



Vyvěšeno dne: 24. 4. 2024

Svěšeno dne: 8. 5. 2024

Hana Čermáková

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Václava Štencla a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **MARBES CONSULTING s.r.o.**, se sídlem Brojova 2113/16, Plzeň, zast. JUDr. Robertem Vargou, advokátem se sídlem Zbrojnická 229/1, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2017, čj. 28349/17/5200-11435-711918, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 8. 2019, čj. 30 Af 41/2017-146,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[1] Předmětem sporu v této věci je otázka, zda daňové orgány správně interpretovaly a aplikovaly pravidla pro dokazování v daňovém řízení a zda měly žalobkyni uznat esenciální náklady. Předně se však Nejvyšší správní soud zabýval přípustností kasačních námitek a přezkoumatelností napadeného rozsudku a rozhodnutí žalovaného.

[2] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 17. 6. 2016, čj. 1269978/16/2301-51522-402739 (dále „dodatečný platební výměr za období duben 2010 až březen 2011“), a ze dne 17. 6. 2016, čj. 1271089/16/2301-51522-402739 (dále „dodatečný platební výměr za období duben 2011 až březen 2012“), doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2010 do 31. 3. 2011 vyšší o částku 4 646 830 Kč (současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 929 366 Kč) a za zdaňovací období od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012 vyšší o částku 5 119 360 Kč (a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 1 023 872 Kč).

[3] Za zdaňovací období od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012 (pouze tohoto období se kasační stížnost týká - viz dále) správce daně zvýšil žalobkyni základ daně z příjmů právnických osob o 24 457 000 Kč, neboť žalobkyně podle jeho názoru v daňovém řízení neprokázala oprávněnost uplatnění následujících nákladů: služby k zakázkám – subdodávky od společnosti INTERBALANCE s.r.o. v celkové výši 8 012 000 Kč, služby k zakázkám – subdodávky od společnosti Tribunus Plebis a.s. v celkové výši 3 400 000 Kč a služby k zakázkám – subdodávky od společnosti ACTEA Consulting s.r.o. v celkové výši 15 532 000 Kč.

[4] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný výrokem I. v záhlaví uvedeného rozhodnutí zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr za období duben 2010 až březen 2011 a výrokem II. zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr za období duben 2011 až březen 2012.

[5] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Plzni. Ten rozhodl výrokem I. v záhlaví uvedeného rozsudku tak, že zrušil výrok I. rozhodnutí žalovaného, tedy týkající se zdaňovacího období duben 2010 až březen 2011, a věc mu vrátil v tomto rozsahu k dalšímu řízení. Výrokem II. pak krajský soud zamítl žalobu ve vztahu k výroku II. rozhodnutí žalovaného, tedy ve vztahu ke zdaňovacímu období duben 2011 až březen 2012. Výrokem III. krajský soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[6] Krajský soud neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným a nepřisvědčil ani námitce, že se správce daně a žalovaný dopustili nepřiměřených průtahů. Následně dospěl k závěru, že o souladu účetnictví se skutečností existovaly vážné a důvodné pochyby. Krajský soud neshledal důvodnými ani námitky porušení legitimního očekávání, a to ani ve vztahu k výsledkům vytykácího řízení za rok 2003, ani ve vztahu k daňové kontrole u společnosti Pontech s. r. o. (v tomto případě žalobkyně uplatnila jen obecnou výtku, a nebylo proto možné provést srovnání věcí). Účetnictví žalobkyně nelze podle krajského soudu považovat za důkaz, že předmětná plnění byla dodána deklarovanými dodavateli v deklarovaném rozsahu. V posuzované věci nebylo daňové řízení vedeno z důvodu účasti na daňovém podvodu a žalobkyni muselo být zřejmé, co měla prokázat.

[7] K námitkám poukazujícím na nedostatky při dokazování krajský soud předně uvedl, že žalovaný ani správce daně nekladli na žalobkyni nezákonné požadavky. Další důkazy navrhované žalobkyní daňové orgány odmítly provést ze zákonných důvodů (neboť nemohly prokázat dodání plnění deklarovanými dodavateli v deklarovaném rozsahu, respektive skutkový stav byl zjištěn dostatečně) a srozumitelně tyto důvody vysvětlily. Odlišně soud vyhodnotil námitku směřující proti neprovedení výsledku Lubomíra Šlemara (jednatele FULLERTON s.r.o.). V jeho případě soud shledal ukončení pokusů o jeho výslech předčasným a z tohoto důvodu zrušil výrok I. rozhodnutí žalovaného, tedy ve vztahu ke zdaňovacímu období duben 2010 až březen 2011. Návrhu žalobkyně na provedení důkazu spisem Policie České republiky krajský soud nevyhověl, neboť daňový subjekt nemůže svou liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení před soudem a žalobkyně navíc nespecifikovala tvrzení, která by měla být tímto důkazem prokázána. Krajský soud se dále ztotožnil s názorem žalovaného, že rozsah dokazování byl stanoven na počátku daňové kontroly a nedocházelo k jeho rozšiřování. Zdůraznil, že je to daňový subjekt, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět ve svých podáních. Pokud pak jde o hodnocení svědeckých výpovědí, krajský soud shledal argumentaci žalobkyně obecnou a konstatoval, že výpovědi svědků nebyly bez zdůvodnění v celém rozsahu označeny jako nevěrohodné a následně jejich části použity pro podporu tvrzení správce daně a žalovaného.

[8] Krajský soud dále uvedl, že konstatování správce daně ohledně trvání na svém stanovisku a neobezřetném chování žalobkyně byla použita jako shrnutí předchozích úvah a důvody těchto závěrů jsou ze zprávy o daňové kontrole patrné. Ani z tohoto důvodu proto neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Nepřisvědčil ani námitce, že by byly požadavky a závěry správce daně a žalovaného nepřiměřené. K námitce nevěrohodnosti svědecké výpovědi, pokud si svědek

pokračování

vše s velkým časovým odstupem do detailu pamatuje, soud odkázal na úvahy žalovaného, podle nichž po svědcích nepožadoval správce daně žádné podrobné detaily. Krajský soud dodal, že by si především žalobkyně měla být vědoma omezené retence lidské paměti. K námitce nevypořádání výčtu faktických a logických chyb uvedených v příloze odvolání soud uvedl, že se jí nelze zabývat, protože není patrné, jak měla být žalobkyně tvrzenou lhostejností žalovaného zkrácena na svých právech. Žalovaný i správce daně hodnotili důkazy jednotlivě i všechny ve vzájemné souvislosti, tudíž v souladu s § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[9] Požadavek žalobkyně na stanovení daně podle pomůcek soud neshledal oprávněným, neboť účetnictví jako celek nebylo možné pro potřeby dokazování odmítnout. Zpochybněno bylo pouze 16,42 % (resp. 17,72 %) z celkových nákladů žalobkyně. Vyloučené výdaje tudíž podle krajského soudu nebylo možné označit ani za tzv. esenciální výdaje. Nedůvodnou soud shledal také námitku nevydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Správce daně totiž nemohl důvodně předpokládat, že žalobkyně neprokáže, že daná plnění byla dodána deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu. Tvrzení žalobkyně o tom, že ponecháním daňových příznání dodavatelů ve vyhledávací části spisu jí bylo znemožněno použít zjištěné skutečnosti ve svůj prospěch, vyhodnotil krajský soud jako obecné. Námitku ohledně důvodného odeprání podpisu zprávy o daňové kontrole, v důsledku čehož mělo dojít k uplynutí lhůty pro stanovení daně, soud vyhodnotil jako opožděnou.

[10] Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám, že žalobkyně prokázala svá tvrzení ke společností Oragne Pine s.r.o., Dennon Consulting s.r.o., Event Studio s.r.o., FULLERTON s.r.o., INTERBALANCE s.r.o., Tribunus Plebis a.s. a ACTEA Consulting s.r.o. Žalobkyně v daných částech žaloby předkládá pouze určité údaje, ale s propracovanou argumentací správce daně a žalovaného věcně nepolemizuje. Krajský soud proto odkázal na příslušné pasáže zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí. Pouze ve vztahu ke společnosti FULLERTON s.r.o. uvedl, že s ohledem na neprovedení výsledku Lubomíra Šlemara, jsou závěry žalovaného předčasné.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti výroku II. a III. rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

[12] Předně namítá, že jí nebylo v průběhu daňové kontroly sděleno, co je jí kladeno za vinu. Nemohla proto vědět, jakým směrem vést dokazování. Sdělení v bodě 114 rozhodnutí žalovaného přišlo na konci daňového řízení, kdy již nemohla navrhnout důkazy. Závěry krajského soudu ohledně rozvržení důkazního břemene a jeho unesení ze strany správce daně a žalovaného jsou v rozporu s judikaturou. Správce daně je povinen prokázat skutečnosti vyvracející; své důkazní břemeno tedy neunes, pokud tvrdí a prokazuje toliko pochybnosti. Pokud zákonodárce v § 89 a § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu používá odlišné pojmy, musí mít také odlišný obsah. Správce daně nemohl unést své důkazní břemeno výzvou ze dne 24. 7. 2014. Na ni navíc stěžovatelka reagovala, a byla proto v dobré víře, že své důkazní břemeno unesla. Rovněž odůvodnění, že společnosti Tribunus Plebis a.s., INTERBALANCE s.r.o. a ACTEA Consulting s.r.o. byly nekontaktní, je nepravdivé.

[13] Stěžovatelka dále namítá porušení svého legitimního očekávání. Závěry krajského soudu odmítá s tím, že pokud orgány veřejné správy obdobné případy opakovaně posuzovaly a neshledaly v postupu stěžovatelky pochybení, je její „požadavek na legitimní očekávání oprávněný“. Ve vztahu k daňové kontrole u společnosti Pontech s.r.o. stěžovatelka uvedla veškerá rozhodná tvrzení a předložila důkazy, z nichž je zřejmé, že tato společnost měla v roce 2011 plnění od subdodavatelů smluvně podchyceno shodně a finančním úřadem byl tento stav plně akceptován. Stěžovatelka odmítá závěry krajského soudu, že její účetnictví neprokazuje, že daná plnění ji byla dodána deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu. Ve vztahu k provedení dokazování uvádí, že výsledky statutárních orgánů dodavatelů navrhla z důvodu prokázání sporovaného plnění.

Navrhovala i provedení důkazů účetními závěrkami a účetními knihami jednotlivých společností, k čemuž se krajský soud nevyjádřil. Není pravdou, že by věcně nepolemizovala s vyrozuměním správce daně, z jakého důvodu neprovedl navrhované výslechy. Spis Policie České republiky nemohl být navržen v průběhu daňové kontroly, jelikož ta se začala věcí zabývat až po jejím skončení.

[14] Stěžovatelka nesouhlasí ani s hodnocením námitky rozšiřování předmětu dokazování. Ten se v průběhu daňové kontroly měnil a stěžovatelka byla v dobré víře, že své důkazní břemeno unesla, jelikož až do předložení zprávy o daňové kontrole žádnou další výzvu neobdržela. Dále namítá, že se správce daně spokojil s konstatováním příslušných správců daně o nekontaktnosti některých subjektů a rezignoval na další pokusy ke zjištění skutkového stavu. Je přesvědčena, že předložila dostatečné důkazy, a daňové orgány naopak své důkazní břemeno neunesly. I v případě, že stěžovatelka unese důkazní břemeno, je po ní požadováno zcela nepřiměřeně prokázání stále větších a větších detailů. Závěr krajského soudu, že měla vědět, jaké informace je svědek schopen správcu daně poskytnout, je absurdní. Stěžovatelka navrhla jiné důkazní prostředky (účetní závěrky a účetní knihy jednotlivých společností), daňové orgány je jako důkazy neprovedly, stěžovatelka namítla protiprávnost takového postupu, ale krajský soud se s touto argumentací nevypořádal, čímž postihl rozsudek nepřezkoumatelností.

[15] Stěžovatelka dále rozporuje úvahy krajského soudu ohledně možnosti stanovení daně podle pomůcek. Poukazuje na deformaci vnitřní ekonomické logiky jejího podnikání (v důsledku vyloučení nákladů a ponechání výnosů) a uvádí, že je to totéž, jako kdyby žalovaný připustil, že výnosy mohou být generovány „z ničeho“. Ústavní podstata zdaňování i text § 98 daňového řádu definují maximum, že daně mají být vždy stanoveny co možná nejbližší realitě. Správce daně nemá trestat daňový subjekt za to, že podle jeho názoru neunesl důkazní břemeno. Tato situace navíc v podstatě představuje situaci *non liquet*, tedy že není jasné, jaký je skutkový stav. Požadavek na stanovení daně podle pomůcek je proto oprávněný a spravedlivý. Závěrem odmítá také závěry krajského soudu ohledně žalobní námitky týkající se nemožnosti nahlédnout do některých písemností uložených ve vyhledávací části spisu. Aby mohla požadavek krajského soudu splnit, musela by znát obsah této části spisu.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že skutečnosti, jejichž neprokázání bylo stěžovatelce kladeno k tíži, jsou uvedeny nejen v rozhodnutí o odvolání, ale také ve zprávě o daňové kontrole. Ve výzvě ze dne 24. 7. 2014 správce daně sdělil a odůvodnil své pochyby, důkazní břemeno přešlo na stěžovatelku a předmět dokazování nebyl v průběhu daňové kontroly rozšiřován. Zejména s odkazem na závěry krajského soudu označil žalovaný jako nedůvodné také námitky týkající se porušení legitimního očekávání, použití účetnictví jako důkazu, úplnosti zjištění skutkového stavu a odepření nahlížení do vyhledávací části spisu. Doplňuje, že pokud stěžovatelka nepředložila další relevantní důkazní prostředky, kterými by odstranila pochybnosti správce daně, nepřísluší ji dovolávat se důkazní hodnoty účetních dokladů, jejichž průkaznost byla správcem daně zpochybněna. Podrobněji se žalovaný vyjadřuje k požadavku na stanovení daně podle pomůcek, přičemž zdůrazňuje odlišný skutkový stav oproti rozsudku NSS ze dne 28. 2. 2018, čj. 2 Afs 238/2017-35. Reklamní plnění a související výdaje nemají přímou vazbu na žádné příjmy stěžovatelky a zpochybněné náklady představovaly pouze 16,42 % z celkových nákladů stěžovatelky. Nejednalo se tak o esenciální výdaje. Jednou z podmínek pro aplikaci esenciálních výdajů, je navíc stanovení daně podle pomůcek, přičemž je nepřipustné kombinovat způsoby stanovení daně. Neprokázání oprávněnosti konkrétního výdaje není způsobitelné zpochybnit účetnictví jako celek.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

III. 1) Přípustnost kasačních námitek

[17] Kasační stížnost lze podat jen z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost podaná z jiných důvodů je nepřipustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Kasační stížnost je nepřipustná mimo jiné tehdy, pokud se kasační námitky mýlí s rozhodovacími důvody napadeného rozhodnutí (usnesení NSS ze dne 21. 7. 2022, čj. 8 As 119/2022-19, bod 7, či ze dne 4. 3. 2004, čj. 1 Azs 23/2004-55). Stěžovatel rovněž musí reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, nesprávné. Pokud tak neučiní a pouze znovu zopakuje námitky, které uvedl v řízení před krajským soudem, aniž by jakkoliv reflektoval argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS; ze dne 15. 9. 2009, čj. 6 Ads 113/2009-43; nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

[18] S ohledem na tato východiska Nejvyšší správní soud konstatuje, že za přípustnou kasační námitku nelze považovat část VI. doplnění kasační stížnosti označenou jako „*Porušení zásady, že účetnictví daňového subjektu je důkazem*“. V této části totiž stěžovatelka nad rámec citace části žaloby uvádí toliko to, že odmítá závěry krajského soudu uvedené v odstavci 123 napadeného rozsudku, trvá na své argumentaci uvedené v žalobě a má za to, že krajský soud postupoval v rozporu s judikaturou citovanou v žalobě. Krajský soud se však s argumentací stěžovatelky vypořádal jednak v odstavci 122 odkazem na úvahy žalovaného, které zde shrnul, jednak v odstavci 123 poukazem na to, že žalobcem citovaná judikatura potvrzuje závěry žalovaného a ze zpráv auditora nevyplývá, že daná plnění byla dodána deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu, a nelze jimi tak prokázat stěžovatelkou tvrzené skutečnosti. Na tuto argumentaci stěžovatelka nijak nereaguje a její prosté konstatování nesouhlasu není způsobilé úvahy krajského soudu vyvrátit. Jedná se proto o nepřipustnou kasační námitku.

[19] Ze stejného důvodu nelze považovat za přípustnou kasační námitku ani část IX. Doplnění kasační stížnosti označenou jako „*Nevyužití veškerých zákonných možností, aby bylo prověřeno, zda subdodavatelé účtovali o subdodávkách žalobci*“. Také v této části stěžovatelka nad rámec citace části žaloby uvádí pouze to, že odmítá závěry krajského soudu uvedené v odstavci 153 napadeného rozsudku a že se správce daně spokojil s konstatováním příslušných správců daní, že jsou subdodavatelé nekontaktní a rezignoval na další pokusy ke zjištění skutkového stavu. Na tomu odpovídající žalobní bod však krajský soud reagoval v odstavci 154 svého rozsudku odkazem na § 92 odst. 3 daňového řádu s tím, že je to daňový subjekt, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět ve stanovených podáních. Krajský soud dále uvedl, že povinnost správce daně dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností se nedá vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledávat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu. Zdůraznil také, že v daňovém řízení platí zásada „*každý necht si střeží svá práva*“ a neuplatňuje se vyhledávací zásada. A nakonec konstatoval, že správce daně nelze činit odpovědným za nezajištění účetnictví či jiných dokladů od nekontaktních subjektů. Žádnou z těchto dílčích úvah stěžovatelka nijak nerozporuje. I v tomto případě tedy platí, že kasační argumentace není způsobilá vyvrátit úvahy krajského soudu, a nelze v ní proto spatřovat přípustnou kasační námitku.

[20] Nepřipustnou kasační námitku představuje také argumentace obsažená v části X. doplnění kasační stížnosti označené jako „*Nepřiměřenost některých požadavků a závěrů správce daně a žalovaného*“. Stěžovatelka zde opět cituje pasáž ze své žaloby a dodává, že odmítá závěry krajského soudu uvedené v odstavci 162 jeho rozsudku. K tomu dodává, že je přesvědčena, že své důkazní břemeno unesla a žalovaný nikoliv, a že je po ní požadováno zcela nepřiměřeně prokázání stále větších a větších detailů, které není schopen daňový subjekt prokázat; následně je konstatováno neunesení

důkazního břemene. K samotné nepřiměřenosti požadavků správce daně a žalovaného (jak je daná část kasační stížnosti označena) však stěžovatelka neuvádí vůbec nic konkrétního. Krajský soud v odstavci 162 svého rozsudku podrobněji zdůvodnil, proč nepovažuje požadavek na precizaci dalších stěžovatelkou předkládaných dokladů za nepřiměřený; konkrétně poukázal na neurčitá tvrzení stěžovatelky a rozporné důkazy. K těmto důvodům se stěžovatelka v kasační stížnosti nevyjadřuje a nepředkládá žádnou kvalifikovanou argumentaci, v jejímž světle by mohl Nejvyšší správní soud posoudit zákonnost závěrů krajského soudu. Ani v tomto případě proto nelze pouhé konstatování opaku ze strany stěžovatelky považovat za přípustnou kasační námitku. Pouze na okraj lze poznamenat, že úvahy stěžovatelky ohledně důkazního břemene jsou uvedeny také v dalších částech kasační stížnosti a Nejvyšší správní soud se jimi bude podrobněji zabývat věcně. O přiměřenosti „některých požadavků a závěrů správce daně a žalovaného“ však tyto úvahy nijak nevypovídají.

[21] Za nepřípustnou kasační námitku je nutno označit také větší část argumentace obsažené v části XI. doplnění kasační stížnosti označené jako „*Nevěrohodnost svědka, pokud si svědek nepamatuje vše s velkým časovým odstupem*“. Stěžovatelka totiž ani v tomto doplnění, ani v žalobě vůbec nespecifikovala, které svědecké výpovědi se má její argumentace týkat, a jaké konkrétní důsledky by měla nesprávnost úvahy žalovaného či krajského soudu v daném případě mít. Již její žalobní argumentaci obsaženou v odstavci 39 žaloby proto nelze označovat za samostatnou žalobní námitku, nýbrž spíše obecný povzdech, že podle správce daně je údajně svědek nevěrohodný, pokud si „*po tolika letech nepamatuje průběh zakázky do detailu*“. Reakci krajského soudu, která spočívá částečně ve ztotožnění se s úvahami žalovaného, lze rozdělit na několik dílčích argumentů: 1) správce daně po svědčích nepožadoval žádné podrobné detaily, 2) stěžovatelka mohla vědět, jak relevantní a věrohodná bude výpověď svědka, kterého sama navrhla, 3) svědecká výpověď není jediným možným důkazním prostředkem, 4) stěžovatelce nic nebránilo navrhnout či předložit jiné věrohodné důkazní prostředky, 5) stěžovatelka si měla být stěžovatelka vědoma omezené retence lidské paměti. Stěžovatelka však v kasační stížnosti selektivně brojí pouze proti argumentům ad 2) a 4). Kombinace neurčitosti dané žalobní námitky, neurčitosti kasační námitky a selektivního zpochybnění jen dílčích úvah má za následek to, že daná kasační argumentace vůbec není projednatelnou námitkou, která by byla způsobilá zpochybnit nosné důvody napadeného rozsudku, potažmo rozhodnutí žalovaného. Jako jedinou přípustnou námitku uplatněnou v části XI. doplnění kasační stížnosti, která by v teoretické rovině mohla vést ke zrušení napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud vyhodnotil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Touto námitkou se proto bude věcně zabývat (viz níže).

[22] Ve zbytku shledal Nejvyšší správní soud kasační námitky přípustnými. Byť jsou některé další námitky formulovány spíše obecně, míra jejich obecnosti ještě umožňuje Nejvyššímu správnímu soudu posoudit alespoň v základní míře zákonnost dílčích závěrů krajského soudu. Je však nutno zdůraznit, že „*podoba a důkladnost argumentace účastníka řízení předurčují také důkladnost a meze obsahu soudního rozsudku*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2022, čj. 2 Afs 32/2021-36, nebo ze dne 10. 6. 2021, čj. 7 As 20/2021-72). Lze tak odkázat například na závěry rozsudku NSS ze dne 2. 12. 2011, čj. 2 Afs 11/2011-90, podle kterého „*řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu [...]. Pro úspěch v kasačním řízení je tak rozhodující, jak kvalitně je stěžovatel schopen odůvodnit jím uplatněné námitky*“.

III. 2) Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[23] Co se přípustných kasačních námitěk týče, kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkami směřujícími k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Teprve dospěje-li Nejvyšší správní soud k závěru, že napadené

pokračování

rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Podle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[25] Stěžovatelka napadený rozsudek označuje za nepřezkoumatelný v částech VII. a XI. doplnění kasační stížnosti. Kromě toho označuje část II. doplnění kasační stížnosti nadpisem „Nepřezkoumatelnost“, nicméně v této části zjevně namítá pouze nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a proti posouzení této žalobní námitky ze strany krajského soudu naopak brojí věcně [na rozdíl od části VII. a XI. Zde ani výslovně neuplatňuje důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Pro úplnost (stěžovatelka v tomto duchu svou námitku nepřezkoumatelnosti neformuluje) Nejvyšší správní soud dodává, že napadený rozsudek nelze v této části považovat za nepřezkoumatelný ani z důvodu, že krajský soud věcně přezkoumal rozhodnutí žalovaného v části, v níž bylo podle stěžovatelky nepřezkoumatelné (tento postup by obecně nepřezkoumatelnost zakládal; rozsudky NSS ze dne 20. 8. 2021, čj. 3 As 198/2019-39, nebo ze dne 22. 1. 2015, čj. 7 Afs 251/2014-40). Nejvyšší správní soud totiž neshledal, že by rozhodnutí žalovaného touto vadou trpělo (viz odstavce [29] až [32] tohoto rozsudku).

[26] Námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku lze v části VII. doplnění kasační stížnosti spatřovat v odstavci 24, v němž stěžovatelka namítá, že se krajský soud nijak nevyjádřil k namítané nezákonnosti neprovedení důkazu účetními závěrkami a účetními knihami dodavatelů stěžovatelky. Ve zbytku (ve vztahu k dokazování výsledky svědků a spisem Policie České republiky) totiž stěžovatelka proti úvahám krajského soudu brojí věcně. Pokud jde o navržené důkazy účetními závěrkami a účetními knihami dodavatelů, k příslušné námitce lze nalézt stanovisko krajského soudu v odstavci 154 jeho rozsudku. V něm uvádí, že správce daně nelze činit odpovědným za nezajištění účetnictví či jiných dokladů od nekontaktních osob. Jakkoliv se jedná o vyjádření stručné, odpovídá obecnosti uplatněné žalobní námitky, je srozumitelné a lze je potvrdit či vyvrátit; je tedy přezkoumatelné. Na překážku přezkoumatelnosti této úvahy není ani to, že tuto úvahu krajský soud vyslovil primárně v části věnující se jinému žalobnímu bodu. Ostatně sama stěžovatelka své námitky sice na první pohled jasně strukturuje a označuje, ve skutečnosti však uplatněné argumenty opakuje ve vztahu k různým námitkám. Jelikož může být striktní oddělení jednotlivých žalobních bodů obtížné, či takřka nemožné, považuje Nejvyšší správní soud za logické jak to, že jsou některé argumenty v žalobě zopakovány, tak to, že se k nim krajský soud nevyjadřuje opakovaně ve vztahu ke každému žalobnímu bodu. Nutno poznamenat, že stěžovatelka uvedenou úvahu krajského soudu, podpořenou konkrétními skutkovými zjištěními a podrobnější argumentací žalovaného (viz odstavce [112] rozhodnutí žalovaného ve spojení s odstavci [15], [17], [19], [21], [24], [30], [32], [34], [39] a [94]) kvalifikovaně nezpochybňuje. Pouhé konstatování stěžovatelky, že uvedené společnosti byly ve skutečnosti kontaktní, nedoprovázené ani podrobnější argumentací, ani označením důkazů, z nichž by tato skutečnost měla plynout, nelze považovat za řádnou kasační námitku.

[27] V části XI. doplnění kasační stížnosti stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v důsledku toho, že se krajský soud podle ní nevypořádal s její argumentací. Za onu nevypořádanou argumentaci je zřejmě nutno považovat argumentaci, že stěžovatelka navrhla jiné důkazní prostředky (účetní závěrky a účetní knihy jednotlivých společností), avšak správce daně ani žalovaný je neprovedli, a stěžovatelka namítala v žalobě protiprávnost tohoto postupu. Zbývající argumentace stěžovatelky uplatněná v této části doplnění kasační stížnosti totiž zjevně reaguje

na úvahy krajského soudu; z povahy věci se tak nemůže jednat o opomenutou žalobní argumentaci. Ve skutečnosti tak zde stěžovatelka pouze opakuje námitku nepřezkoumatelnosti uplatněnou v části VII. doplnění kasační stížnosti, kterou Nejvyšší správní soud v předchozím odstavci neshledal důvodnou.

[28] Nejvyšší správní soud neshledal ani jinou vadu nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, a proto uzavírá, že napadený rozsudek je přezkoumatelný.

III. 3) Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného

[29] Stěžovatelka tvrdí, že v žalobě namítla nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí na dvou místech (v bodě 13 a v části VI. žaloby) a krajský soud tyto námitky posoudil nesprávně.

[30] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že v bodě 13 žaloby stěžovatelka námitku nepřezkoumatelnosti neuplatnila. V dané pasáži neoznačila rozhodnutí žalovaného ani za nepřezkoumatelné, ani za nesrozumitelné, jak nyní tvrdí. Uvedla zde pouze to, že si správce daně a žalovaný nevyjasnili ani právní otázku stran požadované míry (intenzity) důkazu. Následně poukázala na nesymetrii v požadované míře důkazů na straně stěžovatelky a na straně správce daně. Stěžovatelka tedy v dané pasáži (podobně jako v řadě dalších částí žaloby) ve skutečnosti namítala nezákonnost postupu daňových orgánů, a to jednak v otázce výkladu ustanovení o důkazním břemeni daňového subjektu na straně jedné a správce daně na straně druhé, jednak v otázce aplikace těchto ustanovení. Danou pasáž proto ani podle textace, ani podle jejího obsahu nelze hodnotit jako námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Namítá-li tedy stěžovatelka nyní v kasační stížnosti, že krajský soud tuto (ve skutečnosti neuplatněnou) žalobní námitku nepřezkoumatelnosti nevyhodnotil správně, jedná se o kasační námitku nedůvodnou.

[31] Naproti tomu v části VI. žaloby stěžovatelka skutečně námitku nepřezkoumatelnosti uplatnila, a to z důvodu, že správce daně a žalovaný podle ní prolínali dva důvody pro neuznání uplatněných nákladů. Za jeden důvod označila stěžovatelka existenci daňového podvodu, za druhý pak neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Tuto námitku krajský soud neshledal důvodnou (body 124 až 126 rozsudku), neboť podle něj je z rozhodnutí žalovaného zcela zřejmé, co měl žalobce prokázat („*co je mu kladeno za vinu*“). Odkázal také na konkrétní pasáž rozhodnutí žalovaného, v němž žalovaný uvedl, že správce daně vyslovil pochybnosti o poskytnutí služeb deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu. Z této pasáže je také patrné, že důvodem neuznání uplatněných nákladů nebyla účast stěžovatelky na daňovém podvodu.

[32] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že napadené rozhodnutí z uvedených důvodů nepřezkoumatelností netrpí, neboť žalovaný se k dané otázce vyjádřil a ve svém rozhodnutí neprolínal dva různé důvody pro neuznání nákladů jako daňově uznatelných. Jediným důvodem bylo neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu. Tento důvod byl stěžovatelce sdělen opakovaně, a to nejen v odstavci [114] rozhodnutí žalovaného, jak tvrdí stěžovatelka. Totožný důvod uvedl již správce daně jak ve zprávě o daňové kontrole ze dne 11. 5. 2016 (strany 27-28, 43-44, 50-51, 53-54, 73-74, 84, 110-111), tak v protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 27. 10. 2015 (strany 25-26, 42-43, 48-49, 52-53, 72-73, 83, 109-110). V žádné fázi daňové kontroly naproti tomu nebylo stěžovatelce sděleno, že by důvodem neuznání nákladů jako daňově účinných mohlo být zatížení transakcí daňovým podvodem. Nelze proto ani souhlasit se stěžovatelkou, že by ze zprávy o daňové kontrole či rozhodnutí žalovaného nezbylo zřejmé, co bylo stěžovatelce „*kladeno za vinu*“.

III. 4) Námitky týkající se dokazování

[33] Námitky uplatněné v částech III., IV., V., VII., VIII. a XIII. se týkají jednak obecných východisek pro dokazování v daňovém řízení, jednak konkrétně zjišťování skutkového stavu

pokračování

v nyní posuzované věci, provádění důkazů a jejich hodnocení. Nejvyšší správní soud se proto těmito námitkám bude věnovat souhrnně.

[34] Pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňový subjekt a správce daně a rozsah skutečností, které jsou povinni prokazovat, považuje soud závěry krajského soudu i žalovaného za správné. V daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Jedná se o základní zásadu, která ovládá dokazování v daňovém řízení. Jak vyplývá již z rozsudku NSS z 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu dále platí, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyžvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*. Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku daňového nároku, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti údajů na tomto dokladu, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu a nárok je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (rozsudek NSS z 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71). V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (rozsudek NSS z 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 34/2017-71). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně.

[35] S ohledem na výše uvedené je nutno zdůraznit, že správce daně není povinen prokazovat, že se obchodní transakce uskutečnila jinak, než tvrdí daňový subjekt. Z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu sice skutečně plyne, že správce daně prokazuje *skutečnosti vyvracející*, to ovšem neznámá, že by měl správce daně vyvracet stěžovatelkou uváděnou skutkovou verzi. Zákon zcela jasně stanoví, že správce daně prokazuje toliko skutečnosti *vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost listin* (respektive obecněji důkazních prostředků). Nemusí tedy nutně prokazovat skutečnosti *vyvracející pravdivost údajů* uvedených v těchto listinách, potažmo skutečnosti *vyvracející důkazy*; pojednání stěžovatelky k otázce vyvrácení důkazů se tak míjí s podstatou důkazní povinnosti správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Ani judikatura správních soudů (včetně té, kterou uvádí stěžovatelka, jako např. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86) v tomto směru neuvádí nic jiného. Z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tedy nevyplývá, že by správce daně musel předkládat důkazy o tom, kdo stěžovatelce plnění dodal a v jakém rozsahu. Postačovalo, prokazoval-li správce daně, že formální doklady předložené stěžovatelkou nebyly věrohodné, průkazné, správné či úplné.

[36] Podle názoru Nejvyššího správního soudu přitom není dán žádný důvod pro to, aby byl z užití pojmu *vyvracející* dovozován jakýsi širší rozsah důkazní povinnosti správce daně, který by měl tudíž prokazovat něco více než „pouhé“ *pochybnosti*, jak argumentuje stěžovatelka. Předně zde není srovnání textu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu s § 89 odst. 1 daňového řádu, upravujícího zahájení postupu k odstranění pochybností, vůbec přiléhavé. Stěžovatelka vyzdvihuje rozdíl mezi pojmem *pochybnosti* a slovním spojením *skutečnosti vyvracející*, nicméně pomíjí nejen celý text daných ustanovení, ale také jejich rozdílný účel. Z § 89 odst. 1 daňového řádu neplyne správci daně

povinnost prokazovat pochybnosti, nýbrž pouze je uvést ve výzvě k odstranění pochybností, což je odrazem odlišného charakteru postupu k odstranění pochybností na straně jedné a daňové kontroly na straně druhé (k odlišnostem obou postupů srov. rozsudek NSS ze dne 5. 2. 2015, čj. 9 Afs 276/2014-43, bod 16). A právě tento odlišný charakter obou postupů, odlišná povinnost správce daně (tj. povinnost uvést pochybnosti oproti povinnosti prokazovat určité skutečnosti) a odlišný okruh zpochybňovaných údajů jsou zjevně hlavními důvody odlišné textace obou ustanovení. Text § 89 daňového řádu proto nemůže být určující ani pro interpretaci § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, ani pro posouzení, zda správce daně v konkrétním případě unesl své důkazní břemeno.

[37] Popsaná pravidla pro rozložení důkazního břemene zároveň vedou k závěru, že situace, kterou stěžovatelka označuje jako *non liquet* (stav objektivní nejistoty), může být běžným výsledkem daňového řízení a nijak nebrání stanovení daně. Neprokáže-li daňový subjekt své daňové tvrzení, nemůže mu správce daně uznat z toho plynoucí daňovou výhodu, a to bez ohledu na to, jaký je skutečný (daňovým subjektem neprokázaný) stav věci.

[38] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně své důkazní břemeno neunesl. Její argumentace má přitom dvě roviny.

[39] V té první stěžovatelka ve světle svého výkladu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu poukazuje na to, že správce daně uváděl pouze *pochybnosti*, nikoliv *skutečnosti vyvracející*. Správce daně však již ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 24. 7. 2014 uvedl nejen své pochybnosti o provedení fakturovaných služeb deklarovaným dodavatelem, ale také skutečnosti, z nichž tyto pochybnosti pramení (zejména zjištění týkající se deklarovaných dodavatelů). Uváděl tedy skutečnosti, které *zpochybňují* věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost stěžovatelkou předložených formálních dokladů, což je podle názoru Nejvyššího správního soudu ekvivalentní vyjádření toho, že tyto skutečnosti *vyvracejí* věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost stěžovatelkou předložených formálních dokladů. Pro věc je ostatně podstatné to, zda správce daně své důkazní břemeno unesl, nikoliv to, jaké pojmy například ve výzvě ze dne 24. 7. 2014 použil. Unesení důkazního břemene správcem daně navíc nelze posuzovat izolovaně toliko na základě obsahu uvedené výzvy. Jak soud uvedl výše, k přechodu důkazního břemene může docházet opakovaně; rozhodující proto je, zda daňový spis obsahuje dostatečné podklady pro závěr o tom, že správce daně relevantně vyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost stěžovatelkou předložených formálních dokladů, zda byly tyto skutečnosti daňovému subjektu sděleny a zda měl daňový subjekt dostatečný prostor na výtky správce daně reagovat (rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32). Tyto předpoklady byly v posuzované věci splněny již při vydání výzvy ze dne 24. 7. 2014. Při seznámení stěžovatelky s výsledky kontrolního zjištění dne 27. 10. 2015 nejenže tyto pochybnosti nebyly odstraněny, ale (v důsledku provedení dokazování byly ještě prohloubeny).

[40] Druhou rovinu uvedené námitky představuje tvrzení stěžovatelky, že správce daně své pochybnosti neprokazoval, nýbrž toliko konstatoval. Ani v této části však nelze stěžovatelce přisvědčit. Pokud jde o samotnou výzvu k prokázání skutečností ze dne 24. 7. 2014, ta pochopitelně skutečnosti, z nichž vyvozoval správce daně své pochybnosti, pouze konstatuje. Uvedl-li však krajský soud, že právě touto výzvou správce daně unesl své důkazní břemeno, jedná se pouze o nepřesné vyjádření. Své důkazní břemeno totiž správce daně unesl tím, že do daňového spisu zařadil důkazy o skutečnostech, které ve své výzvě uvedl, tj. důkazy o nekontaktnosti dodavatelů stěžovatelky a o nepředložení všech požadovaných dokladů ze strany dodavatelů stěžovatelky, což správci daně znemožňovalo ověřit uskutečnění transakcí v souladu s doklady. Zde je nutno poznamenat, že i nekontaktnost dodavatele může být zdrojem pochybností o tom, že plnění se uskutečnilo tak, jak daňový subjekt deklaruje (rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2021, čj. 5 Afs 181/2020-42, bod 40). Výzvou k odstranění pochybností proto přešlo důkazní břemeno na stěžovatelku. Poté, co další dokazování pochybnosti správce daně nerozptýlilo, nýbrž dále prohloubilo, uvedl správce

pokračování

daně komplexnější popis veškerých skutečností, z nichž pramení nevěrohodnost, neprůkaznost, nesprávnost, respektive neúplnost formálních dokladů předložených stěžovatelkou, také ve výsledku kontrolního zjištění, který je z tohoto důvodu pochopitelně založen na celé řadě dalších důkazů. Jak přitom bylo uvedeno výše, podstatné je, že tyto skutečnosti mají oporu v daňovém spise (tj. jsou prokázané), byly stěžovatelce jasné sděleny a stěžovatelka na ně mohla reagovat (a předkládat důkazy k unesení svého důkazního břemene). Nutno poznamenat, že stěžovatelka nepoukazuje na žádnou konkrétní skutečnost, z níž správce daně dovozoval své pochybnosti (kterými zjevně vyjadřoval svůj závěr o tom, že uvedené skutečnosti vyvracejí přinejmenším průkaznost předložených dokladů) a která nemá oporu v daňovém spise, tj. kterou správce daně neprokázal. Za této situace Nejvyšší správní soud uzavírá, že se stěžovatelce nepodařilo relevantně zpochybnit závěr krajského soudu o tom, že správce daně (a tudíž i žalovaný) unesl své důkazní břemeno.

[41] Stěžovatelka dále namítá, že měla legitimní očekávání, že její situace bude posouzena shodně jako v minulosti u ní nebo u společnosti Pontech s.r.o. Tato námitka se již fakticky týká unesení vlastního důkazního břemene stěžovatelky. Nejvyšší správní soud se nicméně shoduje s krajským soudem v tom, že stěžovatelce zde legitimní očekávání vzniknout nemohlo.

[42] Předně je nutno vzít v úvahu, že hodnocení podobných formálních dokladů se může v jednotlivých zdaňovacích obdobích, či u jednotlivých daňových subjektů lišit v závislosti na tom, zda vůbec správce daně v době kontrolního postupu disponuje indiciemi vyvracejícími věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost stěžovatelkou předložených formálních dokladů. V případě existence takových indicií se pak může hodnocení jednotlivých skutkových situací lišit v závislosti na tom, jak zásadní ony indicie byly a jaké byly celkově výsledky dokazování. Daňový subjekt proto nemůže legitimně očekávat, že tytéž doklady budou v každém zdaňovacím období hodnoceny shodně bez ohledu na to, jaké další skutečnosti jsou v rámci případného kontrolního postupu zjištěny.

[43] Pokud tedy správce daně například v daňové kontrole za rok 2003 nedisponoval žádnými indiciemi zpochybňujícími uskutečnění plnění tak, jak stěžovatelka deklarovala, a nebyl tudíž dán zákonný důvod pro neakceptaci s tím spojených nákladů, nelze hovořit o tom, že by v nyní posuzované věci byla situace srovnatelná. Stejně tak nelze za srovnatelné považovat případy, kdy u stěžovatelky probíhalo vytýkácí řízení (nyní označované jako postup k odstranění pochybností), a to navíc ve vztahu k dani z přidané hodnoty (za duben a květen roku 2010). Pochybnosti správce daně tehdy pramenily z odlišných skutečností, než v nyní projednávané věci, konkrétně z výrazného propadu daňové povinnosti při snížení obvyklého obratu. Vytýkácí řízení tedy směřovala toliko k odstranění těchto pochybností, přičemž jak uvádí žalovaný, analýza provedených transakcí není ve vytýkáčím řízení tak hluboká jako v rámci daňové kontroly. Výsledek vytýkáčích řízení proto nemohl stěžovatelku jakkoliv utvrzovat v tom, že správce daně považuje deklarovaného dodavatele a deklarovaný rozsah plnění za prokazané.

[44] Pokud jde o tvrzené legitimní očekávání, které by snad stěžovatelce mělo vyplývat z výsledku daňové kontroly provedené u společnosti Pontech s.r.o., shoduje se Nejvyšší správní soud se závěrem krajského soudu, že stěžovatelka svou žalobní námitku dostatečně nekonkretizovala. Stěžovatelka specifikovala pouze to, že daňová kontrola neměla za následek doměření daně a že mezi dodavateli společnosti Pontech s.r.o. byly také společnosti INTERBALANCE s.r.o. a ACTEA Consulting s.r.o. Uvedla dále, že společnost Pontech s.r.o. měla plnění smluvně podchyceno úplně stejně jako stěžovatelka, ovšem toto tvrzení je zcela obecné a stěžovatelka jej nijak nedoložila. Uvedené informace navíc ani v souhrnu rozhodně neumožňují porovnání obou případů. Není zejména vůbec zřejmé, zda vůbec a případně jaké indicie zpochybňující formální doklady měl správce daně v dané věci, jaké důkazy byly shromážděny a jak byly hodnoceny. Z informací poskytnutých stěžovatelkou v žalobě rozhodně nelze dovozovat žádné legitimní očekávání na její straně. Nejvyšší správní soud zároveň souhlasí s krajským soudem

v tom, že nebylo jeho úkolem za stěžovatelku aktivně dohledávat (např. ze zprávy o daňové kontrole) a porovnávat konkrétní skutkové okolnosti.

[45] K vlastnímu důkaznímu břemeni stěžovatelka dále namítá, že se požadavek správce daně ohledně předmětu dokazování rozšiřoval. K odpovídající žalobní námitce krajský soud odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného. V něm žalovaný konstatoval, že rozsah dokazování byl stanoven již na začátku daňové kontroly a v jejím průběhu se neměnil. Správce daně podle žalovaného požadoval prokázání uskutečnění daných služeb od jednotlivých dodavatelů tak, jak bylo uvedeno na předložených účetních dokladech, nevyžadoval prokázat jiné skutečnosti než ty, které souvisely s danými obchodními transakcemi. Nejvyšší správní soud ověřil, že toto konstatování je plně v souladu s obsahem výzvy k prokázání skutečností ze dne 24. 7. 2014. Rozsah skutečností, které nevzal správce daně v daňové kontrole za prokázané, pak nepřekračuje rozsah skutečností, které požadoval prokázat v této výzvě. Uvedl-li správce daně ve zprávě o daňové kontrole mimo jiné, že stěžovatelka nedoložila, kde byly práce provedeny a jakým způsobem, nelze to považovat za překročení dosavadního předmětu dokazování. Pro učinění závěru o tom, že plnění bylo skutečně realizováno tak, jak uvádí daňový subjekt, je nutné posouzení všech okolností obchodní transakce. Podstatné je také to, jak věrohodně průběh transakce daňový subjekt popisuje a zda jeho tvrzení potvrzují další skutková zjištění.

[46] Nelze souhlasit se stěžovatelkou v tom, že mohla být v dobré víře, že své důkazní břemeno unesla, když na výzvu ze dne 24. 7. 2014 reagovala a žádnou další výzvu neobdržela. Dobrou víru stěžovatelky nemůže založit pouhé subjektivní přesvědčení o tom, že jí předkládané listiny (a potažmo další navrhované důkazy) jsou pro unesení důkazního břemene dostačující. Pro učinění závěru o unesení důkazního břemene je podstatné celkové vyhodnocení provedeného dokazování. Stěžovatelka v době své reakce na výzvu správce daně nemohla předvídat výsledky dokazování. Nebylo povinností správce daně vydávat další výzvu k prokázání skutečností. V situaci, kdy výsledky dokazování vyhodnotil a shledal, že stěžovatelka dosud své důkazní břemeno neunesla, zcela správně vypracoval výsledek kontrolního zjištění, s nímž stěžovatelku seznámil. Tento postup plně odpovídá zákonné úpravě obsažené v § 88 daňového řádu. Stěžovatelka měla následně možnost (viz § 88 odst. 4 daňového řádu) na výsledek kontrolního zjištění reagovat a navrhopat další důkazy k prokázání svých tvrzení o tom, že se transakce uskutečnily tak, jak deklarovala v účetních dokladech (tj. zejména deklarovaným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu).

[47] Stěžovatelka dále namítá, že žalovaný a správce daně nezjistili skutkový stav úplně, jestliže nevyslechli navržené svědky. Krajský soud odpovídající žalobní námitce nepřisvědčil především z důvodu, že stěžovatelka v žalobě nepolemizovala s vyrozuměním správce daně, z jakého důvodu navržené výsledky neprovedl. Stěžovatelka proti tomu staví citaci pasáže ze svého vyjádření ze dne 24. 5. 2016, v němž návrh na výslech svědků učinila. Z kontextu je patrné, že tato kasační námitka se týká výsledku jednání dodavatelů stěžovatelky, mezi nimiž byli ve vyjádření ze dne 24. 5. 2016 uvedeni Andrea Krulišová (jednatelka Orange Pine s.r.o.), Tomáš Sladký (jednatel Dennon Consulting s.r.o.), Daniel Lattner (jednatel Event Studio s.r.o.), Zuzana Musilová (jednatelka INTERBALANCE s.r.o.), Tomáš Mašek a Mgr. Alena Mihalíková (oba jednatele ACTEA Consulting s. r. o.). V uvedeném vyjádření pak stěžovatelka ke každému z uvedených svědků doplnila fakticky univerzální text, v němž argumentovala obecně tím, co by měl být schopen svědek z pozice jednatele společnosti osvědčit.

[48] Těmto důkazním návrhům správce daně nevyhověl a důvody svého postupu vyjádřil v protokolu o ústním jednání ze dne 9. 6. 2016. Konkrétně uvedl, že tyto návrhy považuje za nadbytečné s ohledem na dostatečně zjištěný skutkový stav, a dodal, že stěžovatelka tyto osoby v průběhu daňové kontroly neoznačila jako osoby, které by mohly mít jakékoliv povědomí o tom, zda a jakým způsobem byly služby skutečně provedeny, a naopak uvedla, že jednala s jinými osobami. K argumentu stěžovatelky, že svědci jsou podepsaní pod některými akceptačními protokoly, správce daně uvedl, že tuto skutečnost považuje za formální akt, přičemž za formální

pokračování

akt tyto podpisy označila rovněž stěžovatelka ve svém vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Správce daně uzavřel, že je tedy nepravděpodobné, že by tyto osoby měly povědomost o fakturovaných službách.

[49] Uvedené důvody neprovedení svědeckých výpovědí stěžovatelka nijak konkrétně nerozporovala ani v odvolání, ani v žalobě. Ve svém odvolání uvedla pouze zcela obecně: „*neprovedení důkazů způsobilych objasnit skutečnost, zda subdodavatelé realizovali pro daňový subjekt dodávky, popř. proč o těchto dodávkách vedli záznamy ve svém účetnictví, což by mohlo být minimálně nepřímým důkazem o tom, zda dodávky byly fakticky realizovány*“. Z uvedeného tvrzení však ani není zřejmé, jakých důkazů by se mělo týkat. Stěžovatelka přitom v rámci daňové kontroly navrhla provedení také výsledků dalších svědků, znalce, či provedení dokazování řadou listin. V rámci žaloby pak stěžovatelka uvedla výčet neprovedených důkazů (mezi nimiž byly i výsledky jednatelů dodavatelů) a formulovala otázku, „*jak mohl žalobce unést důkazní břemeno, pokud správce daně ani žalovaný neprovedl jím navrhované důkazy, přičemž se většinou jednalo o statutární orgány dotčených subjektů, tudíž zcela jistě se nejedná o nadbytečné dokazování*“. Nejenže tedy opět neformulovala své výtky konkrétně ve vztahu ke svědeckým výpovědím, ale ani zde nereagovala na argumentaci správce daně. Krajský soud proto v odstavci 143 napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatelka s důvody neprovedení výsledku (které krajský soud shrnul v předchozím odstavci) věcně nepolemizovala. Ze shrnutí argumentace správce daně je patrné, že odmítnutí provedení výsledku bylo odůvodněno jednak nadbytečností důkazu, jednak třemi konkrétními dílčími důvody: 1) stěžovatelka sama uváděla, že s těmito osobami nejednala a jednala naopak s jinými osobami, 2) stěžovatelka je neoznačila jako osoby, které by mohly mít jakékoliv povědomí o tom, zda a jakým způsobem byly služby skutečně provedeny, 3) stěžovatelka sama označovala jejich podpis na některých akceptačních protokolech za formální akt. Stěžovatelka však v kasační stížnosti opět s těmito důvody nepolemizuje a cituje toliko onen univerzální text připojený v jejím původním návrhu ke všem navrženým svědkům. Ačkoliv tento text určité důvody pro provedení výsledku obsahuje, neuvádí proč jsou chybné závěry žalovaného a krajského soudu ohledně výše uvedených tří konkrétních důvodů pro neprovedení výsledků.

[50] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že správce daně není povinen vyslechnout svědka vždy, požaduje-li to daňový subjekt. Není totiž povinen vyhovět důkaznímu návrhu daňového subjektu, jestliže 1) tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení; 2) důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost; nebo jestliže 3) tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno (obdobně nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, či rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2014, čj. 6 Afs 117/2014-49). Jakkoliv tedy není na libovůli správce daně, jakým způsobem naloží s návrhy daňového subjektu na provedení důkazů, není povinen mechanicky provést všechny v průběhu řízení navržené důkazy, a může tedy uvážit, které z navrhovaných důkazů je s ohledem na konkrétní okolnosti věci potřebné a nezbytné provést. To platí i pro návrh na výslech svědků (rozsudky NSS ze dne 27. 8. 2021, čj. 5 Afs 362/2020-49, body 35 a 36, ze dne 16. 8. 2019, čj. 4 Afs 262/2017-37, body 21 až 23, a ze dne 4. 4. 2019, čj. 9 Afs 431/2017-39, body 21 až 23).

[51] Pokud tedy správce daně neprovedení svědeckých výpovědí zdůvodnil a stěžovatelka s těmito důvody věcně nepolemizovala, nelze v jeho postupu shledávat nezákonnost.

[52] V souvislosti s uvedenou námitkou se stěžovatelka vyjadřuje také k důvodům, proč krajský soud nepřistoupil k doplnění dokazování spisem Policie České republiky, Krajského ředitelství Policie Plzeňského kraje sp. zn. KRPP-83403-84/TČ-2016. Předně je nutno uvést, že polemika stěžovatelky je založena zčásti na nově tvrzené skutečnosti, k níž nemůže Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 5 s. ř. s. přihlížet, a zčásti na zcela obecné argumentaci. Nově tvrzenou skutečností je to, že se Policie České republiky údajně věcí začala zabývat až po skončení daňové kontroly (na základě trestního oznámení správce daně). Tuto skutečnost přitom nelze považovat

za samozřejmou (spisová značka obsahuje označení roku 2016, což může znamenat založení spisu před skončením daňové kontroly i poté). Stěžovatelka v žalobě neuvedla žádné důvody, proč daný důkaz nenavrhla již v daňovém řízení. Nutno podotknout, že ani z uvedeného nového tvrzení neplyne, že by stěžovatelka nemohla důkaz navrhnout v odvolacím řízení. Odkaz krajského soudu na judikaturu (rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, čj. 4 Afs 142/2014-22) poukazující na to, že daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním, byl proto za dané situace příléhavý.

[53] Stěžovatelka dále uplatňuje argument, že z logiky věci vyplývá, že tímto důkazem mělo být prokázáno to, že nevyslechnutí navržených svědků znamenalo neúplné zjištění skutkového stavu žalovaným. Stěžovatelka však neuvádí, že by měl spis Policie České republiky dokládat konkrétní skutečnost, která nebyla v daňovém řízení vinou daňových orgánů zjištěna. Právě v tomto směru je nutno chápat druhý z krajským soudem uvedených důvodů neprovedení tohoto důkazu, spočívající v tom, že stěžovatelka nespecifikovala mezi účastníky sporná a pro věc relevantní tvrzení, která by měla být provedením tohoto důkazu prokázána nebo vysvětlena. Nelze krajskému soudu vyčítat, že z textu žaloby nedovodil to, co stěžovatelka uvedla až v kasační stížnosti, a sice že daným spisem mělo být prokázáno, že nevyslechnutí navržených svědků znamenalo neúplné zjištění skutkového stavu.

[54] Pokud stěžovatelka hodlala spisem Policie České republiky prokazovat, že výsledky svědků, které navrhovala v daňovém řízení, byly relevantní, pak je zřejmé, že by tento důkaz nebyl způsobilý takovou skutečnost prokázat. S ohledem na rozdílný důkazní standard v trestním a daňovém řízení i rozdílný okruh relevantních skutečností pro odeprání nároku na odpočet daně na straně jedné a pro prokázání spáchání trestného činu na straně druhé, je zřejmé, že se může zásadně lišit okruh relevantních či potřebných důkazů v obou typech řízení. Shledal-li navíc policejní orgán jako potřebné podání vysvětlení určité osoby, neznamená to ani, že bude považovat za potřebné v trestním řízení provést její výslech. Pouhá skutečnost, že určitá osoba byla pozvána k podání vysvětlení, proto není vůbec relevantní pro posouzení otázky, zda bylo namístě ji vyslýchat v daňovém řízení. Ostatně ani není zřejmé, proč by bylo potřeba za účelem posouzení námitek nedostatečně zjištěného skutkového stavu a nezákonnosti neprovedení výslechu dalších svědků provádět v řízení před správním soudem jakékoliv dokazování. Důvodnost dané námítky bylo možné jednoznačně posoudit na základě obsahu správního spisu – ten buďto obsahoval dostatečná skutková zjištění pro závěry daňových orgánů, nebo nikoliv.

[55] Pro úplnost je nutno poznamenat, že uvedený důkazní návrh měl zjevně úzce souviset s návrhem na výslech svědků, který stěžovatelka učinila v rámci daňové kontroly. Jestliže však stěžovatelka relevantně nevyvrátila důvody, pro které správce daně nepřistoupil k těmto výslechům, pak vůbec nebylo namístě, aby krajský soud doplňoval dokazování za účelem zjištění stanoviska těchto svědků, byť nepřímo, z jiného zdroje (prostřednictvím policejního spisu).

[56] S problematikou unesení důkazního břemene stěžovatelky souvisí také její námitka, že správce daně ji neumožnil nahlédnout do některých písemností uložených ve vyhledávací části spisu a tím ji zabránil, aby je použila ve svůj prospěch. K této námitce krajský soud předně konstatoval obecnost tvrzení stěžovatelky, že tímto postupem jí bylo zabráněno, aby použila zjištěné skutečnosti ve svůj prospěch. Krajský soud sice na jednu stranu uvedl, že v takovýchto případech lze sotva trvat na přílišné konkretizaci, na stranu druhou dodal, že i tu je podmínkou soudního přezkumu, aby bylo alespoň zásadně řečeno, jak měla být stěžovatelka uvedeným postupem zkrácena na právech, resp. jak měl předmětný postup ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. To, se podle krajského soudu v daném případě nestalo.

[57] Proti uvedené argumentaci krajského soudu stěžovatelka namítá, že se jedná o absurdní požadavek, jelikož aby ho mohla splnit, musela by znát obsah částí spisu, do kterých jí nebylo umožněno nahlédnout. Této námitce však nelze přisvědčit.

pokračování

[58] Nejvyšší správní soud poznamenává, že uvedenou kasační argumentaci posuzoval v intencích původní žalobní námitky, která se týkala pouze konkrétně označených listin. V kasační stížnosti ostatně již nelze rozšiřovat v žalobě uplatněné důvody nezákonnosti rozhodnutí žalovaného (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatelka v žalobě listiny, jichž se námitka týkala, označila jednak číslem písemnosti v „nevyhledávací“ části spisu (č. 39 až 45), jednak číslem písemnosti ve vyhledávací části spisu (č. 11, 15, 18, 19, 25, 26 a 27). Již ze žaloby bylo tedy zřejmé, že šlo o listiny přeražené z vyhledávací části spisu do „nevyhledávací“ části spisu. Nejvyšší správní soud pak z daňového spisu ověřil, že tomu tak skutečně je. Zde je nutno poznamenat, že v případě, že se určitá listina stala (byť se zpožděním) součástí „nevyhledávací“ části spisu, zjevně ve vztahu k ní nemůže být důvodná námitka, že stěžovatelce správce daně neumožnil do takové listiny nahlížet. Uplatněná žalobní námitka tak mohla být důvodná (byla-li by dostatečně konkrétní) jedině ve vztahu k některým přílohám uvedených listin (na což zřejmě mířil žalobce, když v žalobě hovořil o *částech* písemností), které zůstaly pouze součástí vyhledávací části spisu. V tomto případě je však nutno přisvědčit krajskému soudu, že stěžovatelka měla svou žalobní námitku konkretizovat, aby z ní bylo zřejmé, jak byla zkrácena na právech, resp. jak měl tvrzený nesprávný postup ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného. Pokud některé z listin přeražených do „nevyhledávací“ části spisu obsahovaly původně přílohy, byly v samotné přeražované listině jasně označeny (uvedením druhu listiny zpravidla spolu s číselným označením, datem vydání či jiným údajem přibližujícím její obsah). Stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby v žalobě označila konkrétní listinu, kterou hodlala ve svůj prospěch využít, a aby rámcově uvedla, z jakého důvodu. Míra požadované konkretizace se zde pochopitelně odvíjí od toho, jakou škálu informací o nezpřístupněném dokumentu daňový subjekt má. V nyní posuzované věci však nelze říci, že by stěžovatelka nedisponovala žádnými informacemi o „částech písemností“, které byly přeraženy do „nevyhledávací“ části spisu a které v žalobě označila. Lze shrnout, že krajský soud nepochybil, pokud danou žalobní námitku s ohledem na její obecnost věcně neposoudil.

[59] Kasační námitky, které směřují proti interpretaci právní úpravy, východiskům, na nichž bylo dokazování založeno, či zákonnosti jednotlivých procesních kroků správce daně učiněným v rámci procesu dokazování tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými. Pokud jde o samotné posouzení zjištěného skutkového stavu, stěžovatelka nepředkládá žádné vlastní komplexní hodnocení důkazů, které by konkurovalo hodnocení provedenému správcem daně a žalovaným.

III. 5) Stanovení daně podle pomůcek a uznání esenciálních nákladů

[60] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti namítá, že jí měla být stanovena daň podle pomůcek a měly jí být uznány esenciální náklady. V postupu správce daně, který jí neuznal určité náklady, ale s tím spojené výnosy nevyloučil, považuje za trestání, ke kterému podle něj nemá správce daně pravomoc.

[61] K problematice esenciálních nákladů (výdajů) se komplexně vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 13. 2. 2024, čj. 8 Afs 296/2020-133, *Arnošt*. Konstatoval, že daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, prokazuje daňový subjekt. Pokud prokáže, že jím uplatněný výdaj (náklad) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť i za jiných okolností (včetně jiné výše), než je uvedeno na dokladu, je možné jej za splnění dalších zákonných podmínek uznat za daňově účinný výdaj. Neprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží. Důvodem pro přechod na pomůcky tedy nemůže být podle rozšířeného senátu samotné neprokázání splnění zákonných podmínek pro daňovou účinnost nákladů, nýbrž jedině významné zatemnění účetnictví jak z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech, tak z pohledu celkového objemu zpochybněných transakcí.

[62] Aby tedy mohly být v nyní projednávané věci posuzované náklady uznány jako daňově účinné, musela by stěžovatelka prokázat, že deklarovaná plnění obdržela buďto od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu, nebo od jiných dodavatelů a v jiném konkrétním rozsahu. To se však nestalo. Neunesení důkazního břemene přitom nemohlo být samo o sobě důvodem pro stanovení daně podle pomůcek.

[63] Podmínky pro přechod na pomůcky jsou stanoveny § 98 odst. 1 daňového řádu. Podle něj platí, že *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*

[64] Z citovaného ustanovení plynou dvě podmínky pro stanovení daně podle pomůcek: 1) nesplnění povinnosti při dokazování, 2) nemožnost stanovení daně na základě dokazování. Stěžovatelka však netvrdí, nekonkretizuje ani neprokazuje splnění ani jedné z těchto podmínek. Sám žalovaný naopak zejména k druhé z podmínek podrobně zdůvodnil, že byly zpochybněny pouze konkrétní náklady, nikoliv účetnictví jako celek (viz odstavce [129] až [134] rozhodnutí žalovaného), a proto bylo možné stanovit daň na základě dokazování. Tuto argumentaci však stěžovatelka nijak nerozporuje.

[65] Skutečnost, že v důsledku neunesení důkazního břemene byly stěžovatelce na jedné straně zdaněny výnosy a na straně druhé tyto výnosy nebyly poníženy o (údajně) související náklady, nelze považovat za trest. Jedná se toliko o standardní odepření daňové výhody v situaci, kdy daňový subjekt neprokázal splnění zákonných podmínek pro její přiznání.

[66] Ani námitky uplatněné v části XII. doplnění kasační stížnosti proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými.

IV. Závěr a náklady řízení

[67] Kasační stížnost není s ohledem na výše uvedené důvodná, a Nejvyšší správní soud ji proto dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[68] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně 24. dubna 2024

L. S.

Petr Mikeš v. r.
předseda senátu