a pouze převzal závěry daňových orgánů, které však důkazní prostředky neprovedly v plném rozsahu a jejich obsah hodnotily pouze v omezené míře. Tomu odpovídá i obsah odůvodnění rozhodnutí žalovaného, v němž jsou důkazní prostředky uvedeny jen příkladmo. Některé dokumenty předložené stěžovatelkou tak nebyly v daňovém řízení zohledněny, ač mohly přispět k objasnění skutkového stavu. Krajský soud se s takovým neúplným hodnocením důkazů spokojil a navzdory zcela konkrétním tvrzením v žalobě nepřezkoumal dostatečně, zda žalovaný a správce daně skutečně vyhodnotili všechny navržené důkazní prostředky a vyvodili z nich logické závěry.

[4] Vadu daňového řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí podle stěžovatelky dále zakládá postup daňových orgánů při dokazování svědeckými výpověďmi. Výslechy navržených svědků byly prováděny s excesivním časovým odstupem od jejich navržení a termíny byly stanoveny v době pandemie covid-19, během níž byla omezena mobilita osob mezi státy. Navíc byl výslech svědků K. i K. stanoven na stejný den a čas, přičemž stěžovatelka posléze získala informaci o tom, že výslech svědka K. se vůbec neuskuteční. Výslechu svědka K. se tedy stěžovatelka nemohla kvůli omezením zúčastnit a výslech svědka K. byl zrušen s tím, že nebyl učiněn další pokus o jeho předvolání. Stěžovatelka měla za to, že posouzení krajského soudu založené na tom, že o výslechu svědka K. byla s předstihem informována, nepostihuje relevantní okolnosti průběhu dokazování a je excesivně zjednodušující. Krajský soud rovněž nesprávně akceptoval závěr, že k provedení výslechu svědka K. nedošlo proto, že svědek se nedostavil. Skutečnost, že svědek se nedostaví, neznamená, že provedení jeho výslechu ztrácí význam pro objasnění skutkového stavu. Názor, že výslech by stejně nemohl mít význam pro objasnění skutkového stavu, je pak postaven pouze na hypotetické úvaze předjímající obsah neprovedeného důkazu.

[5] Napadený rozsudek měla stěžovatelka za nezákonný také kvůli nesprávnému právnímu posouzení. Nákup tzv. Malé kovárny by nebylo možné realizovat bez kumulativního spojení nutných podmínek spočívajících v (i) přípravě projektu, (ii) prověření ekonomické realizovatelnosti projektu a zajištění financování a (iii) vytvoření právní struktury transakce. Tyto podmínky byly splněny prostřednictvím poradenských služeb od společnosti EBACO a právních služeb advokáta N. Právní otázka v této věci podle stěžovatelky nespočívá v existenci souvislosti jmenovaných služeb s pořízením majetku, ale jen v *povaze a kvalitě* této souvislosti. Stěžovatelka nesouhlasila s tím, že daná souvislost nemá dostatečnou kvalitu. Přímá příčinná souvislost naopak byla splněna, neboť vynaložení nákladů na služby lze vysvětlit jedině naplněním záměru pořídit majetek. Služby byly využity výhradně k realizaci obchodní transakce a poskytnutí těchto služeb bylo nutnou podmínkou, bez níž by nenastal následek spočívající v pořízení majetku. Krajský soud tuto žalobní tezi nepotvrzoval ani nevyvracel, pouze „plně přitakal“ žalovanému v názoru, že služby souvisely až s budoucím provozem podniku. Nastolenou právní otázku tak vlastně nevyřešil, pouze vyšel z nesprávné úvahy o tom, že služby, které případně mohou mít návaznost i na budoucí provoz aktiv, nemohou mít za žádných podmínek přímou souvislost s pořízením majetku. Služby, které přímo souvisí s pořízením majetku,

ovšem pravidelně mívají nějaké vazby i na budoucí provoz. Bez zajištění financování pak nemůže pořízení majetku vůbec proběhnout. Kdyby tedy platil názor krajského soudu, započtení ceny služeb do vstupní ceny majetku by nikdy nešlo provést. Stěžovatelka podotkla, že v daňovém právu je nutné vycházet z materiálního pojetí nákladů, kdy je účelem stanovit daně podle reálného hospodářského obsahu transakcí. Kvalita souvislosti služeb s pořízením majetku byla dostatečná, a to přinejmenším u části poskytovaných služeb, čemuž mělo odpovídat i posouzení. Materiální přístup ale v nynější věci vůbec nebyl aplikován.

[6] **Žalovaný** se ve vyjádření ke kasační stížnosti s napadeným rozsudkem ztotožnil. Z provedeného dokazování podle jeho přesvědčení jasně vyplynulo, že společnost EBACO poskytla služby, které představovaly soubor činností, jejichž výstupem měl být plně funkční podnik v budoucnu. Šlo tedy o služby související s obdobím až po převzetí tzv. Malé kovárny, tj. po pořízení hmotného majetku. K výdajům na právní služby žalovaný dodal, že z faktury plyne, že šlo o komplexní právní služby a zastupování, nešlo pouze o vyhotovení smluv o koupi hmotného majetku. Sám advokát N. ve svědecké výpovědi uvedl, že např. zprostředkoval kontakt na investora s tím, že ten do projektu vstoupí, jen pokud bude mít jistotu, že projekt bude do budoucna životaschopný, což měly zajistit právě služby společnosti EBACO. Žalovaný měl proto za to, že výdaje na služby nemají přímou příčinnou souvislost s pořízením majetku; jednalo se primárně o služby za účelem zajištění financování k pořízení majetku, které měly též zajistit budoucí naplnění podnikatelského záměru stěžovatelky po pořízení majetku. Interpretaci Národní účetní rady daňové orgány uvedly pouze pro podporu názoru, co je všeobecně myšleno náklady spojenými s pořízením dlouhodobého majetku.

[7] Žalovaný dále poznamenal, že nesouhlas stěžovatelky s napadeným rozsudkem ani nenaplněná představa o tom, jak podrobně měl být rozsudek odůvodněn, jeho nepřezkoumatelnost založit nemůže. Jedná-li se o vady řízení, žalovaný upozornil, že hodnocení předložených dokumentů a elektronických souborů bylo provedeno již ve zprávě o daňové kontrole. Důkazy, které daňové orgány neprovedly, stěžovatelka v kasační stížnosti konkrétně nespecifikovala a ani neuvedla, co konkrétně měly prokázat. Rovněž obsah svědeckých výpovědí byl zohledněn, nicméně stěžovatelka nebyla v daňovém řízení schopna prokázat svá tvrzení ohledně oprávněnosti zahrnutí poradenských a právních služeb do vstupní ceny majetku. Správce daně naopak shromáždil důkazní prostředky, které tvrzení stěžovatelky vyvracejí. K navrhovaným výslechům svědků K. a K. žalovaný uvedl, že o jejich provedení daňové orgány požádaly v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní slovenskou daňovou správu. Svědecké výpovědi nejprve (v roce 2020) nebyly provedeny z důvodu zhoršené epidemiologické situace a vyhlášeného nouzového stavu. Posléze byl jejich termín stanoven na 18. 1. 2022, přičemž výstup obdržely daňové orgány dne 28. 1. 2022. Stěžovatelce byl výstup zaslán dne 1. 2. 2022. Stěžovatelka měla možnost se výslechu zúčastnit, neboť o něm byla včas vyrozuměna. Žádost stěžovatelky o odklad výslechů již byla v gesci slovenské daňové správy. Ohledně neprovedení výslechu svědka K. žalovaný konstatoval, že správce daně usiloval o její provedení, nicméně slovenskému správci daně se jej nepodařilo provést. Jde-li o kolizi termínů obou svědeckých výpovědí, slovenská daňová správa setrvala na plánovaných termínech. Faktické neprovedení svědecké výpovědi svědka K. nicméně nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť správce daně umožnil stěžovatelce svou aktivitou se výslechů zúčastnit.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a přitom zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.")].

[9] Kasační stížnost **není** důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval, zda je rozsudek krajského soudu přezkoumatelný, neboť případná nepřezkoumatelnost brání jeho věcnému přezkumu. Rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, zejména pokud není zřejmé, z jakého důvodu soud považoval námitky za liché, mylné či vyvrácené, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, či proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu (srov. např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za prokázaný a jak posoudil skutečnosti mající pro věc zásadní význam. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná i tehdy, pokud soud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (např. rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost pak přichází v úvahu mimo jiné tehdy, jestliže odůvodnění rozhodnutí je vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu a tuto nesrozumitelnost nelze odstranit výkladem, přihlédnutím k obsahu spisu, k úkonům soudu apod. (např. rozsudky NSS ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007-107, či ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25).

[11] Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku neshledal. Nepřezkoumatelnost nemůže být založena pouze tím, že odůvodnění rozhodnutí krajského soudu je pouze stručné (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body 29 a 30, či rozsudek NSS ze dne 6. 11. 2023, č. j. 10 As 276/2021-110, bod 12). Soud má též možnost s osvojující poznámkou převzít závěry napadeného správního rozhodnutí, považuje-li je za správné a ztotožňuje-li se s nimi (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost rovněž není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, či ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[12] Ačkoliv si jistě lze představit podrobnější vypořádání uplatněných žalobních bodů, s ohledem na výše citovanou judikaturu nezpůsobuje způsob přezkumu zvolený krajským soudem nutnost zrušení jeho rozsudku. Z rozsudku je zřejmé a srozumitelné, jak krajský soud vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil. Tvrdí-li stěžovatelka, že krajský soud dostatečně nepřezkoumal způsob hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů, kdy podle ní žalovaný neprovedl „v plném rozsahu" veškeré důkazní prostředky, je nutné uvést, že krajský soud na tento bod reagoval zejména v bodě 53

napadeného rozsudku, v němž uvedl, že námitka k neprovedení důkazů je zcela nekonkrétní, protože nebyly specifikovány neprovedené důkazy a rovněž to, co měly prokázat, a proto jí nelze přisvědčit. Na obecné žalobní tvrzení tedy reagoval v obdobné úrovni obecnosti, což odpovídá zásadě dispoziční uplatňované ve správním soudnictví (např. rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014-70, bod 20). Nepřezkoumatelnost nezakládá ani vypořádání námitky k interpretaci Národní účetní rady, neboť krajský soud v bodě 39 napadeného rozsudku uvedl, že v této otázce sdílí názor žalovaného o ilustrativní povaze interpretace.

[13] Jestliže měla stěžovatelka za to, že krajský soud jí vůbec neodpověděl na právní otázku, zda služby byly nezbytným předpokladem koupě majetku, Nejvyšší správní soud ji odkazuje na body 33 až 43 napadeného rozsudku. Zde se krajský soud v návaznosti na rozhodnutí žalovaného zohledňující nutnost existence *přímé příčinné* souvislosti služeb s pořízením hmotného majetku (k tomu též viz níže) zabýval primárně tím, zda je tato podmínka splněna. Jestliže některé dílčí služby podle jeho závěrů nemohly mít přímou souvislost s pořízením majetku, bylo nadbytečné, aby krajský soud přistoupil i k podrobnějšímu rozboru toho, zda souvislost byla či nebyla příčinná (tj. zda služby představovaly nutnou podmínku koupě), neboť stěžovatelka již nemohla naplnit kumulativní požadavky na kvalitu souvislosti služeb s koupí. Pokud se pak jednalo o služby vztahující se k období po koupi, bylo evidentní, že nemohou představovat bezprostřední příčinu koupě (následek by totiž v takovém případě předcházel příčině). Stěžovatelka tedy i v tomto případě obdržela od krajského soudu na své tvrzení dostatečnou reakci založenou na pravidlech logického úsudku, čímž ani zde kasační soud nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku neshledal. Námitka tedy není důvodná.

[14] Stěžovatelka dále namítala vady daňového řízení, které jí neumožnily účinně participovat na jeho průběhu a které způsobily, že skutková zjištění žalovaného nemají dostatečnou oporu ve správním spisu. Jedná-li se o dokazování souborem listinných důkazů (předloženými písemnostmi), hodnocení předložené dokumentace přitom bylo provedeno již ve zprávě o daňové kontrole (s. 36 a dále s. 46 až 48) a žalovaný se mu věnoval rovněž v napadeném rozhodnutí (zejména body 77 až 86 napadeného rozhodnutí). Stěžovatelka na toto vypořádání nereagovala žádnou adresnou polemikou, pouze zopakovala svou obecnou námitku o tom, že mělo dojít k hlubšímu (úplnějšímu) zohlednění předložené dokumentace. Z hlediska uplatňované zásady dispoziční však správní soudy nemohou za stěžovatelku její tvrzení jakkoli domýšlet, čímž lze k této kasační námitce uvést, že závěr krajského soudu o nekonkrétnosti dané námitky, která neumožňuje se tvrzením ve větším detailu zabývat, je správný. Kvalita a obsah žaloby v tomto případě předurčovaly, jaké soudní ochrany se stěžovatelce v řízení dostane (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32, či rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2026, č. j. 3 Afs 28/2025-81, bod 29). Stěžovatelka přitom ani v kasační stížnosti zcela konkrétně neuvedla, které navržené důkazní prostředky nebyly v daňovém řízení zohledněny a jaké dílčí skutečnosti podle jejího názoru objasňovaly. Takto obecné tvrzení nepřináší kvalifikované zpochybnění závěrů napadeného rozsudku nebo postupů v daňovém řízení, čímž kasační soud stěžovatelce v jejím názoru o nutnosti úplného zohlednění předložené dokumentace nepřisvědčil.

[15] Co se týče postupu daňových orgánů při obstarávání výpovědí svědků K. a K., Nejvyšší správní soud předně upozorňuje, že realizace těchto výpovědí byla závislá na součinnosti slovenské daňové správy v rámci mezinárodního dožádání a rovněž na tehdejším vývoji epidemiologické situace (pandemie covid-19). Značný časový odstup mezi návrhem výslechu svědka K. a jeho provedením slovenskou daňovou správou Nejvyšší správní soud nepovažuje za vadu řízení, neboť ve výslechu bránily objektivní důvody spočívající v tehdejších protiepidemických opatřeních, jejichž cílem bylo mj. omezení osobního styku lidí na nezbytné minimum, a to i za cenu určitých průtahů v některých řízeních (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 11. 11. 2021, č. j. 4 Ao 3/2021-117, č. 4278/2022 Sb. NSS). Ze správního spisu je navíc patrné, že o odložení výslechů, které měly být původně provedeny dne 21. a 26. 10. 2020, požádala z důvodu epidemiologické situace sama stěžovatelka (přípis stěžovatelky adresovaný správci daně ze dne 9. 10. 2020). Nejvyšší správní soud tak neshledává, že by provedení výslechu s časovým odstupem mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, přičemž z rozhodnutí žalovaného (body 67 až 70) je rovněž zjevné, že důkazní hodnota provedeného výslechu svědka K. byla v daňovém řízení odpovídajícím způsobem zvážena.

[16] Jestliže stěžovatelka tvrdí, že termín výslechu svědka K. byl nakonec stejně situován do doby kulminující pandemie (leden 2022), což jí znemožnilo na výslechu osobně participovat, je nutné uvést, že stěžovatelka byla o novém termínu výslechu předem informována, a měla tak reálnou možnost se jej zúčastnit, přičemž bylo jejím právem si pro výslech zvolit vhodného zástupce, který by byl schopen se výslechu zúčastnit. V době nového termínu nebyla omezena možnost konat (za zpřísněných hygienických podmínek) ústní jednání. Důvody pro opětovné neodložení termínu výslechů navíc daňové orgány stěžovatelce sdělily ve vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 7. 3. 2022, přičemž Nejvyšší správní soud považuje tam uvedené zdůvodnění za racionální a přiléhavé. Není tedy pravdou, že by stěžovatelka na výslechu uvedeného svědka fakticky nemohla participovat.

[17] Jedná-li se o neprovedení výslechu svědka K., Nejvyšší správní soud již ve své dřívější judikatuře zdůraznil, že v případě mezinárodní spolupráce při správě daní jsou daňové orgány povinny vynaložit dostatečné úsilí při obstarávání důkazu navrhovaného daňovým subjektem, nicméně případný pozdější neúspěch cizí daňové správy při provádění důkazu nemůže představovat procesní pochybení tuzemského správce daně. České daňové orgány totiž nemohou uplatňovat svou pravomoc (resp. z ní vyplývající jednotlivé procesní instituty k zajištění průběhu a účelu řízení) v cizím státě, ale jsou nuceny spolehnout se na „pomoc“ domácího správce daně, který podle svého uvážení využívá procesní pravidla platná pro daný stát (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 9. 2022, č. j. 4 Afs 328/2021-44, nebo ze dne 23. 10. 2014, č. j. 7 Afs 79/2014-69). V nynější věci žalovaný vyhověl stěžovatelčině návrhu na důkaz výslechem svědka K., nicméně jeho provedení bylo závislé na mezinárodním dožádání, které bylo s ohledem na odpověď slovenské daňové správy neúspěšné (podle této odpovědi se svědek k výslechu nedostavil). To však nic nemění na tom, že žalovaný vyvinul dostatečné úsilí k realizaci výslechu svědka. S ohledem na povahu mezinárodního dožádání žalovaný nemohl sám použít žádné donucovací mechanismy, kterými by mohl přimět svědka K. k dostavení se k výpovědi na slovenském území, ani nebylo možné, aby autoritativně ukládal orgánům slovenské daňové správy, jak mají po nedostavení se svědka dále postupovat podle slovenských procesních předpisů. Neprovedení výslechu,

který byl závislý na mezinárodním dožádání, tak s ohledem na úsilí vyvinuté tuzemskými daňovými orgány nelze považovat za vadu daňového řízení.

[18] Nejvyšší správní soud nepovažuje za nesprávný ani závěr krajského soudu uvedený v bodě 49 napadeného rozsudku, v němž krajský soud zdůraznil, že stěžovatelka v daňovém řízení blíže nespecifikovala, jaké informace a dokumenty nad rámec zjištěného skutkového stavu měl svědek K. mít, čímž není zjevné, jak neprovedení výslechu tohoto svědka zasáhlo do jejích veřejných subjektivních práv. Tímto tvrzením krajský soud nevyslovil žádnou hypotetickou úvahu předjímající obsah neprovedeného důkazu, ale pouze upozornil na to, že není povinností daňových orgánů vyslýchat každého svědka navrženého daňovým subjektem, ale pouze toho, jenž má k věci určitý relevantní vztah, a může tedy svou výpovědí nějak přispět k objasnění skutkového stavu. Vzhledem k tomu, že se stěžovatelce nepodařilo dostatečně specifikovat, jaké konkrétní skutečnosti mohl tento svědek prokázat, nelze ani dovodit, že by daňový orgán měl za této situace, kdy navíc od pořízení majetku v roce 2003 uplynulo již téměř dvacet let, povinnost žádat slovenskou stranu kvůli nedostavení se svědka k výslechu o další součinnost. Úsilí tuzemských daňových orgánů tak lze považovat s ohledem na tyto okolnosti věci za dostatečné. Ani námitka vztahující se k postupu daňových orgánů při realizaci výslechů svědků tak nemůže založit důvodnost kasační stížnosti.

[19] Spornou právní otázkou v nynější věci je posouzení povahy a kvality souvislosti poradenských a právních služeb poskytnutých společností EBACO a advokátem N. s koupí hmotného majetku. Toto posouzení předurčuje, zda cenu těchto služeb šlo ve smyslu § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve spojení s § 25 odst. 5 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a § 47 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, zahrnout do vstupní ceny majetku, anebo nikoliv.

[20] Žalovaný k této otázce uzavřel, že v případě služeb od společnosti EBACO se jednalo primárně o souhrn činností, jejichž výstupem měl být plně funkční podnik v budoucnu (tj. zajištění životaschopného provozu), čímž souvisely až s činností stěžovatelky *po koupi* majetku. Co se týče služeb advokáta N., ty podle žalovaného představovaly komplexní právní služby směřující k vybudování tzv. Malé kovárny, ani ty tedy nebylo možno zahrnout do vstupní ceny hmotného majetku. Žalovaný rovněž připomněl, že se jednalo o soubory dílčích služeb, přičemž z důkazních prostředků nešlo určit, jakým poměrem se dané služby případně mohly vztahovat přímo k pořízení majetku. Krajský soud vyslovil s tímto posouzením souhlas, přičemž dále zdůraznil, že služby od společnosti EBACO souvisely též s profinancováním kupní ceny investorem, a rovněž konstatoval, že fakturou od advokáta N. nebyly vyúčtovány pouze právní služby spočívající ve vyhotovení smluv o koupi majetku, nýbrž i další služby (krajský soud poukázal např. na zprostředkování kontaktu mezi investorem a stěžovatelkou), čímž bylo zjevné, že částka za právní služby nemohla být v plné výši chápána jako výdaj na pořízení hmotného majetku.

[21] Nejvyšší správní soud při přezkumu těchto závěrů vyšel z dosavadní judikatury k citovaným ustanovením právních předpisů. Podle ní nelze dospět k jinému závěru, než že mezi vynaložením nákladů a pořízením hmotného majetku musí existovat

jednoznačná *přímá příčinná* souvislost (rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2021, č. j. 10 Afs 346/2020-43, bod 24, nebo ze dne 13. 6. 2024, č. j. 4 Afs 178/2022-42, bod 41). Souvislost vynaložených nákladů s pořízením majetku tedy musí jednoznačně existovat a z kvalitativního hlediska musí kumulativně splňovat dvě podmínky, a to požadavek přímosti a požadavek příčinnosti. Přímost lze vyložit jako jakousi bezprostřednost vztahu, tedy situaci, v níž je souvislost velmi úzká a není zprostředkovaná. Podle výše uvedené judikatury tak nestačí širší vazba spočívající v zachování podmínek pro pořízení majetku (srov. č. j.4 Afs 178/2022-42, body 41-49). Příčinnost vztahu pak předpokládá, že vynaložené náklady byly nutnou podmínkou pořízení majetku (*conditio sine qua non*), tedy že bez jejich vynaložení by pořízení majetku nemohlo proběhnout.

[22] Z hlediska shora uvedených judikaturních kritérií podle Nejvyššího správního soudu závěry žalovaného, které z velké části převzal krajský soud, obstojí. Předně je nutné poznamenat, že stěžovatelka usilovala o *úplné* zahrnutí nákladů na poradenské a právní služby do vstupní ceny hmotného majetku (tj. ve výši 100 % vynaložených nákladů), čímž by přímá příčinná souvislost musela existovat u všech dílčích služeb z každého z fakturovaných komplexů. Žalovaný i krajský soud v tomto ohledu správně odkázali na to, že přinejmenším u části poradenských a právních služeb toto evidentně splněno být nemůže.

[23] Soubor činností zahrnutých do služeb od společnosti EBACO totiž podle skutkových zjištění obsahoval i služby související s budováním životaschopného provozu po koupi a rovněž služby k zajištění financování projektu investorem (takto ostatně spolupráci popisují i smlouvy s uvedenou společností, které předložila k posouzení sama stěžovatelka). Takto pojaté služby ani podle Nejvyššího správního soudu nemohou splnit podmínku přímé příčinné souvislosti, neboť služby směřující k budování životaschopného podniku se vážou až na období *po koupi* (nemohou tedy být považovány za přímou příčinu koupě) a v případě otázek zajištění financování investorem zase není splněna podmínka přímé (bezprostřední) souvislosti s koupí, neboť jde o faktor související s koupí pouze nepřímo. V případě komplexních služeb advokáta N. je nutné uvést, že pokud by advokát fakturoval pouze odměnu za vyhotovení smluv bezprostředně se týkajících koupě hmotného majetku, takové služby by podmínku přímé příčinné souvislosti patrně splňovaly. Pokud však ze skutkových zjištění vyplývá, že uvedený advokát do fakturované částky zahrnul rovněž odměnu za služby vedoucí ke zprostředkování kontaktu stěžovatelky s investorem (tj. službu bez *přímé* souvislosti s koupí) a rovněž za přípravu dalších, blíže nekonkretizovaných smluv (podle vlastní svědecké výpovědi měl advokát v součtu připravit celkem 24 smluv a k tomu i další dokumenty), nelze ani v tomto případě mít za to, že by stěžovatelka prokázala přímou příčinnou souvislost tohoto komplexu služeb s koupí hmotného majetku.

[24] Bylo přitom na stěžovatelce, aby v návaznosti na pochybnosti vyslovené v daňovém řízení svá tvrzení případně revidovala a podrobně ozřejmila, jaká konkrétní část ze zkoumaných komplexů služeb se přímo a v příčinné souvislosti dotýkala koupě, a může tedy být eventuálně způsobilá k zahrnutí do vstupní ceny majetku. Takto však stěžovatelka vůbec nepostupovala a z jí předložených důkazních prostředků nelze získat ani zcela jednoznačnou představu o rozúčtování celkové odměny na dílčí služby. Zůstala-li tedy stěžovatelka v daňovém řízení nadále u tvrzení, že náklady na celý komplex právních a poradenských služeb mají být začleněny do vstupní ceny majetku, žalovaný i krajský soud

posoudili věc správně, když tento postup s ohledem na nedostatečnou kvalitu souvislosti mezi celkovými náklady a koupí majetku odmítli.

[25] Jestliže stěžovatelka nyní obecně poukazuje na to, že náklady bylo třeba posuzovat materiálně (podle reálného hospodářského obsahu transakce) a že alespoň u části služeb byla kvalita souvislosti dostatečná, je nutné v obdobné úrovni obecnosti uvést, že v daňovém řízení má povinnost tvrdit a prokázat správnou výši daně daňový subjekt. Na základě toho, jak podrobně žalovaný koncipoval skutková zjištění ve svém rozhodnutí, lze konstatovat, že daňové orgány zjevně posuzovaly komplex poradenských a právních služeb podle jeho skutečného obsahu a vyslovenými pochybnostmi ke konkrétním dílčím službám daly stěžovatelce příležitost k tomu, aby případně specifikovala, jaká část fakturovaných služeb podmínku dostatečné kvality souvislosti splňuje a jak je oceněna. Pokud stěžovatelka tuto možnost plnohodnotně nevyužila, nelze klást k tíži správce daně, že takové rozúčtování neprovedl za stěžovatelku sám – provést to totiž v tomto případě s ohledem na svou pravomoc ani nemohl. Ani námitce nesprávného právního posouzení proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených závěrů neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a odst. 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 13. listopadu 2026

David Hipšr
předseda senátu