



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **STOFFBAU, s. r. o.**, se sídlem Jihlavská 712/2ae, Troubsko, zast. JUDr. Ing. Janem Kopřivou, advokátem se sídlem AK Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 5. 2021, č. j. 31 Af 83/2019 – 105,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 5. 2021, č. j. 31 Af 83/2019 – 105, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2019, č. j. 36987/19/5200 - 11432 - 709409 a č. j. 37097/19/5200 -11432 - 709409, **se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.**
- III. Žalovaný je povinen uhradit žalobci náhradu nákladů soudních řízení ve výši **27 141 Kč** k rukám advokáta JUDr. Ing. Jana Kopřivy, se sídlem AK Zahradnická 223/6, Brno, do 30ti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013, 2014 a 2015.

[2] Na základě výsledků provedené daňové kontroly Finanční úřad pro Jihomoravský kraj dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 1. 2018, č. j. 105053/18/3005-52521-711455

a č. j. 105691/18/3005-52521-711455, doměřil stěžovateli 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. Žalovaný následně rozhodnutími ze dne 6. 9. 2019, č. j. 36987/19/5200-11432-709409 a č. j. 37097/19/5200-11432-709409 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 stěžovateli byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 2 812 Kč, 25 650 Kč a 20 140 Kč. Důvodem doměření daně bylo neprokázání některých přijatých plnění od společnosti BAUEKO s.r.o. a od společnosti MR výroba reklamy s. r. o.; resp. správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že tato byla vynaložena na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění; především neprokázal jejich časovou a věcnou souvislost. Sporná je ve věci především oprávněnost uplatnění vynaložených nákladů za dodávky inženýrských prací a materiálu a za reklamní polepy.

[3] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Po nařízeném ústním jednání krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k daňovým tvrzením o uznatelnosti sporných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. neprokázal vynaložení těchto nákladů za účelem dosažení, udržení a zajištění souvisejících zdanitelných příjmů. Krajský soud k návrhu stěžovatele při jednání neprovedl důkaz výsledkem „kteréhokoliv daňového poradce“ k otázce účtování o nedokončené výrobě, neboť otázka účtování o nedokončené výrobě není dle krajského soudu podstatou daného sporu; krajský soud vycházel z obsahu správních spisů, nad jejichž rámec nebylo dle jeho názoru potřeba provádět dokazování. Dle krajského soudu důkazní prostředky v daňovém řízení stěžovatelem předložené neprokázaly souvislost mezi přijatými a uskutečněnými plněními; povinností žalovaného přitom nebylo prokazovat stěžovateli opak jeho tvrzení, ani existenci nedokončené výroby, ani párovat zpochybněné výdaje s jinými než stěžovatelem tvrzenými příjmy. Krajský soud dospěl k závěru, že 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 byla dle tvrzení stěžovatele užita.

[4] Krajský soud popsal jednotlivé sporné zakázky, přičemž se ztotožnil se závěry žalovaného, neshledal důvodnou ani námitku stran nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného ani porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ze strany žalovaného; uvedl, že revizí správního spisu dospěl k závěru, že rozhodnutí pro stěžovatele nebylo překvapivé. Povinnost stanovenou v § 115 odst. 2 daňového řádu dle krajského soudu žalovaný splnil zasláním seznámení se zjištěními ze dne 2. 8. 2019, v rámci kterého stěžovateli poskytl také možnost vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem, přičemž stěžovatel této možnosti využil, jak vyplývá z jeho vyjádření na výzvu a seznámení ze dne 21. 8. 2019. Krajský soud uvedl, že za situace, kdy žalovaný na základě tohoto vyjádření nepřikročil k doplnění dokazování, ani nezměnil své dosavadní právní hodnocení věci, neměl povinnost o této skutečnosti stěžovatele vyrozumívát či mu znovu zasílat seznámení se zjištěnými skutečnostmi; s návrhy a námitkami stěžovatele uvedenými ve vyjádření se pak žalovaný zcela legitimně vypořádal v rozhodnutích o odvolání.

pokračování

[5] Krajský soud konstatoval, co se týče stěžovatelem doložených dokladů za rok 2015, tj. objednávky, návrhu polepů a předávacího protokolu, že žalovaný skutečně pochybil, nevyjádřil - li se konkrétně k těmto důkazním prostředkům a odvolací námitku zhodnotil jako „zcela obecnou“. Dále konstatoval, že po provedené revizi správního spisu však dospěl k závěru, že pochybení žalovaného nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť dodatečně doložené doklady neshledal soud věrohodnými; konstatoval, že 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 vytvořeny dodatečně poté, co byl stěžovatel správcem daně vyrozuměn o nedostatečnosti přijaté faktury a fotografií předložených v první fázi. K věrohodnosti předložených dokladů dle názoru krajského soudu nepřispívá ani 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 stěžovateli. Dodatečně doložené doklady tedy soud považuje za neprůkazné; žalovaný proto nepochybil, odmítl-li tyto dodatečně uplatněné náklady uznat jako náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a nesnížil o ně základ daně ve zdaňovacím období 2015.

[6] **V kasační stížnosti** stěžovatel odkazuje na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“). Nejprve obsáhle popisuje skutkový stav a zjištění správce daně, a dále poukazuje na jednotlivé žalobní body.

[7] Stěžovatel především tvrdí, že v žalobě namítal, že v reakci na seznámení se zjištěními ze dne 2. 8. 2019 předkládal ke každé identifikované zakázce nové důkazní prostředky, popřípadě tyto důkazní prostředky konkretizoval a navrhl výslechy svědků. Žalovaný však následně vydal napadená rozhodnutí, aniž by stěžovatele s hodnocením nově předložených důkazů seznámil. Tím své řízení zatížil zjevnou vadou, na kterou stěžovatel v žalobě poukazoval; krajský soud k této žalobní námitce v bodech 61 až 66 napadeného rozsudku odkázal na právní úpravu, nicméně samotné posouzení námítky je nesprávné a založené na zjevném nepochopení funkce § 115 odst. 2 daňového řádu a nepochopení závěrů rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 438/2017, na který stěžovatel odkazoval. Krajský soud v bodě 66 napadeného rozsudku například uzavírá, že k aplikaci § 115 odst. 2 daňového řádu lze přistoupit jedině v situaci, kdy by pro daňový subjekt bylo rozhodnutí překvapivé, a to z důvodu, kdy byl „*nový podklad v daňovém spise, o kterém daňový subjekt neví, či nové hodnocení již správním orgánem prvního stupně shromážděných podkladů*“ nebo kdy „*...doplní obrovské množství podkladů a následně pouze daňovému subjektu sdělí, že k tomuto doplnění daňového spisu došlo.*“ Takový závěr je v příkrém rozporu s body 62, 63, 65, 76 a zejména bodu 69 odkazovaného rozsudku NSS. Dle stěžovatele v meritu věci na

sebe teprve žalovaný - jakožto odvolací orgán, převzal funkci prvostupňového správce daně, teprve žalovaný fakticky vedl dokazování.

[8] Stěžovatel dále tvrdí, že existence nedokončené výroby je primárně otázkou skutkovou, nikoliv právní; dále se zabývá § 23 odst. 1 a definicí výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, uvádí, že nedokončená výroba se tak musí odrážet v konkrétních skutkových zjištěních, neboť právní posouzení zde navazuje na skutková zjištění; tvrdí, že jím uplatněné výdaje souvisely s jeho ekonomickou činností, neboť se týkaly dodávek především stavebních materiálů a stavebních nástrojů. Žalovaný dle stěžovatele dospěl k neodůvodněnému závěru, že tím, že došlo k dřívější fakturaci zakázek Zborovská, Soběšická, Malátova, Kuřim - okna, Preslova, Kamenáčky a Bezručova čtvrť, než byly vystaveny daňové doklady od společnosti BAUEKO, muselo se jednat o nedokončenou výrobu. Poukázal na neřešitelné účetní problémy, které s sebou závěr žalovaného a probovaný krajským soudem pro něho přináší. Dále stěžovatel podrobně rozebírá jednotlivé zakázky a poukazuje na vady, jichž se měl žalovaný při dokazování dopustit. Tvrdí, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav v předcházejícím řízení, nebylo možno prohlásit dokazování za skončené; nebyli vyslechnuti navrhovaní svědci ze strany investorů.

[9] Dle stěžovatele krajský soud zcela převzal argumentaci žalovaného, aniž by se vypořádal s argumentací stěžovatele ohledně jednotlivých zakázek. Již v základu jsou závěry o absenci skladové evidence (evidenci zásob) tvrzené krajským soudem nesprávné; pokud by absentovala skladová evidence, pak by stěžovatel nebyl schopen přiřadit k jednotlivým zakázkám konkrétní výdajové položky nejen ve výši, ale ani materiálu obecně ke všem zakázkám (nikoli pouze v 7 sporných), které šetřil prvostupňový správce daně a u nichž vynaložené výdaje stěžovatel prokázal. Stěžovatel skladovou evidenci žalovanému nepředložil z důvodu, že o nedokončené výrobě neúčtoval, tudíž by jako taková niče neprokázala. Naopak zvolil důkazní prostředky v podobě knih jízd, prohlášení osob, fotografií, reklamačního dopisu aj., které spolu s návrhem na provedení důkazů mohly prokázat, že k fakturaci zakázek docházelo ještě před samotným zahájením prací nebo v průběhu prací a nejednalo se tak o nedokončenou výrobu. Pokud by měl žalovaný pochybnosti o stavu zásob, pak musí být celé účetnictví neprůkazné a nepřezkoumatelné, tudíž nemohlo dojít ke stanovení daně nejen v deklarované výši. Stěžovatel dále poukazuje na to, že své žalobní námítky konkretizoval k jednotlivým zakázkám, přičemž závěry krajského soudu jsou v hrubém nepoměru nejen k průběhu řízení a tvrzení stěžovatele, ale zejména neodpovídají spisovému materiálu.

[10] Stěžovatel dále podrobně popisuje jednotlivé zakázky (Zborovská, Soběšická, Malátova, Kuřim - okna, Bezručova čtvrť, Presslova, Kamenáčky), namítá nedostatečně provedené dokazování ze strany žalovaného a následně vyjadřuje nesouhlas s hodnocením krajského soudu v jednotlivých případech, poukazuje na závěry soudu učiněné v rozporu se spisem, opětovně popisuje průběhy fakturací a odkazuje na jednotlivé předložené důkazní prostředky, které nebyly správcem daně, potažmo krajským soudem zohledněny.

[11] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu o unesení důkazního břemene žalovaným, tvrdí, že ačkoliv ke každé zakázce určil konkrétní výdaje a tyto doložil, žalovaný je následně posoudil jako nedokončenou výrobu, aniž by dále pokračoval

pokračování

v dokazování, byť stěžovatel předkládal návrhy důkazních prostředků. V řadě případů se jednalo o dodávku materiálů, které stěžovatel ani na skladu neměl (např. okna, zábradlí, atd.), a žalovaný i přes kompletní účetnictví nebyl schopen identifikovat jakékoliv duplicitní zaúčtování nebo přijetí podobných či dokonce shodných plnění z jiného daňového dokladu. Již tímto dochází v kombinaci s neukončeným dokazováním k tomu, že se stěží může jednat o nedokončenou výrobu, neboť jiné náklady k daným zakázkám identifikovány nebyly. Krajský soud se dle stěžovatele mylí, když uvádí, že tyto žalovaný identifikovat nemusel, neboť každé rozhodnutí musí disponovat alespoň elementární mírou racionality a přesvědčivosti. Skutečnost, že docházelo k fakturaci investorům dříve, než byly přijaty daňové doklady od společnosti BAEUKO (mnohdy se nadto krajský soud nevypořádal ani s časovým nesouladem stran reklamace či data předání zakázky), samo o sobě nepostačuje k unesení důkazního břemene o nedokončené výrobě, neboť nejenže žalovaný ani neidentifikoval jiný předpokládaný a souvztažný příjem, ale neidentifikoval ani potenciální zakázky, kterých by se měl deklarovaný výdaj týkat.

[12] Stěžovatel nesouhlasí s žalovaným, že fakt, že nebylo prokázáno, kdy byl doklad č. 150100151 týkající se výroby a instalaci polepů od společnosti MR výroba reklamy s. r. o. zaúčtován, brání uznání tohoto výdaje; závěry žalovaného jsou nesprávné, a zejména absentuje komplexní hodnocení předložených důkazních prostředků ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu; nebyly v souvislostech hodnoceny objednávka polepů, návrhy polepů a předávací protokoly polepů. Z jednotlivých důkazních prostředků je patrné, že se jednalo o plnění realizované v roce 2015 (např. objednávka je ze dne 15. 6. 2015, předávací protokol ze dne 20. 8. 2015, a daňový doklad s datem uskutečnění zdanitelného plnění ke dni 21. 8. 2015). Ze samotného textu daňového dokladu je patrné, že předmětem bylo „*výroba a instalace polepů*“, pročež konkrétní předmět plnění si lze ověřit jak z fotografií, objednávky, tak i návrhu polepů. Je tedy nesprávný závěr, že není možné zjistit, co bylo předmětem plnění.

[13] Krajský soud tyto žalobní námitky posoudil v bodech 51. až 58 napadeného rozsudku; jeho hodnocení je v rozporu se zákonem, spisovým materiálem a nakonec i samotnou pravomocí soudu; krajský soud nejprve uzavřel, že stěžovatel nepředložil formálně bezvadný doklad, neboť ten neobsahoval razítko ani podpis dodavatele a stejně tak datum převzetí a podpis stěžovatele. Stěžovatel poukazuje na to, že zákonnou náležitostí daňového dokladu není nejen jakékoliv razítko, ale ani podpis jakékoliv ze stran fakturace či dokonce datum převzetí daňového dokladu. Závěry krajského soudu o povinných náležitostech jsou ryzí spekulací bez opory v zákoně, nadto významně rozšiřující již tak nesprávné závěry žalovaného. Výklad krajského soudu je tak nejen za hranou zákona, ale především za hranou obchodní praxe, neboť v dnešní době digitalizace, kdy se posílají daňové doklady často *per email*, není zvykem tento obstarat ještě razítkem, natož podpisem kterékoliv z fakturačních stran a pro úplnost také datem převzetí. Pro své závěry pak nemá krajský soud oporu ve spise, neboť tento neobsahuje jediný daňový doklad, který by takové údaje nesl.

[14] Za zvláště závažné pochybení však považuje stěžovatel postup krajského soudu, který sám v bodu 54 napadeného rozsudku uznal, že žalovaný pochybil, pokud nehodnotil všechny předložené důkazní prostředky, zejména objednávku, návrhy polepů a předávací protokol; následně se však v bodu 55. napadeného rozsudku sám jal hodnotit tyto důkazy,

aniž by k tomu byl nejenom oprávněn, ale nadto předestřené hodnocení krajského soudu je v extrémním rozporu se standardní obchodní praxí. Stěžovatel podotýká, že se nejednalo o důkazy nové, ale důkazy, které již byly obsahem správního spisu. Neexistoval tak důvod, proč by neměly být správními orgány hodnoceny ve smyslu § 8 daňového řádu. Absencí hodnocení došlo k deficitu v dokazování, neboť se svou povahou jedná o tzv. opomenuté důkazy. Ačkoliv jednání před krajským soudem bylo nařízeno, krajský soud při jednání nedokazoval a neseznámil stěžovatele s úvahami, které poté uvedl v napadeném rozsudku. Krajský soud tak nedal stěžovateli vůbec možnost na toto hodnocení reagovat. Vyplývá-li z ustálené judikatury, že daňový subjekt nemůže svoji procesní pasivitu dohánět před soudy (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 147/2004 - 89), pak v souladu se zásadou rovnosti stran nemůže krajský soud napravovat zjevná pochybení v řízení před správními orgány a nahrazovat tak jejich činnost, zvláště pokud již není možnost na hodnocení reagovat a využít řádného opravného prostředku. Krajský soud tak nepřípustně nahradil činnost správního orgánu; jeho závěry jsou v rozporu se spisovým materiálem; tvrzení, že objednávka stejně jako přijatý daňový doklad neobsahuje žádnou bližší specifikaci polepů, je zcela nesprávné, neboť krajský soud opětovně vynechává ve svém hodnocení návrhy polepů, které byly vytvořeny společností MR výroba reklamy s. r. o. Z návrhu polepů je patrné jejich umístění i rozměry, tyto návrhy je pak nutné porovnat s předloženými fotografiemi (které do kasační stížnosti stěžovatel vkládá – pozn. NSS). Stěžovatel by v rámci dokazování rovněž doložil další důkazní prostředky, ale především by navrhl výslech jednatelky, paní Lei Rosí (dříve Trnečkové) a pana D. S., kteří mohli potvrdit, že společnost MR výroba reklamy s. r. o., byla faktickým dodavatelem daných polepů a jedná se o zcela standardní zakázku i postup. Stěžovatel názorně příkladem dokládá emailovou komunikaci mezi ním a zástupcem společnosti z června roku 2015. Krajský soud však nedal možnost na doplněné dokazování nijak reagovat.

[15] Stěžovatel namítá, že závěry krajského soudu týkající se možného dodatečného vytvoření dokladů jsou ryze účelové. V celém řízení nebyl identifikován jediný případ, kdy by stěžovatel doložil čehokoliv, co by bylo dodatečně vytvořeno; naopak každý důkazní prostředek předložený stěžovatelem byl jak prvostupňovým správcem daně, tak žalovaným posouzen jako autentický. V celém účetnictví nebyly shledány žádné podobné praktiky; navíc, společnost MR výroba reklamy s. r. o. je v Brně etablovanou a známou společností, která vyvábí reklamy pro takové společnosti, jako je Firesta, Siemens, Metrostav nebo O2; vytvořit doklady dodatečně by znamenalo mít kompletní podklady k její činnosti (viz hlavičkový podklad na návrhu polepů), a především zakoupení účetního systému POHODA, neboť stěžovatel používá zcela odlišný systém BUILDpower firmy RTS a.s. To by s ohledem na deklarovaný výdaj ve výši 29.160,- Kč bez DPH vyvolalo u stěžovatele daleko vyšší výdaje, než je faktický dopad do řízení. Postup krajského soudu považuje stěžovatel za nezákonný, neboť si krajský soud uzurpoval pravomoc správních orgánů, vědom si toho, že stěžovatele při jednání neseznámil s hodnocením důkazů a nedal mu ani možnost na takto doplněné dokazování reagovat; namísto komplexního hodnocení předložených důkazních prostředků dal přednost stavu formálnímu nad stavem faktickým; v řízení nebyl vyslechnut jediný svědek a nebyla ani vyzvána společnost MR výroba reklamy s. r. o., aby prokázala nejen autenticitu daňového dokladu č. 150100151, ale i jeho zaúčtování.

pokračování

[16] Žalovaný ve **vyjádření** především poukázal na to, že podstatou kasačního přezkumu je právě přezkum napadeného rozsudku; z obsahu kasační stížnosti však spíše plyne, že se stěžovatel snaží o rozsáhlou polemiku připomínající spíše „novou žalobu“ v řízení před Nejvyšším správním soudem, což je dle žalovaného zcela nepřípustné a účelové. Není dle žalovaného pravdou, že by stěžovatel neměl dostatek prostoru k unesení svého důkazního břemene. Stěžejní v této věci totiž bylo, zda stěžovatel prokázal, že jím uplatněné náklady deklarované jako náklady týkající se jednotlivých zakázek, jsou daňově účinné. Po celou dobu řízení, tj. jak před správcem daně, tak posléze i před odvolacím orgánem, měl stěžovatel prokázat, že tyto náklady splňují zákonné podmínky pro daňovou účinnost dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud stěžovatel usuzuje, že se o nedokončené výrobě dověděl až v rámci odvolacího řízení, žalovaný musí konstatovat, že i kdyby ohledně nedokončené výroby nezaujal své stanovisko, tak stále bylo na stěžovateli, aby prokázal splnění podmínek dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud však stěžovatel nebyl schopen „spárovat“ náklady se souvisejícími příjmy, tak nebylo možné jinak, než náklady vyhodnotit v rámci nedokončené výroby, což je pouze logickým vyústěním důkazní nouze stěžovatele. I kdyby tedy úvaha o nedokončené výrobě v řízení vůbec nezazněla, tak to nemění nic na tom, že stěžovatel neprokázal oprávněnost předmětných uplatněných nákladů, přičemž není v žádném případě povinností žalovaného toto činit za stěžovatele a vyhledávat jaké příjmy a jestli vůbec nějaké řádně zaevidované příjmy jsou souvztažné k uplatňovaným nákladům. Povinností stěžovatele nebylo prokázat, že nedokončená výroba neexistovala, ale naopak měl prokázat daňovou uznatelnost nákladů, což se mu však nepodařilo. Žalovaný dodává, že požadavku stěžovatele na provedení svědeckých výpovědí bylo v rámci odvolacího řízení plně vyhověno. Byly provedeny svědecké výpovědi M. T., V. A., R. D. a D. P. a Milana Valčáka (zopakování svědecké výpovědi), a to správcem daně dle pokynů účastníka řízení. Není tedy pravdou, že svědecké výpovědi nebyly provedeny. K námitce, že pokud měl žalovaný pochybnosti o stavu zásob, musí být celé účetnictví neprůkazné, přičemž neprůkaznost účetnictví způsobuje nutnost aplikace pomůcek dle § 98 daňového řádu, žalovaný podotýká, že nikdy v řízení neuvedl, že by považoval celé účetnictví stěžovatele za neprůkazné, nikdy nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví; v daném případě nebyly ze strany stěžovatele prokázány jen některé výdaje; tuto námitku považuje žalovaný nadto za zcela nově uplatněnou až v nyní podané kasační stížnosti, ačkoli ji stěžovatel mohl uplatnit v řízení před krajským soudem, a jako taková je tedy tato námitka nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný připomíná, že v rámci odvolacího řízení uznal většinu z původně sporných nákladů. K posouzení jednotlivých zakázek žalovaný odkázal na rozhodnutí o odvolání a dále na body 40 až 49 napadeného rozsudku, neboť jeho závěry se k danému nijak nemění, přičemž nepovažuje za účelné opakovat to, co již bylo vyřčeno i v řízení před krajským soudem. K uplatnění nákladů za reklamní polepy žalovaný odkázal na body 94 a násl. rozhodnutí o odvolání; zásadní pro posouzení dané věci je skutečnost, že stěžovatel požaduje dodatečně uplatnit náklad na reklamní polepy provozovny předložením faktury (včetně dalších důkazních prostředků) s tím, že o faktuře nebylo ve zdaňovacím období 2015 účtováno. Dle platných daňových a účetních předpisů lze náklady dodatečně uplatnit, avšak musí být zřejmé, kdy a jakým způsobem byl takový doklad zaúčtován; v tomto případě však stěžovatelem předložené fotografie neměly důkazní potenciál ve věci prokázání faktické náplně fakturované služby, když v jednom případě dvě fotografie prokazovaly existenci reklamních bannerů, nikoli polepů, jak deklaroval žalobce, a v druhém případě dvě fotografie budovy nebyly s to prokázat jejich

souvislost s předloženou fakturou, neboť žalovanému z faktury neplynul konkrétní popis polepů a jednalo se nadto o fotografie z období zimních měsíců blíže neurčeného roku, a proto není zřejmé, zda fotografie byly pořízeny v období souvisejícím s vystavením předmětné faktury. Dále byl stěžovatel detailně seznámen s procesním postupem při nastalé účetní chybě spočívající v nezaúčtování faktury ve zdaňovacím období roku 2015, přičemž v daném případě stěžovatel ani 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. S ohledem na skutečnost, že stěžovatel zaúčtování v některém z následujících období nedoložil, nebyly naplněny podmínky pro vyřešení daňového posouzení takového nákladu. Žalovaný dále odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a na svá vyjádření k žalobě. Trvá na správnosti svého rozhodnutí a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[17] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, současně zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen Nejvyšší správní soud přihlížet z úřední povinnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud především shledal zásadní pochybení krajského soudu v hodnocení důkazu, který nebyl při jednání v řízení před krajským soudem proveden. Již tato vada [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] by sama o sobě postačovala ke zrušení napadeného rozsudku.

[19] Krajský soud je při přezkoumávání žalobou napadeného rozhodnutí povinen posoudit a zhodnotit, zda správní orgán dostatečně zjistil a objasnil skutkový stav, z něhož při rozhodování vycházel. Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav, jako podklad pro rozhodování soudu a porovnat jej s užitou právní kvalifikací. Provede-li krajský soud při ústním jednání důkaz, který v době vydání správního rozhodnutí neměl správní orgán k dispozici, musí jeho hodnocení nalézt místo v odůvodnění rozsudku (viz. rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 – 79; srov. též např. rozsudky ze dne 24. 9. 2015, č. j. 2 As 114/2015 – 36, ze dne 16. 5. 2017, č. j. 5 As 161/2016 – 21, ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 As 203/2015 – 141, či ze dne 4. 8. 2021, č. j. 10 Afs 352/2019 – 26). Sžěovel při ústním jednání navrhl pouze jediný důkaz, a to výslech daňového poradce ke způsobu účtování nedokončené výroby. Nejvyšší správní soud shledal kasační námitku stěžovatele stran reklamních polepů důvodnou, nicméně nikoli proto, že by krajský soud nepřípustně provedl a hodnotil důkaz, aniž by se k němu mohl stěžovatel vyjádřit; neboť důkazy byly součástí správního spisu, přičemž důkaz správním spisem se neprovádí; z obsahu spisu krajský soud vychází při hodnocení zjištěného skutkového stavu věci. Krajský soud však hodnotil důkazy ve spise sám, aniž by je předtím vůbec vyhodnotil správce daně; tím nepřípustně nahradil činnost správce daně.

[20] Nejvyšší správní soud se s ohledem na výše uvedenou vadu v řízení před krajským soudem nemohl vyjádřit ani k hodnocení, k němuž krajský soud dospěl; nicméně některé

pokračování

námítky stěžovatele lze považovat za oprávněné (např. náležitosti daňového dokladu, spekulace o dodatečně vytvořeném dokladu).

[21] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani se závěrem krajského soudu stran dostatečně provedeného dokazování v intencích § 115 odst. 2 daňového řádu za účelem zjištění skutkového stavu. Z daňového spisu vyplývá, že žalovaný seznámil stěžovatele se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení dle § 115 odst. 2 daňového řádu celkem dvakrát (dne 30. 4. 2019 a dne 2. 8. 2019). Nejprve žalovaný stěžovateli sdělil, že dodávky materiálu dle skupin 1- 3 (viz tabulka č. 4) byly realizovány tak, jak jsou deklarovány stěžovatelem předloženými doklady, proto částky zahrnuté do daňově účinných dokladů v tomto rozsahu uznal za oprávněné a v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; co se týče skupiny 4, uvedl, že se jedná o dodávky, kdy nebylo v rámci daňové kontroly prokázáno, že materiál byl v příslušném zdaňovacím období zapracován do zakázky a v takovém případě dle platných účetních předpisů bylo nutno účtovat o nedokončené výrobě; tak však stěžovatel neúčtoval. Stěžovatel následně vysvětlil způsob účtování procesu stavební výroby a vysvětlil, proč v jednotlivých případech nelze faktury spárovat. Žalovaný následně poukázal na to, že obecné principy procesu stavební výroby musí být v souladu s účetními principy, vytkl stěžovateli, že nevedl skladovou evidenci v souladu s účetními předpisy, dále obsáhle popsal právní předpisy a principy účtování o nedokončené výrobě.

[22] V rámci druhého vyjádření (v reakci na seznámení se zjištěními ze dne 2. 8. 2019) stěžovatel předložil k jednotlivým zakázkám řadu listinných důkazů a doplnil své předchozí vyjádření; vysvětlil rovněž, proč se nejedná ani nemohlo jednat o nedokončenou výrobu, vysvětlil, proč došlo k fakturaci dodávek materiálu později, než k fakturaci zakázky. Poukázal na to, že popřením předmětných faktur žalovaný popřel také dokončení jednotlivých zakázek. V tomto svém druhém vyjádření tedy stěžovatel reagoval na konkrétní zjištění, která žalovaný uvedl v seznámení s kontrolními zjištěními, která stěžovatel nyní rozporoval a na podporu svých tvrzení dokládal další důkazy, podrobně popsal detaily jednotlivých zakázek, odkázal opětovně jak na již předložené důkazy, tak předkládal a navrhoval na podporu svých tvrzení důkazy nové, jimiž hodlal prokazovat souvislosti fakturovaných částek s jednotlivými zakázkami, jakož i to, že se fakturované částky rovněž shodují s fakturovanými materiály. Tyto návrhy však žalovaný nijak nevyhodnotil. K této námítce se nijak nevyjádřil ani krajský soud, byť stěžovatel výslovně rovněž při ústním jednání neprovedení navržených důkazů namítal. Není zřejmé, na základě jakých úvah či zjištění krajský soud dospěl k závěru, že se „[z]cela absurdní 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 souborně konstatoval, že žalobcem předložené listiny nemohou prokázat žalobcem tvrzenou skutečnost. Takové vypořádání se s listinami nelze považovat za jejich opomenutí.“

[23] Krajský soud zcela pomíjí časovou posloupnost jednotlivých úkonů žalovaného, resp. stěžovatele. Stěžovatel na první seznámení žalovaného se zjištěními (ze dne 30. 4. 2019) reagoval dne 17. 5. 2019 tak, že navrhl provedení svědeckých výpovědí M. T., V. A., R. D. a D. P. a zopakování svědecké výpovědi Milana Valčáka, jednatele společnosti BAUEKO. Správce daně dle pokynu žalovaného tyto výpovědi provedl. Navrhované důkazní prostředky měly prokázat, že plnění v letech 2013 – 2015 byla skutečně fakticky prováděna společností AUEKO. Na základě vyhodnocení svědeckých výpovědí pak dospěl žalovaný k závěru, že dodávky materiálu společností BAUEKO byly skutečně fakticky provedeny a jejich průběh vzal za prokázaný, což následně v podstatné míře zohlednil ve prospěch stěžovatele a podstatnou část původně neuznaných výdajů u různých zakázek uznal. Je proto zavádějící vyjádření žalovaného, že navržené svědecké výpovědi byly provedeny; ty provedeny skutečně byly, ale za účelem prokázání jiných skutečností, než těch, které nyní jsou předmětem sporu a s ohledem na konkrétní prvotní zjištění žalovaného. S nově zjištěnými skutečnostmi byl stěžovatel žalovaným seznámen a vyzván k vyjádření dne 2. 8. 2019, na což reagoval dne 27. 8. 2019, přičemž se vyjádřil k jednotlivým stavebním zakázkám a navrhoval provedení důkazů k „druhým“ zjištěním žalovaného. Tyto důkazy nebyly provedeny. Závěry krajského soudu se tak míjejí s žalobní argumentací. Nadto pouhé konstatování, že předložené listiny nemohou prokázat stěžovatelem tvrzenou skutečnost, aniž by bylo odůvodněno proč, nemůže z hlediska přezkoumatelnosti obstát.

[24] Dokazováním se rozumí proces zjišťování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (srov. § 1 odst. 2, § 92 odst. 2 daňového řádu). Hodnocení důkazů je součástí procesu dokazování. Provádí-li odvolací daňový orgán dokazování, je povinen seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují. Odvolací daňový orgán má tak dvě povinnosti: za prvé, musí daňovému subjektu sdělit důkazy, ze kterých vychází; za druhé má povinnost uvést, co považuje za zjištěné skutečnosti, tedy co považuje za finální produkt dokazování, vzniklý hodnocením závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti důkazů (tj. sdělit mu své hodnocení důkazů). Postup dle § 115 daňového řádu slouží k dialogu mezi správcem daně a daňovým subjektem. V projednávané věci byl však „dialog“ žalovaným veden zcela formálně, neboť na návrhy důkazů stěžovatele nebylo reagováno, resp. bylo reagováno vydáním rozhodnutí, aniž by však bylo odůvodněno, proč navrhované důkazy nebyly provedeny.

[25] Nejvyšší správní soud v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 – 52, konstatoval: „Z § 115 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. S úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil.“ Aby tak mohl učinit, nepochybně musí nejprve předložené důkazy vyhodnotit či návrhy na jejich provedení provést. Zcela jistě není žalovaný povinen provádět veškeré důkazy, které daňový subjekt navrhne, zejm., jedná-li se o důkazy, které objektivně nemohou ke zjištění skutkového stavu přispět, jsou nadbytečné, apod.; odmítnutí či neprovedení navrhovaných důkazů však musí být odůvodněno. Důkazy, které stěžovatel v rámci svého druhého vyjádření navrhoval, dle Nejvyššího správního soudu nelze označit za zcela liché.

pokračování

[26] Rozšířený senát v citovaném rozsudku mimo jiné ve vztahu k § 115 odst. 2 daňového řádu rovněž uvedl: „Zjistit nějakou skutečnost znamená podrobit provedené důkazy hodnocení, v němž se jednotlivé důkazy klasifikují z hlediska závažnosti (způsobivosti přispět k objasnění a prokázání dokazované skutečnosti), zákonnosti (zákonného způsobu jejich vyhledání, obstarání, fixace a provedení) a věrohodnosti (pravdivosti). Zjištěnou skutečností (skutkovým zjištěním) se rozumí výsledek hodnocení důkazů též z hlediska úplnosti a správnosti. Zjištěné skutečnosti tedy vycházejí z podkladů pro rozhodnutí, ale aby se z podkladů staly zjištěné skutečnosti, musí k nim přistoupit popsany intelektuální proces.(...) Povinnost stanovená v citovaném ustanovení (seznámit daňový subjekt s úvahami, kterými se při hodnocení důkazů správce daně řídil) tedy dopadá i na situaci, provádí-li se dokazování před odvolacím orgánem, který se nachází v postavení správce daně dle § 115 odst. 1 daňového řádu. (...) Odvolací orgán se totiž v této specifické procesní situaci „převtěljuje“ do správce daně a „dotváří“ nebo „přetváří“ jeho prvostupňové rozhodnutí. Nezáleží na tom, jestli dokazování provádí sám odvolací orgán nebo jeho provedení uloží správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Onen „strukturovaný dialog“ musí proběhnout i v případě, že v odvolacím řízení dokazoval „dožádaný“ správce daně. Odpovědnost za dodržení stanoveného procesního postupu v § 115 odst. 2 daňového řádu vždy nese odvolací orgán.(...) Deklarovaným cílem tohoto ustanovení je poskytnout oběma stranám před vydáním rozhodnutí ve věci odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním.“ Jak vyplývá z tohoto rozsudku, vzájemný dialog, jakožto provedení zásady součinnosti, je možný pouze v případě, pokud bude daňový subjekt vědět nejenom o shromážděných podkladech, ale i o tom, jak je odvolací orgán hodnotí a co za skutečnosti z nich dovozuje a jaké účinky jim přičítá. Jinak řečeno, jestliže je daňový subjekt zatížen důkazním břemenem, měl by se dozvědět, zda je v souvislosti s nově provedeným dokazováním unesl. V opačném případě by se o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení mohl poprvé dozvědět až z rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí (srov. přiměřeně též rozsudky ze dne 28. 11. 2018, č. j. 9 As 257/2017 - 46, či ze dne 14. 11. 2019, č. j. 8 As 244/2018 - 82). To by v důsledku zbytečně přesouvalo jeho první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad je nutné odmítnout jako popírající nejen zásadu subsidiarity soudního přezkumu (srov. § 5 s. ř. s.), ale i zásadu dvojinstančnosti (aspoň u jedné instance musí daňový subjekt mít možnost se k závěrům správních orgánů vyjádřit) a zásadu procesní ekonomie.

[27] Jak konstatoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 15/2018 – 27, smysl práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o všech skutečnostech rozhodných pro posouzení věci; podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které důkazy hodlá odvolací orgán použít, a mohl tak v rámci vyjádření předestřít vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout jiné. Jak již bylo uvedeno výše, jednotlivá seznámení s výsledky zjištění, která byla stěžovateli předložena, se týkala principiálně různých prokazovaných skutečností; v souvislosti s reakcí stěžovatele na prvního vyjádření žalovaný akceptoval navržené důkazní prostředky a provedl je; stěžovatel jimi prokázal, že plnění od deklarované společnosti se fakticky uskutečnila. Obsahem v pořadí druhého seznámení se zjištěnými byly skutečnosti jiné, resp. žalovaný poskytl nový náhled na věc; důkazní břemeno ohledně žalovaným rozporovaných plnění nesporně tížilo opět stěžovatele, možnost svá tvrzení prokázat navrhovanými důkazními prostředky mu však již nebyla poskytnuta.

[28] Nejvyšší správní soud konstatuje, že není pravdou, jak tvrdí krajský soud, že stěžovatel ve skutečnosti pouze věcně nesouhlasí s provedeným hodnocením důkazů; naopak stěžovatel v žalobě, jakož i při jednání, namítal neprovedení navrhovaných důkazů, které mohly přispět k řádnému zjištění skutkového stavu.

[29] Nejvyšší správní soud rovněž podotýká, že samotné závěry žalovaného, potažmo krajského soudu nejsou zcela konzistentní. Argumentaci žalovaného o nedokončené výrobě považuje krajský soud jako vedlejší závěr plynoucí ze skutečnosti, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, dodal, že se nejedná se o samostatný důvod, pro který by žalovaným nebyly uznány uplatněné náklady v daném zdaňovacím období jako daňově uznatelné. Ve stejném duchu vedl argumentaci žalovaný při soudním jednání. Nicméně žalovaný sám právě nedokončenou výrobou obsáhle argumentuje - viz rozhodnutí žalovaného č.j. 36987/19/5200-11432-709409, ze dne 6. 9. 2019, body 51 – 57. Tvrzení krajského soudu, že „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“ je zcela nepřipadné; argumentace žalovaného stála na tom, že stěžovatel neúčtoval o nedokončené výrobě, neprokázal spotřebování materiálu, nevedl evidenci zásob; k tomu rovněž směřovala vyjádření stěžovatele, který naopak tvrdil, že se o nedokončenou výrobu nejedná. Krajský soud v napadeném rozsudku konstatuje, že žalovaný zcela správně poukázal na povinnost stěžovatele zajistit průkazné vedení evidence o zásobách tak, aby byl v průběhu účetního období schopen prokázat stav zásob, včetně ocenění těchto zásob podle zákona; uvedl: „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...“ V kontextu na uvedené poté krajský soud konstatuje: „Žalobce i podle názoru soudu neprokázal správnost zpochybných údajů v daňových příznáních, 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.“

[30] Za situace, kdy fakticita plnění nebyla zpochybněna, není zřejmé, na jakých důvodech dle krajského soudu neuznání vynaložených výdajů vlastně stojí, resp. jaké „definiční znaky“ výdaje daňově uznatelného, na které v intencích judikatury krajský soud poukazuje, tyto výdaje nesplňují. Krajský soud uvedl, že stěžovatel nepředložil ani skladovou evidenci, ani přehled skladových zásob, ani žádné jiné doklady, které by dosvědčily uznatelnost jím uplatněných nákladů. Tyto deficity by maximálně mohly zpochybnit samotnou existenci výdaje, nikoli jeho daňovou uznatelnost. Tento závěr je zcela scestný; samotná skutečnost, že o výdaji nebylo v souladu s účetními předpisy účtováno, resp. nebyla vedena skladová evidence, za situace, kdy nebylo pochyb o jeho vynaložení, nic nevyovídá o tom, zda byl vynaložen dle § 24 zákona o daních příjmů; není ani pravdivé tvrzení, že nebyly předloženy ani jiné doklady, které by dosvědčily daňovou uznatelnost. Jak již bylo uvedeno, s návrhy důkazů se žalovaný nevypořádal.

pokračování

Pokud krajský soud tvrdí, že stěžovatel přes výzvu žalovaného nepředložil důkazní prostředky, nelze mu s odkazem na obsah správního spisu přisvědčit.

[31] Nejvyšší správní soud se na rozdíl od krajského soud nedomnívá, že stěžovatel svou žalobní argumentaci staví na opačném předpokladu rozložení důkazního břemene, než které pro daňové řízení platí, resp. přenáší na žalovaného povinnost, aby prokázal, že stěžovatelem tvrzený skutkový stav byl opačný. Stěžovatel konstantně poukazyval na to, že se v případě jednotlivých zakázek jednalo o nedodělky, reklamace nebo odstranění vad, přičemž k takovým výdajům nemohou být nikdy přiřazeny budoucí příjmy; je nezpochybnitelné, že jednotlivé zakázky byly provedeny, byly spojeny s reálnou fakturací; reálnost plnění nezpochybnilo ani to, že stěžovatel fakturoval své služby odběratelům dříve, než mu je fakturovali dodavatelé; přijaté faktury prokazovaly, že služby byly reálně provedeny v daném období a souvisely s konkrétní zakázkou, která již byla ukončena. Stěžovatel s přihlédnutím k uvedenému argumentoval, proč nelze nahlížet na předmětná plnění jako na nedokončenou výrobu. Důkazní břemeno tížilo stěžovatele stran toho, že výdaje byly vynaloženy v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů (prokazatelně vynaložen, v souvislosti s podnikáním, za účelem dosažení zisku) neboť takto výdaje ve svém tvrzení uvedl; k tomu předložil stěžovatel účetní doklady, které nebyly správcem daně zpochybněny; stěžovatel však o nedokončené výrobě ve svých dokladech neúčtoval, přičemž zdůvodnil, proč, ani netvrdil, že se o ni jedná; pokud k takovému závěru dospěl žalovaný, důkazní břemeno leželo ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu na něm. Žalovaný stěžovateli teprve v seznámení ze dne 2. 8. 2019 odůvodnil, proč některé výdaje považuje za nedokončenou výrobu, bylo proto jeho povinností zabývat se důkazními prostředky, které stěžovatel v souvislosti s tímto závěrem žalovaného v rámci unesení svého důkazního břemene navrhl a jimiž hodlal závěry žalovaného vyvrátit. Žalovaný je měl buď provést, anebo odůvodnit, proč je jejich provedení nadbytečné.

[32] Nejvyšší správní soud uzavírá, že závěr krajského soudu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k daňovým tvrzením o uznatelnosti 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, je neodůvodněný, resp. předčasný.

[33] Konstatuje-li krajský soud, že stěžovatel měl dostatek prostoru pro unesení důkazního břemene, pak tomu průběh řízení zjevně neodpovídá. Skutkový závěr správních orgánů nemá oporu ve spise, resp. správní orgány nedisponovaly takovými skutkovými zjištěními, která by průběh událostí doložený stěžovatelem zcela zpochybnila či dokonce vyvrátila. Krajský soud pochybil tím, že skutkové závěry správních orgánů nekriticky převzal, neboť měl pro tuto důvodně vytykanou vadu napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

[34] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu z hlediska zákona nemůže obstát. Vzhledem k tomu, že doplnění skutkových zjištění vyžaduje podstatné doplnění dokazování, zrušil Nejvyšší správní soud rovněž rozhodnutí žalovaného, který za účelem doplnění skutkového stavu provede stěžovatelem navržené důkazy v návaznosti na seznámení se zjištěními ze dne 2. 8. 2019; pokud neshledá důvody pro jejich provedení, stěžovatele s tím seznámí a svůj postup ve svém rozhodnutí náležitě odůvodní.

[35] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který ve věci rozhodl, proto je povinen rozhodnout rovněž o celkových nákladech soudního řízení. O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. dle konečného úspěchu ve věci.

[36] V řízení před krajským soudem byl stěžovatel zastoupen daňovým poradcem. Náhrada nákladů spočívá v nákladech zastoupení a v úhradě soudního poplatku za žalobu. Nejvyšší správní soud přiznal zástupci stěžovatele v souladu s vyhl. č. 177/ 1996 Sb., advokátní tarif odměnu za 3 úkony právní služby [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a e) advokátního tarifu; převzetí zastoupení, podání žaloby vč. repliky, účast při jednání], tj. 9 300 Kč a dále 3 x 300 Kč paušální náhradu hotových výdajů [§ 13 odst. 4 advokátního tarifu], tj. celkem 10 200 Kč. Daňový poradce doložil, že je plátcem DPH, tato částka se zvyšuje dle § 57 odst. 2 s. ř. s. o 2 141 Kč, tj. celkem 12 341 Kč K této částce náleží zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Celkem náhrada nákladů řízení před krajským soudem činí tedy 15 341 Kč. V řízení před Nejvyšším správním soudem byl stěžovatel zastoupen advokátem; náklady právního zastoupení sestávají z odměny za 2 úkony právní služby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu] a 2x náhrady hotových výdajů [§ 13 odst. 4 advokátního tarifu], celkem tedy celkem 6 800 Kč; k této částce náleží zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost 5 000 Kč; náhrada nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem činí 11 800 Kč. Celkem je žalovaný povinen uhradit stěžovateli náhradu nákladů soudních řízení ve výši 27 141 Kč a to do 30ti dnů od první moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. dubna 2022

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu