



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšera a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **JIVA CZ s.r.o.**, se sídlem nám. J. M. Marků 49, Lanškroun, zastoupena JUDr. Michalem Novákem, advokátem se sídlem Tyršova 231, Litomyšl, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 18. 12. 2018, č. j. 52 Af 68/2017 - 65,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) ze dne 27. 10. 2016, č. j. 1653330/16/2809-50523-601053 (dále též „dodatečný platební výměr“), byla žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období na základě jí podaného dodatečného daňového přiznání doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 0 Kč. Správce daně neuznal jako daňově účinný žalobkyni v dodatečném daňovém přiznání nově uplatněný náklad za stavební práce na budově vrátnice od dodavatele Stavby ECH, s.r.o., DIČ: CZ27630781 (dále též „Stavby ECH“) ve výši 289 580 Kč.

[2] Žalobkyně napadla dodatečný platební výměr odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 11. 9. 2017, č. j. 39728/17/5200-11434-711322 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“).

II.

[3] Proti rozhodnutí o odvolání podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále též „krajský soud“), který ji shora označeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění uvedl, že stěžejní otázkou v projednávané věci je posouzení postupu správce daně, který vyloučil ze základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 náklady za služby od dodavatele Stavby ECH v celkové výši 289 570 Kč. Tyto náklady žalobkyně uplatňovala v souvislosti s opravou své vrátnice ve Svitavách. Krajský soud přisvědčil

orgánům finanční správy v tom, že předmětný náklad nemohl být uznán jako daňově účinný, neboť žalobkyně ohledně něj neunesla důkazní břemeno. Jak vyplývá ze správního spisu, správci daně vznikly důvodné pochybnosti o nákladech vynaložených žalobkyní v souvislosti s údajně poskytnutými pracemi od dodavatele Stavby ECH. Žalobkyně tyto pochybnosti přes výzvu správce daně neodstranila, přičemž na tomto závěru nemohou nic změnit ani žalobní námitky žalobkyně, kterými v podstatě polemizuje s obsahem rozhodnutí o odvolání. Žalobkyni se nepodařilo prokázat, že k pracím na vrátnici došlo tak, jak tvrdila. Žalobkyně vedle faktur nepředložila žádné relevantní důkazní prostředky o provedení prací, např. stavební deník. Provedení prací v rozsahu a v době uváděné žalobkyní nevyplývá ani z výpovědi jednatele společnosti Stavby ECH (Miloš Pražák). Tato osoba přitom měla práce řídit a kontrolovat, jakož i k nim vystavovat faktury. Za této situace nebyl dán ani důvod vyslyšet svědky navrhované žalobkyní (zejména bývalé zaměstnance společnosti Stavby ECH, skladníka žalobkyně atp.). Krajský soud neshledal důvodné ani další žalobní námitky, a žalobu proto zamítl. Rozsudek krajského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost odkazuje.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost. Uvedla, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť soud se nevypořádal s částí žalobních námitek. Podle stěžovatelky skutková podstata, z níž orgány finanční správy vycházely, nemá oporu ve spisu a je s ním v rozporu, a došlo k vadě řízení před orgány finanční správy mající vliv na zákonnost napadených rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Stěžovatelka dále uvedla, že dle jejího názoru bylo jednoznačně prokázáno, že v letech 2008 až 2013 prováděla rekonstrukci vrátnice pouze společnost Stavby ECH. Náklady zaúčtované do výdajů ve zdaňovacím období roku 2012 byly tedy v tomto období zaúčtovány oprávněně. To stěžovatelka prokázala nejen předloženými fakturami a jejich úhradou, ale i svědeckou výpovědí Miloše Pražáka, jakož i doloženými revizemi elektroinstalace, kotle a spalínové cesty. Orgány finanční správy dále pochybily tím, že odmítly provést výsledky dalších svědků (bývalých zaměstnanců společnosti Stavby ECH, popř. také M. S., skladníka stěžovatelky), kteří mohli podrobně popsat, kdy a jaké práce byly prováděny. Provedení prací potvrzuje i vznik stavební sutě z rekonstrukce vrátnice, která byla uložena na skládce v Třebovicích. Není přitom podstatné, že správce daně zjistil, že stavební suť na skládku nevyvezla společnost Stavby ECH. Uložení sutě na skládku mohly potvrdit i svědecké výpovědi jednatele společnosti DATOP s.r.o. (dále též „DATOP“), Lubomíra Daňka, resp. zaměstnanců této společnosti. Pokud uvedené svědecké výpovědi provedeny nebyly, došlo k podstatné vadě řízení mající vliv na zákonnost. Stěžovatelka dále namítala, že i další postup orgánů finanční správy porušuje zásady daňového řízení, zejména pak § 5 odst. 1, § 6 odst. 3, § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Podpůrně poukázala i na námitky vznesené v řízení před krajským soudem. Dále krajskému soudu vytkla, že nekriticky převzal právní názory žalovaného a bezdůvodně stěžovatelce přičítal k tíži, že neuzavřela písemné smlouvy na provedení jednotlivých prací. Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhla zrušení rozsudku krajského soudu a rozhodnutí o odvolání.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil souhlas se závěry rozsudku krajského soudu. Žádnou z námitek neshledal důvodnou. Shrnul argumentaci obsaženou ve správních rozhodnutích a ve vyjádření k žalobě a navrhl kasační stížnost zamítnout.

pokračování

V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazovala i na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[9] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[10] Podle ustálené judikatury platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou (viz 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, všechny dostupné na <http://nalus.usoud.cz>, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[11] Těmto požadavkům napadený rozsudek dostál. Krajský soud své závěry náležitě zdůvodnil a uvedl, proč považuje žalobní námítky za liché. Z rozsudku je patrné, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jak zohlednil podstatné skutkové okolnosti a jak na skutkový stav aplikoval rozhodnou právní úpravu. Ostatně sama stěžovatelka s argumentací krajského soudu zcela konkrétně polemizuje a vyvrací jeho závěry. Nejde tedy o situaci, kdy by nebylo z rozsudku seznatelné, jakými úvahami se krajský soud řídil. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163).

[12] Stěžovatelka dále poukazovala na stížní důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení platí, že kasační stížnost lze podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

[13] Namítaný kasační důvod tedy zahrnuje tři možné situace. Za prvé může jít o situaci, kdy došlo k vadě řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu. Tak je tomu tehdy, pokud skutková podstata je se spisy v rozporu, pokud skutkový materiál, jinak dostačující k učinění

správného skutkového závěru, vedl k jiným skutkovým závěrům, než jaký učinil rozhodující správní orgán. Skutková podstata dále nemá oporu ve spisech, chybí-li ve spisech skutkový materiál pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, přičemž tento materiál je nedostačující k učinění správného skutkového závěru. Za druhé dopadá tento důvod na situaci, kdy při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonitost a pro tuto vytykanou vadu měl soud napadené rozhodnutí zrušit. K této situaci Nejvyšší správní soud uvádí, že intenzita porušení řízení před správním orgánem musí být v přímé souvislosti s následnou nezákonností jeho rozhodnutí. Třetí možnost pokrytá citovaným ustanovením § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. se týká nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost, kterou je třeba posuzovat vždy ve spojení se zněním konkrétního rozhodnutí.

[14] Žádné takové vady Nejvyšší správní soud neshledal. Podle názoru kasačního soudu byl skutkový stav zjištěn dostatečně (k tomu viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního ze dne 14. 1. 2014, č. j. 5 As 126/2011 - 68) a má oporu ve správním spisu, přičemž při jeho zjišťování nedošlo k žádným vadám, pro které by bylo nutno přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, resp. jemu předcházejícího prvostupňového rozhodnutí. Rozhodnutí orgánů finanční správy nelze považovat ani za nepřezkoumatelná. Tato odpovídají konstantní judikatuře správních soudů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007 - 84, ze dne ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008 - 109, ze dne 28. 3. 2013, č. j. 7 As 92/2012 - 41, ze dne 16. 7. 2014, č. j. 3 As 111/2013 - 25).

[15] Předmětem sporu je otázka, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno stran předmětného nákladu týkajícího se rekonstrukce vrátnice (uplatněného v dodatečném daňovém příznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012).

[16] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[17] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu: *Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*

[18] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: *Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[19] Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu ke důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují*

pokračování

„*vážné a důvodné pochyby*“ (srov. cit. rozsudek č. 2 Afs 24/2007 - 119). *Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně sbora uvedené skutečnosti prokáže, 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. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. 1 Afs 39/2010 - 124, či č. 2 Afs 24/2007 - 119).*“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.

[20] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně provedl u stěžovatelky nejprve daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku **2011** (a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců září až prosinec roku 2011). Výsledkem uvedené daňové kontroly bylo doměření daně z příjmů (i daně z přidané hodnoty) za daná zdaňovací období. Správce daně neuznal jako daňové účinné mj. náklady uplatňované stěžovatelkou v souvislosti s rekonstrukcí vrátnice, neboť stěžovatelka neprokázala, že tyto by byly uplatněny tak, jak tvrdila (resp. jak o těchto bylo účtováno). Podle správce daně stěžovatelka zejména neprokázala, že rekonstrukce vrátnice byla provedena v tvrzeném rozsahu, tvrzenou společností (Stavby ECH) a že byla skutečně provedena v roce 2011, jak stěžovatelka tvrdila (podrobněji viz zprávu o daňové kontrole č. 267360/16/2809-60563-607355).

[21] Stěžovatelka následně podala dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku **2012**, ve kterém uplatnila na řádku 111 [částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona o daních z příjmů snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji] částku ve výši 289 570 Kč. V příloze dodatečného daňového přiznání stěžovatelka uvedla, že se jedná o „*stavební práce vrátnice z r. 2011*“. Správci daně vznikly ohledně uvedené částky pochybnosti, a proto dne 1. 7. 2016 vydal výzvu č. j. 1254731/16/2809-50523-601053, kterou zahájil postup k odstranění pochybností. Předmětnou výzvou správce daně stěžovatelku vyzval, aby prokázala daňovou uznatelnost uvedeného nákladu. Uvedl, že stěžovatelka jí tvrzené stavební práce nijak neidentifikovala a nedoložila doklady prokazující, jaké konkrétní práce byly na objektu v roce 2012 vrátnice provedeny.

[22] Dne 19. 7. 2016 byla správci daně doručena reakce stěžovatelky na výzvu k odstranění pochybností, ve které uvedla, že dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2012 bylo podáno z důvodu zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole č. 267360/16/2809-60563-607355 (týkající se roku 2011), podle níž oprava vrátnice nemohla být dokončena v roce 2011, a proto část nákladů vztahujících se k předmětu kontrolního nálezu stěžovatelka uvedla v rámci dodatečného tvrzení za rok 2012, přičemž pro stanovení hodnoty stavebních prací vycházela z fakturačního podkladu č. 11/2011 k faktuře č. 3201111003 ze dne 22. 11. 2011, vystaveného dodavatelem Stavby ECH. Uvedla, že v roce 2012 byly na vrátnici provedeny následující práce: „*výměna otvorových prvků - okna a dveře, zčištění špalet oken a dveří, oprava vnitřní elektroinstalace, oprava slaboproudých rozvodů, zapravení drážek po opravě el. instalací, ZTI, ÚT, oprava vnitřních omítek, štukov., zpětná montáž miner. podhledu, výměna vnitřních dveří, odvoz sutí a dopravné, VRN 2 %*“.

[23] Ve výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 12. 9. 2016, č. j. 1490178/16/2809-60563-607355, správce daně uvedl, že nerozporoval, že práce na vrátnici byly provedeny. Žádný z důkazních prostředků však neprokázal, že by práce provedla společnost Stavby ECH.

[24] V reakci na výsledek postupu k odstranění pochybností stěžovatelka správci daně zaslala dne 12. 10. 2016 podání, ve kterém navrhla vyslechnout jako svědky bývalé pracovníky společnosti Stavby ECH, kteří se na rekonstrukci vrátnice podíleli. Dále sdělila, že na jednom ze snímků z portálu www.googlemaps.com stojí vedle rozestavené vrátnice auto patřící společnosti Stavby ECH. K vyjádření stěžovatelka připojila vyjádření jednatele společnosti DATOP, Lubomíra Daňka, ve kterém tento prohlásil, že počátkem roku 2012 společnost DATOP prováděla vodoinstalační a topenářské práce na objektu vrátnice. Dané práce byly konzultovány s jednatelem společnosti Stavby ECH, která prováděla veškeré zednické práce. Dále stěžovatelka k vyjádření připojila vyjádření, M. S. (skladník stěžovatelky), ve kterém tato osoba stvrdila, že na jaře roku 2012 byla provedena rekonstrukce vrátnice, a to společností, za niž jednal Miloš Pražák.

[25] Dne 27. 10. 2016 správce daně vydal dodatečný platební výměr č. j. 1653330/16/2809-50523-601053, kterým neuznal stěžovatelkou nově uplatněný náklad a doměřil daň ve výši 0 Kč. Zopakoval svůj závěr, že z předložených důkazních prostředků neplyne, že by práce na vrátnici provedla společnost Stavby ECH. Vyjádření jednatele společnosti DATOP je stručné; vyjádření M. S. taktéž k prokázání rozhodných skutečností nepostačí. Výsledky stěžovatelkou navržených svědků správce daně neprovedl, a to zejména s ohledem na výpověď jednatele společnosti Stavby ECH, Miloše Pražáka (provedenou v daňovém řízení týkajícím se zdaňovacího období roku 2011). Výpověď Miloše Pražáka totiž byla nekonkrétní a zavádějící. Pokud nebylo provedení prací prokázáno výpovědí jednatele společnosti Stavby ECH, který měl dané práce osobně zabezpečovat, nelze je prokázat ani pomocí výpovědí navržených svědků (stěžovatelka nadto ani neuvedla, z čeho plyne, že dané osoby byly zaměstnány u společnosti Stavby ECH, a že se osobně účastnily daných prací).

[26] Stěžovatelka napadla dodatečný platební výměr odvoláním, které žalovaný zamítl žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 11. 9. 2017. Po podrobné rekapitulaci daňového řízení týkajícího se zdaňovacího období roku 2011, žalovaný zdůraznil, že stěžovatelka nejprve tvrdila, že práce na vrátnici byly provedeny v roce 2004, následně pak tvrdila, že tyto práce byly provedeny v roce 2011 (k čemuž předložila faktury). Když pak správce daně prokázal (pomocí fotografií z googlemaps), že vrátnice nebyla zcela zrekonstruována ani v březnu roku 2012, začala stěžovatelka tvrdit, že část prací byla provedena až v roce 2012 (a podala proto dodatečné daňové příznání). Stěžovatelka nicméně nepředložila žádný listinný podklad, který by dané tvrzení osvědčil (např. stavební deník). Na stavebním úřadě přitom správce daně ověřil, že zde není zaevidována jakákoli žádost stěžovatelky o stavební povolení týkající se vrátnice. Žalovaný dále zdůraznil, že stěžovatelka v rámci daňového řízení týkajícího se zdaňovacího období roku 2011 předložila „Zápis o odevzdání a převzetí Stavby“ podepsaný jednatelem stěžovatelky a jednatelem společnosti Stavby ECH (Milošem Pražákem), ve kterém uvedené osoby stvrdily, že dne 21. 11. 2011 se sešly, aby zhodnotily dokončení sjednané zakázky (seznam dokončených prací obsahuje mj. opravu fasády, zpětnou montáž střechy, výměnu oken a dveří a jejich zapravení). Provedení prací v roce 2012 pak neplyne ani z výpovědi Milana Pražáka, který naopak ve své výpovědi tvrdil, že veškeré práce (kromě střechy) byly provedeny v roce 2011 (uvedené nadto činí daného svědka nevěrohodným). Stěžovatelka neuvedla žádnou konkrétní časovou posloupnost provedení prací v roce 2012. Jí uváděné „na jaře roku 2012“ nepostačí. Dostatečnou vypovídací schopnost nemá ani obecné vyjádření jednatele společnosti DATOP ze dne 21. 4. 2016, neboť postrádá konkrétnost, zejména časové určení (vyjma obecného „začátek roku 2012“). Revizní zpráva spalinové cesty (přiložená k odvolání) je pak pouze dokladem toho, že se na konstrukci spalinové cesty podílela společnost DATOP, a jakkoliv nedokládá participaci společnosti Stavby ECH. Navrhované svědecké výpovědi bývalých zaměstnanců společnosti Stavby ECH žalovaný neprovedl pro nadbytečnost v situaci, kdy stěžovatelka nevymezila žádný konkrétní časový harmonogram provádění prací. Uvedené výpovědi by nadto nemohly odstranit pochybnosti

pokračování

založené výpovědi Miloše Pražáka. Za nadbytečnou žalovaný považoval i výpověď M. S. (skladníka stěžovatelky) a Lubomíra Daňka (jednatele společnosti DATOP).

[27] Rozhodnutí žalovaného o odvolání napadla stěžovatelka žalobou, kterou zamítl krajský soud shora rekapitulovaným rozsudkem, proti kterému stěžovatelka brojí nyní projednávanou kasační stížností.

[28] Jak již bylo výše uvedeno, předmětem kasační stížnosti je, zda stěžovatelka prokázala daňovou oprávněnost jí v dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 uplatněného nákladu na rekonstrukci vrátnice.

[29] Kasační soud předesílá, že otázkou daňových aspektů rekonstrukce předmětné vrátnice se již zabýval. Rozsudkem ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018 - 42, zamítl kasační stížnost stěžovatelky ve věci doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2011, listopad 2011 a prosinec 2011 (dále též „rozsudek sp. zn. 8 Afs 304/2018“). Důvodem doměření předmětné daně z přidané hodnoty bylo přitom mj. neuznání odpočtu daně na vstupu u přijatých plnění od společnosti Stavby ECH tvrzeně souvisejících právě s rekonstrukcí vrátnice. I přes vzájemné odlišnosti principů daně z přidané hodnoty a daně z příjmů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013 - 36) lze podle názoru soudu z uvedeného rozsudku vycházet v těch částech, kde to jejich obecná povaha dovoluje. Jak uvedl zdejší soud např. v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, č. j. 4 As 67/2016 - 53, *„Jestliže má Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 12 s. ř. s. zajišťovat jednotu rozhodování v oblasti správního soudnictví, musí rozhodovat jednotně i on sám. Pokud tedy zde existuje rozhodnutí týkající se týchž účastníků a řešící stejnou právní otázku, je na místě, aby se Nejvyšší správní soud závěry uvedenými v takovém rozhodnutí sám řídil.“* Obdobně srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 16. 6. 2016, č. j. 9 As 18/2016 - 46, ze dne 22. 3. 2017, č. j. 3 Afs 63/2016 - 36.

[30] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatelky a dospěl k závěru, že této nelze přisvědčit. Ztotožnil se totiž s orgány finanční správy a krajským soudem, že stěžovatelka neprokázala, že došlo k faktickému uskutečnění deklarovaných prací (rekonstrukce vrátnice) tak, jak stěžovatelka tvrdila. Správce daně stěžovatelce řádně sdělil své pochybnosti o uplatněném nákladu. Stěžovatelce byla následně dána možnost prokázat, že zpochybněný náklad byl vynaložen tak, jak sama tvrdila (tj. v tvrzeném rozsahu, v tvrzeném čase a tvrzeným dodavatelem). Stěžovatelka však toto důkazní břemeno neunesla, nerozptýlila pochybnosti správce daně a neprokázala, že náklad vynaložila právě takovým způsobem, jak tvrdila, a to co do časového rámce, do osoby dodavatele i do rozsahu provedených prací.

[31] Ze spisového materiálu v nynější věci plyne, že stěžovatelka nejprve tvrdila, že rekonstrukce vrátnice byla provedena v roce 2004. Technické zhodnocení vrátnice měla provést obchodní společnost SIPS s. r. o., jejímž jednatelem byl Miloš Pražák (jednatel společnosti Stavby ECH). Po vyloučení pravdivosti tohoto tvrzení stěžovatelka tvrdila, že rekonstrukce vrátnice byla provedena v roce 2011 (což dokládala mj. zápisem o odevzdání a převzetí stavby vypracovaným Milošem Pražákem a jednatelem stěžovatelky). To však správce daně vyvrátil na základě jím obstaraných snímků objektu vrátnice z března roku 2012 (pomocí aplikace Street view přístupné na <https://maps.google.com>), z nichž vyplývá, že ani v březnu roku 2012 nebyla tvrzená rekonstrukce vrátnice (výměna oken, opravy fasády) provedena. Při prohlídce vrátnice (dne 22. 10. 2014) nadto bylo zjištěno, že práce byly provedeny nedávno, a nikoliv před několika lety (u některých prací *„šlo o proces relativně nedávný, nikoliv tři roky starý“*). Nemožnost výměny oken v tvrzenou dobu potvrzuje i datum jejich výroby (20. 12. 2011), tj. až po datu jejich tvrzené instalace. Z toho logicky vyplývá, že okna nemohla být do vrátnice zabudována v listopadu 2011, jak stěžovatelka původně tvrdila. Tyto podklady jednoznačně

vytvořily důvodnou pochybnost správce daně o provedení zmíněných prací na objektu vrátnice v roce 2011. Stěžovatelka následně pod tíhou důkazních prostředků pořízených správcem daně uvedla, že část prací na vrátnici byla provedena až v roce 2012 a měla je provést společnost Stavby ECH, jejímž jednatelem byl Miloš Pražák. Nebyla však schopna uvést žádné specifické datum realizace jednotlivých konkrétních prací. Neuvedla časovou posloupnost, kdy měly být společnostmi Stavby ECH provedeny jednotlivé práce. Nepředložila ani žádný doklad o skutečné realizaci prací (např. stavební deník, či jiný podklad, který by realizaci prací v tvrzeném období potvrzoval). Nepředložila pak ani smlouvy týkající se rekonstrukce, či další související doklady (např. objednávku, předávací protokol atp.). Pouze uváděla, že práce provedla společnost Stavby ECH. Jednatel této společnosti však v rámci svědecké výpovědi nepotvrdil stěžovatelkou tvrzené skutečnosti. Nezmínil jakoukoliv participaci na stavebních pracích ve zdaňovacím období roku 2012 pro stěžovatelku. Sám uvedl, že k výměně oken a k pracím na fasádě vrátnice došlo v roce 2011 (viz svědecká výpověď ze dne 7. 5. 2015), což je však v rozporu s výše uvedenými zjištěními správce daně (k možnosti opakovaného výsledku dané osoby viz rozsudek sp. zn. 8 Afs 304/2018). Adekvátní vypovídací schopnost neměla ani stěžovatelkou předložená obecná vyjádření společnosti DATOP a M. S.

[32] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem a orgány finanční správy i v tom, že nebylo namíste provádět výslechy dalších osob (bývalých zaměstnanců společnosti Stavby ECH P. Š., J. M., Z. P.). Orgány finanční správy se návrhy stěžovatelky na provedení svědeckých výpovědí zabývaly a dostatečně zdůvodnily, proč tyto odmítly provést (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03). Zdejší soud s nimi souhlasí. Pokud totiž stěžovatelka v daňovém řízení nevymezila konkrétní harmonogram jednotlivých stavebních prací a nepředložila žádné písemné doklady týkající se vlastní rekonstrukce vrátnice (krom formálních faktur vystavených v roce 2011 a v témže roce uplatněných v daňově účinných nákladech), jen těžko by danou skutečnost šlo překonat výslechy daných osob. Nadto, pokud ani jednatel společnosti Stavby ECH (který měl práce zadávat, kontrolovat, vystavovat k nim faktury) nebyl schopen uvést správné datum realizace prací, nelze to očekávat ani od jeho zaměstnanců. Stejný závěr se týká i navrhované svědecké výpovědi jednatele společnosti DATOP Lubomíra Daňka, případně i zaměstnanců dané společnosti. Orgány finanční správy řádně zdůvodnily i to, z jakých důvodů nebylo třeba vyslyšet skladníka stěžovatelky M. S. Ve správním spisu je založeno prohlášení této osoby, která v něm uvedla, že si „*nevzpomíná na název dodavatele, ale vzpomíná si na jméno pana Pražáka, se kterým se v té době často setkával.*“ Z uvedeného nelze dovodit, že by uvedený svědek byl s to potvrdit, že práce provedla v tvrzeném rozsahu a v tvrzené době společnost Stavby ECH, a vyvrátit tak pochybnosti orgánů finanční správy. Ani neprovedení výsledku dalších osob nepovažuje Nejvyšší správní soud za vadu, pro kterou by bylo třeba rozsudek krajského soudu a návazně rozhodnutí orgánů finanční správy zrušit. Výpovědi těchto osob by bez dalšího (z důvodu absence jakýchkoli objektivních důkazů a současně zásadních pochybností orgánů finanční správy) nemohly být shledány dostačujícími k prokázání stěžovatelkou tvrzených skutečností (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 8 Afs 22/2010 - 55, ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006 - 73).

[33] K vyvrácení všech pochybností orgánů finanční správy v dané věci pak samo o sobě nemohlo vést ani další dokazování týkající se toho, zda je na jednom snímku z googlemaps zachycen automobil Stavby ECH, či toho, kdo dovezl stavební suť na skládku v Třebovicích, resp. na jaké jméno se tak stalo (srov. rozsudek sp. zn. 8 Afs 304/2018). Z tohoto důvodu bylo nadbytečné provádět výslech jednatele společnosti DATOP s.r.o., Lubomíra Daňka, či dalších osob (např. zaměstnanců této společnosti), které by měly potvrdit uložení odpadů na skládce. Realizaci prací na vrátnici ve stěžovatelkou tvrzené podobě, rozsahu a stěžovatelkou tvrzeným dodavatelem (společností Stavby ECH) pak nemůže z logiky věci potvrdit ani revize elektroinstalace, kotle či spalinové cesty. Jak již ostatně uvedl žalovaný, revizní zpráva spalinové

pokračování

cesty je pouze dokladem toho, že se na konstrukci spalinové cesty podílela společnost DATOP, a nikterak nedokládá participaci společnosti Stavby ECH.

[34] Pro danou věc je irelevantní kasační námitka, že: „*Správce daně také nikdy netvrdil, že by dodavatelé žalobce daňové doklady nezaúčtovali do svého účetnictví. Nešlo tedy o plnění, které by si stěžovatel vymyslel. Za toto plnění bylo zapláceno a byly z něj řádně odvedeny všechny daňové povinnosti. Pokud správce daně nyní požaduje platby sporných daňových povinností ze strany stěžovatele, fakticky požaduje plnění, které již jednou bylo zapláceno jiným subjektem (zejména opětovné placení DPH a daň z příjmu právnických osob).*“ Orgány finanční správy svou argumentaci nepostavily na tom, že by dodavatelé stěžovatelky daňové doklady nezaúčtovali do svého účetnictví. V nynější věci nebyly stěžovatelce uznány jako daňově účinné náklady pro neprokázání zákonných podmínek. Rozhodné bylo pouze to, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno a prokázala daňovou účinnost sporovaných nákladů (srov. rozsudek sp. zn. 8 Afs 304/2018). Stěžovatelka se mylí, i pokud tvrdí, že krajský soud svou argumentaci postavil na tom, že stěžovatelka neuzavřela písemné smlouvy na provedení jednotlivých prací. Krajský soud se v tomto smyslu nevyjádřil. Takto se vyjádřil v rozsudku ze dne 3. 9. 2018, č. j. 52 Af 67/2017 - 33, tento však není předmětem tohoto kasačního řízení. V nyní posuzované věci je předmětem kasačního řízení rozsudek krajského soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 52 Af 68/2017 - 65. Nutno však ve shodě s rozsudkem sp. zn. 8 Afs 304/2018 (zabývajícím se právě přezkumem rozsudku krajského soudu ze dne 3. 9. 2018, č. j. 52 Af 67/2017 - 33) uvést, že bez písemné smlouvy či jakýchkoliv jiných listinných záznamů týkajících se prováděných prací (stavební deník, fotodokumentace apod.) je obtížnější prokázat existenci sporných plnění. Nelze zároveň přehlížet, že na stěžovatelku se vztahuje dle § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost prokázat v zákonem stanovených časových obdobích zpětně daňovou účinnost nákladů, které zahrnula do svého daňového přiznání a ponížila si o tyto svůj základ daně. Správce daně může ve lhůtě pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu daňová tvrzení za jednotlivá zdaňovací období prověřit a za zákonem stanovených okolností je zpochybnit. Je pouze na daňovém subjektu (stěžovatelce), aby si byl tohoto oprávnění správce daně vědom a zajistil si věrohodné důkazní prostředky odpovídající povaze sporovaného výdaje, kterými bude v případě potřeby možné tento prokázat.

[35] Pokud pak stěžovatelka obecně namítala, že došlo k porušení zásad upravených v daňovém řádu (obecně poukázala na § 5 odst. 1, § 6 odst. 3, § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu), konstatuje soud, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. K tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60, a rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, a ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS, jakož i rozhodnutí Ústavního soudu, např. sp. zn. II. ÚS 460/15 a II. ÚS 460/15). Odkaz stěžovatelky na daná zákonná ustanovení je pouze obecný a absentuje v něm vymezení skutkových a právních důvodů, pro něž stěžovatelka spatřuje ve věci rozpor se zákonem, a jako kasační námitka proto nemůže obstát (viz rozsudek sp. zn. 8 Afs 304/2018). V kasační stížnosti je nutné výslovně uvést důvody a konkretizovat právní vady či vady řízení, pro které je rozhodnutí soudu napadáno. Nejvyšší správní soud není oprávněn argumenty za stěžovatele jakkoliv domýšlet. V takovém případě by totiž přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale nepřipustně by přebíral roli advokáta (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 74 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 2 Azs 305/2017 - 30). Podle názoru Nejvyššího správního soudu stěžovatelkou akcentované zásady daňového řízení porušeny nebyly. Orgány finanční správy postupovaly v souladu s označenými zásadami daňového procesu. Stěžovatelce umožnily uplatnit její práva, důkazy posuzovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, přičemž zjišťovaly skutečnosti rozhodné pro správní zjištění daně

co nejdůležitější. Soud nesouhlasí ani s obecnými tvrzeními, že *skutková podstata, z níž žalovaný vycházel, je v rozporu s důkazními prostředky a návrhy předloženými žalobcem, zejména pak byly důkazy interpretovány jednostranně v neprospěch žalobce, a to jak žalovaným, tak soudem I. stupně, a soudem I. stupně bylo akceptováno, aby žalovaný provedl neúplné dokazování a nedůvodně selektoval, jaké důkazní návrhy provede a jaké nikoliv*. Shora se soud vyjádřil k tomu, z jakých podkladů žalovaný vyšel. Podle názoru soudu postupoval žalovaný při dokazování v souladu s právní úpravou, důkazy hodnotil jednotlivě a následně v celkovém souhrnu, přihlížel ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Z ničeho nevyplývá ani to, že by žalovaný postupoval neobjektivně či jednostranně.

[36] Krajskému soudu pak nelze vytýkat ani to, že převzal argumentaci orgánů finanční správy. Pokud se správní soud ztotožní s argumentací správních soudů, je oprávněn ji převzít (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, publikovaný též pod č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 - 86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 - 47, ze dne 19. 12. 2013, č. j. 9 Azs 13/2013 - 26). Jak zdejší soud uvedl v rozsudku sp. zn. 8 Afs 304/2018, „*Pokud je rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námítky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námítky s námítkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se soublasnou poznámkou osvoжил (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).*“

[37] Pokud pak stěžovatelka podpůrně poukazovala na svá tvrzení uplatněná v dřívějších podáních, konstatuje soud, že povinností soudu není za stěžovatelku dovozovat či dohledávat tvrzení, která uváděla v dřívějších řízeních či podáních. Tímto postupem by totiž porušil zásadu rovnosti stran a do jisté míry nahrazoval činnost stěžovatelky při formulaci námitek. Taková úloha mu však nepřísluší (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2007, sp. zn. II. ÚS 493/05, jakož i např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, a dále rozsudky téhož soudu ze dne 16. 2. 2012, č. j. 9 As 65/2011 - 104, ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 As 4/2010 - 94, ze dne 21. 11. 2003, č. j. 7 Azs 20/2003 - 44, ze dne 17. 3. 2005, č. j. 7 Azs 211/2004 - 86, ze dne 7. 4. 2011, č. j. 5 As 7/2011 - 48, ze dne 20. 3. 2014, č. j. 6 As 119/2013 - 70).

[38] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl na základě oprávnění stanoveného v § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání.

[39] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 22. října 2020

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu