



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdu v právní věci žalobkyně: **INTELEK spol. s r. o.**, se sídlem Ericha Roučky 1291/4, Brno, zast. Mgr. Alešem Koubkem, advokátem se sídlem Renneská třída 393/12, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2019, č. j. 30 Af 19/2018 - 56,

t a k t o:

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2017, č. j. 55395/17/5200-11431-711429.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelčino odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1226325/17/3002-50526/705358, kterým byla stěžovatelce za zdaňovací období roku 2011 zrušena daňová ztráta ve výši 67 234 Kč, doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 573 990 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 115 470 Kč. K doměření daně dospěl správce daně na základě výsledků daňové kontroly, dle nichž nepovažoval stěžovatelčiny výdaje (náklady) vynaložené na a) konzultace Bc. Z. . ve výši 1 497 500 Kč a b) podnájem skladovacího objektu v obci Mořina ve výši 1 560 000 Kč za daňově uznatelné podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[3] Stěžovatelka je výrobcem a dodavatelem kabeláží a infrastruktury pro počítačové sítě, zabezpečovacího zařízení, kamer a spotřební elektroniky. Daňová kontrola byla zahájena v jejím sídle dne 11. 12. 2014. V reakci na dotaz správce daně ze dne 16. 2. 2015 stěžovatelka dne 19. 3. 2015 předložila mj. smlouvu o podnájmu skladovacího prostoru v obci Mořina ze dne

1. 10. 2010 uzavřenou mezi stěžovatelkou jako podnájemcem a společností APRON, s. r. o., jako nájemcem. Správce daně dne 27. 8. 2015 stěžovatelku vyzval, aby prokázala, že výdaje na poradenské služby Bc. Z. Ž. a na podnájem skladovacího objektu v obci Mořina byly daňově uznatelné. V reakci na tuto výzvu stěžovatelka předložila především faktury za služby Bc. Z.Ž., rozpis poskytovaných služeb (tzv. *Job Plan*) a rámcovou smlouvu o dílo, na jejímž základě Bc. Ž. poradenské služby poskytoval. Podle této rámcové smlouvy se měly konzultace týkat tzv. Smart Grids, Smart Cities, LoB (*Line of Business*), inteligentních informačních systémů v dopravních prostředcích městské hromadné dopravy a podpory při vytváření nových komunikačních a kooperačních vazeb. Navrhla též provést výslechy Ing. I. K. a Bc. Ž. Co se týče podnájmu prostoru v obci Mořina, stěžovatelka především navrhla jako důkazní prostředek výslech Ing. K. a H. Ch. (zaměstnankyně stěžovatelky, která měla být přítomna převozu majetku do skladu v obci Mořina). Předložila též fotografickou dokumentaci majetku údajně uskladněného v dotčeném skladu, podklady, z nichž vyplývalo, že v roce 2006 musela opustit doposud využívané prostory společnosti Tomos Praha a. s., doklady spediční společnosti, která přesun vybavení do tohoto skladu zajišťovala, a fakturu ze dne 14. 3. 2012, kterou měl být prokázán prodej části skladovaného majetku (konkrétně osmi židlí).

[4] Všechny stěžovatelkou navržené výslechy proběhly v období ode dne 3. 2. 2016 do 16. 3. 2016. Dne 27. 5. 2016 správce daně seznámil stěžovatelku s kontrolním zjištěním, ze kterého vyplývalo, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla, a to zejména kvůli zjištěným rozporům mezi jednotlivými důkazy. Ke kontrolnímu zjištění se stěžovatelka vyjádřila dne 11. 7. 2016, kdy předložila další důkazní prostředky, zejm. zápisy ze schůzek Bc. Ž. a Ing. K. a inventuru skladu v obci Mořina provedenou dne 22. 2. 2012 Ing. K. Zároveň navrhla k prokázání rozhodných skutečností ohledně skladu v obci Mořina výslech svědků J. R., Ing. Moji K., Ing. M. R., T. Š., Ing. A. T. a Ing. T. K.; výslechy svědků však správce daně neprovedl. Dne 8. 11. 2016 seznámil správce daně stěžovatelku znovu s kontrolním zjištěním, které se ohledně konzultací poskytnutých Bc. Ž. a skladovacího prostoru v obci Mořina nikterak nezměnilo ani po předložení uvedených důkazních prostředků. Stěžovatelka znovu nesouhlasila s kontrolním zjištěním, a dne 14. 12. 2016 proto navrhla další doplnění dokazování zejména o výslechy svědků, a to konkrétně Ing. P. K., Ing. J. H., R. K., Y. D. Trvala též na provedení výše uvedených výslechů ve vztahu ke skladovacím prostorům v obci Mořina. Správce daně však sdělením ze dne 1. 3. 2017 informoval stěžovatelku, že tyto důkazní prostředky nemají na výsledek kontrolního zjištění vliv.

[5] Zprávu o daňové kontrole správce daně vydal dne 20. 3. 2017 a následně dne 22. 3. 2017 vydal výše citovaný dodatečný platební výměr, proti kterému stěžovatelka brojila odvoláním. Žalovaný se však ztotožnil s názorem správce daně, že není nutno provést výslechy svědků, které stěžovatelka navrhovala v reakci na seznámení s kontrolními zjištěními, neboť jejich provedení bylo nadbytečné; odvolání zamítl a potvrdil napadený dodatečný platební výměr.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[6] Stěžovatelka napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž namítala, že rozhodující správní orgány neprovedly veškeré navrhované důkazy. Neuznaly totiž faktické poskytnutí poradenských služeb ze strany Bc. Z. Ž., přestože stěžovatelka navrhovala provést výslech svědků, kteří mohli o těchto službách vypovědět. Rovněž nebyly provedeny všechny výslechy svědků, jimiž mohlo být prokázáno, že stěžovatelka využívala ke skladování objekt v obci Mořina.

[7] Krajský soud žalobu neshledal důvodnou a s odkazem na § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ji zamítl. Nejprve se zabýval konzultacemi Bc. Z. Ž.. Krajský soud zrekapituloval dokazování provedené správcem daně a poukázal na rozpory mezi výpověďmi Bc. Z. Ž. a Ing. I. K., který byl v roce 2011 jednatelem stěžovatelky a měl za stěžovatelku konzultace přijímat. Předně lze uvést následující rozpory. Zatímco Bc. Ž. tvrdil, že z konzultací nebyly pořizovány záznamy, Ing. K.

pokračování

předložil tištěné dokumenty s ručními poznámkami, které dle jeho tvrzení měly představovat zápisy z konzultací, přičemž jen stěží bylo možno uvěřit tomu, že by si Bc. Ž. nevšiml toho, že si Ing. K. pořizuje elektronické zápisy a následně je tiskne a činí na nich ruční poznámky. Co se týče počátku poskytování konzultačních služeb, Ing. K. uvedl, že byly poskytovány od roku 2011, podle Bc. Ž. však již od roku 2009. Bc. Ž. dále tvrdil, že neznal konkrétní zákazníky stěžovatelky ani nevěděl, zda nebo jak byly jím poskytnuté rady využity, naopak podle Ing. K. pracoval stěžovatel na konkrétních projektech pro zákazníky jako Letiště Praha, a. s., ČEZ, a. s., Student Agency k. s. apod. Bc. Ž. též uvedl, že se konzultací nikdo jiný neúčastnil, Ing. K. však přítomnost dalších osob připustil, v zápisu ze dne 30. 8. 2011 měl dokonce poznačenu přítomnost konkrétní osoby, a to R. K. Co se týče člověkodní, podle kterých byla odměna pana Bc. Ž. počítána, Ing. K. uvedl, že jeden člověkoděn čítá 8-10 hodin, z čehož přímá konzultační činnost činila cca 10-15 %; podle Bc. Ž. jeden člověkoděn čítá vždy 10 hodin a přímá konzultační činnost zabírala 90 % času.

[8] Krajský soud přihlédl též k rozporům mezi jednotlivými výpověďmi a dalšími podklady vedenými ve správním spise. Podle výpovědí svědků byly konzultace domlouvány telefonicky na základě aktuálních potřeb stěžovatelky, nicméně funkci objednávky měl plnit tzv. *Job Plan* předložený správci daně, kterým se měly konzultace řídit. Rovněž Bc. . uvedl, že v daňovém období poskytoval konzultace i několika jiným subjektům, žádné však neuvedl ve svém daňovém přiznání. Ačkoliv podle něj nebyl problém s platební morálkou stěžovatelky, z podkladů vyplývá, že platby probíhaly po datu splatnosti, a to až s osmdesátidenním zpožděním; přitom je nepravděpodobné, že by si tuto skutečnost Bc. Ž. nepamatoval, když jinou konzultační činnost dle svého daňového přiznání neposkytoval.

[9] Vzhledem k rozporům v provedených důkazech krajský soud dospěl k závěru, že správní orgány nepochybily, pokud neprovedly další navrhované důkazy – výsledky svědků R. a K., Ing. P. K., Ing. J. H. a Y. D., kteří měli být přítomni některým konzultacím. Z doposud provedených důkazů vyplývalo, že u konzultací neměla být jiná osoba kromě R. K., jehož přítomnost u jedné schůzky Ing. K. připustil. Nadto by výsledky nemohly prokázat poskytnutí konzultací v plném rozsahu. Krajský soud též souhlasil s názorem žalovaného, že pokud nebyl schopen popsat dostatečně poskytované služby ani Bc. Ž. jakožto jejich poskytovatel, ani Ing. K. jako jediný stálý účastník konzultací, jen stěží by tak mohly učinit jiné osoby. Provedené důkazy nasvědčovaly fiktivnosti fakturovaných služeb, přičemž ani provedením navrhovaných důkazů by nemohly být výše uvedené rozpory odstraněny, a na jejich provedení tak nebylo nutno trvat.

[10] Krajský soud se dále zabýval námitkou neprovedení navržených výsledků ve vztahu k podnájmu prostor v obci Mořina. Sklad měla stěžovatelka v podnájmu od společnosti APRON s.r.o., jejímž jednatelem a jediným společníkem byl Ing. K.; sklad samotný vlastnila Ing. M. M. K., matka Ing. K.. Majitelka skladu však za rok 2011 žádné příjmy z pronájmu nemovitostí v obci Mořina nevykázala. Krajský soud znovu přihlédl ke zjištěným rozporům mezi jednotlivými stěžovatelkou předloženými důkazy. Ing. K. dle vlastního tvrzení měl navštěvovat předmětný sklad dvakrát až třikrát do roka služebním vozem, nicméně v knihách jízd žádné cesty do obce Mořina za rok 2011 vedeny nejsou. Stěžovatelka v účetnictví sledovala své zboží podle jednotlivých skladů, ale skladovací objekt v obci Mořina v účetnictví nevedla. Z inventury ze dne 22. 2. 2012 plyne, že v objektu mělo být uskladněno jen účetně zcela odepsané kancelářské vybavení, jehož pořizovací hodnota činila 148 983,78 Kč; to je však v rozporu s tvrzením Ing. K., podle něhož měl být skladován též obchodní majetek (zásoby). Rovněž je pořizovací hodnota skladovaného majetku ve zjevném nepoměru k výši evidovaných ročních výdajů (nákladů) na podnájem (1 560 000 Kč). Inventura samotná navíc není vzhledem k datu svého rozhodnutí důvěryhodná (pořízena byla dne 22. 12. 2012 a měla vypovídat o stavu ke dni 31. 12. 2011), a není tak prokázáno ani skladování kancelářského vybavení. Skladovací prostor v obci Mořina měla stěžovatelka začít využívat v roce 2006, kdy přišla o možnost využívat dva sklady společnosti Tomos Praha a. s., přičemž tyto sklady měly dohromady rozlohu 415 m², kdežto

sklad v obci Mořina je se svojí rozlohou 929 m² více než dvojnásobný. Navíc smlouva o podnájmu předložená správci daně byla uzavřena ke dni 1. 10. 2010, tedy zhruba 4 roky poté, co měl být její majetek do tohoto skladu poprvé přemístěn. Stěžovatelka se snažila prokázat, že ve skladu v obci Mořina byl uskladněn obchodní majetek, též prostřednictvím výslechu svědkyně Hany Chocholové; ta ovšem dle vlastní výpovědi v tomto skladu nikdy nebyla a při stěhování v roce 2006 pouze mluvila s přepravcem, který majetek převážel z původních skladů.

[11] Na základě uvedených skutečností bylo podle krajského soudu zřejmé, že výdaje (náklady) na podnájem objektu v obci Mořina nebylo možno považovat za daňově uznatelné. Správní orgány nepochybily, pokud neprovedly důkazy výslechem svědků J. R., T. Š., Ing. A. T., M. I. S. a S. a Ing. T. K., neboť tyto osoby měly mít povědomí o majetku skladovaném v objektu v obci Mořina na základě jejich návštěv tohoto objektu v letech 2006-2016 (nikoliv však přímo v roce 2011); jejich výpověďmi tak nemohlo být prokázáno skladování obchodního materiálu v roce 2011. Výslechy Ing. K. a Ing. R. mínila stěžovatelka prokázat situaci přímo v roce 2011, neboť tyto osoby měly sklad v daném roce navštívit. Takové tvrzení však krajský soud považoval za účelové, neboť z dřívějšího vyjádření Ing. K. vyplývalo, že v roce 2011 měl být fyzicky přítomen ve skladu pouze on, přepravci a někteří zákazníci, přičemž ani jedna z těchto osob nebyla přepravcem nebo zákazníkem. Ve vztahu k Ing. R. navíc stěžovatelka jak ve svém dřívějším vyjádření, tak v žalobě uvedla, že skladovací prostory v obci Mořina navštívila teprve v roce 2012.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[12] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Krajský soud dle jejího názoru pouze přejal původní argumentaci správce daně a žalovaného bez dalšího posouzení, ačkoliv podmínky pro odmítnutí provedení důkazů nebyly naplněny.

[13] Úvahy o fiktivnosti stěžovatelkou uplatněných nákladů nebyly na místě přinejmenším do doby, než byly provedeny veškeré důkazy, které mohly úvahu správce daně a žalovaného potvrdit či vyvrátit. Rozpory ve výpovědích byly pravděpodobně způsobeny značným časovým odstupem (např. Bc. Ž. byl vyslechnut teprve v roce 2016). S ohledem na dobu, která po konci kontrolovaného zdaňovacího období uplynula, nebylo možno opatřit jiné důkazy než zpochybněné a navržené svědecké výpovědi. Správce daně své závěry vystavěl na absentujících a selektivně rozporných kontrolních zjištěních, přičemž krajský soud stejně jako žalovaný takto učiněné závěry toliko nekriticky přebíral. Správní orgány i krajský soud hodnotily navržené důkazy prizmatem, že od nich nelze očekávat potvrzení pravdivosti skutečností tvrzených stěžovatelkou. Pravdivost a věrohodnost svědeckých výpovědí však nelze hodnotit před jejich provedením.

[14] Podle stěžovatelky je napadený rozsudek krajského soudu též nepřezkoumatelný z důvodu vnitřní rozpornosti. Ve vztahu ke konzultacím Bc. Ž. měl krajský soud na jednu stranu za to, že jsou výpovědi Bc. Ž. a Ing. K. vzájemně rozporné, a tudíž nevěrohodné, na druhou stranu však konkrétní informaci vyplývající z jedné z výpovědí, že u konzultací nebyla žádná další osoba přítomna, připisuje takovou váhu, že kvůli ní mělo být správné neprovést navrhované výslechy dalších účastníků konzultací Bc. Ž. Obdobně neměly být provedeny některé výslechy k prokázání využití skladu v obci Mořina pro jejich rozpor s tvrzeními Ing. K., která krajský soud též označil za nevěrohodná. Co se týče podnájmu v obci Mořina, má stěžovatelka za to, že stav skladovaného obchodního majetku v roce 2011 mohl být prokázán svědeckými výpověďmi, z nichž by vyplynulo, jaký majetek byl do skladu v letech 2006 a 2008 převezen a jaký zde byl po roce 2011 uložen. Odmítnutí provedení výpovědí toliko na základě pouhých spekulací, že nejsou svědci věrohodní, jsou ovlivnění a nejsou schopni prokázat tvrzené skutečnosti, se tak jeví jako svévole, kterou krajský soud aproboval.

[15] Vzhledem k tomu, že se krajský soud omezil pouze na konstatování, že se se závěry správních orgánů ztotožňuje, není ani zřejmé, že by krajský soud provedl hlubší analýzu

pokračování

skutkového stavu a závěrů z něj učiněných. Tím pádem je možné, že se krajský soud v rozporu s principem plné jurisdikce nevěnoval otázce, jakým způsobem správní orgány hodnotily důkazy stěžovatelky a zda byly odstraněny a rozptýleny její opodstatněné námitky. Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, popř. aby zrušil pouze napadený rozsudek a věc vrátil k dalšímu řízení krajskému soudu; dále navrhl, aby jí Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení.

[16] Žalovaný v podrobnostech odkázal na své rozhodnutí a napadený rozsudek. Ve vztahu k navrhovaným svědeckým výpovědím ohledně konzultací Bc. Ž. zdůraznil, že ani nemohly prokázat poskytnutí konzultací v plném fakturovaném rozsahu, navíc kromě R. K. nebyli ostatní svědkové dříve zmíněni ani zaznamenáni na poznámkách Ing. K. K dlouhé prodlevě mezi koncem kontrolovaného zdaňovacího období a výsledkem svědků uvedl, že je to právě stěžovatelka, kdo nese odpovědnost za předkládané důkazy, a pokud mínila uplatnit jako daňově uznatelný náklad odměnu Bc. Ž., měla o tom pro případ daňové kontroly uchovat dostatek důkazů. Odmítl též stěžovatelčino tvrzení, že správní orgány i krajský soud hodnotily neprovedené důkazy, neboť s ohledem na nashromážděné důkazy bylo vyloučeno, aby byla svědeckými výpověďmi prokázána daňová uznatelnost vynaložených výdajů (nákladů). Ohledně podnětu objektu v obci Mořina žalovaný doplnil, že stěžovatelka v průběhu řízení měnila svá tvrzení co do povahy a rozsahu uloženého majetku, aniž by zjištěné rozpory přesvědčivě vysvětlila. Rozsudek krajského soudu žalovaný považoval za přezkoumatelný. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a stěžovatelce nepřiznal náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud úvodem konstatuje, že stěžovatelka vznáší tyto otázky: (i) přezkoumatelnost rozsudku krajského soudu a jeho soulad se zásadou plné jurisdikce, (ii) zákonnost neprovedení důkazů ve vztahu ke konzultacím Bc. Ž. a (iii) zákonnost neprovedení důkazů ve vztahu ke skladovacímu objektu v obci Mořina. S námitkami se Nejvyšší správní soud vypořádá v tomto pořadí.

IV.1 K (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[20] Nejprve k nepřezkoumatelnosti, která představuje tak závažnou vadu rozhodnutí, že by se jí Nejvyšší správní soud musel zabývat i v případě, že by jí stěžovatelka nenamítala, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[21] Veškerá výše uvedená kritéria napadený rozsudek krajského soudu splňuje. Jedná se o srozumitelné a odůvodněné rozhodnutí. Z jeho obsahu je jasné, jaké otázky – v návaznosti na žalobní body – krajský soud považoval za rozhodné, a vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jakož i nosné důvody (*ratio decidendi*), které v napadeném rozsudku vyslovil, jsou zřetelné. Je na

krajském soudu, aby žalobní body vypořádal, logicky odůvodnil a relevantně argumentoval s uvedením skutkových a právních důvodů, což se v projednávaném případě stalo.

[22] Stěžovatelka tvrdí, že je napadený rozsudek vnitřně rozporný, neboť na jednu stranu má některé svědecké výpovědi za nevěrohodné, na druhou stranu je však považuje za důvod neprovést další důkazy. Takové odůvodnění napadeného rozsudku však nezakládá skutečný vnitřní rozpor, natožpak nepřezkoumatelnost. Předkládá-li stěžovatelka důkazy ve vzájemném rozporu, nelze požadovat, aby správní orgány prováděly další a další důkazy, které mohou pouze prohloubit doposud zjištěné rozpory. Zároveň nelze již provedené důkazy hodnotit jako věrohodné, pokud si vzájemně protičejí. Tím pádem mohou i nevěrohodné důkazy vést k odmítnutí dalších důkazů, kupříkladu kvůli tomu, že je již zřejmá fiktivnost prokazovaných skutečností – ostatně tak tomu bylo i v nyní posuzované věci.

[23] Dále stěžovatelka namítala, že z rozsudku není zřejmé, že by se krajský soud případem podrobně zabýval, neboť se pouze omezil na nekritický souhlas s názorem žalovaného, čímž měl postupovat v rozporu se zásadou plné jurisdikce – v tomto ohledu stěžovatelka odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015 - 71, č. 3577/2017 Sb. NSS. Předně je třeba upozornit, že odkaz stěžovatelky na uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je nepřipadný, neboť v dané věci byla řešena povinnost soudu provést důkazy, které nebyly ani navrženy ve správním řízení, a to navíc v případě řízení o přestupku. Nyní posuzovaná věc se však týká daňového řízení a v řízení před krajským soudem nebyly nové důkazní prostředky navrženy. Argumentace porušením zásady plné jurisdikce tak není namístě – krajský soud se neodmítl zabývat ani skutkovou, ani právní stránkou případu. Při přezkumu hodnocení provedených důkazů z povahy věci může soud pouze ověřit logiku úvahy správních orgánů a neshledá-li v ní žádné pochybení, nelze požadovat, aby představil novou rozsáhlou argumentaci stran správnosti závěrů dovozených z důkazů. Obdobně je třeba přistupovat i k přezkumu důvodů pro neprovedení důkazů, jsou-li tímto důvodem závěry učiněné na základě předešlého dokazování.

[24] Lze tedy uzavřít, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný a že krajský soud nepostupoval v rozporu se zásadou plné jurisdikce.

IV.2 K neprovedení navrhovaných důkazů

[25] Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí. Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[26] Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví

pokračování

(srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, či nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

[27] Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval (srov. též § 92 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

[28] V nyní posuzované věci není sporu, že správce daně prokázal důvodné pochybnosti o souladu stěžovatelkou předložených dokladů se skutečností. Důkazní břemeno tak tížilo stěžovatelku, na níž bylo, aby prokázala, že výdaje (náklady) uplatněné na konzultace Bc. Ž. a podnájem skladovacího objektu v obci Mořina jsou daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož platí: *„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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“*

[29] Pro nyní posuzovanou věc je podstatné, že pro daňovou uznatelnost výdaje (nákladu) je třeba prokázat, že došlo k plnění, za které byl výdaj (náklad) vynaložen, a že jej bylo třeba vynaložit za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Přitom tyto příjmy a výdaje (náklady) je možno vázat jen k aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl, tedy budou prováděny za účelem dosažení zisku; mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy musí existovat přímý a bezprostřední vztah (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, č. 264/2004 Sb. NSS, či ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 27/2009 - 59).

[30] Ačkoliv má daňový subjekt povinnost prokázat uvedené skutečnosti a správní orgán má v zásadě provést jím navržené důkazy, neznamená to, že jsou správní orgány povinny provádět jakékoliv navržené důkazy. V obecné rovině lze konstatovat, že neprovést navržený důkaz je přípustné v zásadě ve třech situacích, a to pokud (a) důkaz nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, (b) není způsobilý potvrdit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, (c) popř. je-li navrhován k ověření nebo vyvrácení tvrzení, které již bylo v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno – tedy je nadbytečný (srov. nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, který se sice zabýval problematikou opomenutých důkazů v trestním řízení, výše uvedené závěry je ovšem možné uplatnit *mutatis mutandis* i na řízení před správními soudy a správními orgány – obdobně srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 - 49, bod [30]).

[31] Zřejmým indikátorem, že provádění dalších důkazů je nadbytečné [viz (c) výše], mohou být za určitých okolností závažné rozpory mezi již provedenými důkazy. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017 - 23, bod [10], při otázce posuzování nutnosti provádět další důkazy může být rozhodující závěr, že *„dosud provedené důkazy přinesly rozpory tak závažné, že by je další dokazování nemohlo odstranit“*. Nelze po správních orgánech požadovat, aby prováděly dokazování takřka již donekonečna (resp. do uplynutí obecné prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně), ačkoliv již je zjevné, že již další důkazy nemohou vysvětlit doposud vzniklé rozpory.

VI.2 a) K neprovedení navržených důkazů ve vztahu ke konzultacím Bc. Z. Ž.

[32] Stěžovatelka tvrdí, že správce daně pochybil, pokud neprovedl navrhované výsledky svědků, neboť pro takový postup nebyly naplněny podmínky. Otázkou tedy je, zda bylo možno důkazní situaci zařadit pod některý z výše uvedených bodů (a)-(c), v jejichž případě lze důvodně odmítnout provedení důkazu. Nejvyšší správní soud považuje za nadbytečně detailně popisovat veškeré dílčí rozpory, které vyvstaly zejména mezi výpověďmi Bc. Ž. a Ing. K., a v tomto ohledu tedy odkazuje na výše rekapitulovaný rozsudek krajského soudu. Zmíněny tak budou pouze ty rozpory, které zdejší soud považoval za rozhodné pro závěr o fiktivnosti vztahu mezi Bc. Ž. a stěžovatelkou.

[33] Bc. Ž. ve svědecké výpovědi uvedl, že mu nebylo známo, pro které stěžovatelčiny zákazníky svoje konzultace či rady poskytuje. Naopak Ing. K. nejen, že tvrdil, že Bc. Ž. pracoval na konkrétních projektech pro určité zákazníky, navíc též uvedl, že o konkrétních zákaznících zjišťoval informace; dle výpovědi Ing. K.: „*Úkolem pana Ž. bylo zjistit hlavní příčiny neochoty společnosti Letiště Praha uzavřít se společností Intelek výše popsanou servisní smlouvu.*“ S panem Ž. měla být rovněž řešena struktura společnosti ČEZ ICT co do obsazení pozic a jejich odpovědnosti. S Bc. Ž. měla též být projednávána struktura společnosti AŽD Praha co do managementu v Praze a zásobovacího závodu AŽD Olomouc. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že uvedl pouze zlomek Ing. K. uvedených projektů, které měl s Bc. Ž. konzultovat, u nichž Bc. Ž. zákazníka stěžovatelky musel znát již jen z povahy věci. Ačkoliv se snaží stěžovatelka bagatelizovat rozpory ve výpovědích délkou doby, která uplynula od konce relevantního zdaňovacího období, jen stěží lze připustit, že by Bc. Ž. mohl zapomenout samotnou povahu vykonávané činnosti. Bylo-li jeho úkolem zjišťovat informace o konkrétních společnostech, popř. konzultovat personální složení některých společností, je nepochopitelné, proč by měl tuto skutečnost zamlčet, pokud danou konzultační činnost opravdu vykonal.

[34] Rovněž lze jen stěží uvěřit, že by si Bc. Ž., byť s časovým odstupem, neuvědomil, že byly některým jednáním přítomny další osoby, a to zejména v případě R. K., který byl dle tvrzení pana Ing. K. zástupcem společnosti Alvarion Izrael, u něhož lze vzhledem k tvrzenému obsahu konzultace předpokládat, že se aktivně účastnil diskuze, a nebyl pouze pasivním příjemcem rad, na kterého by mohl Bc. Ž. snadno zapomenout – podle tvrzení Ing. K. měla být předmětem diskuse možnost provádět určité dodávky pro společnost ČEZ, přičemž společnost Alvarion Izrael byla výrobcem části bezdrátové technologie určené do projektu Smart Grids ČEZ Vrchlabí. Zde je též třeba upozornit na určitou rozpolcenost argumentace stěžovatelky. Bagatelizuje totiž rozpory mezi výpověďmi časovým odstupem, na druhou stranu navrhuje další čtyři svědky, kteří měli být při různých konzultacích přítomni. Pokud se však tyto osoby účastnily konzultací do té míry, že by tím měla být prokázána povaha i rozsah konzultační činnosti ze strany Bc. Ž., pak nelze přistoupit na to, že by jejich přítomnost byla natolik nevýznamná, že by si ji Bc. Ž. vůbec nepamatoval, resp. že by ji Ing. K. pouze vyčetl ze zápisu. Pokud naopak byla účast třetích osob na konzultacích natolik marginální, že si ani jeden z nich přítomnost konkrétních osob nevybavil, nemohou tyto osoby zřejmě vypovídat o povaze ani rozsahu služeb údajně poskytnutých Bc. Ž..

[35] Další významný rozpor se týká podílu přímé konzultace na celkově poskytnutých a fakturovaných službách. Zatímco Bc. Ž. měl za to, že přímá konzultace činila 90 % poskytnutých služeb, podle Ing. K. to bylo 10-15 %. V takovém případě by však za předpokladu, že jeden fakturovaný člověkodenní představuje 10 hodin odvedené činnosti (ani v tomto ohledu však nepanovala úplná shoda), měla dle Bc. Ž. stěžovatelka za jeden člověkodenní obdržet devět hodin přímých konzultací, kdežto podle Ing. K. zhruba hodinu. Zde je potřeba rovněž upozornit, že stěžovatelka v odvolání tvrdila, že tento rozpor mohl být vyvolán tím, že Bc. Ž. nechápal jako přímou konzultaci pouze konzultaci vedenou se stěžovatelkou; konzultantům je totiž zpravidla placen i jejich čas strávený jednáním s třetími stranami. Takové tvrzení však rozpory nevysvětluje, naopak dále podřívá věrohodnost výpovědi Bc. Ž. Ten totiž v popisu poskytnutých služeb ani nezmínil, že by jednal s jinými subjekty, což by bylo jen těžko vysvětlitelné, pokud by taková

pokračování

činnost zabrala cca 80% fakturované práce. Toto stěžovatelčino tvrzení konvenuje s informacemi poskytnutými Ing. K., že Bc. Ž. zjišťoval konkrétní informace o zákaznících stěžovatelky, nicméně vzhledem k tomu, že má vysvětlit odlišný pohled Bc. Ž. na odvedenou činnost, mělo by být souladné především s jeho výpovědí; tak tomu ovšem není, neboť Bc. Ž. neměl znát konkrétní projekty a zákazníky. V kasační stížnosti stěžovatelka navíc namítá, že je rozdíl daný tím, že se jeden ze svědků spletl a poměr (cca 9:1) zcela otočil. Takový argument se v kontextu popsané odvolací námítky jeví jako účelový, neboť rozpor může být dán pouze jednou ze stěžovatelkou prezentovaných možností. Představováním nových vzájemně rozporných eventualit v průběhu řízení ve vztahu k výpovědím Bc. Ž. a Ing. K. stěžovatelka jejich věrohodnosti spíše ubírá.

[36] Navíc Nejvyšší správní soud považuje za velmi nepravděpodobné, že se jeden z dotyčných „spletl“, když oba odpovídali jasně v celých větách. Bc. Ž. uvedl: *„Odbadem s odstupem času bych to odbadoval na 9:1. Tj. 9 jednotek přímé konzultační činnosti vůči 1 jednotce přípravy nebo zjišťování informací.“* Ing. K. naopak tvrdil, že *„časový rozsah těchto konzultací mohl dle mého odbadu reprezentovat 10-15 procent celkového času stráveného v rámci smluvního vztahu“*. Pokud by bylo možno tento zcela zásadní rozpor ve výpovědích vysvětlit jednoduše tím, že se osoby spletly, pak by tím již bylo možno vysvětlit v podstatě jakýkoliv rozpor.

[37] Další rozpory a nesrovnalosti, které zmiňoval krajský soud, již jen dokreslují správnost závěru žalovaného, že byl vztah mezi stěžovatelkou a Bc. Ž. fiktivní. Z uvedeného je zřejmé, že Bc. Ž. a Ing. K. jako jediní stálí účastníci konzultací nebyli schopni shodně popsat ani základní aspekty své spolupráce, přičemž rozpory mezi jejich výpověďmi nejsou zanedbatelné nebo omluvitelné časovou prodlevou mezi zdaňovacím obdobím a datem výslechnů. Nejvyšší správní soud zde znovu odkazuje na svůj výše citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 237/2017 - 23, podle něhož není třeba v dokazování pokračovat, pokud doposud provedené důkazy založily závažné rozpory, které již není možno odstranit. K tomu zdejší soud dodal, že *„pokud každý z vyslechnutých svědků vypovídal odlišně, další svědci by mohli pouze potvrdit jednu z verzí, popřípadě přinést další, novou. Nemohlo by však dojít ke spolehlivému zjištění průběhu událostí.“* Tento závěr je i pro nyní posuzovanou věc zcela přílehavý, neboť z uvedených tvrzení představených Ing. K. a Bc. Ž. mohou být pravdivá vždy pouze tvrzení jednoho z nich. Nejvyšší správní soud tak o fiktivnosti vztahu Bc. Ž. a stěžovatelky na základě provedených důkazů nemá pochyb. Je proto zřejmé, že další dokazování bylo nadbytečné [viz (c) výše]. Rovněž je třeba zopakovat výše uvedený závěr, že by nově provedené výsledky nemohly vzhledem k marginalitě účasti svědků na konzultacích prokázat skutečný rozsah fakturovaných konzultací (resp. pokud by se mělo ukázat, že byli přítomni pravidelně, založil by se tím další evidentní rozpor s provedenými důkazy), a tím pádem tyto výpovědi nebyly s to prokázat relevantní tvrzené skutečnosti [viz (b) výše], tedy povahu a rozsah Bc. Ž. poskytnutých konzultací.

[38] Na uvedeném nic nemění ani stěžovatelčina argumentace stran nepřipustného hodnocení neprovedených důkazů. Názor žalovaného, že *„navržené svědci museli být odvolatelem [stěžovatelkou] již ovlivněni“* sice je třeba považovat za nepřipadný, neboť úvahy o nevěrohodnosti svědků by byly namísto při provedení výslechnů, nicméně rozhodný je závěr žalovaného o tom, že je vztah mezi stěžovatelkou a Bc. Ž. evidentně fiktivní na základě rozporů, které ani další dokazování nemohlo odstranit. Důvodem odmítnutí navrhovaných důkazů správními orgány tedy nebyla nevěrohodnost svědků, nýbrž ucelený pohled na věc z již provedených důkazů, ačkoliv se v tomto směru žalovaný vyjádřil poněkud nešťastně.

[39] Nedostatky provedených důkazů, které měly prokázat daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nelze omluvit ani plynutím času. Právní řád stanoví v daňových věcech jasnou (propadnou) lhůtu pro stanovení daně, a každý daňový subjekt tak má možnost zjistit, po jakou dobu bude muset být schopen prokázat daňově relevantní skutečnosti. V posuzovaném případě bylo procesní odpovědností stěžovatelky, aby

prokázala daňovou uznatelnost výdajů (nákladů), které sama v daňovém přiznání uplatnila. Pokud neuchovala přesvědčivé výstupy z údajně přijatých konzultací a důkazy, které sama navrhla, jsou ve zcela zásadní míře ve vzájemném rozporu, jde negativní důsledek v podobě neunesení důkazního břemene k její tíži. Lze proto uzavřít, že správní orgány nepochybně, pokud neprovedly všechny stěžovatelkou navrhované výslechy svědků.

IV.2 b) K neprovedení navrhovaných důkazů ve vztahu k podnájmu objektu v obci Mořina

[40] Obdobně jako v případě daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) vynaložených na konzultacích ze strany Bc. Ž. je i ve vztahu k podnájmu objektu v obci Mořina otázkou, zda bylo možno důkazní situaci zařadit pod některý z výše uvedených bodů (a)-(c), v jejichž případě lze důvodně odmítnout provedení důkazů. I v tomto případě je vhodné začít výčtem okolností, které Nejvyšší správní soud považuje za nejpodstatnější.

[41] Stěžovatelka tvrdí, že skladovací objekt v obci Mořina využívala k uložení obchodního materiálu. Podle žalovaného však v průběhu řízení měnila svá tvrzení o rozsahu a povaze uloženého majetku, přičemž zjištěné rozpory nevysvětlila. Dospěl tak k závěru, že rozpory svědčily o simulaci ekonomické povahy jednání stěžovatelky tak, aby dostála podmínkám uvedeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[42] Stěžovatelka ve svém účetnictví sleduje zboží podle jednotlivých skladů, ve kterých je uloženo. Neeviduje však v účetnictví žádný sklad v obci Mořina, přičemž v řízení před správními orgány ani před krajským soudem nepředstavila žádný důvod, proč se rozhodla tento sklad ze svého účetnictví vypustit. Ing. K. měl dne 22. 2. 2012 provést inventuru zboží předmětného skladu. Z této inventury vyplývá, že zde byl uskladněn výhradně kancelářský majetek (židle, skříně, knihovny...), jehož pořizovací cena činila 148 983,76 Kč. Podle inventury tak sklad nebyl využíván k nezbytnému uložení obchodního materiálu, ale k uskladnění nepoužívaného majetku, jehož cena byla nepoměrně nižší než výdaje (náklady) na jeho uskladnění. Nadto byla inventura učiněna po zákonné lhůtě pro její provedení a v ostatních skladech stěžovatelky provedli inventarizaci řadoví zaměstnanci již v prosinci roku 2011. Ohledně věrohodnosti inventury tak jsou též důvodné pochybnosti, a není tak zřejmé, zda byl ve skladu v obci Mořina v relevantním zdaňovacím období uskladněn vůbec nějaký stěžovatelčin majetek. I kdyby však inventarizace odpovídala skutečnosti, výdaj (náklad) 1 560 000 Kč by bylo možno jen stěží považovat za daňově uznatelný, když mnohonásobně převyšuje cenu uloženého majetku; takové jednání by totiž v běžných ekonomických vztazích nedávalo smysl, přičemž právě ekonomická smysluplnost je podmínkou aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (srov. výše zmíněné rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 44/2003 - 73 a č. j. 8 Afs 27/2009 - 59).

[43] Navíc Ing. K. vypověděl, že byl inventarizován veškerý majetek a kromě uvedeného kancelářského nábytku tedy nemělo být ve skladu nic jiného, na druhou stranu však také tvrdil, že do předmětného skladu měly být převezeny také zásoby stěžovatelky v hodnotě řádově milionů korun. Z ničeho však nevyplývá (a to ani z fotodokumentace předložené stěžovatelkou správci daně, u níž nebylo zřejmé, kdy a kde byla pořízena), že by takový majetek v daném skladu byl skutečně uložen; stěžovatelka ani přesvědčivě nevysvětlila ani nedoložila, co se mělo s tak rozsáhlým majetkem převezeným do předmětného skladu stát.

[44] Ing. K. měl též navštěvovat skladovací halu v obci Mořina dvakrát až třikrát ročně služebními vozy, v knize jízd však nejsou žádné jízdy do obce Mořina evidovány. Stěžovatelka ani nedoložila, že by se s obchodním majetkem z daného skladu obchodovalo – předložila pouze faktury týkající se přepravy v jiných zdaňovacích obdobích, z nichž není ani patrné, odkud a kam přeprava zboží probíhala, a fakturu za prodej osmi židlí z roku 2012 (jednalo se o prodej použitého majetku, konkrétně několika židlí, nikoliv o prodej zboží, s nímž stěžovatelka běžně obchoduje – např. kabely, cívky a další zařízení přímo související s její činností; navíc se jednalo

pokračování

o jiné židle, než jaké byly uvedeny v inventuře ze dne 22. 2. 2012). Iracionalitu tvrzeného využití prostor podtrhuje skutečnost, že sklad v obci Mořina měl nahradit dva sklady pronajaté od Tomos Praha a. s., které však měly dohromady méně než poloviční výměru.

[45] Závěru, že podnájemní smlouva byla uzavřena účelově s cílem neoprávněného snížení daňové zátěže, nasvědčuje i skutečnost, že v roce 2011 byly mezi jednotlivými smluvními stranami silné personální vazby. Ing. K. byl totiž jednatelem obou společností, které byly stranami podnájemního vztahu (tedy stěžovatelky a společnosti APRON, s.r.o.) a vlastníkem objektu byla jeho matka. Jak Nejvyšší správní soud judikoval v rozsudku ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006 - 75: „*Personální propojení mezi určitými osobami samo o sobě nemá zpravidla bez dalšího daňové následky [...], může však signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat nejrukbnějším způsobem ve shodě tak, aby optimalizovaly svoji daňovou zátěž vytvářením umělých skutkových okolností, které by jinak, šlo-li by o subjekty navzájem nepochybně, nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální.*“ V nyní posuzovaném případě je naznačené personální propojení jen jedním z mnoha indikátorů skutečného účelu jednání stěžovatelky.

[46] Ze všech uvedených skutečností ve vzájemném kontextu vyplývá, že stěžovatelka nevyužívala sklad v obci Mořina za účelem uskladnění jejího obchodního majetku. Byl-li ve skladu vůbec nějaký majetek stěžovatelky uložen, byl to pouze kancelářský nábytek, jehož pořizovací cena ani zdaleka nedosahovala ceny jeho uskladnění (která byla cca 10 krát vyšší). Lze tak uzavřít, že podnájemní smlouvou bylo sledováno pouze účelové snížení základu daně. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že vybral pouze ty okolnosti, které považoval za nejpodstatnější, správní orgány identifikovaly více skutečností podporujících uvedený závěr, které však zdejší soud nepovažuje za nutné opakovat.

[47] Správce daně neprovedl několik dalších svědeckých výpovědí, které stěžovatelka navrhla k prokázání, že byl v obci Mořina skladován taktéž obchodní majetek. Co se týče výpovědí J. R., T. Š., Ing. A. T., M. L., S. S. a Ing. T. K., Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu a správních orgánů, že jejich výslech nemohl prokázat, že byl ve skladě v obci Mořina uskladněn v roce 2011 obchodní majetek, když ani jeden z nich v daném roce tento sklad nenavštívil (ohledně toho, kdy která z osob navštívila předmětný sklad, zdejší soud pro stručnost odkazuje na body 92. - 95. odůvodnění napadeného rozsudku, s jejichž závěry stěžovatelka v kasační stížnosti nepolemizuje). Ve vztahu k relevantnímu zdaňovacímu období takové důkazy nemají vypovídající hodnotu [viz (b) výše], mohly by prokázat pouze stav skladu v jiném zdaňovacím období, což ovšem s nyní posuzovanou věcí nesouvisí [viz (a) výše]. Nejvyšší správní soud se též pozastavuje nad tím, že stěžovatelka, která s poukazem na plynutí času opakovaně zpochybňuje váhu vybraných tvrzení svědků, které sama navrhla, považuje za vhodné dokazovat výslechem svědků i skutečnosti sahající až do roku 2006 (tedy 10 let předtím, než mohl správce daně výslechy provést).

[48] Podle stěžovatelky bylo možné svědeckými výpověďmi prokázat kontinuitu skladování majetku – pokud by byl určitý majetek dovezen do skladu před rokem 2011 a byl by zde i v následujících letech, bylo by tedy zřejmé, že v samotném roce 2011 zde byl uskladněn též. Tato úvaha je však založena na premise, že se v obou případech (tj. jak před rokem 2011, tak později) bude jednat o tentýž majetek. Ani stěžovatelka sama však nedovedla spolehlivě specifikovat, o jaký konkrétní majetek se mělo jednat; nelze tak ani očekávat, že by to dokázali navržení svědci, kteří sklad ani neměli navštěvovat pravidelně. Uvedení svědkové by tak mohli vypovídat o skladování nespécifického majetku v jiných letech, nikoliv o kontinuitě skladování konkrétních věcí – jediné tato kontinuita by přitom mohla být pro posouzení využití skladovacího objektu v roce 2011 relevantní. Nejvyšší správní soud nadto pro dokreslení situace připomíná, že v roce 2012 měly být ze skladu prodány židle, které ani neodpovídají těm, které byly uvedeny v inventuře ze dne 22. 2. 2012.

[49] Výsledky Ing. K. a Ing. R. byly navrženy v rozporu s dřívějším tvrzením stěžovatelky (potažmo Ing. K.), že v průběhu roku 2011 do skladu chodil pouze Ing. K., zákazníci a přepravci. Je tak zřejmé, že provedení těchto důkazů by vedlo pouze k prohloubení již existujících rozporů mezi jednotlivými tvrzeními stěžovatelky a provedenými důkazy. V zásadě by tyto výsledky mohly vést k těmto situacím: (i) vyslychané osoby by tvrdily, že byl uskladněn kancelářský majetek v souladu s inventurou ze dne 22. 2. 2012, (ii) dále by mohly tvrdit, že byl uskladněn (také) jiný majetek, (iii) nebo by mohly uvést, že nebyl uskladněn žádný majetek. V prvním případě (i) je myslitelné, že by bylo prokázáno skladování kancelářského majetku, nicméně výdaj (náklad) na jeho uskladnění by nebylo možno považovat za daňově uznatelný pro zcela evidentní nepoměr mezi výdaji (náklady) na skladování a cenou majetku (viz výše). V druhém případě (ii) by vznikl další nevysvětlitelný rozpor, který by jen potvrzoval již učiněný závěr, že skutečným účelem podnětu bylo toliko nepřipustné snížení základu daně a že se stěžovatelka v reakcích na jednotlivé úsudky správních orgánů snaží dodatečně vytvořit dojem naplnění podmínek pro aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. I ve třetím (iii) případě je zřejmé, že by tvrzení stěžovatelky ohledně skladování materiálu nebylo prokázáno. V konečném důsledku proto provedení těchto výsledků nemohlo ovlivnit názor správních orgánů, že nebyly naplněny podmínky k odečtení výdaje (nákladu) ze základu daně dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a tím pádem byly takové důkazy nadbytečné [srov. (c) výše].

[50] Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že krajský soud i správní orgány hodnotily výpovědi svědků co do jejich pravdivosti a důvěryhodnosti, aniž by je provedly. Nejvyššímu správnímu soudu však není zřejmé, na čem tento svůj úsudek zakládá. Ve vztahu k poradenským službám Bc. Ž. takové indicie zřejmé byly, nicméně v případě hodnocení uznatelnosti výdajů (nákladů) na podnět objektu v obci Mořina nikoliv. Lze tedy uzavřít, že správní orgány nepochybily, pokud neprovedly všechny stěžovatelkou navrhované výsledky svědků.

VII. Závěr a náklady řízení

[51] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[52] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 16. dubna 2021

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu