



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **STOFFBAU s. r. o.**, IČO 29194199
sídlem Jihlavská 712/2e, 664 41 Troubsko
zastoupený daňovým poradcem Ing. Tomášem Goláněm
sídlem daňové kanceláře Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 9. 2019, č. j. 36987/19/5200-11432-709409 a č. j. 37097/19/5200-11432-709409

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Na základě výsledků provedené daňové kontroly Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 1. 2018, č. j. 105053/18/3005-52521-711455 a č. j. 105691/18/3005-52521-711455, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 a 2014 ve výši 384 370 Kč a 501 600 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 76 874 Kč a 100 320 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 11. 2017, č. j. 4551481/17/3005-52521-711455, pak správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015 ve výši 561 640 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 112 328 Kč (všechny výše uvedené dodatečné platební výměry dále společně jako „platební výměry“). Žalovaný následně rozhodnutími ze dne 6. 9. 2019, č. j. 36987/19/5200-11432-709409 (dále jen „napadené rozhodnutí 1“) a č. j. 37097/19/5200-11432-709409 (dále jen „napadené rozhodnutí 2“; napadená rozhodnutí 1 a 2 dále společně jako „napadená rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 582/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2017 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), změnil platební výměry tak, že doměřená daň za zdaňovací období 2013, 2014 a 2015 byla snížena na částky 14 060 Kč, 128 250 Kč a 100 700 Kč a žalobci byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 2 812 Kč, 25 650 Kč a 20 140 Kč. Dle žalovaného žalobce neprokázal, že by v rozhodnutí uvedené náklady [některá přijatá plnění od společnosti BAUEKO s.r.o. (dále také „BAUEKO“), a od společnosti MR výroba reklamy s.r.o. (dále také „MR výroba reklamy“)] byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tyto náklady tedy vyloučil a navýšil o ně daňový základ žalobce.
2. Předmětem sporu mezi stranami je otázka oprávněnosti uplatnění žalobcem vynaložených nákladů za dodávky inženýrských prací a materiálu a za reklamní polepy jako daňově uznatelných ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, resp. otázka, zda žalobce splnění podmínek uvedených v citovaném ustanovení dostatečně prokázal.

II. Obsah žaloby a dalších podání žalobce

3. Žalobce se domáhá zrušení napadených rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že posouzení některých výdajů jako daňově neuznatelných z důvodu tzv. nedokončené výroby vyplývá z nedostatečného pochopení ekonomické činnosti žalobce žalovaným. Žalobce poukázal v odvolacím řízení na to, že skutečnost, že fakturoval svým objednatelům (investorům) dříve, než bylo fakturováno jeho dodavatelem, nemá souvislost s nedokončenou výrobou.
4. Dle žalobce žalovaný nesprávně uvádí, že dokončení prací u zakázky Zborovská mělo nastat do 50 dnů od zahájení prací. Cílem žalovaného zjevně nebylo správně zjistit a stanovit daň dle § 1 odst. 2 daňového řádu. U zakázky Zborovská byla mezi žalobcem a investorem ujednána pozastávka, jak plyne z faktury č. 2122013. Žalovaný opomněl navržené důkazní prostředky v podobě prohlášení, nevyzval investory k poskytnutí údajů. Jeho rozhodnutí jsou tak nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí není patrné, proč žalovaný považuje sporné náklady za nedokončenou výrobu. Žalovaný neověřoval skutečný stav nedokončené výroby, nebyl schopen ani identifikovat, k jaké zakázce by sporné výdaje měly být přiřazeny. Žalovaný neunesl důkazní břemeno. Nevyvrátil tvrzení žalobce stran přiřazení výdajů

z předložených faktur k tvrzeným zakázkám, nezabýval se předloženými důkazy. Neprokázal, že výdaje souvisely s nedokončenou výrobou, nedokázal identifikovat, proč ty které faktury odmítá přiřadit k předmětným zakázkám. Žalobce prokázal, že fakturované práce byly provedeny na uvedených zakázkách. Tuto skutečnost bylo možno ověřit na místě samotném i v rámci svědeckých výpovědí, které však žalovaný neprovedl. U zakázky Malátova žalovaný neumožnil žalobci reagovat na jeho omyl, kdy ve vyjádření zaměnil tuto zakázku se zakázkou Bezručova čtvrť. U zakázky Kuřim – okna žalovaný nijak nehodnotil předložené důkazní prostředky, které ve vzájemné souvislosti prokazují, že materiál z faktury č. 19/2014 byl zapracován v deklarované zakázce. Žalovaný neidentifikuje, že by těmito materiály žalobce již disponoval a žádné obdobné výdaje k této zakázce neidentifikuje. Dle logiky žalovaného žalobce celou zakázku realizoval, aniž by jakákoliv okna na zakázce zapracoval a shodně k tomu nepoužil jediný potřebný materiál. Hodnocení důkazních prostředků žalovaným je nedostatečné. Jestliže u zakázky Preslova žalovaný popírá dodání zábradlí, vyplývající z faktury č. 023/2015b a dodacího listu a označuje výdaj za nedokončenou výrobu, bylo jeho povinností sdělit konkrétní pochybnosti o tom, že žalobce již zábradlím disponoval nebo eviduje výdaje za zábradlí jiné, než uvedené na faktuře. Žalovaný neoznačuje, k jaké zakázce se měly tyto výdaje vztahovat, ale nevznáší ani jakékoliv pochybnosti stran možné duplicity vykázaného materiálu. Stejně tak je tomu i u faktury č. 027/2015b a dodacího listu k ní. Žalovanému nic nebránilo ověřit si fakturaci zakázky Preslova u investora a zjistit, zda fakturace proběhla ještě před samotným ukončením zakázky, či nikoliv. Pochybnosti spočívající pouze v tom, že tyto výdaje byly fakturovány až po fakturaci investorovi, nejsou dostatečné. U zakázky Kamenačky žalobce fakturoval postupné části zakázky, nikoli jednotlivé materiálové položky. Dodací list k faktuře č. FP15-0081 odpovídá materiálům, které byly dodány a použity na danou zakázku. U zakázky Bezručova čtvrť žalovaný nijak nehodnotil předložené důkazní prostředky a ani se k nim blíže nevyjádřil. Rozhodnutí je nesrozumitelné, neboť žalovaný se na jednu stranu ztotožnil s deklarovanými náklady i skutkovým stavem, avšak důkazní prostředky nepoužil. Tvrzení žalovaného o nedokončené výrobě nemá oporu ve spisovém materiálu. Jednotlivé materiály obsažené na fakturách č. SFP 14-1247, SFP14-1248, SFP15-0081 byly žalobcem spárovány s předmětnou zakázkou a žalovaný vyjma pozdější fakturace od BAUEKO nevyvrací, že by předmětné výdaje nebyly vynaloženy v souvislosti s deklarovanou zakázkou.

5. Žalobce dále uvádí, že žalovaný ničeho neprokázal. Jeho pochybnosti se týkají pozdější fakturace dodavatele než fakturace investora, k čemuž však žalobce podal vysvětlení. Pochybnostmi stran pozastávky žalovaný také není schopen unést důkazní břemeno, neboť neprovedl jediný výsledek. Žalovaný nebyl schopen identifikovat nejen zakázky, ke kterým by se jím identifikovaná nedokončená výroba mohla vztahovat, ale nedokázal identifikovat ani příjmy, ke kterým by bylo možno tyto výdaje přiřadit. Bez daných výdajů by však žalobce nebyl ani schopen zakázky provést. Ze spisu nevyplývá, že by žalovaný stav nedokončené výroby ověřoval, což by za situace o tvrzených pozastávkách bylo na místě. Závěry žalovaného jsou nepřezkoumatelné a v extrémním rozporu se spisovým materiálem. Žalovaný se měl pokusit přiřadit přesné výdaje k příjmům u deklarovaných zakázek, měl také identifikovat konkrétní pochybnosti o tom, že lze předmětné výdaje identifikovat jako nedokončenou výrobu. Provedené dokazování je nedostatečné a v rozporu se zásadami volného hodnocení důkazů. Žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav a provedené hodnocení důkazů je v rozporu se spisovým materiálem.

Nebyly provedeny ani zjištěny důkazní prostředky, které by vyvracely tvrzení a důkazní prostředky předložené žalobcem.

6. Co se týče nákladů vynaložených žalobcem na reklamní polepy od společnosti MR výroba reklamy, žalovaný ve svém hodnocení vynechal část předložených důkazních prostředků (objednávka polepů, návrh polepů, předávací protokol). Není zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje existenci bannerů, nikoli polepů. Návrhy jednotlivých polepů na jednotlivých místech prodejny jsou z pořízených fotografií patrné. Z tohoto pohledu je nadbytečné, aby daňový doklad obsahoval konkrétní popis polepů stran velikosti, počtu, neboť z návrhu polepů jsou tyto vlastnosti patrné. Je nesrozumitelný závěr žalovaného, že žalobce nedoložil, v jakém období a jakým způsobem byla faktura č. 150100151 zaúčtována. Jedná se o opomenutou fakturu, do účetnictví žalobce nebyla zaúčtována. Období lze dovodit z objednávky, předávacího protokolu a z data uskutečnění zdanitelného plnění ke dni 21. 8. 2015. Žalovaný nevyvrací existenci daňového dokladu, ale ani se nepokoušel zjistit, zda je dodavatel kontaktní, zda doklad vystavil a plnění provedl. Provedené dokazování je nedostatečné a postup žalovaného je v rozporu se zásadami volného hodnocení důkazů. Žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav a provedené dokazování je v rozporu se spisovým materiálem. Žalovaný neunesl důkazní břemeno. Žalovaný nedal žalobci možnost unést jeho důkazní břemeno. O údajné nedokončené výrobě byl žalobce vyrozuměn až v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 2. 8. 2019 (dále jen „seznámení ze dne 2. 8. 2019“). Přestože žalobce následně předložil další důkazní prostředky, nebyl ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu seznámen s jejich hodnocením, ale žalovaný ihned vydal napadená rozhodnutí. Žalobce je povinen prokázat pouze to, co tvrdí ve svých daňových přiznáních, nikoli, že se nejednalo o nedokončenou výrobu. To bylo úkolem žalovaného, ten své důkazní břemeno neunesl.
7. V dalších podáních žalobce trvá na své žalobní argumentaci. Dodává, že žalovaný nepředestřel vážné a důvodné pochyby o tvrzeních žalobce. Nelze hovořit o tom, že by žalobce vyžadoval uplatnění svého práva vyplývajícího z § 115 daňového řádu z důvodů obstrukcí. Žalobce nikdy neměl zůstatky na účtech nedokončené výroby proto, že měl zakázky, které netrvaly delší dobu, případně je měl vždy ke konci roku vyfakturovány. Skutečnost, že některé náklady byly žalobci jeho dodavateli fakturovány až po předání díla, není důvodnou pochybností. Vždy se jednalo o opravu vad a nedodělků, případně o náklady fakturované se zpožděním. U všech sporných zakázek se již další fakturace neprováděla, neboť se jednalo o již ukončené a předané zakázky. Jednalo se o nedodělky, reklamace nebo odstranění vad. K takovým výdajům nemohou být nikdy konkrétní budoucí příjmy přiřazeny, přesto je zcela nezpochybnitelné, že i takové výdaje jsou daňovým nákladem, neboť reálně nastaly. Žalovaný nevysvětlil, proč by skutečnost, že žalobce fakturoval svým odběratelům dříve, než fakturovali jemu někteří dodavatelé, měla zpochybňovat jejich reálnou fakticitu.
8. Dle žalobce je vyjádření žalovaného, že byl žalobce opakovaně vyzván k prokázání skutečností souvisejících s podrázením nákladových položek, ve zjevném rozporu se spisovým materiálem. Bylo na žalovaném, aby prokázal, že se dané náklady nemohly na deklarovaných zakázkách spotřebovat, a tak se jedná o nedokončenou výrobu. Požadavek na předložení skladové evidence je nerelevantní, neboť žalobce žádnou nedokončenou výrobu neměl. Právě v meritu žalobce, kdy žalovaný nezpochybňuje faktickou existenci plnění, se pak otázka nedokončené výroby redukuje na otázku skutkovou – tedy prokázání předmětného nákladu a jeho souvislosti s deklarovaným příjmem. Jak může

skladová evidence pomoci v tom, aby žalobce prokázal, že se o nedokončenou výrobu nejednalo v situaci, kdy o tomto tak neúčtuje? K čemu bude žalovanému skladová evidence, když např. zakázka Bezručova čtvrť byla v roce 2015 opravována (nesprávně provedená fasáda), neboť došlo ze strany investora k uplatnění práv z vadného plnění? Tomu, že se o nedokončenou výrobu nemohlo jednat, nasvědčuje také fakt, že sám žalovaný poukázal na to, že žalobce zaměnil podklady k zakázce Malátova za zakázku Bezručova čtvrť, čímž fakticky deklaroval věcnou souvislost i auditní stopu prokazující souvztažnost identifikovaných nákladů a výnosů. Závěr žalovaného by pro žalobce znamenal, že by do dnešního dne evidoval ve skladové evidenci tyto konkrétní náklady jako nedokončenou výrobu, neboť pro tyto náklady nemá žádné jiné souvztažné příjmy, neboť k žádné jiné zakázce nepatří.

9. Žalobce má také za to, že s ohledem na skutečnost, že v jiných řízeních žalovaný k podané replice dále nereaguje, zatímco zde opakovaně podává další vyjádření a snaží se jimi doplnit své rozhodnutí, svědčí o tom, že žalovaný nemá dostatečně zjištěný skutkový stav a snaží se obhájit nezákonný postup. O záruční opravě u zakázky Bezručova čtvrť se žalobce nevyjadřuje poprvé v řízení před soudem, činil tak již v rámci podání ze dne 27. 8. 2019 a 20. 8. 2019. Žalobce trvá na tom, že doložení skladové evidence by bylo nadbytečné a zmatečné. Žalobci v řízení nebyla dána možnost své důkazní břemeno nést a unést. Žalovaný neprovedl jediný výslech, nehodnotil jediný předložený doklad. Byť se v Seznámení ze dne 30. 4. 2019 žalovaný vyjádřil o daňových dokladech jako o nedokončené výrobě, zcela absentují konkrétní pochybnosti. Materiálně byl tedy žalobce s problematikou nedokončené výroby seznámen v seznámení ze dne 2. 8. 2019. Jestliže žalovaný tvrdí, že předmětné náklady roku 2013 a 2014 je třeba posuzovat jako nedokončenou výrobu, pak logicky je třeba změnit náhled roku 2015 a v něm dohledat buď souvztažné příjmy, popřípadě další výdaje. Nic takového se nestalo.

III. Vyjádření žalovaného a další podání žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadená rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Uvádí, že nesprávné či neúplné vedení evidencí a účetnictví jde plně k tíži daňového subjektu. Způsob a postupy při vedení skladové evidence musí uvážit a zvolit sám daňový subjekt tak, aby následně mohl prokázat spotřebovaný materiál a tržby z toho plynoucí. Důkazní břemeno nese v případě nedokončené výroby daňový subjekt, nikoli správce daně. Nelze se tak ztotožnit se žalobním tvrzením ohledně neprovedených svědeckých výpovědí, kterými by bylo prokázáno přiřazení nákladů dle jednotlivých faktur ke konkrétním zakázkám. Povinností daňových subjektů je na základě provedené inventarizace zjistit stav zásob k rozvahovému dni a zůstatky v ocenění dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Z účetnictví žalobce bylo zjištěno, že vykázal stav nedokončené výroby ve výši 0 Kč, jakkoli se tato skutečnost jeví ve stavebnictví jako nereálná. Byl to také sám žalobce, který deklaroval, že jednotlivé náklady na materiál, případně na inženýrské činnosti zaúčtované dle konkrétních sporných faktur, souvisejí s konkrétní zakázkou. Dle žalovaného tato souvislost nebyla prokázána a žalobce ani neprokázal, že fakturace odběrateli proběhla jinak, než v souvislosti s jím deklarovanými zakázkami. Žalobce je povinen účtovat o zakázkách, a tím i o případné nedokončené výrobě. Nebylo po něm požadováno prokázání tzv. negativních skutečností. Stěžejní je, že žalobce zaúčtoval na vrub nákladového účtu částky nákladů, deklaroval, že se jedná o náklady k určité zakázce a toto tvrzení bylo na základě obsahu spisového materiálu vyvráceno. K rozvahovému dni

nebyla prokázána fakturace předmětných nákladů odběratelům. Žalobce tak měl částky odúčtovat z nákladů a náklady pak účetně a daňově uplatnit v období, kdy nastane jejich fakturace odběrateli. Souvislost s výnosy se žalobci nepodařilo prokázat.

11. Žalovaný dále uvádí, že přestože předložená faktura u zakázky Zborovská uvádí údaje o pozastávce, tato nebyla smlouvou ujednána. Tvzení žalobce o pozastávce je nekonkrétní a nesouvisející s předmětnou přijatou fakturou. V předložených důkazních prostředcích nebyla zjištěna opora pro deklarovanou pozastávku. Dílčí pochybení žalovaného spočívající v počtu dnů vyplývajících ze smlouvy pro dokončení prací nemá vliv na jím přijaté závěry. Žalovaný vycházel z vyjádření k seznámení ze dne 2. 8. 2019, jehož obsahem byly důkazní prostředky, žalovaný se jimi také zabýval. Žalovanému neplyne povinnost vyjádřit se k vyjádřením konkrétních osob. Žalobní tvrzení u zakázky Soběšická ohledně opomenutých důkazních prostředků se nezakládá na pravdě. Žalovaný považoval termín realizace zakázky v období srpen 2014 za prokázaný, nebylo tak důvodné provádění dalších důkazů. Nelze přenášet povinnosti ohledně inventarizace nedokončené výroby z žalobce na žalovaného. Skutečnost, že došlo k realizaci zakázky na základě ústní objednávky, a nebylo tak možné doložit sjednané termíny a podrobnosti, nelze klást k tíži žalovaného. Žalovaný reflektoval žalobcem předložené důkazní prostředky, které skutkově souvisely se zakázkou Malátova, i přestože žalobce zaměnil důkazní prostředky jednotlivých zakázek. Žalobce nemohl být zkrácen na svých právech, neboť po doplnění odvolacího řízení byl znovu seznámen se stanoviskem žalovaného (seznámení ze dne 2. 8. 2019), k němuž se žalobce opět vyjádřil. Prostor vytýčený § 115 odst. 2 daňového řádu nemůže být zneužit pro obstrukce v odvolacím řízení. Pouhý nepodložený nesouhlas žalobce se závěrem žalovaného, ani nesprávný názor žalobce ohledně přenosu důkazního břemene ve věci nedokončené výroby nemůže ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Není povinností žalovaného za daňový subjekt dohledávat, ke které „náhradní“ zakázce by měla případně nákladová faktura patřit, resp. tyto náklady k zakázkám za žalobce přiřazovat. Vysvětlení žalobce k zakázce Bezručova čtvrt bylo vzato v úvahu, přestože jej žalobce zaměnil se zakázkou Malátova.
12. Požadavku žalobce na provedení svědeckých výpovědí bylo v rámci odvolacího řízení dle žalovaného plně vyhověno. Byly rovněž zaslány výzvy k vydání listin odběratelům žalobce. Pokud nyní žalobce namítá, že měl sám žalovaný provést svědecké výpovědi investorů, je třeba připomenout, že je to žalobce, koho tíží důkazní břemeno stran prokázání jeho tvrzení. Žalovaný nemá povinnost vyhledávat za žalobce důkazní prostředky, které by svědčily v jeho prospěch. Hodnocení důkazů předložených žalobcem v rámci řízení je podrobně rozvedeno v napadených rozhodnutích, žalovaný se přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi stěžejními námitkami žalobce.
13. K nákladům za reklamní polepy žalovaný uvádí, že žalobce požadoval dodatečně uplatnit náklad na reklamní polepy předložením faktury s tím, že o faktuře nebylo ve zdaňovacím období 2015 účtováno. Náklady lze dodatečně uplatnit, avšak musí být zřejmé, kdy a jakým způsobem byl takový doklad zaúčtován. Žalobcem předložené fotografie neměly důkazní potenciál – buď prokazovaly existenci reklamních bannerů, nebo nebyly s to prokázat souvislost s fakturou, neboť z faktury neplynul konkrétní popis polepů a jednalo se nadto o fotografie z období zimních měsíců blíže neurčeného roku. Žalobce nedoložil, v jakém období a jakým způsobem byla předmětná „zapomenutá“ faktura zaúčtována, a tak nebylo ani možné přistoupit k řešení stránky daňové, když nebyla postavena najisto otázka zaúčtování.

14. V dalších podáních žalovaný uvádí, že správce daně prokázal vážné a důvodné pochybnosti požadované zákonem. Není již povinen prokázat, že obchodní transakce se neuskutečnila tak, jak tvrdí žalobce, či dokonce namísto žalobce prokázat, jak se transakce uskutečnila. Správce daně prokázal důvodnost pochyb o tvrzení žalobce, a důkazní břemeno tak přešlo zpátky na žalobce. Tvrzený postup žalobce o neexistenci zůstatků na účtech nedokončené výroby nelze považovat za správný. Skutečnost, že žalobce v účetnictví nevykazuje zůstatky nedokončené výroby, neznamená, že o nedokončené výrobě neměl účtovat, a to právě s ohledem na přijaté faktury ke konci zdaňovacího období bez související fakturace odběratelům. Ukončení zakázek by mělo být patrné z předávacích protokolů, ze smluvních ujednání apod. Nic takového žalobcem předloženo nebylo. Nelze odhlédnout od zásadní skutečnosti, že nákladové položky byly záúčtovány na základě přijatých faktur a nebyly k nim dohledány odpovídající a časově související výnosy. Daňový subjekt je povinen vytvořit systém evidence nákladů, aby byl schopen unést své důkazní břemeno a doložit a prokázat stavy zásob a jejich evidence včetně daňových dopadů. Skladová evidence žalobcem předložena nebyla. Není možné libovolně přesouvat výnosy a náklady mezi jednotlivými obdobími. Nelze do jednoho období zahrnout pouze náklad a do druhého pouze výnos. Náklady a výnosy ze zakázky je třeba zahrnout do výsledku hospodaření zásadně ve stejném období. Na rozdíl od správce daně nebyly žalovaným nákladové položky posouzeny jako daňově neúčinné. Naopak – jsou položkami daňově účinnými, avšak až v období ukončení zakázky, tedy v období závěrečné fakturace zakázky. Evidence k zakázkám však předložena žalobcem nebyla a žalovaný nemohl dospět k jinému závěru, než že náklady, na něž nejsou vázány časově související výnosy, jsou položkami nedokončené výroby. Žalobcem nebyl předestřen důvod, proč by v případě minoritní části zakázek bylo fakturováno se zpožděním. Nebylo ani prokázáno, z jakých důvodů a v jakých konkrétních případech žalobce fakturoval odběratelům dříve. Fakturace na odběratele navazovala na smluvní ujednání a tvrzení žalobce se nejví jako pravděpodobné.
15. Dle žalovaného byl žalobce s problematikou nedokončené výroby prokazatelně seznámen již v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 30. 4. 2019 (dále jen „seznámení ze dne 30. 4. 2019“), tj. více než 4 měsíce před vydáním napadených rozhodnutí, přičemž v mezidobí měl žalobce možnost na správcem daně zjištěné skutečnosti reagovat, což také učinil. Z prvotních dokladů a účetnictví bylo ověřeno, že ke dni 31. 12. příslušných zdaňovacích období byly žalobcem přijaty některé dodávky, avšak fakturace na odběratele již dle účetnictví provedena nebyla. V takovém případě účetní odpisy neposkytují jinou možnost než účtovat o nedokončené výrobě, a to s ohledem na věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů, tzv. aktuální princip. V návaznosti na to pak byly příslušné dodávky vyjmuty z nákladů, jelikož tyto se mohou stát nákladem až v období ukončení zakázky a konečné fakturace, případně v období, kdy proběhne dílčí fakturace určité etapy zakázky. V případě, že účetní jednotka zvolí účtování o zásobách (ne pouze o zboží) metodou B, pak je její povinností vést, a to pro všechny druhy zásob, o kterých účtuje (nejen o zboží), skladovou evidenci. Každá zakázka by měla být evidována, přičemž kdykoliv v průběhu účetního období by účetní jednotka měla být schopná prokázat aktuální stav veškerých zásob. Žalobce s poukazem na ukončení zakázky Bezručova čtvrti dne 15. 10. 2014 v triplice zcela nově navozuje dojem, že se jedná o záruční opravy. Ze spisového materiálu však vyplynula existence další faktury vydané na odběratele Bezručova čtvrti v prosinci roku 2014, kterou byly fakturovány drobné práce. Žalobce neprokázal, že fakturace ze dne 31. 12. 2014 souvisí s reklamací již ukončené zakázky. Z

průběhu řízení ani není zřejmé, že by žalobce vůbec uvedl a relevantně doložil argumentaci týkající se reklamace a navazujících oprav v záruční době. Toto nově uvedené tvrzení považuje žalovaný za účelové. Žalovaný v žádné fázi řízení nedeklaroval termíny ukončení zakázky – takové závěry by se neopíraly o obsah spisového materiálu. Tvrzení žalobce o opaku se nezakládá na pravdě. Žalobce opakovaně potvrdil souvislost sporných dvou faktur se zakázkou Bezručova čtvrtě. Nově uvedené tvrzení žalobce v triplice o tom, že žalovaný poukázal na záměnu podkladů k zakázkám, čímž měl fakticky deklarovat věcnou souvislost i auditní stopu prokazující souvztažnost nákladů a výnosů, je v rozporu s obsahem spisového materiálu (viz bod 114 napadeného rozhodnutí 1). Opakovaně pozměňovaná a nová tvrzení žalobce až v řízení před soudem lze označit za účelová, přičemž takový postup je neseriózní. Žalobcem nebyla předložena žádná evidence zásob, a není tak zřejmé, kdy a v jaké ceně došlo ke spotřebě jednotlivých zásob. Žalobce neprokázal, že by byly zásoby spotřebovány nebo vyfakturovány dle jednotlivých zakázek.

IV. Posouzení věci krajským soudem

16. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jejich vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správních spisů, nad jejichž rámec nebylo potřeba provádět dokazování. Soud neprovedl důkaz výsledkem „kteréhokoliv daňového poradce“ k otázce účtování o nedokončené výrobě, neboť co se týče právních povinností žalobce týkajících se jeho účtování, tyto povinnosti je soud povinen vyhodnotit v duchu zásady: „Soud zná právo.“ Kromě toho, jak bude uvedeno dále, otázka účtování o nedokončené výrobě není podstatou daného sporu.
17. Úvodem soud předesílá, že žalobní body lze uplatnit pouze ve lhůtě pro podání žaloby stanovené v § 72 odst. 1 s. ř. s. Podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. totiž platí, že žalobce může rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. K námitkám vzneseným po uplynutí této lhůty již soud proto nemůže přihlížet (k tomu blíže např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69; ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007-92; či ze dne 9. 2. 2017, č. j. 5 As 61/2016-35; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Soud proto považoval za žalobní body pouze taková tvrzení žalobce uplatněná v jeho podáních po výše uvedené lhůtě, která bylo lze považovat za rozšíření žalobních bodů. K později uplatněným námitkám, zvláště pokud si protiřečily s žalobní argumentací, soud nepřihlížel (zejména tvrzení o provedení či neprovedení svědeckých výpovědí, či o povaze prováděných prací jako plnění zakázky, provádění dokončovacích prací, víceprací, resp. reklamací).
18. K tomu zdejší soud uvádí, že s ohledem na vysoký počet podání žalobce a jejich rozsáhlý obsah, obsahující často opakující se tvrzení v různých obměnách, se při přezkumu napadeného rozhodnutí zaměřil na stěžejní důvody, pro které bylo vydáno a na s nimi související žalobní námitky. Soud nepovažuje za účelné, aby reagoval na každé dílčí tvrzení žalobce uvedené v jeho podáních, neboť opačný postup by nebyl v souladu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení (jak bude rozvedeno dále).

K námitce nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí

19. Žalobce předně namítá nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí z důvodu pominutí argumentace žalobce a jeho důkazních návrhů, nevypořádání se s důkazy, neprovedení řádného dokazování a hodnocení důkazů a z toho vyplývající nedostatek důvodů rozhodnutí.
20. Zdejší soud přitom neshledal, že by rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející řízení trpěla naříkanými vadami. Žalovaný se zabýval odvolacími námitkami, zdůvodnil své úvahy a předložil konkrétní ucelenou argumentaci oponující argumentaci žalobce. Z napadeného rozhodnutí je patrná reakce na námitky žalobce i konkrétní úvahy žalovaného. Ostatně sám žalobce proti úvahám žalovaného v žalobě brojí konkrétní argumentací, a krajskému soudu proto nic nebrání v tom, aby správnost těchto úvah věcně posoudil. Nelze souhlasit ani s paušálním tvrzením o nevypořádání se s důkazy, neprovedení řádného dokazování a hodnocení důkazů. Krajský soud neshledal žádné pochybení správních orgánů při pořizování podkladů rozhodnutí. Žalobce ve skutečnosti pouze věcně nesouhlasí s provedeným hodnocením důkazů. Nelze však mít za to, že by správní orgány řádné hodnocení důkazů vůbec neprovedly.
21. Žalovanému rovněž nelze vyčítat, že neprovedl „jediný výslech svědka“, neboť žalovaný zcela legitimně využil způsobu doplnění dokazování v odvolacím řízení stanoveného v § 115 odst. 1 daňového řádu, na základě kterého uložil povinnost doplnit dokazování správci daně. Provedení žalobcem požadovaných výslechů svědků správcem daně, nikoli žalovaným, nelze považovat za jakkoli nezákonné. Zcela absurdní se již soudu jeví tvrzení žalobce o tom, že žalovaný nehodnotil „jediný předložený doklad“, neboť takové tvrzení je ve zjevném rozporu s obsahem daňového spisu, zejména pak s obsahem seznámení ze dne 2. 8. 2019 a napadených rozhodnutí, jejichž meritem je právě posouzení předložených tvrzení, důkazních prostředků, provedených důkazů a hodnocení jejich relevantnosti a dostatečnosti ve vztahu k prokazované skutečnosti (v dalším nelze než odkázat na obsah citovaných listin). Soud považuje za legitimní postup žalovaného, který v napadeném rozhodnutí v případě několika důkazních návrhů žalobce, resp. jím předložených listin (typicky „prohlášení“) nejprve tyto listiny vyjmenoval a následně souhrnně konstatoval, že žalobcem předložené listiny nemohou prokázat žalobcem tvrzenou skutečnost. Takové vypořádání se s listinami nelze považovat za jejich opomenutí.
22. Co se týče žalobcem tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatečné odůvodnění, zdejší soud poznamenává, že ta může být dána především tehdy, opřel-li správní orgán rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz obdobně k rozhodovací činnosti správních soudů např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v odvolání (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74).
23. Žalovaný se podle zdejšího soudu vypořádal se všemi námitkami žalobce vznesenými v odvolání, a byť neodpověděl explicitně na každé dílčí tvrzení, z odůvodnění napadeného rozhodnutí jako celku je zřejmé, proč námitky nepovažoval za důvodné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb.

NSS, *a contrario*). Stejně jako reakce soudu na konkrétní žalobní námitky, tak i reakce žalovaného na konkrétní odvolací námitky, je, co do šíře odůvodnění, spjata s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každé tvrzení. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští Ústavní soud (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, dostupné na <http://nalus.usoud.cz/>) i Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72). Takový postup je vhodný zejména u podání značně nepřehledně až chaoticky odůvodněných či velmi obsáhlých podání (a právě velmi obsáhlá jsou podání žalobce činěná jak v daňovém řízení, tak v řízení před soudem). Opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí odvolací orgán prezentuje od názoru odvolatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. náleze ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

24. Už vůbec pak nelze shledat napadená rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelnými, či jakkoli zmatečnými, uvedl-li žalovaný na str. 19 napadeného rozhodnutí 1 nesprávný počet dní stanovených smlouvou o dílo na dokončení zakázky Zborovská. V daném případě se jednalo o zjevnou chybu v psaní nemající vliv na srozumitelnost, správnost ani zákonnost napadeného rozhodnutí 1. Už vůbec pak tato zjevná chyba v psaní nenasvědčuje rezignaci žalovaného na zjištění skutkového stavu věci bez důvodných pochybností, či na správné zjištění a stanovení daně. Soudu se tato námitka jeví jako ryze účelově vznesená ve snaze upozornit na každé sebemenší pochybení žalovaného za účelem znevěrohodnění jeho postupu v daňovém řízení. Námitku proto soud shledal nedůvodnou.
25. S ohledem na výše uvedené ve spojení s provedenou revizí správního spisu zdejší soud konstatuje, že napadená rozhodnutí splňují požadavky přezkoumatelnosti vyžadované zákonem i judikaturou. V následujícím textu tedy soud přistoupí k jejich věcnému přezkumu.

26. Dále je třeba žalobce upozornit na skutečnost, že otázka unesení / neunesení důkazního břemene není otázkou přezkoumatelnosti napadených rozhodnutí, jak se žalobce mylně domnívá, nýbrž otázkou věcného posouzení jejich obsahu. Z tohoto pohledu se také soud bude zákonností napadeného rozhodnutí zabývat.
27. Před tím, než soud přistoupí k hodnocení zjištěného skutkového stavu, považuje za potřebné s ohledem na argumentaci obou stran nejprve v obecné rovině přiblížit problematiku rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení mezi žalobce a správce daně, resp. žalovaného, a následně vymezit, co vše musí být prokázáno pro uznání nákladu dle § 24 zákona o daních z příjmů.

K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení

28. K rozdělení důkazního břemene je potřeba poukázat na znění § 92 daňového řádu, dle kterého „[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“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[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“ (odstavec 4). Správce daně 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“ [odstavec 5 písm. c)].
29. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však 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 popsáným 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. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, 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). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).

30. V projednávané věci byl v rámci daňové kontroly žalobce správcem daně vyzván k prokázání oprávněnosti zahrnutí konkrétních nákladových položek a dodávek od BAUEKO do daňově účinných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, o něž žalobce snížil jím vykázaný základ daně, a tudíž i jím tvrzenou daňovou povinnost, a k prokázání správné výše výnosů.

K § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů

31. Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že „[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy“. Aby tedy bylo možno uznat žalobcem předložené výdaje jako výdaje snižující základ daně, musí se jednat o takové výdaje, 1) které žalobce skutečně vynaložil, 2) které žalobce vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) které žalobce vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon (k tomu srov. blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111).
32. Jak uvádí Nejvyšší správní soud, „[u]znání výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů předpokládá splnění několika podmínek. Především musí být prokázáno, že se jedná o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy v posuzované věci, zda ručení mohlo objektivně sloužit (či se stěžovatelka mohla rozumně domnívat, že bude sloužit) k udržení či zvýšení příjmů z jejího podnikání, a že odměna, kterou v té souvislosti sjednala, nebyla vzhledem k poměrům na trhu v době sjednání smlouvy natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by stěžovatelka s ohledem na své znalosti a schopnosti musela její nepřiměřenou výši rozpoznat“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2008, č. j. 8 Afs 72/2007-65).
33. Pokud se jedná o prokazování výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, lze rovněž odkázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů budou výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů“ (podtržení doplněno zdejším soudem). V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, dále poukázal na to, že „pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný totiž musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaj, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně vynaložil. [...] Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků [zákon č. 337/1992 Sb.] dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné“ (podtržení doplněno zdejším soudem).
34. Ve shodě s výše uvedeným se vyjadřuje také odborná literatura (viz PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 617. ISBN 978-

80-7400-517-6), která zdůrazňuje, že zákon o daních z příjmů vychází z předpokladu, že ekonomické subjekty, zejména podnikatelské, se chovají ekonomicky racionálně. Podnikatel své daňově relevantní příjmy a výdaje váže k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl, tedy budou prováděny za účelem dosažení zisku (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 27/2009-59 a ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73). Ustanovení tematizuje výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Přičemž pojem zajištění a udržení příjmů mají časovou dilataci přilehlou k době faktického dosahování zdanitelného příjmu. Zároveň sama skutečnost, že daňový subjekt předmětnou částku skutečně zaplatil, ještě neznamená, že se jedná o daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a neprokazuje ani, co bylo skutečným předmětem odměňované činnosti. Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky, tj. v první řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno.

35. Lze tedy shrnout, že daňový subjekt je povinen dostatečně a nepochybně prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73).

K otázce nedokončené výroby

36. K jednotlivým posuzovaným zakázkám uvádí žalobce v rámci žaloby námitku, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí není patrné, proč žalovaný považuje daný náklad za nedokončenou výrobu. Dále pak žalobce brojí proti tomu, že žalovaný neověřoval skutečný stav nedokončené výroby a nebyl schopen ani identifikovat, k jaké zakázce by tento výdaj měl být přiřazen.
37. Otázkou, zda správce daně své důkazní břemeno skutečně unesl, se bude soud podrobněji zabývat dále, nicméně již s ohledem na výše uvedené je nutno odmítnout názor žalobce, že by správce daně v nyní projednávané věci neunesl své důkazní břemeno z důvodu, že neprokázal skutečný stav nedokončené výroby. Takový požadavek z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nevyplývá. Co se týče obecných východisek pro rozložení důkazního břemene, z nichž žalovaný při posuzování věci vycházel, považuje soud v obecné rovině jejich myšlenkové postupy za zcela správné. Argumentaci žalovaného o nedokončené výrobě považuje zdejší soud jako vedlejší závěr plynoucí ze skutečnosti, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Nejedná se o samostatný důvod, pro který by žalovaným nebyly žalobci uznány uplatněné náklady v daném zdaňovacím období jako daňově uznatelné.
38. Pro doplnění soud znovu opakuje, že s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení žalovaného nestíhala povinnost prokazovat existenci nedokončené výroby ani ji jakkoli konkretizovat či dokonce párovat náklady s jinými výnosy. Pro unesení důkazního břemene žalovaného postačí, prokáže-li existenci pochybností o pravdivosti, správnosti a úplnosti daňových tvrzení žalobce do té míry, že jejich soulad se skutečným stavem znevěrohodní. Žalobce svou žalobní argumentaci staví na opačném předpokladu rozložení důkazního břemene, než které pro daňové řízení platí. Přenáší tak na žalovaného povinnost, aby prokázal, že žalobcem tvrzený skutkový stav byl opačný. Taková povinnost však žalovaného nestíhá, naopak žalobce je ten, kdo je povinen prokázat soulad skutkového stavu s jím vykázanými daňovými tvrzeními. Argumentace

žalovaného ohledně nedokončené výroby tak spíše doplňuje odůvodnění napadených rozhodnutí pro jejich úplnost, celistvost a spíše poskytuje žalobci návod k takovému způsobu vedení účetnictví, který by žalobci do budoucna zajistil daňovou uznatelnost jím tvrzených nákladů. Tvrdí-li žalobce, že v jeho případě se o nedokončenou výrobu nejednalo, neboť k 31. 12. daných zdaňovacích období neměl žádné nedodělky, resp. materiál na skladě, je třeba k tomu uvést, že stav žalobcem předložených vystavených faktur o tomto tvrzení nevypovídá, navíc se jedná o tvrzení krajně nepravděpodobné vzhledem k předmětu podnikání žalobce a také k tomu, že několik předložených přijatých faktur ze strany dodavatele BAUEKO bylo vystaveno dne 31. 12. 2014.

39. Ze stejného důvodu jako je výše uvedeno nebyl žalovaný povinen prokazovat, že materiál z přijaté faktury nemohl být na určité zakázce použit (srov. např. zakázka Soběšická). Zpochybnil-li žalovaný dostatečně tvrzení žalobce o tom, že materiál na dané zakázce použit byl, resp. že byl použit v návaznosti na materiál dodaný na základě přijaté faktury, své důkazní břemeno unesl. Tak tomu v projednávané věci bylo.

K přijatým plněním od společnosti BAUEKO s.r.o.

40. Mezi stranami není sporu o tom, že plnění deklarovaná na žalobcem předložených přijatých fakturách, byla žalobci fakticky dodána dodavatelem uvedeným na předložených dokladech (BAUEKO), ani o tom, že žalobce tvrzené náklady fakticky vynaložil. Sporná již však je otázka, zda žalobce prokázal uskutečnění (a vyfakturování) přijatých plnění tak, aby odpovídala dikci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. že se jednalo o náklady skutečně využité za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, respektive výnosů vykázaných v daném zdaňovacím období.
41. Klíčovým důvodem, pro který žalovaný neuznal žalobcem uplatněné náklady jako daňově účinné, bylo právě neunesení důkazního břemene ze strany žalobce, neboť žalobce neprokázal, že přijaté dodávky jím byly v daném zdaňovacím období užity k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Jinými slovy žalobce nepředložil správci daně jím vystavené daňové doklady, které by odpovídaly zpracování / zapracování přijatých dodávek, za které žalobce vynaložil uplatněné náklady.
42. Ačkoli žalobce prokázal faktické vynaložení tvrzených nákladů, i faktické dodání deklarovaného plnění jeho dodavatelem, neunesl již důkazní břemeno k podmínce výše uvedené, a to, že náklady vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím období. Jelikož jednotlivé přijaté faktury svými částkami a datem vystavení přímo nekořespondovaly s fakturami vydanými a žalobce nedoložil žádnou evidenci o zásobách, neměl žalovaný toliko na základě účetnictví žalobce a jím předložených listin jak přiřadit uskutečněná plnění k plněním přijatým tak, aby mohl konstatovat prokázání daňové uznatelnosti žalobcem uplatněných nákladů.
43. Žalovaný zcela správně poukázal na povinnost žalobce zajistit průkazné vedení evidence o zásobách tak, aby byl v průběhu účetního období schopen prokázat stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona. Mimo jiné také proto, že žalobce takovou evidenci nevedl (potažmo vedl, ale žalovanému nepředložil), se žalobce dostal do důkazní nouze. Tento požadavek přitom není jakkoli excesivním a plyne z § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“), neboť žalobce účtoval o svých zásobách periodicky tzv. způsobem B,

44. Žalobce i podle názoru soudu neprokázal správnost zpochybněných údajů v daňových přiznáních, a nesplnil jako daňový subjekt svou zákonnou povinnost stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu, dle kterého je povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, a ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90). Uznal-li by za této situace žalovaný náklady žalobce jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, porušil by tím jeden ze základních principů správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je přitom povinen zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti.
45. Je potřeba říci, že nevedení skladové evidence samo o sobě neznamená nemožnost žalobce prokázat daňovou uznatelnost jím tvrzených nákladů. Žalobce tak jistě mohl učinit předložením široké škály důkazních prostředků, které by ve vzájemné souvislosti bez důvodných pochybností prokázaly souvislost žalobcem vynaložených nákladů a získaných výnosů. Soud se však ztotožňuje se žalovaným v tom, že důkazní prostředky předložené žalobcem takovýto jednoznačný pohled na účetnictví žalobce neposkytují. Ve většině případů se jednalo o důkazy kusé, nekompletní, často vzájemně rozporné (např. obsah předložených smluv o dílo *versus* tvrzení žalobce či prohlášení jednotlivých osob / svědků *versus* údaje na faktuře – k takové situaci došlo např. v případě tvrzených pozastávek, kdy žalobcem předložená smlouva předpokládala zcela jiný způsob předání a následné úhrady žalobcem provedených prací, než který vyplýval z žalobcem předložené faktury, přičemž zjištěný rozpor byl následně osvětlován toliko tvrzeními ze strany žalobce či jiných osob). Na tomto místě je třeba připomenout žalobci, že se od něj jako od ekonomického subjektu očekává nejen ekonomická racionalita jeho jednání a postupů, ale také s ní související zajištění takového stavu účetnictví a dokladů, aby byl schopen jimi prokázat svá daňová tvrzení. I v případě, že žalobce jím tvrzená plnění provedl v rozsahu, který tvrdí, nelze odhlédnout od skutečnosti, že prvotní, dokladová fáze žalobcova prokazování, tomuto stavu neodpovídá. Ačkoliv tedy zcela jistě nelze odhlédnout od faktického stavu proběhlých transakcí, neboť ten je jednou z neopominutelných podmínek daňové účinnosti nákladů, nesplnění povinnosti žalobce vést průkazné účetnictví /dokladovou evidenci nutně musí vést k neunesení jeho důkazního břemene.
- V návaznosti na výše uvedené lze poukázat na důkazní aktivitu žalobce v souvislosti se zakázkou Zborovská. Pro závěr žalovaného o neprokázání daňové uznatelnosti uplatněných nákladů dle faktury č. FP 1301162 ze dne 30. 11. 2013 byl podstatný zjištěný nesoulad mezi žalobcem předloženou smlouvou o dílo a vystavenou fakturou na předmět plnění „oprava svíslé hydroizolace dodatek“. Smlouvou o dílo se totiž žalobce zavázal k provedení jiných prací, než které byly fakturovány investorovi, přičemž dodatek ke smlouvě zmíněný ve faktuře žalobcem předložen nebyl. Nadto fakturovaná částka žalobcem byla nepoměrně nižší, než částka sjednaná jako cena za dílo ve smlouvě. V dokladech předložených žalobcem nemělo oporu ani jeho tvrzení o dohodnuté opožděné fakturaci inženýrské činnosti. Pozastávka nebyla ve smlouvě sjednána, naopak sjednané podmínky o dokončení, předání a fakturaci díla hovořily zcela odlišně. Kromě tvrzení a prohlášení předložených žalobcem, které samy o sobě nejsou dostatečné pro unesení důkazního břemene žalobcem (zvláště jsou-li v rozporu s dokumenty žalobcem předloženými) tedy nebylo možno shledat souvislost mezi žalobcem

poskytnutým a fakturovaným plněním a přijatou fakturou, jejíž náklady uplatnil žalobce jako daňově uznatelné.

- Zdejší soud se ztotožnil rovněž s hodnocením žalovaného ohledně důkazního materiálu žalobcem předloženého v souvislosti se zakázkou Soběšická. Zde byl stěžejním důvodem neuznání uplatněných nákladů žalobce zjištěný nesoulad mezi žalobcem vynaloženým nákladem na základě předložené přijaté faktury č. SFP 14-1011 (ze dne 30. 9. 2014) a faktury vystavené, jejíž datum předcházelo datu vydání přijaté faktury (den 1. 8. 2014). Žalobce přitom zjištěný nesoulad nevysvětlil jinak, než tvrzením o dřívější fakturaci jeho investorovi. Kromě tvrzení žalobce však této skutečnosti nenasvědčuje žádný jiný důkazní prostředek, dokonce ani předchozí praxe žalovaného, jehož smlouvy standardně obsahovaly ustanovení o fakturaci po odsouhlasení předávacích protokolů. Žalobce ke zmiňované zakázce nepředložil ani smlouvu, neboť dle jeho tvrzení učinil investor ústní objednávku. Ani u této zakázky neopomněl žalovaný žalobcem předložená prohlášení, uvedl však, že tato potvrzují toliko realizaci zakázky v srpnu 2014, o které mimo jiné svědčila i kniha jízd, nikoliv však již zapracování dodávky materiálu žalobcem obdrženého v období 15. 8. – 5. 9. 2014, která byla předmětem plnění žalobcem přijaté faktury ze dne 30. 9. 2014. Žalovaný tak postupoval zcela správně, neuznal-li vynaložené náklady žalobce z faktury ze dne 30. 9. 2014 na základě žalobcem vystavené faktury ze dne 1. 8. 2014. Žalobce neprokázal souvislost mezi přijatou a vystavenou fakturou a jinou fakturu, která by zpracování následně dodaného materiálu osvědčila, nedoložil. Přestože tedy výsledný faktický stav zakázky Soběšická může svědčit o zapracování materiálu téhož druhu, existují vážné pochybnosti o tom, že to byl přímo daný konkrétní materiál uvedený na faktuře č. SFP 14-1011. Nebylo přitom povinností žalovaného pátrat v ostatních fakturách, a to snad i za jiná zdaňovací období, po tom, zda žalobce nezískal tento druh materiálu již dříve. Ostatně taková snaha by ani nemusela být úspěšná, neprocházelo-li by dané plnění účetnictvím.
- V rámci zakázky Malátova bylo žalovaným zjištěno, že k dodávkám materiálu přijatým žalobcem v období 08 – 09/2014 (přijátá faktura č. SFP 14-14-1011 ze dne 30. 9. 2014) a v období 3. 12. – 8. 12. 2014 (faktura č. SFP 14-1247 ze dne 31. 12. 2014) nebyla žalobcem předložena žádná vystavená faktura, která by potvrzovala jejich užití v rámci tvrzené zakázky. Žalobce ve vztahu k této zakázce doložil toliko jednu vystavenou fakturu ze dne 11. 7. 2014. S ohledem na časový nesoulad přijatých faktur a faktury vystavené, nelze bez dalšího považovat užití žalobci dodaného materiálu k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tvrzení žalobce o tom, že *„dodávka byla zdržena dodávkou zámečnického výrobku (krytu na popelnice), přičemž faktura na investora byla již vystavená, ale měl tam udělanou pozastávku až na dodání tohoto krytu“*, je opět ojedinělé a nepodložené jakýmkoli dalším důkazním prostředkem (např. smlouvou o dílo – ta opět hovoří o zcela jiných podmínkách předání díla, vzniku práva na zaplacení a způsobu fakturace jako takového; či dodatkem ke smlouvě). Žalobce se tedy nedostatečným vedením dokladové evidence opět dostal do důkazní nouze, v důsledku které neprokázal daňovou uznatelnost jím vynaložených nákladů. Souvislost přijatých faktur nelze dovozovat z faktury vystavené žalobcem ještě před vystavením faktur přijatých.

- Ani v rámci zakázky Kuřim – okna žalobce neprokázal, že dodávku ze dne 1. 10. 2014 vztahující se k přijaté fakturé ze dne 30. 10. 2014 č. SFP 14-1140 zpracoval při realizaci této zakázky. Žalobcem nebyla předložena smlouva o dílo k této zakázce, pouze dodatek na vícepráce a méněpráce. Žalobcem vydaná faktura ze dne 5. 9. 2014 opět časově nenavazuje na fakturu přijatou. Časovou nesourodost vysvětluje žalobce tím, že se společností BAUEKO byl dohodnut, že BAUEKO bude fakturovat materiál až po dokončení stavby a odstranění vad a nedodělků. Takové tvrzení vzhledem k absenci dalších dokladů jej potvrzujících nelze než považovat za zcela nedostatečné, ojedinělé a neprůkazné pro posouzení nákladů vynaložených žalobcem jako daňově uznatelných. Žalobcem nebyla předložena smlouva o dílo, ani celkový rozpočet k zakázce. Žalobce je povinen prokázat souvislost mezi jím přijatým a vynaloženým plněním. Samotné přijetí materiálu a následná existence oken na stavbě ještě samy o sobě neznamenají, že zakázka byla zpracována žalobcem na základě tvrzené dodávky. Konkrétně v případě této zakázky si soud dovoluje upozornit na zjevný nesoulad žalobních tvrzení („*žalovaný nijak nehodnotil předložené důkazní prostředky*“) s obsahem napadených rozhodnutí, resp. seznámení ze dne 2. 8. 2019. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí 1 na str. 26 a ze seznámení ze dne 2. 8. 2019 na str. 17, žalovaný vyjmenoval i posoudil předložené důkazní prostředky, avšak oproti žalobci neuzavřel, že tyto „*ve vzájemné souvislosti prokazují, že materiál z faktury č. 19/2014 byl zapracován v deklarované zakázce*“, nýbrž že jimi „*nebyla přesvědčivě prokázána souvislost [přijaté faktury] s odběrateli vyfakturovanou realizací zakázky Kuřim – okna*“. Odlišné hodnocení zjištěného skutkového stavu žalovaným neznamená jeho rezignaci na hodnocení důkazních prostředků předložených žalobcem. V důsledku tohoto odlišného hodnocení ani žalovanému nevzniká povinnost „identifikovat, že zmíněnými materiály již žalobce disponoval“, jak soud již uvedl výše.
- V rámci zakázky Bezručova čtvrť byla žalobcem předložena smlouva o dílo a dva její dodatky, dle kterých měly být jednotlivé části zakázky dokončeny v říjnu 2013, v květnu 2014, září 2013, dubnu 2014. Na základě vyjádření investora bylo zjištěno, že k předání zakázky ze strany žalobce došlo v říjnu 2014. Uvedená plnění ze strany žalobce lze jen stěží považovat za plnění žalobcem uskutečněná na základě dodávek žalobcem obdržených od společnosti BAUEKO, jež byly žalobci fakturovány dne 31. 12. 2014 a dne 31. 1. 2015 (faktury č. SFP 14-1247, č. SFP 14-1248 a č. SFP 15-0081), když poslední vystavená faktura žalobcem vůči investorovi byla ze dne 9. 12. 2014 na „*drobné práce a materiál*“. Výše uvedené opět neznamená vznik povinnosti žalovaného započít s vyšetřovací činností a začít dohledávat existenci důkazů svědčících ve prospěch žalobce (provedení dalších svědeckých výpovědí, další výzva investorovi). Žalobcem provedené párování faktur v kontextu zjištěných skutečností není průkazné, logické ani věrohodné a bylo na žalobci, aby pochybnosti ohledně vztahu přijatých a vydaných faktur odstranil. Ani dodatečná argumentace žalobce v řízení před soudem, navozující dojem, že zakázka Bezručova čtvrť spočívala výlučně v záruční opravě, není v souladu s prvotními tvrzeními žalobce. Vyjádření investora, kterých se obecně žalobce v žalobě dovolává, jednoznačně hovoří o předání zakázky v říjnu 2014. Následné fakturace provedené žalobcem, byť jistě byly uskutečněny, nelze automaticky spojovat s dodávkami přijatými žalobcem ještě později v souvislosti s fakturami ze dne 31. 12. 2014 a dne 31. 1. 2015.

- Zjištěná časová nesourodost znemožnila žalobci prokázat souvislost mezi jím přijatým a uskutečněným plněním také u faktur č. SFP 15-0805 a č. SFP 15-0882 ve vztahu k zakázce Presslova. Z provedeného dokazování bez důvodných pochybností vyplynulo, že na zakázce bylo pracováno ještě dne 9. 11. 2014 (doprava zábradlí), přičemž s ohledem na znění předložené smlouvy o dílo mohlo být dílo teprve poté žalobcem investorovi předáno a fakturováno. Vystavené faktury žalobcem jsou však datovány ke dnům 4. 9. 2015 a 5. 10. 2015. Dodávky materiálu byly dodavatelem BAUEKO uskutečněny ve dnech 25. 10. 2015 a 2. 11. – 15. 11. 2015. Tvzení žalobce o předčasné fakturaci investorovi je opět ojedinělé, nepodložené a v rozporu s podmínkami ujednanými mezi stranami na základě smlouvy o dílo. Žalovaný nepochybně faktickou realizaci zakázky žalobcem, nelze však na základě jím předložených dokladů dovozovat souvislost mezi později dodaným materiálem a dříve vyfakturovanou zakázkou užívající materiál téhož druhu. Proto je zcela nedůvodný požadavek žalobce, aby žalovaný prokázal, že žalobce zábradlím již disponoval nebo že eviduje výdaje za zábradlí jiné, než uvedené na faktuře. Žalobce se opakovaně snaží navodit dojem, že v projednávané věci je žalovaný tím, kdo nese důkazní břemeno ve vztahu prokázání, že se obchodní případy odehrály jinak, než tvrdí žalobce. Takovou povinnost však žalovaný nenese.
- Souvislost dodaných a poskytnutých plnění nebyla žalobcem prokázána ani u faktury č. SFP 15-0081 ve vztahu k zakázce Kamenáčky. Dle smlouvy o dílo mělo být žalobcem realizováno „Zateplení stěny vchodu kamenáčky 49, Brno“. K zahájení prací mělo dojít v červenci 2014, k jejich dokončení o 35 dní později. Z vyjádření poskytnutého investorem žalovaný zjistil, že zakázka byla žalobcem předána dne 21. 4. 2015 (viz předávací protokol). Žalobce však předmětnou dodávku spojuje s nákladem jím vynaloženým na základě přijaté faktury ze dne 31. 1. 2015. S přijatou fakturou by bylo možno z hlediska časového a věcného spárovat pouze jedinou fakturu (č. 05/2015) související s předmětnou smlouvou o dílo vystavenou odběrateli Společenství vlastníků jednotek Kamenáčky 49. Ostatní faktury, které žalobce v některých svých podáních uváděl, byly vystaveny před přijetím tohoto plnění a z větší části byly navíc vystaveny na jiné odběratele a nesouvisely s předmětnou zakázkou, resp. s plněním spočívajícím v zateplení stěny vchodu Kamenáčky 49. V rámci vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 17. 5. 2019 přitom žalobce uvedenou fakturu spojuje výslovně pouze se zakázkou Kamenáčky, přičemž pouze toto spojení se zde také podrobněji snaží vysvětlit. Předmětem vystavené faktury č. 05/2015 ze dne 16. 2. 2015, která by jako jediná mohla být spárována s fakturou č. SFP 15-0081, pak byly investorovi fakturovány pouze dodatečné práce ve výši 13 688,30 Kč, zatímco dodaný materiál byl ve výši 71 845 Kč. Spisový materiál nenasvědčuje tomu, že by v rámci dodatečných prací provedených žalobcem byl užíván / zapracováván dodaný materiál fakturovaný společností BAUEKO. I kdyby správce daně uznal, že faktura na „práce“ v tomto případě zahrnovala i dodání materiálu, žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně výše tohoto nákladu na materiál, neboť zcela jistě jím nemohl být celý náklad ve výši 71 845 Kč a žalobce ani neidentifikoval a nevyčíslil konkrétní položky, které byly předmětem faktury č. SFP 15-0081 a zároveň vystavené faktury č. 05/2015. Žalobce tedy sice žalovaným zpochybněné vystavené faktury i v tomto případě

„páruje“ s fakturou přijatou u zakázky Kamenáčky, dle názoru zdejšího soudu tak však činí nevěrohodným a nelogickým způsobem.

46. Žalobce v řízení před správcem daně nepředložil ani skladovou evidenci, ani přehled skladových zásob, ani žádné jiné doklady, které by dosvědčily uznatelnost jím uplatněných nákladů. Nutno podotknout, že pro osvědčení této skutečnosti nejsou dostatečné samotné přijaté a vystavené daňové doklady, existují-li pochybnosti o jejich vzájemné souvislosti (obzvláště za situace, kdy vystavené daňové doklady ani nedosahují částek přijatých daňových dokladů). Lze tak shrnout, že žalobce pro odstranění pochybností správce daně nepředložil průkazný přehled skladových zásob, svá daňová tvrzení i přes výzvy správce daně nedoložil jinými důkazními prostředky, a předmětné náklady žalobce proto nebylo možno považovat za daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
47. Nelze ani přisvědčit tvrzení žalobce, že neměl možnost v daňovém řízení nést a unést své důkazní břemeno. Toto tvrzení považuje soud za zjevně účelové, neboť i s ohledem na obsah několika prvních podání žalobce ve věci je zřejmé, že žalobce svá daňová tvrzení v prvostupňovém řízení i v odvolacím řízení prokazoval předkládáním celé řady podání, vysvětlení a důkazních prostředků. Nadto si žalobce daným výrokem protiřečí, neboť v žalobní argumentaci je neochvějně přesvědčen o tom, že své důkazní břemeno unesl a daňovou uznatelnost tvrzených nákladů prokázal. Nutno podotknout, že správce daně nepožadoval po žalobci výhradně předložení „skladové evidence“ o exaktně specifikovaných náležitostech. Mohlo se jednat o přehled skladových zásob ve smyslu § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., či o takové důkazní prostředky, které by správnost jeho daňových tvrzení prokázaly. Žalobce však žádné takové doklady nepředložil, a správnost jím tvrzených údajů neprokázal.
48. Ani ve vztahu k uvedené námitce přitom nelze opomenout fakt, že žalobce je ten, komu svědčí důkazní povinnost, a je tak jeho povinností navrhnout veškeré důkazy, které jsou způsobilé prokázat jeho tvrzení. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013–33). Správci daně bez konkrétního důkazního návrhu daňového subjektu neplyne povinnost provést daňovým subjektem zamýšlený důkaz – ať už výpovědi žalobcem neoznačených svědků, či jiné než správcem daně provedené výzvy k předložení dokladů investorům. Daňové orgány jasně uvedly, která tvrzení žalobce považuje za neprokázaná a proč. Žalobce tak měl možnost pochybnosti daňových orgánů vyvrátit, ať už prostřednictvím svých tvrzení, tak předložením důkazů. Vyhodnotil-li žalovaný důkazní materiál za nedostatečný pro vyvrácení vyjádřených pochybností, neznamená to, že by měl zcela převzít důkazní aktivitu za žalobce a započít s vyhledáváním důkazů prokazujících jeho tvrzení. Je to totiž žalobce, který je povinen prokázat takový skutkový stav, který bez důvodných pochybností vypovídá o nároku na daňovou výhodu, kterou žalobce hodlá uplatnit. Nebylo ani povinností žalovaného *ex officio* vyžadovat vyjádření investorů nad rámec vyjádření opatřených, které navíc žalobce nenavrl ani nepředložil. Doklady předložené žalobcem byly neprůkazné ve vztahu k uplatňované daňové výhodě, neboť neprokazovaly vzájemnou souvislost mezi jednotlivými náklady a výnosy.
49. Žalobce rovněž nebyl nijak zkrácen na svých právech v důsledku prvotní záměny předložených tvrzení a důkazního materiálu ve vztahu k zakázkám Malátova a Bezručova čtvrtě. Revizí správního spisu zdejší soud ověřil, že žalovaný sice konstatoval provedenou záměnu, a tudíž neposuzoval důkazní materiál žalobcem předložený k zakázce Malátova u

zakázky Malátova (stejně tak u zakázky Bezručova čtvrť), bez dalšího však předložená tvrzení a důkazní materiály posoudil ve vztahu k zakázkám, k jakým fakticky mířily. Opakované námitky žalobce vznášené v průběhu soudního řízení, kterými se opět snaží účelově dovést procesní pochybení žalovaného, nelze považovat za důvodné.

Souhrnně k žalobcem tvrzené předčasné fakturaci

50. K opakujícím se tvrzením žalobce o předčasné fakturaci jeho investorům v rámci jednotlivých zakázek zdejší soud považuje za vhodné na tomto místě souhrnně poznamenat, že možnost předběžného fakturování investorovi před dokončením a předáním díla samozřejmě není vyloučena. Předpokládá se však předchozí ujednání stran o tomto způsobu úhrady poskytnutého plnění, jehož písemné zachycení je i v zájmu daňového subjektu, hodlá-li v souvislosti s daným plněním požívat daňových výhod. Fakturace před dokončením díla totiž může způsobovat narušení časové souslednosti přijatých a vydaných faktur. Jestliže pak v daňovém řízení existenci ujednání o dřívější fakturaci pouze tvrdí a nedokládá a ani z jiných jeho evidencí nelze zrekonstruovat pohyb materiálu, logicky se dostává do důkazní nouze. Tak tomu bylo i v případě žalobce v nyní projednávané věci. Žalobce nebyl schopen prokázat časovou a věcnou souvislost plnění přijatých a plnění poskytnutých. Veškeré informace vypovídající o tomto způsobu fakturace v projednávané věci zůstala v rovině tvrzení. Ba co víc, tvrzení o předčasné fakturaci byla v rozporu s podmínkami ujednanými ve smlouvách, přičemž žalobcem v žádném z posuzovaných případů nebyl předložen dodatek ke smlouvě či ujednání o změně způsobu fakturace. Navíc je třeba upozornit i na skutečnost, že faktury vystavené žalobcem v deklarovaných částkách mnohdy nedosahovaly částek faktur přijatých a přijaté faktury byly vystaveny až po předání díla ze strany žalobce. Žalobcem pospaný způsob fakturace za daného stavu nesvědčí o ekonomické racionalitě jednání zúčastněných podnikatelských subjektů.

K přijatým plněním od společnosti MR výroba reklamy s.r.o.

51. Žalobce požadoval v rámci zdaňovacího období 2015 dodatečné uplatnění daňového nákladu ve výši 29 160 Kč z daňového dokladu č. 150100151 ze dne 21. 8. 2015 vystaveného společností MR výroba reklamy s předmětem plnění „výroba a instalace polepů“. Dle tvrzení žalobce se jednalo o náklad za reklamní polep provozovny, resp. za jeho výrobu a realizaci.
52. V souvislosti s tímto plněním nebyl žalobcem předložen ani prvotní formálně bezvadný doklad, natož aby jím byla prokázána faktická realizace deklarovaného plnění. Daňový doklad neobsahoval razítko ani podpis dodavatele, stejně tak datum jeho převzetí ani podpis žalobce. Nelze přitom souhlasit se žalobcem, že se jedná o údaje na daňovém dokladu nepotřebné, neboť právě tyto údaje vypovídají o vědomosti stran o existenci daného dokladu a stvrzují souhlas stran s jeho obsahem. Žalobce k daňovému dokladu v první fázi nepředložil žádný další doklad, který by průběh a realizaci tvrzené transakce prokazoval. Spolu s předmětnou přijatou fakturou byly žalobcem v rámci odpovědi na výzvu ze dne 16. 1. 2017, č. j. 80439/17/3005-60561-711689, zaslané správci daně dne 21. 2. 2017, předloženy toliko čtyři fotografie. Předložené fotografie však samy o sobě nemohou prokázat realizaci plnění deklarovaného na faktuře, a to především z následujících důvodů:
- z fotografií nelze jakkoli seznat období jejich pořízení;

- předložené fotografie nedokládají pouze existenci polepů (tj. jakýchsi reklamních samolepících fólií či papírů), ale také bannerů (tj. PVC reklamních bannerů, či plachet, typicky umístovaných na plotech, fasádách či billboardových konstrukcích), z nichž jeden je umístěn v samostatném reklamním stojanu a druhý je zavěšen na fasádě domu;
- plnění je na faktuře definováno toliko obecně, a nelze tedy z jeho popisu jakkoli seznat, že se jedná o fakturaci právě těch polepů zachycených na fotografiích.

Zdejší soud se plně ztotožňuje s hodnocením fotografií provedeným správcem daně, potažmo žalovaným, neboť různé druhy reklamy předložené na fotografiích jsou dle jeho názoru zjevné. Není-li žalobci jasné, z čeho žalovaný dovozuje existenci bannerů, nikoli polepů, nelze než žalobce odkázat na jím předložené fotografie, z nichž je na první pohled seznatelný rozdíl mezi dvěma fotografiemi zobrazujícími reklamní polepy na oknech provozovny a dvěma fotografiemi zobrazujícími právě bannery, neboli reklamní tabule na billboardové konstrukci a na fasádě budovy.

53. Období pořízení fotografií nelze dovozovat z data uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného na faktuře, tj. 21. 8. 2015, jak je tvrzeno v žalobě. Navíc, bylo-li by tomu tak, znamenalo by to o to větší rozpor mezi předloženou fakturou a fotografiemi, neboť ty zachycují zjevně zimní měsíce kalendářního roku.
54. Co se týče žalobcem dodatečně doložených dokladů, tj. objednávky, návrhu polepů a předávacího protokolu, k tomu zdejší soud uvádí, že žalovaný skutečně pochybil, nevyjádřil se konkrétně k těmto důkazním prostředkům a odvolací námitku žalobce zhodnotil jako „zcela obecnou“.
55. Po provedené revizi správního spisu však zdejší soud konstatuje, že pochybení žalovaného nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí 2, neboť žalobcem dodatečně doložené doklady neshledal soud věrohodnými. Objednávka č. 16/2015 stejně jako přijatá faktura neobsahuje žádnou bližší specifikaci polepů, a nelze z ní ve spojení s fotografiemi seznat, zda se jedná skutečně o totožné plnění. Kromě toho na objednávce opět chybí podpis zhotovitele, který by k datu 15. 6. 2015 stvrzoval přijetí objednávky a zavázal se tak k jejímu zpracování. Stejně tak je tomu i u předávacího protokolu, který, ač datován ke dni 20. 8. 2015, obsahuje toliko razítko a podpis zástupce žalobce, nikoli však zhotovitele. Zmíněné doklady tak vzhledem k jejich dodatečnému doložení a vzhledem k absenci údajů svědčících o jejich potvrzení zhotovitelem spíše nasvědčují tomu, že byly žalobcem vytvořeny dodatečně poté, co byl správcem daně vyrozuměn o nedostatečnosti přijaté faktury a fotografií, předložených v první fázi. K věrohodnosti předložených dokladů nepřispívá ani žalobcem předložený návrh polepů, který je fakticky scanem s fotografiemi provozovny, jež zahrnují v horních částech oken polepy, nicméně z těchto scanů není zřejmé ani datum jejich vyhotovení, ani jednotlivé položkové ceny, ani žádné další bližší údaje (např. emailová komunikace, kterou by byl návrh zaslán) svědčící o tom, že návrh byl k určitému datu k určité objednávce skutečně zaslán zhotovitelem žalobci. Dodatečně doložené doklady tedy soud považuje za neprůkazné.
56. Žalovaný proto nepochybil, odmítl-li žalobci tyto dodatečně uplatněné náklady uznat jako náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a nesnížil o ně základ daně žalobce ve zdaňovacím období 2015. Skutkový stav týkající se daňové povinnosti žalobce nebyl žalobcem dostatečně prokázán – bylo tedy dostatečně zpochybněno tvrzení o faktické realizaci polepů deklarovaných na přijaté faktuře způsobem deklarovaným žalobcem. Důkazní břemeno tak žalobce neunesl, neboť jím předložené důkazy nelze

zhodnotit jako dostatečné pro doložení faktického plnění deklarované služby. Dle zdejšího soudu nebyly jednoznačně splněny podmínky pro uznání odpočtu dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

57. Soud v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37, uvádí, že každý podnikatel by měl zachovávat takovou míru obezřetnosti, aby před správcem daně neocitl v důkazní nouzi. Není-li schopen prokázat, co tvrdí, nemohou mu po právu náležet výhody, kterých se dovolává.
58. Na tomto místě soud opětovně dodává, že nebylo povinností žalovaného *ex officio* zjišťovat kontaktnost dodavatele a ověřovat u něj vystavení dokladu a realizaci plnění. Doklady předložené žalobcem byly natolik neprůkazné a nevěrohodné, že nemohly naplnit ani první z podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů, a to existenci formálně bezvadných dokladů. Nadto nelze než zopakovat, že žalobce je ten, koho tíží důkazní břemeno k tomu, co tvrdí. Není úkolem žalovaného vyhledávat za žalobce důkazy prokazující jeho tvrzení.

Souhrnně k právnímu posouzení zjištěného skutkového stavu žalovaným

59. S ohledem na výše provedené posouzení zdejší soud nepřisvědčil námitkám žalobce o extrémním rozporu napadených rozhodnutí se spisovým materiálem, ani o porušení základních zásad správy daní. Žalovaný se při hodnocení zjištěných skutečností řídil srovnatelnými úvahami jako soud při přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí a tyto úvahy také vyčerpávajícím způsobem, jasně, přehledně a v logických souvislostech s důrazem na podstatné skutečnosti rozvedl. Jelikož daňové orgány postupovaly v souladu s textem i duchem zákonných ustanovení, která soud považuje za plně souladné se základními zásadami správy daní, nemohly se dopustit ani porušení samotných základních zásad správy daní (k ojedinělému pochybení žalovaného a jeho vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí 2 se soud vyjádřil výše).
60. Zároveň zdejší soud uvádí, že se plně ztotožňuje se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu, ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011-94, dle kterého „[d]ůkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, které je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vázících se výlučně k jeho daňové povinnosti (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, N 113/37 SbNU 463, dostupné na <http://nalus.usoud.cz/>)“; dále pak uvádí, že „[p] daňovém subjektu nelze požadovat prokázání negativních skutečností, tedy toho, co daňový subjekt netvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 – 115.“ Ani takového porušení se však žalovaný nedopustil. Tvrdil-li žalobce daňovou uznatelnost určitých výdajů, zcela oprávněně po něm žalovaný požadoval prokázání jak skutečného vynaložení těchto výdajů, tak skutečné realizace plnění odpovídající těmto výdajům, tak jejich vynaložení k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Tvrdí-li žalobce, že z jím předložených důkazů vyplývá, že uplatněné náklady splňují podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, sám tím dává najevo, že správce daně po něm nepožadoval prokázání jiných skutečností, než skutečností jím tvrzených. Nelze přisvědčit žalobci v tom, že po něm daňové orgány požadovaly prokázat neexistenci nedokončené výroby. Taková námitka se mívá s důvody, pro které byla vydána napadená rozhodnutí, neboť jejich důvodem bylo právě neunesení důkazního břemene žalobcem. Prokázal-li by žalobce daňovým orgánům souvislost mezi jím vynaloženými náklady a vyfakturovanými výnosy v rámci daného zdaňovacího období, a

tedy faktickou realizaci jím tvrzených plnění vůči investorům, unesl by své důkazní břemeno a otázka nedokončené výroby by vůbec nepřišla na řadu. Vzhledem k tomu, že ze zjištěného skutkového stavu toto prokázáno nebylo, nezbylo žalovanému než konstatovat neunesení důkazního břemene žalobcem s poukazem na neexistenci zjištěných poskytnutých plnění, která by mohla být spárována s vykázanými přijatými plněními. Pro úplnost pak žalovaný v rámci své argumentace rozvinul úvahy o nedokončené výrobě, jež považoval za vysvětlení skutkové situace nastalé v projednávané věci. V žádném případě však po žalobci nepožadoval prokázání její neexistence.

K námitce porušení § 115 odst. 2 daňového řádu

61. Soud nepřisvědčil ani žalobcově tvrzení o tom, že nebyl v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámen se zjištěnými skutečnostmi a vyzván k vyjádření se k nim.
62. Dle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele“.
63. Z citovaného ustanovení plyne, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu, je povinen daňový subjekt v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit s výčtem a obsahem provedených důkazů a také se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52).
64. Dle důvodové zprávy k ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu je jeho cílem „poskytnout oběma stranám před vydáním rozhodnutí ve věci odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním“ K tomu důvodová zpráva dodává, že daňový subjekt je při zachování principu apelace chráněn před tzv. překvapivými rozhodnutími tím, že mu bude poskytnut prostor k vyjádření, neboť proti výslednému rozhodnutí již není možné odvolání, pouze soudní přezkum. Dialog přitom bude plnit svůj účel, pouze pokud bude daňový subjekt vědět jak o shromážděných podkladech, tak o jejich hodnocení odvolacím orgánem a skutečnostmi, které z nich dovozuje.
65. Lze tedy shrnout, že smyslem povinnosti správce daně dle § 115 odst. 2 daňového řádu je zamezit tomu, aby rozhodnutí odvolacího orgánu bylo pro daňový subjekt překvapivé, neboť odvolací orgán může přijít s novými, ať již skutkovými nebo právními závěry. Jelikož proti jeho rozhodnutí již není možné podat odvolání, ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu stanoví daňovému subjektu možnost se k těmto novým úvahám vyjádřit a případně k nim zaujmout procesní postoj. Tímto postupem je dbáno na dodržení zásady dvojinstančnosti, dle které je nutné, aby daňový subjekt během daňového řízení měl možnost proti závěrům, na kterých daňové orgány vystaví své konečné rozhodnutí, ještě v rámci daňového řízení uplatnit námitky. Jako „překvapivý“ by bylo možno považovat např. nový podklad v daňovém spise, o kterém daňový subjekt neví, či nové hodnocení již správním orgánem prvního stupně shromážděných podkladů. Obdobně by bylo možné si jako překvapivou představit i situaci, kdy odvolací daňový orgán v daňovém spisu doplní

obrovské množství podkladů a následně pouze daňovému subjektu sdělí, že k tomuto doplnění daňového spisu došlo.

66. Revizí správního spisu dospěl soud k závěru, že k žádné z výše předestřených variant „překvapivosti rozhodnutí“ v projednávané věci nedošlo. Povinnost stanovenou v ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný splnil zasláním seznámení ze dne 2. 8. 2019, v rámci kterého žalobci poskytl také možnost vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem, přičemž žalobce této možnosti využil, jak vyplývá z jeho vyjádření na výzvu a seznámení ze dne 21. 8. 2019. Za situace, kdy žalovaný na základě tohoto vyjádření nepřikročil k doplnění dokazování, ani nezměnil své dosavadní právní hodnocení věci, neměl povinnost o této skutečnosti žalobce vyrozumívát či mu znovu zasílat seznámení se zjištěnými skutečnostmi. S návrhy a námitkami žalobce uvedenými ve vyjádření se pak žalovaný zcela legitimně vypořádal v rozhodnutích o odvolání. Zdejší soud proto uzavírá, že procesní postup zvolený žalovaným je zcela v souladu s dikcí, smyslem a účelem ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu.

V. Shrnutí a náklady řízení

67. Ve světle výše uvedeného zdejší soud uzavírá, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k daňovým tvrzením o uznatelnosti předmětných vynaložených nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. neprokázal vynaložení těchto nákladů za účelem dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. Důkazní prostředky žalobcem předložené neprokázaly souvislost mezi žalobcem přijatými a uskutečněnými plněními. Povinností žalovaného nebylo prokazovat žalobci opak jeho tvrzení, ani existenci nedokončené výroby, ani párovat zpochybněné výdaje s jinými než žalobcem tvrzenými příjmy. Žalovaný unesl důkazní břemeno, které jej ve věci tížilo tím, že dostatečně průkazně zpochybnil existenci souvislosti mezi přijatými a vydanými doklady, resp. mezi přijatými plněními a zakázkami, na které byly dle tvrzení žalobce užity. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
68. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 18. května 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.