



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové, soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobců: **a) J. N., b) J. N.**, oba zastoupení JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 9. 2018, č. j. 39294/18/5200-10423-709175 a č. j. 39291/18/5200-10423-709175, v řízení o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 5. 2021, č. j. 25 Af 51/2018 - 119,

**t a k t o :**

- I.** Řízení o kasační stížnosti žalobkyně a) **se zastavuje.**
- II.** Kasační stížnost žalobce b) **se zamítá.**
- III.** Žalobci **nemají právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

### **I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) zahájil u žalobce b) dne 18. 9. 2014 a u žalobkyně a) dne 22. 9. 2014 daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012. Předmětem činnosti žalobce b) v uvedeném období byly stavební práce, zejména izolační a zednické. Žalobkyně a) participovala na příjmech žalobce b) jako spolupracující osoba (a zároveň vyvíjela vlastní podnikatelskou činnost).

[2] Na základě závěrů uvedených ve zprávách o daňových kontrolách vydal správce daně platební výměr ze dne 16. 3. 2017, kterým žalobce b) doměřil za rok 2012 daň ve výši 733.713 Kč, daňový bonus ve výši – 40.212 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 154.785 Kč. Žalobkyni a) pak platebním výměrem ze dne 15. 3. 2017 doměřil za rok 2012 daň

ve výši 64.140 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 12.828 Kč. Daň byla oběma žalobcům doměřena z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně tvrzení týkajících se provedení stavebních prací společnostmi JARYS stav spol. s r. o. (dále jen „JARYS“), APECKA STAVBY, družstvo (dále jen „APECKA STAVBY“), a MAT-FI spol. s r. o. (dále jen „MAT-FI“) v deklarovaném rozsahu a ceně. Takto uplatněné výdaje proto nebyly žalobcům uznány. Orgány finanční správy dále dospěly k závěru, že žalobci neprokázali oprávněnost uplatnění částky od dodavatele J. L. nad rámec dodavatelem uplatněného vystaveného dokladu do daňových výdajů.

[3] Žalobci napadli platební výměry odvoláními, která žalovaný poté, co nechal doplnit dokazování, v záhlaví specifikovanými rozhodnutími zamítl.

[4] Rozsudkem ze dne 21. 4. 2020, č. j. 25 Af 51/2018 - 88 krajský soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil. Dospěl k závěru, že žalovaný nedostatečně zdůvodnil, proč zpochybněnou část daňové evidence žalobců nelze považovat za podstatnou z hlediska podmínek pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Uložil žalovanému nově zhodnotit možnost stanovení daně dle pomůcek se zohledněním tzv. esenciálních nákladů. Proti prvnímu rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/2020 - 45, z důvodu, že žalovaný ve svých napadených rozhodnutích dostatečně přezkoumatelně zdůvodnil, proč v posuzované věci podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek nebyly naplněny; v souzené věci tak nebyly dány podmínky ke změně procesního postupu a ke stanovení daně podle pomůcek.

## II. Rozsudek krajského soudu

[5] Krajský soud následně věc podruhé rozhodl nyní napadeným rozsudkem. Úvodem připomněl judikaturu vztahující se k přechodu důkazního břemene v daňovém řízení. Zhodnotil, že správce daně formuloval konkrétní skutečnosti, které vyvracely věrohodnost a průkaznost předložených dokladů a faktur ve vztahu ke společnostem JARYS, APECKA STAVBY MAT-FI. Důkazní břemeno tedy leželo na žalobcích.

[6] Následně se zabýval otázkou, zda správce daně a žalovaný správně vyhodnotili žalobci předložené důkazní prostředky. K svědeckým výpovědím svědků V., L., F. a R. uvedl, že se mohly stát nepřímými důkazy ke skutečnosti, že společnosti MAT-FI, APECKA STAVBY a JARYS vyvíjely nějakou činnost v souvislosti se zakázkami žalobce b), avšak nebyly způsobilé plně prokázat všechna relevantní tvrzení daňových subjektů, a to ani v kontextu dalších důkazů v řízení shromážděných. A to včetně smluv se společností JARYS, které žalobce b) dle svého tvrzení dodatečně nalezl po pátrání ve svém účetnictví. Ani stavební deníky nebyly schopny prokázat tvrzení žalobců, spíše naopak mohly pochybnosti správce daně posílit. Výpověď svědka J. S. nebyla způsobilá (ani v kontextu s ostatními důkazy) prokázat všechna relevantní daňová tvrzení žalobce, jelikož si pouze vybavil název společnosti JARYS a to, že nějací „její lidé“ pracovali na zakázkách žalobce b).

[7] Krajský soud zdůraznil, že k přenesení důkazního břemene v daňovém řízení postačuje důvodné zpochybnění tvrzení žalobců, nikoliv nutnost prokázat opak jejich tvrzení. Ti jsou poté povinni prokázat, že věci se sebehly tak, jak uváděli ve svých tvrzeních. K tomu jim nepostačí chabé nepřímé důkazy, které navíc netvoří uzavřenou a logickou soustavu, jak požaduje judikatura.

[8] Námitku ohledně nesprávného posouzení podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů shledal soud taktéž nedůvodnou, jelikož v tomto případě přetrvaly pochyby nejenom o rozsahu

pokračování

a dodavatelích posuzovaných plnění, ale také o jeho ceně. Žalobci tedy neprokázali pouze to, kdo plnění poskytl, ale také samotné provedení dotčených stavebních prací v deklarovaném rozsahu a ceně.

[9] K námitce žalobců, že měl žalovaný a správce daně stanovit daň podle pomůcek a v rámci takového stanovení daně přiznat žalobcům náklady minimálně nutné (neboli esenciální), odkázal krajský soud na odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, který neshledal důvod k přechodu na stanovení daně podle pomůcek.

[10] Žalobu z výše uvedených důvodů shledal nedůvodnou, a proto ji zamítl.

### III. Kasační stížnost žalobců

[11] Proti rozsudku krajského soudu podali žalobkyně a) a žalobce b) [stěžovatelka a stěžovatel] obsáhlou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhli, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Zejména opakovali svou verzi hodnocení důkazů provedených v řízení před orgány daňové správy. Krajskému soudu vytýkají nepřezkoumatelnost některých jeho závěrů, neboť se dostatečně nezabýval hodnocením provedených důkazů v předchozích řízeních. Především pak pouze letmo zmínil v kasační stížnosti specifikované smlouvy o dílo se společnostmi JARYS, MAT-FI a APECKA, aniž by je přezkoumatelně a podrobně hodnotil. Vůbec se ovšem nezabýval hodnocením dokladů o úhradách fakturovaných částek dodavateli a evidencí zakázek stěžovatelů. Z napadeného rozsudku dále není zřejmé, zda krajský soud hodnotil stavební deníky stěžovatele b) nebo generálního zhotovitele stavby. Soud neuvedl v napadeném rozsudku komplexní hodnotící úvahu ke všem důkazům v jejich vzájemných souvislostech. Tím měl krajský soud zároveň aprobovat rozhodnutí žalovaného, které vycházelo z nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

[13] Nezákonnost rozsudku krajského soudu spatřovali stěžovatelé v tom, že krajský soud nezrušil rozhodnutí žalovaného, který nesprávně hodnotil provedené důkazní prostředky, což vedlo k nesprávnému zjištění skutkového stavu. Krajský soud nehodnotil předložené faktury a smlouvy v kontextu ostatních důkazů, ale pouze samostatně.

[14] Krajský soud měl dále pochybit při posouzení otázky rozložení a unesení důkazního břemene. Stěžovatelé nesouhlasili s tím, že nevyvrátili pochybnosti předestřené správcem daně a žalovaným a tím pádem neunesli své důkazní břemeno. Žalovaný postavil závěr o neprokázání daňové uznatelnosti vynaložených výdajů fakticky pouze na zpochybnění identity skutečného dodavatele přijatého plnění nikoliv na zpochybnění reálného provedení plnění. Soud nepřezkoumatelně hodnotil důkazy, kterými stěžovatelé vyvraceli pochybnosti žalovaného, jelikož se omezil pouze na závěr, že pochybnosti správce daně byly vážné. Nezabýval se námitkou existence nevypořádaných rozporů mezi důkazy a nedostatečným ověřováním získaných informací a zajišťováním podkladů pro rozhodnutí ze strany daňových orgánů.

[15] Poslední kasační námitkou bylo, že krajský soud nesprávně posoudil skutečnost, že důvodné pochybnosti ve vztahu k dodavateli nemohly postačovat k vyloučení předmětných výdajů za situace, kdy je nesporné, že stavební práce byly skutečně provedeny a výdaje skutečně vynaloženy.

[16] V průběhu řízení o kasační stížnosti, dne 1. 10. 2021, podali stěžovatelé návrh na přiznání odkladného účinku, který odůvodnili tím, že správce daně již přistoupil k exekuci doměřené daně

a jejího příslušenství, přičemž stěžovateli a stěžovatelce hrozí, že nebudou schopni hradit své závazky vzniklé v podnikání, dostanou se do platební neschopnosti a úpadku.

#### IV. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[17] Žalovaný ve vyjádření stručně shrnul pochybnosti o souladu skutkového stavu deklarovaného na předložených daňových dokladech se skutečným stavem, ve vztahu k jednotlivým společnostem. Setrval na závěru, že na stěžovatele přešlo důkazní břemeno, které neunesli. Naopak doplnění dokazování pochybnosti žalovaného ještě více prohloubilo.

[18] K námitce stěžovatelů, že daňové orgány měly přihlídnout k reálnému provedení stavebních prací, že v průběhu řízení nebylo prokázáno vynaložení výdajů v takovém rozsahu, v jakém jej stěžovatel tvrdil. Stěžovatelé ani neupřesnili, jakým jiným způsobem předmětné obchodní transakce proběhly, tedy kdo byl pravým dodavatelem a komu práce hradili, pročez tak předmětné výdaje nelze osvědčit jakožto daňově uznatelné výdaje.

#### V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud se předně zabýval kasační stížností stěžovatelky. Soud ji vyzval usnesením ze dne 19. 7. 2021, č. j. 1 Afs 216/2021 - 17, k zaplacení soudního poplatku za kasační stížnost ve lhůtě 15 dnů a současně ji poučil o následcích případného nezaplacení soudního poplatku. Usnesení bylo stěžovatelce, respektive jejímu zástupci, doručeno dne 22. 7. 2021.

[20] Podle § 47 písm. c) s. ř. s., soud usnesením řízení zastaví, stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon. Z § 4 odst. 1 písm. d) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, vyplývá, že poplatková povinnost vzniká podáním kasační stížnosti. Podle § 9 odst. 1 tohoto zákona platí, že nebyl-li poplatek za řízení splatný podáním kasační stížnosti zaplacen, soud vyzve poplatníka k jeho zaplacení ve lhůtě, kterou mu určí v délce alespoň 15 dnů; výjimečně může soud určit lhůtu kratší. Po marném uplynutí této lhůty soud řízení zastaví. K zaplacení poplatku po marném uplynutí lhůty se nepřihlíží.

[21] Lhůta pro zaplacení soudního poplatku uplynula dne 6. 8. 2021 (§ 40 odst. 1 s. ř. s.). Stěžovatelka v této lhůtě poplatek neuhradila. Soud proto řízení o kasační stížnosti stěžovatelky podle § 9 odst. 1 zákona o soudních poplatcích ve spojení s § 47 písm. c) s. ř. s. zastavil.

[22] Dále se soud zabýval kasační stížností stěžovatele. Při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[23] V souzené věci jde o opakovanou kasační stížnost, soud se tedy nejprve zabýval otázkou její přípustnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je „*kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*“ Nejvyšší správní soud se tak nemůže zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05).

[24] K přípustnosti opakované kasační stížnosti lze dále odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, v němž se konstatuje: „*Opakovaná kasační stížnost, v níž stěžovatel vznesl pouze námitky, které mohl*

pokračování

*uplatnit již v předešlé kasační stížnosti, je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřijatelná. Ze záznamu opakované kasační stížnosti platí výjimky pro případy, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Posouzení toho, které námitky mohl stěžovatel uplatnit již v předešlé kasační stížnosti, závisí na konkrétních okolnostech případu.“* V projednávané věci byl předchozí rozsudek krajského soudu zrušen na základě kasační stížnosti žalovaného z důvodu, že soud chybně posoudil povinnost správce daně stanovit daň podle pomůcek a v rámci takového stanovení přiznat stěžovatelům esenciální výdaje. Nejvyšší správní soud se tedy zabýval právní otázkou, která není nyní součástí kasační stížnosti.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Nejdříve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, k níž je případně povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Vzhledem k rozsahu žaloby se krajský soud nemusel nutně vypořádat s každou dílčí žalobní námitkou (to by ani nebylo dost dobře možné). Postačí, pokud proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žaloba jako celek neobstojí. Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění správního orgánu, s nímž se ztotožní (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Jak k tomu trefně uvádí Ústavní soud, není „porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a navazující judikatura Nejvyššího správního soudu). Krajský soud proto nemusel opětovně hodnotit každý jednotlivý důkaz, s jehož posouzením stěžovatel nesouhlasil. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatele, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by směřovalo nikoli k ochraně práv, ale jen k nekonečnému „ping pongu“ mezi Nejvyšším správním soudem a soudy krajskými.

[27] Zbývající kasační námitky se v zásadě neodlišují od žalobních, jen přičítají stejné chyby posouzení důkazů orgány finanční správy také krajskému soudu a nijak věcně nereagují na jeho závěry. Krajský soud nepochybil, pokud potvrdil způsob, kterým daňové orgány pracovaly s důkazními návrhy. Skutková zjištění daňových orgánů i jejich hodnocení považuje Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem za srozumitelná, logická a nevyvolávající pochybnosti.

[28] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že je to především krajský soud, který je oproti kasačnímu soudu soudem „nalézacím“ a je povolán zhodnotit napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek (§ 73 a násl. s. ř. s.). Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. např. rozsudek č. j. 6 As 256/2016 - 79 z 1. 3. 2017, bod 21). Žádné takové vady Nejvyšší správní soud nezjistil. Krajský soud dostatečně a srozumitelně vysvětlil, proč je přesvědčen, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně sporných plnění a proč považuje hodnocení důkazů ze strany žalovaného za správné. Ostatně v tomto závěru krajského soudu se také promítlo hodnocení jednotlivých důkazů, ať již samostatně nebo odkazem na rozhodnutí žalovaného.

[29] Jádrem sporu jsou výdaje, o kterých daňový subjekt tvrdil, že je vynaložil, avšak správce daně je neuznal jako daňové účinné, jelikož stěžovatel jejich vynaložení neprokázal.

[30] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů: „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.“

[31] Za daňově účinný výdaj podle § 24 zákona o daních z příjmu lze považovat pouze ten, který splňuje následující 4 podmínky : (1) výdaj byl skutečně vynaložen, (2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, (3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období a (4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018 - 40, nebo ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60).

[32] Hlavní otázkou tohoto případu je, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno ohledně prokázání provedení stavebních prací společnostmi JARYS, APECKA STAVBY a MAT-FI v deklarovaném rozsahu a ceně (první podmínka pro uznání výdaje za daňově účinný).

[33] Problematiku přenosu důkazního břemene ve svém rozhodnutí velmi podrobně popisoval již žalovaný a krajský soud. Není proto účelné podrobně popisovat dotčenou právní úpravu a judikaturu. Jen pro přehlednost soud uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. To obzvláště za situace, předestře-li správce daně zdůvodněné pochybnosti o plnění v rozsahu, který tvrdí daňový subjekt.

[34] Dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, správce daně prokazuje důvodnost svých pochybností o tom, že tvrzení daňového subjektu a doklady jím předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. 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 vážné a důvodné pochybnosti. Podaří-li se správci daně takové pochybnosti prokázat, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je pak svými dalšími tvrzeními a důkazy povinen rozptýlit pochybnosti správce daně. Daňový subjekt bude zpravidla tyto skutečnosti prokazovat jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a navazující judikaturu). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám [nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 č. 130/1996 Sb.].

[35] Prvotní pochybnosti vyjádřil správce daně v průběhu daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob, která proběhla u stěžovatele za zdaňovací období 2012. Pochybnosti spočívaly zejména ve skutečnostech, že platby probíhaly v hotovosti, předmět plnění nebyl jednoznačně specifikován a k fakturám nebyly přiloženy položkové rozpočty, soupisy prací a listiny obdobného charakteru. V případech plnění doložených smlouvou o dílo nebylo možné ověřit skutečný rozsah prací, ani zda fakturované částky odpovídaly hodnotě práce, která byla s dodavatelem sjednána. Na základě těchto pochybností doplnil správce daně dokazování. Jednatel společnosti JARYS popřel jakoukoliv spolupráci a uzavření smluv se stěžovatelem. Zpochybnil také faktury předložené daňovým subjektem v daňovém řízení, jelikož neodpovídaly ani formální úpravou ani podpisy na nich uvedené. Přijmout hotově finanční částky uvedené na dotčených fakturách bylo taktéž proti firemním praktikám. K plnění poskytnutému společností APECKA STAVBY správce daně dalším dokazováním zjistil, že faktury neodpovídaly doloženým smlouvám o dílo (chybějící přílohy nebo provedené vícepráce)

pokračování

a společnost již v době poskytnutí plnění nebyla kontaktní a na uvedeném sídle se společnost nenacházela. Platby společnosti stěžovatel prováděl hotově a z předložených dokladů nebylo zřejmé, kdo hotovost přijal. Ohledně faktur od společnosti MAT-FI zjistil správce daně dalším dokazováním, že neodpovídaly doloženým smlouvám o dílo, zejména v rozsahu účtovaných víceprací. Další pochybnosti vyvstaly ze skutečnosti, že ze smluv a stvrzenek o zaplacení faktur není zřejmé, kdo za společnost jednal. Společnost byla nekontaktní a na uvedeném sídle se nacházela pouze schránka, nikoliv reálné sídlo. Pochybnost byla také ohledně jednatele společnosti MAT-FI, který se zdržoval na území ČR pouze v období od 30. 4. 2012 do 30. 10. 2012.

[36] Nejvyšší správní soud má proto za nesporné, stejně jako orgány finanční správy a krajský soud před ním, že správce daně prokázal důvodné pochybnosti o věrohodnosti a úplnosti daňového tvrzení stěžovatele, na kterého následně přešlo důkazní břemeno. Stěžovatel proto musel dalšími tvrzeními vyvrátit pochybnosti správce daně.

[37] Následně provedl správce daně a žalovaný další důkazy, kterými chtěl stěžovatel vyvrátit pochybnosti o správnosti jeho daňového tvrzení. Jednalo se zejména o výpovědi svědků a důkazy provedené stavebními deníky vedenými generálními dodavateli jednotlivých staveb. Žádný z těchto důkazů ovšem nevyvrátil pochybnosti správce daně o správnosti daňového tvrzení. Svědci si pouze neurčitě vybavovali jména některých společností, ale žádný z nich výslovně nepotvrdil, zda a v jakém rozsahu dotčené společnosti vykonávaly práci pro stěžovatele. Někteří svědci naopak spolupráci s ním vyloučili, či upozornili na nesrovnalosti oproti obvyklým fakturám dané společnosti. Ze stavebních deníků neplynulo, že by se dané společnosti nebo alespoň jejich zaměstnanci, či osoby pro ně pracující, nacházeli na daných stavbách.

[38] Krajský soud tedy uzavřel, že stěžovatel své důkazní břemeno neunesl, jelikož jím navrhované důkazy byly pro zjištění rozhodného skutkového stavu bez významu. Jednotlivé důkazy hodnotil soud komplexně a uvedl, že netvoří uzavřenou a logickou soustavu, která by podporovala tvrzení stěžovatele, jak požaduje judikatura. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Z výše uvedených důvodů se nebude podrobně zabývat jednotlivými skutkovými tvrzeními stěžovatele.

[39] Jelikož stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání provedení stavebních prací společnostmi JARYS, APECKA STAVBY a MAT-FI v deklarovaném rozsahu a ceně, nebylo možné mu uznat dotčené výdaje jako daňové účinné dle § 24 zákona o daních z příjmů. V nyní souzeném případě nebylo sporné pouze to, zda plnění poskytly stěžovateli zmíněné společnosti, ale také rozsah a cena tvrzeného plnění. Zpochybněné výdaje tedy orgány daňové správy nemohly uznat jako daňové účinné, jak správně uzavřel krajský soud. Stěžovatel odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu k problematice uznávání výdajů v situaci, kdy nebyl prokázán dodavatel, ale nebylo sporu o skutečném provedení stavebních prací, konkrétně na rozsudek ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019 - 41. Tak tomu ovšem v posuzovaném případě nebylo, jelikož stěžovatel neunesl důkazní břemeno nejenom o tom, zda byly dotčené společnosti dodavateli sporného plnění, ale také ohledně jeho rozsahu a ceny plnění. Dané výdaje tedy nemohly být uznány.

[40] Vyloučil-li správce daně neprokázané výdaje, postupoval zcela v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů a také v souladu s judikaturou, jelikož stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně naplnění první podmínky pro užití zmíněného ustanovení, tedy neprokázal, zda byl výdaj skutečně vynaložen.

[41] Jelikož soud rozhodl bezodkladně o věci samé, o návrhu na přiznání odkladného účinku již pro nadbytečnost nerozhodoval

## VI. Závěr a náklady řízení

[42] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[43] O náhradě nákladů řízení rozhodl v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává. Řízení o kasační stížnosti stěžovatelky bylo zastaveno, a proto stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 4. listopadu 2021

JUDr. Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu