



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **UN Engineering - UNSTAV, s.r.o.**, IČ 25299549
sídlem U Střelnice 1744, 583 01 Chotěboř
zastoupený daňovým poradcem **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář
s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2018, č. j. 39827/18/5200-11431-702498,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 9. 2018, č. j. 39827/18/5200-11431-702498, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15 342 Kč, a to k rukám žalobcova daňového poradce **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu

pro kraj Vysočina (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1829004/17/2905-50523-602809, a č. j. 1829080/17/2905-50523-602809, kterými správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“); podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 12. 2017, daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období 2012 a 2013 ve výši 1 524 180 Kč, zrušil daňovou ztrátu ve výši 340 694 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 308 242 Kč.

2. Správce daně tak učinil v důsledku skutečnosti, že žalobci vyloučil daňové výdaje, uplatněné jím v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávala pochybnost účinnost některých nákladů, uplatněných žalobcem pro účely snížení základu daně, konkrétně to, zda žalobce předmětné náklady využil k zajištění, dosažení a udržení příjmu. Dále správce daně vyjádřil pochybnosti o vztažení některých nákladů, uplatňovaných žalobcem pro účely snížení základu daně, ke správnému zdaňovacímu období. U správce daně dále vyvolaly pochybnosti náklady mateřské společnosti v souvislosti s dražbou podílu v dceřiné společnosti. Konečně správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda žalobce v daňových přiznáních za zdaňovací období 2012 a 2013 vykázal veškeré příjmy. Žalobce tyto pochybnosti v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost jeho nároku na uplatnění předmětných nákladů pro účely snížení základu daně, některé náklady uplatňoval v rozporu se zásadou časové souvislosti se zdaňovacím obdobím, v němž byly vynaloženy, zvýšil základ daně o neuspokojivě doložené náklady mateřské společnosti související s dražbou podílu v dceřiné společnosti a zároveň zvýšil žalobci příjmy za předmětná zdaňovací období o nedostatečně doložený rozdíl v úrocích z půjček spojeným osobám oproti úroku z těchto půjček mezi osobami nezávislými.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce v žalobě nejprve obsáhle popisuje právní rámec dokazování a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení podle relevantních právních předpisů, judikatury a odborné literatury. Žalobce dále uvádí, že žalovaný ve výzvách k prokázání skutečností neopřel své pochybnosti o objektivně existující důvody. Své úvahy založil toliko na obecném konstatování, že kromě předložení daňových dokladů nebyly předloženy žádné důkazní prostředky prokazující faktické přijetí zdanitelných plnění. Na základě uvedeného pojal žalovaný pochybnosti o faktické realizaci prací a dodávek, avšak tím žalovaný neusnesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Z předmětných výzev není ovšem dle žalobce patrné, na jakých skutkových okolnostech žalovaný postavil své pochybnosti, neboť žalovaný nikde nevyvrací faktickou existenci předmětných plnění a neuvádí konkrétní důvody jeho pochybností. Žalovaný má přitom dbát na správné, nikoliv maximální možnému stanovení daně.
4. Žalobce dále uvádí, že žalovaný rozhodl v rozporu se zásadou materiální pravdy, neboť nevyvinul maximální úsilí k tomu, aby se přiblížil skutečnému skutkovému stavu, ačkoliv mu bylo známo, že skutkový stav nebyl zjištěn dostatečně. Žalovaný nezjišťoval faktickou

realizaci prací, ale požadoval navázání jednotlivých nákladů na konkrétní příjem. To však dle žalobce není vždy možné. Rozhodné je, zda byly náklady skutečně vynaloženy a zda realizace souvisela s ekonomickou činností žalobce.

5. Žalobce také brojí proti způsobu, jakým došlo k odmítnutí důkazních návrhů k prokázání účinnosti jím uplatňovaných nákladů pro účely snížení základu daně. Dle žalobce nelze odmítnout svědeckou výpověď s tím, že žalovaný předjímá, co by svědek mohl nebo nemohl vypovědět. Žalobce jasně uvedl, jaké svědky chce vyslechnout a co má být jejich svědectvím prokázáno. Žalovaný na provedení svědeckých výpovědí rezignoval s odůvodněním, že by jejich svědectvím nebylo požadované prokázáno. Stejně tak žalobce napadá neprovedení navrhaných místních šetření, kterými mohl správce daně ověřit faktické uskutečnění realizace prací, jejichž provedením žalobci vznikly uplatňované náklady. Žalovaný opět nemůže předjímat, co v rámci místního šetření ověří či nikoliv.
6. Žalobce uvádí, že skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly v daňovém řízení tedy zjištěny zcela nedostatečně a došlo tedy k porušení základních zásad správy daní. Žalobce již dříve poukazoval na průměrnou rentabilitu ve stavebnictví, a že se vůbec neblíží realitě, aby žalobce vykazoval tak vysoká procenta rentability, jak vychází ze závěrů žalovaného.
7. Žalobce konečně uvádí, že žalovaný nesprávně aplikoval právní normu na skutkový stav, neboť zvýšil žalobci příjmy o nedostatečně odůvodněné rozdíly v úrocích u půjčky, poskytnuté spojeným osobám. Dle žalobce se jednalo o bezúročnou půjčku, proto je zjevné, že nemohl být sjednán v souvislosti s vrácením půjčky úrok žádný. Proto ani nemohl být řešen rozdíl mezi úrokem obvyklým a úrokem sjednaným mezi spojenými osobami.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a shrnuje právní úpravu a judikaturu správních soudů, vztahující se k důkazní povinnosti daňového subjektu pro možnost odečtení účelně vynaložených nákladů k dosažení, zajištění a udržení příjmů za účelem úpravy výše základu daně.
9. Co se týče jednotlivých žalobních námitek, žalovaný trvá na tvrzení, že důkazní břemeno bylo v daňovém řízení přeneseno na žalobce, neboť správce daně dostatečně vyjádřil důvodné pochybnosti o účetnictví žalobce. Ten následně neunesl své důkazní břemeno, na jehož základě měl povinnost pochybnosti správce daně vyvrátit.
10. Žalovaný dále tvrdí, že žalobcem navržené důkazní prostředky nedisponovaly vypovídací schopností. Místní šetření ani svědecké výpovědi žalobce nebyly způsobilé rozptýlit pochybnosti správce daně o skutečném užití žalobcem uplatněných nákladů na žalobcem tvrzenou ekonomickou činnost. Žalovaný musí opakovaně odmítnout argumentaci žalobce rentabilitou ve stavebnictví či minimálními nutnými náklady, neboť tyto faktory jsou relevantní pouze v situaci, kdy dochází ke stanovení daně pomůckami. V nyní projednávané situaci k takovému způsobu stanovení daně nedošlo, proto o rentabilitě ve stavebnictví a minimálních nutných nákladech není důvodné uvažovat.
11. Žalovaný má rovněž za to, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Žalovaný není povinen vypořádat se s každým dílčím argumentem, uvedeným v odvolání, neboť jeho úkolem je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní. Tomu žalovaný dostál. Žalovaný dále posoudil meritum věci a uvedl, na základě jakých důvodů má za to, že

žalobce neunesl důkazní břemeno v daňovém řízení. Napadené rozhodnutí je odůvodněno a je srozumitelné.

12. Konečně k námitce nesprávné aplikace právní normy u zvýšení příjmu o nedostatečně odůvodněné rozdíly v běžných úrokových sazbách půjček a úrokovou sazbou půjčky mezi spojenými osobami žalovaný uvádí, že tato část napadeného rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy. Navrhuje však, aby se krajský soud v rámci přezkumu v souladu se zásadou procesní ekonomie zabýval taktéž ostatními námitkami žalobce, aby v případě že žalovaný vydá nové rozhodnutí, které bude v rozsahu, v jakém žalovaný považuje námitky žalobce za nedůvodné, obsahově totožné s napadeným rozhodnutím, které by následně mohlo být opět napadeno u krajského soudu žalobou a následně muselo být krajským soudem opět meritorně přezkoumáváno.

IV. Posouzení věci soudem

IV. a) Procesní aspekty řízení

13. Před meritorním přezkumem nicméně považuje krajský soud za nezbytné se vypořádat s některými procesními aspekty nynějšího řízení. Krajský soud totiž dne 15. 2. 2019 obdržel od žalovaného návrh na přerušení řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí, neboť podal ke Generálnímu finančnímu ředitelství podnět k zahájení přezkumného řízení podle § 121 až § 123 daňového řádu. Důvodem pro podání podnětu žalovaným byla skutečnost, že po přezkoumání žalobních námitek dospěl žalovaný k závěru, že v části, týkající se nesprávné aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na bezúročnou půjčku, poskytnutou žalobcem jeho jednatelem, je důvodná, a že tedy skutečně došlo k nesprávné aplikaci právní normy. Krajský soud proto na základě uvedeného návrhu usnesením ze dne 17. 6. 2019, č. j. 29 Af 128/2018-49, rozhodl o přerušení řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí do doby, než bude rozhodnuto o podnětu žalovaného k zahájení řízení o přezkumu napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení.
14. Dne 5. 8. 2019 obdržel krajský soud návrh žalovaného na pokračování v řízení a sdělení o záměru uspokojit žalobce. Z tohoto podání vyplývá, že Generální ředitelství cel nenařídilo přezkum napadeného rozhodnutí, neboť dospělo k závěru, že v nyní projednané věci byly splněny podmínky pro to, aby žalovaný sdělil krajskému soudu záměr o uspokojení žalobce podle § 124 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný zároveň požádal krajský soud o stanovení přiměřené lhůty k vydání nového rozhodnutí, a to do 31. 10. 2019.
15. Krajský soud proto usnesením ze dne 15. 8. 2019, č. j. 29 Af 128/2018-53, rozhodl o pokračování v řízení a současně žalovanému stanovil lhůtu 2 měsíce k vydání nového rozhodnutí ve věci.
16. Dne 4. 9. 2019 bylo krajskému soudu doručeno sdělení žalovaného o uspokojení žalobce, k němuž bylo přiloženo rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2019, č. j. 34755/19/5200-11431-702498. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil dodatečné platební výměry správce daně ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1829004/17/2905-50523-602809, a č. j. 1829080/17/2905-50523-602809. Změna citovaných platebních výměr spočívala v tom, že se doměřená daň za zdaňovací období 2012 mění z částky 1 522 660 Kč na částku 1 521 330 Kč a zákonné penále se mění z částky 304 532 Kč na částku 304 266 Kč a z moci úřední se doměřuje daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 nižší o částku 238 714 Kč, dodatečně se zrušuje daň za zdaňovací období 2013 ve výši 1 520 Kč a současně se mění penále z doměřené daňové ztráty z částky 3 406 Kč na částku 2 387 Kč a penále z doměřené

daně za zdaňovací období 2013 ve výši 304 Kč se ruší. Ve zbylém rozsahu žalovaný odvolání žalobce zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.

17. Podle § 62 odst. 1 s. ř. s. platí, že „[d]okud soud nerozhodl, může odpůrce vydat nové rozhodnutí nebo opatření, popřípadě provést jiný úkon, jimiž navrhovatele uspokojí, nezasáhne-li tímto postupem práva nebo povinnosti třetích osob. Svůj záměr navrhovatele uspokojit sdělí správní orgán soudu a vyžádá si správní spisy, pokud je již soudu předložil.“ Podle odst. 4 téhož ustanovení platí, že „[s]oud řízení usnesením zastaví, sdělí-li navrhovatel, že je uspokojen. Soud řízení zastaví i tehdy, nevyjádří-li se takto navrhovatel ve stanovené lhůtě, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že k jeho uspokojení došlo.“ Podle § 62 odst. 5 s. ř. s. platí, že „[r]ozhodnutí, opatření nebo úkon podle odstavce 1 nabyvá právní moci nebo obdobných právních účinků dnem právní moci rozhodnutí soudu o zastavení řízení.“ Krajský soud tedy zaslal žalobci dne 9. 9. 2020 výzvu ke sdělení, zda je novým rozhodnutím žalovaného uspokojen.
18. Na tuto výzvu žalobce reagoval podáním zde dne 18. 9. 2020, v němž sdělil krajskému soudu, že v žádném případě nebyl uspokojen. Jak přitom vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, „[v]yjádří-li se navrhovatel na výzvu soudu podle § 62 odst. 3 s. ř. s. ve stanovené lhůtě, že postupem správního orgánu uspokojen není, nejsou splněny podmínky pro zastavení řízení podle § 62 odst. 4 věty druhé s. ř. s. Soud za takové situace pokračuje v řízení a přezkoumá žalobou napadené rozhodnutí správního orgánu věcně“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2010, č. j. 3 Ads 148/2008-70, rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Na základě těchto skutečností tak krajský soud nepřistoupil k zastavení řízení podle § 62 odst. 4 věty druhé s. ř. s., neboť k takovému postupu nebyly splněny podmínky. Namísto toho krajský soud přistoupil k věcnému přezkumu rozhodnutí žalovaného.

IV. b) Meritorní přezkum

19. Krajský soud tedy, za splnění podmínek pro rozhodnutí věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.), věcně přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
20. Důvodnost podané žaloby přitom zakládá již žalobní námitka ohledně rozporu napadeného rozhodnutí se zákonem v části, která se týká aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na bezúročnou půjčku mezi spojenými osobami. Jak totiž vyplývá i z výše popsaného navazujícího procesního postupu žalovaného, „nové“ rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2019, č. j. 34755/19/5200-11431-702498, jež bylo vyústěním snahy žalovaného postupem dle § 124 odst. 1 daňového řádu uspokojit žalobcem, je totiž založeno právě na konstatovaném rozporu žalobou napadeného rozhodnutí se zákonem v části, kdy bylo žalovaným, resp. správcem daně aplikován na případ žalobce § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Proto lze dospět k závěru, že o důvodnosti této žalobní námítky není mezi účastníky řízení sporu, přičemž již tento zjištěný rozpor žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného by sám o sobě mohl být důvodem k jeho zrušení podle § 78 odst. 1 s. ř. s.
21. Krajský soud se však ztotožňuje s názorem žalovaného, že by bylo v rozporu se zásadou procesní ekonomie, pokud by se krajský soud již nyní nezabýval i zbylými žalobními

námitkami žalobce, neboť by žalovaný, vázán právním názorem krajského soudu dle § 78 odst. 5 s. ř. s., v navazujícím řízení pravděpodobně vydal rozhodnutí, obsahově v podstatě totožné s nově vydaným rozhodnutím ze dne 22. 8. 2019, č. j. 34755/19/5200-11431-702498, kterým se však žalobce necítil v nyní projednávané věci uspokojen, a proto by bylo lze předpokládat, že by žalobce opětovně podal proti tomuto rozhodnutí žalovaného, v níž by předkládal obdobné námitky, jako v nyní projednávané věci, zpochybňují i ostatní právní závěry žalovaného.

22. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, byť tak žalobkyně činí velmi obecným způsobem, bez bližší konkretizace. Nicméně se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35). Je-li totiž rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).
23. S touto námitkou žalobce se ovšem krajský soud neztotožňuje, neboť k tomu, aby rozhodnutí správního orgánu bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění rozhodnutí jednoznačně vyplývalo, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval a neopomenul žádné účastníkovy námitky. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správce daně. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného nejedná. Jak již bylo uvedeno, žalobce spatřoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného v tom, že se žalovaný nevypořádal dostatečným způsobem s důkazními návrhy žalobce. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je ovšem dle krajského soudu jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že důkazní návrhy žalobce nebyl správce daně povinen provést. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi jím uplatněnými námitkami, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Napadené rozhodnutí proto krajský soud shledal přezkoumatelným a námitku nepřezkoumatelnosti žalobce nedůvodnou. Uvedené konstatování nicméně neznamená, že by se krajský soud s uvedenými důvody, na nichž žalobou napadené rozhodnutí stojí, i věcně ztotožňoval.
24. Podstatu většiny věcných žalobních námitek a žalobce a tedy i podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce se závěry žalovaného ohledně neprokázání účinnosti některých nákladů, vynaložených žalobcem ve zdaňovacích obdobích 2012 a 2013, pro možnost jejich užití ke snížení základu daně v relevantních zdaňovacích obdobích. Jak již bylo rekapitulováno, žalobce ve svých daňových přiznáních uplatňoval nárok na odpočet účelně

vynaložených nákladů na zajištění, dosažení a udržení příjmů od základu daně za zdaňovací období 2012 a 2013. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je plátce oprávněn odečíst od základu daně výdaje, vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Významná část těchto žalobních námitek žalobce se pak konkrétně vztahuje k procesu dokazování v rámci daňového řízení, zejména k unesení důkazního břemene ze strany žalovaného ve vztahu k zpochybnění nároku žalobce na odečtení výdajů, účelně vynaložených pro dosažení, zajištění a udržení příjmů, pro účely zjištění základu daně.

25. 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*“. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále „*pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*“. 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*“.
26. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).
27. Prizmatem výše uvedeného proto krajský soud přezkoumal průběh daňové kontroly žalobce, a dospěl k závěru, že na žalobce přešlo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání správcem daně požadovaných skutečností, neboť správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Krajský soud v souvislosti s touto námitkou uvádí, že žalobce k ní provádí rozsáhlou analýzu judikatury správních soudů, vztahující se k přenášení důkazního břemene v daňovém řízení, aniž by však přiblížil krajskému soudu jak se má tato judikatura vztahovat k nyní projednávané věci a způsobu, jakým správce daně přenesl důkazní břemeno na žalobce. Samotnou podstatou žalobní námítky je pouze tvrzení, že výzvy k prokázání skutečností, učiněné správcem daně vůči žalobci, nesplňovaly

zákonem vymezené obsahové náležitosti, a že správce daně nezaložil své pochybnosti na objektivních okolnostech, ale pouze na subjektivních úvahách. Krajskému soudu není zjevné, jakým způsobem je myšleno, že výzvy správce daně k prokázání skutečností nejsou založeny na objektivních okolnostech, ale pouze na subjektivních dojmech. Krajský soud však krajský soud připomíná, že na obecně formulované žalobní námitky, tj. nevytkne-li žalobce napadenému rozhodnutí vady v dostatečně konkrétní rovině, může soud reagovat rovněž obecně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2016, č. j. 3 As 86/2014-49, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2017, č. j. 3 As 193/2014-37). Míra precizace žalobních námitek totiž určuje také způsob jejich vypořádání – čím je námitka obecnější, tím obecněji k ní může soud přistoupit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Azs 98/2014-15).

28. Krajský soud proto s ohledem na obecnost této námitky toliko v obecné rovině uvádí následující. V první řadě je třeba konstatovat, že výzvy k prokázání skutečností správce daně žalobci ze dne 31. 8. 2015, 26. 2. 2016, 27. 9. 2016 a 7. 11. 2016 splňují veškeré formální i obsahové náležitosti pro jejich vydání. Všechny čtyři výzvy obsahují jak sdělení toho, co se jednotlivými výzvami po žalobci požaduje, tak odůvodnění těchto požadavků.
29. Krajský soud k tomu nad rámec výše uvedeného nicméně považuje za podstatné zdůraznit, že výzva k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu není výzvou, kterou by správce daně přenášel důkazní břemeno na daňový subjekt z důvodu existence pochybností o správnosti, úplnosti, průkaznosti či věrohodnosti důkazů, předložených daňovým subjektem, za jakou ji správce daně v nyní projednávané věci považoval. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že *„[p]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“* Dle krajského soudu z citovaného ustanovení vyplývá, že výzva k prokázání skutečností neslouží k vyjádření pochybností správce daně a k přenesení důkazního břemene v daňovém řízení, ale k zajištění dostatečného množství důkazních prostředků k tomu, aby mohl správce daně dostat účelu správy daní – tedy správnému stanovení daně. V praxi však může docházet k situacím, kdy správce daně potřebuje ke správnému stanovení daně důkazní prostředky, které si nemůže opatřit sám z vlastní úřední evidence. Za tímto účelem proto správce daně může vyzvat daňový subjekt k doložení důkazních prostředků, které jsou k správnému stanovení daně nezbytné, aniž by tím však docházelo k přenosu důkazního břemene na daňový subjekt. *„Správce daně však může za účelem zjištění skutkového stavu, avšak v intencích komentovaného ustanovení a při vyhovění zásadě přiměřenosti, požádat o předložení dalších informací či důkazních prostředků podporujících jeho tvrzení nezávisle na tom, že v době vydání výzvy má daňový subjekt své důkazní břemeno uneseno. Správce daně se tímto snaží plnit svou povinnost zjistit skutkový stav. Z uvedeného tak vyplývá, že vydáním výzvy podle komentovaného ustanovení dává správce daně najevo, že s ohledem na současný stav řízení daňový subjekt své důkazní břemeno unáší.“* [srov. Lichnovský, O. § 92 (Dokazování). In: Lichnovský, O. a kol.. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 336.].
30. Takový postup ostatně odpovídá i povaze daňové kontroly, která má sloužit jako prostředek spolupráce mezi daňovým subjektem a správcem daně za účelem správného stanovení daně, a na straně daňového subjektu se promítá v povinnostech podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, podle kterého je daňový subjekt povinen v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Na základě výše

uvedeného je dle krajského soudu potřeba dojít k závěru, že je pochybením správce daně, jestliže vydá výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu, na jejímž základě vyjadřuje své pochybnosti o správnosti, úplnosti, věrohodnosti a průkaznosti důkazů, předložených daňovým subjektem k prokázání svých tvrzení, a ze které vyplývá, že správce daně přenáší důkazní břemeno na daňový subjekt, neboť zpravidla v počátcích daňové kontroly ještě správce daně nemůže mít k dispozici dostatečné důkazní prostředky, aby dostatečně důvodně a věrohodně své pochybnosti podložil.

31. Naznačené pochybení správce daně nicméně nepředstavuje pochybení, které by mělo za následek nezákonnost vedené daňové kontroly, a to tehdy, pokud správce daně vyjádří své pochybnosti kdykoliv v průběhu daňového řízení za situace, kdy je již schopen tyto pochybnosti dostatečně důvodně a věrohodně prokázat. K tomu má dle krajského soudu správce daně prostor až do okamžiku seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění, neboť na základě tohoto seznámení má daňový subjekt stále možnost vyjádřit se, činit tvrzení a předkládat důkazy, aby pochybnosti správce daně vyvrátil. Pochybení, způsobujícím nezákonnost daňové kontroly, by představoval pouze postup, kdy by správce daně na základě výzvy k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval daňový subjekt k prokázání skutečností a následně by pouze na základě nevyhovění této výzvě konstatoval, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně ve vztahu k tvrzením, učiněným v daňových podáních.
32. Tak tomu však v nyní projednávané věci nebylo. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce splnil formální podmínku pro vznik nároku na uplatnění účelně vynaložených výdajů tím, že předložil správci daně doklady, dle nichž došlo k vynaložení nákladů, které žalobce uplatňoval pro účely snížení základu daně. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, správce daně vydal první výzvu k prokázání skutečností žalobci dne 31. 8. 2015. Této výzvě žalobce nevyhověl. Správce daně proto znovu učinil výzvu k prokázání skutečností žalobci znovu, a to 26. 2. 2016. Na základě této výzvy žalobce sdělil správci daně, že předmětné náklady představují zejména náklady na plnění smlouvy o dílo, opravy vad a nedodělků, práce na základě reklamací (práce v Jihlavě na akci Slunečný vrch) či škod, způsobených krádežemi na staveništi, klientské změny v předmětu díla, nebo snaha o zajištění budoucích zakázek, aniž by však svá tvrzení jakýmkoliv způsobem prokazoval. Správce daně přitom poukázal na skutečnost, že k jednotlivým fakturám vydaným, předloženým žalobcem, chybí položkové rozpisy, proto není zjevné, zda stavební materiál, který byl dle žalobce vynaložen na zakázky, na jejichž základě byly vydány předmětné faktury vydané, byl skutečně na tyto zakázky vynaložen, zároveň že žalobce nepředložil žádné reklamační protokoly a jiné písemnosti, které dle uzavřených smluv o dílo v případě vzniku vad a nedodělků byly povinny strany vést, poukázal na chyby v časovém rozlišení některých nákladů žalobce a na skutečnost, že některé faktury přijaté vykazovaly nestandardnosti, které mohly poukazovat na skutečnost, že tyto faktury a v nichž uvedené náklady nebyly použity k zajištění, udržení a dosažení příjmů žalobce.
33. S ohledem na průběh daňového řízení proto správce daně vyjádřil pochybnosti o účelnosti žalobcem vynaložených nákladů, a to zejména z důvodu, že žalobce nepředložil položkový rozpis ani žádné jiné důkazy, na jehož základě by bylo možno ověřit, zda skutečně žalobcem vynaložené náklady byly použity na plnění smlouvy o dílo (stavba bytového domu ul. Cihlářská 15), nepředložil protokoly o reklamacích ani žádné jiné důkazy, které by prokazovaly, že žalobcem vynaložené náklady sloužily k opravám vad a nedodělků a k plnění reklamací, nepředložil žádné dohody o změny rozsahu díla ani jiné důkazy

k prokázání provedení klientských změn na díle (stavba bytového domu ul. Cihlářská 15), neprokázal u části nákladů správné časové rozlišení těchto nákladů. Takové zdůvodnění pochybností správce daně má krajský soud za dostatečné.

34. Až doposud proto není postupu správce daně dle krajského soudu co vytknout. Správce daně nicméně svůj procesní postup a tedy i navazující rozhodnutí zatížil nezákonností při vypořádání důkazních návrhů žalobce, předložených žalobcem ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. Dne 29. 4. 2017 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobce k seznámení s výsledky kontrolního zjištění. V rámci tohoto vyjádření navrhl žalobce celou řadu důkazních prostředků, zejména navrhl k prokázání svých tvrzení řadu svědeckých výpovědí a provedení místních šetření. Správce daně odmítl provést výslech E. L., neboť tento svědek by jako správce bytů v ulici Bukové v Jihlavě nemohl prokázat vztah mezi prováděnými službami a uplatněnými náklady. Výpověď jednatele společnosti Elektro ŠAKO PLUS Chotěboř s.r.o. (subdodavatele žalobce) odmítl správce daně provést s poukazem na skutečnost, že tento svědek nemůže zpochybnit závěr učiněný správcem daně. Subdodavatel žalobce dle správce daně nemůže znát reklamační podmínky mezi dodavatelem a odběratelem. Výpověď jednatele společnost ABILD s.r.o. správce daně neprovedl s odůvodněním, že není důvod prokazovat určité znění záručních podmínek k dílu na akci Slunečný vrch v Jihlavě, když ze smlouvy o dílo vyplývá znění záručních podmínek jiné. Výpověď svědka M. K. odmítl správce daně z důvodu, že svědek by svou výpověď nemohl prokázat vztah mezi prováděnými službami a uplatněnými náklady. Z předložených faktur dle správce daně nebyl zjevný vztah mezi krádeží na staveništi a opravami poškozené elektroinstalace. Navíc to byl žalobce, kdo byl odpovědný za provoz staveniště. Výpověď M. Š. správce daně neprovedl z důvodu, že svědek nemohl prokázat vztah mezi prováděnými službami a uplatněnými náklady. Subdodavatel nemůže dle správce daně vědět, jaký je jsou smluvní podmínky mezi dodavatelem a objednatelem a zároveň nemůže vědět, zda si jeho služby vyžádal jiný dodavatel či konečný spotřebitel. Výpověď M. V. správce daně neprovedl, protože by nemohl zpochybnit závěry správce daně. Subdodavatel žalobce dle správce daně nemůže znát reklamační podmínky mezi dodavatelem a odběratelem. Výpověď pana L. a paní T. správce daně odmítl s odůvodněním, že subdodavatel či třetí osoba nemůže znát obsah smlouvy mezi dodavatelem a odběratelem. Místní šetření v bytovém domě Cihlářská 15 a v rodinném domě ve Stránčicích správce daně uvedl, že tyto důkazní návrhy nedisponují vypovídací potencí.
35. Krajský soud takové vypořádání důkazních návrhů nepovažuje za souladné se zákonem. Podle § 96 platí, že „[k]aždá osoba je povinná vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.“ Podle § 92 odst. 2 platí, že „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.“ Krajský soud souhlasí s žalovaným, že správce daně nemá v daňovém řízení povinnost provést veškeré navrhované důkazní prostředky. K neprovedení důkazních prostředků je však s ohledem na zásadu materiální pravdy v daňovém řízení potřeba přistupovat restriktivně. Ústavní soud k tomu v nálezu ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I. ÚS 118/09 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), vyjádřil právní názor, že „[n]eakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani

ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencí. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.“ Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 8. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016-20, uvedl, že „[s]právce daně neporuší zákon, pokud neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu. Může odmítnout důkaz, pokud by tento nepřinesl žádnou novou skutečnost nebo by byl proveden nadbytečně, protože jiné provedené důkazy jsou zcela jednoznačné.“

36. Správce daně odůvodnil neprovedení důkazních prostředků, uvedených v bodě [31] tohoto rozsudku tím, že důkazní prostředky, navržené žalobcem, nemají vypovídací hodnotu, resp. nejsou schopny rozptýlit pochybnosti správce daně. S tímto hodnocením a způsobem vypořádání důkazních návrhů se ovšem krajský soud do jisté míry (nikoliv zcela) neztotožňuje. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatuje, že subdodavatel nemůže znát smluvní či reklamační podmínky mezi žalobcem a jeho odběratelem, proto nemohli prokázat, že žalobce skutečně náklady vynaložil v rámci reklamaci či v rámci plnění díla. Krajský soud je však toho názoru, že správce daně nemůže předjímat, co subdodavatel bude nebo nebude schopen vypovědět. Dle krajského soudu je stejně tak dobře možné, že subdodavatel nebude znát podrobnosti zakázky, kterou prováděl pro žalobce, jako že žalobce sdělil svým subdodavatelům alespoň určité podrobnosti k provádění zakázky, které by mohly přispět k prokázání tvrzení žalobce. Stejně tak si krajský soud dokáže představit situaci, kdy žalobce svým subdodavatelům sdělí, v rámci jaké zakázky žalobce jsou subdodavatelské služby poptávány. Jistotu však správce daně může mít až po provedení jednotlivých svědeckých výpovědí. Subdodavatelé nadto mohou poskytnout jiné podstatné informace, jako například kde a kdy prováděli subdodavatelské služby, jaký materiál byl k těmto službám použit, kdo materiál obstarával apod. Stejným způsobem krajský soud hodnotí vypořádání návrhu na provedení svědecké výpovědi E. L. Otázkou dokazování totiž dle pochybností správce daně je, zda vůbec skutečně došlo k nějakým pracím na bytovém domě v ulici Buková v Jihlavě na základě uplatněné reklamace, nikoliv jaké byly reklamační podmínky mezi žalobcem a jeho odběratelem. Provedené důkazní prostředky se posuzují každý jednotlivě, ale také všechny ve vzájemné souvislosti, a není tak vyloučeno, že správce bytů v bytovém domě, na kterém měly být žalobcem prováděny nějaké práce, bude schopen potvrdit skutečné provedení prací na bytovém domě v rozhodném období, identifikovat osoby, které se na pracích podílely a další okolnosti podstatné pro prokázání tvrzení žalobce. Jistotu bude mít správce daně opět až po provedení navržených důkazních prostředků.
37. Krajský soud se naopak ztotožňuje s vypořádáním navrženého důkazu svědeckou výpovědí paní T. Ta by totiž samozřejmě mohla vypovědět, že materiál, který byl vykázán žalobcem jako účelně vynaložený výdaj, nebyl použit při rekonstrukci jejího bytového domu, nic by to však nezměnilo na skutečnosti, že správce daně měl pochybnosti o tom, jakým způsobem byla nádrž na dešťovou vodu dopravena na zakázku v Brně, Cihlářské ulici, když dle informací, zjištěných v průběhu daňového řízení, měla být tato nádrž dopravena do Stránčic. Ze stejného důvodu je dostatečně vypořádáno také neprovedení místního šetření rodinného domu ve Stránčicích. Totéž ovšem nelze konstatovat k vypořádání návrhu na provedení svědecké výpovědi P. L. Ten totiž, jak vyplývá ze spisového materiálu, byl subdodavatelem žalobce. K potenciálu mít vypovídací hodnotu ve vztahu výpovědím subdodavatelů se krajský soud vyjádřil již výše, zde lze nadto zpochybnit i

argument, že svědecká výpověď P. L. nemůže prokázat skutečnou dopravu nádrže na dešťovou vodu ze Stránčic do Brna, jestliže P. L. nedisponuje doklady o dopravě. Svědecká výpověď je totiž sama o sobě důkazním prostředkem, proto zpravidla nelze její provedení podmiňovat existencí listinných důkazů, které by svědeckou výpověď potvrzovaly.

38. Krajský soud si je vědom existence právního názoru, vyjádřeného v rozsudku ze dne 18. 9. 2017, 5 Afs 184/2016-20, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že *„ani výslech svědka nemůže nahradit požadovanou listinu.“* Dle krajského soudu však je vyslovený právní názor potřeba posuzovat v kontextu tehdy projednávané věci, kdy stěžovatel vůbec nepředložil smlouvu o dílo, která měla být stěžejním důkazem pro možnost vyčíslení nedokončené výroby. Stěžovatel vůbec neprokázal obsah dílčí fakturace, která měla přímý dopad na vykazovaný zůstatek nedokončené výroby. Z citované pasáže rozsudku Nejvyššího správního soudu tak nevyplývá, že by tento závěr platil paušálně. Tím spíše tak dle krajského soudu nebude uplatnitelný v nyní projednávané věci, kdy nebylo správcem daně zpochybněno, že by žalobce uzavřel smlouvu o dílo, na jejímž základě byl žalobcem povinen provést stavební dílo bytového domu ul. Cihlářská, Brno, když nadto z komunikace s P. L. vyplývá, že žalobci jako subdodavatel na tomto díle poskytoval své služby, a otázkou je primárně doprava materiálu v rámci těchto poskytnutých služeb ze Stránčic do ul. Cihlářská v Brně. Naopak za situace, kdy správce daně rozporoval, že vůbec k plnění smlouvy o dílo, opravě vad a nedodělků, pracím na základě reklamací a vzniklých škod způsobených krádežemi na staveništi, a klientským změnám v předmětu díla došlo, je možno odkázat na právní názor vyjádřený Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 184/2016-20, že *„svědecká výpověď pracovníka, který měl zakázku na starosti, může potvrdit, a to ostatně i stěžovatel naznačuje, jakým způsobem bylo plněno.“*
39. Ve vztahu k rozsahu vynaložených nákladů, tedy k tomu, zda skutečně údaje, obsažené ve fakturách přijatých žalobcem, odpovídají nákladům, které žalobce deklaruje jako užité k dosažení, zajištění a udržení příjmů, odkazuje krajský soud na právní názor, vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, podle kterého již nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, *„byl popřen názor dosud zastávaný správními soudy, že účetní doklad (tj. údaje v něm obsažené) nemůže být nahrazen výsledkem svědků či jinými důkazními prostředky. Ústavní soud se vyjádřil, že „právo daňového subjektu na prokázání daňových výdajů nelze vykládat zjednodušeně, průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem, nežli účetním dokladem; z § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.“* Dle krajského soudu tak není pravdou, že by navrhovaní svědci při absenci písemných důkazů nebyli způsobilí prokázat údaje na daňových dokladech uvedené.
40. Nejvyšší správní soud však v citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 30/2007-73 taktéž uvedl, že *„v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 lze připustit, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat*

veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.“

41. Ačkoliv krajský soud dospěl k závěru, že se správce daně dostatečně nevypořádal s důkazními návrhy žalobce a tím žalobci neumožnil bezpochybně prokázat účelnost vynaložených nákladů, je nezbytné zdůraznit, že tímto názorem krajský soud nikterak nepředjímá, zda jsou žalobcem navržené důkazní prostředky dostatečné pro rozptýlení pochybností správce daně, přičemž je i nadále povinností žalobce, aby kvalitně a perfektně prokázal účelnost vynaložených nákladů pro jejich možnost odečtu od základu daně.

V. Závěr a náklady řízení

42. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil zčásti pro nezákonnost (nesprávné užití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na bezúročnou půjčku mezi spojenými osobami) podle § 78 odst. 1 písm. s. ř. s., zčásti pro podstatné vady řízení před správním orgánem, které mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (nedostatečný způsob vypořádání důkazních návrhů) podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.
43. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
44. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce (advokáta) žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba, další podání ve věci) ve výši 3 × 3 100 Kč a tři režijní paušály ve výši 3 × 300 Kč, tedy celkem 10 200 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 142 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč.
45. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. března 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu