



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a JUDr. Václava Štencla, MA, v právní věci

žalobkyně: **STOFFBAU s. r. o.**, IČO 29194199
sídlem Jihlavská 712/2e, 664 41 Troubsko
zastoupená daňově poradenskou společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**,
daňová kancelář s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2022, č. j. 46060/22/5200-11432-709409,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2022, č. j. 46060/22/5200-11432-709409, **se ruší** v rozsahu výroku II. a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbývajících částech **se** žaloba **zamítá**.
- III. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci soud posuzoval otázku, zda měla být žalobkyni doměřena daň z příjmu právnických osob, konkrétně zda žalobkyně prokázala věcnou a časovou souvislost mezi deklarovanými příjmy a výdaji.
2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj („správce daně“) na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 1. 2018, č. j. 105053/18/3005-52521-711455 a č. j. 105691/18/3005-52521-711455, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 a 2014 ve výši 384 370 Kč a 501 600 Kč a uložil jí 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 žalobkyni daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2015 ve výši 561 640 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 112 328 Kč (všechny výše uvedené dodatečné platební výměry dále jako „platební výměry“).
3. Žalovaný 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 doměřenou daň za zdaňovací období 2013, 2014 a 2015 snížil na částky 14 060 Kč, 128 250 Kč a 100 700 Kč a uložil žalobkyni povinnost uhradit penále ve výši 2 812 Kč, 25 650 Kč a 20 140 Kč. Dle žalovaného žalobkyně neprokázala, že by v rozhodnutích uvedené náklady za dodávky inženýrských prací od společnosti BAUEKO s.r.o. („BAUEKO“) byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; především neprokázala jejich časovou a věcnou souvislost ve smyslu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
4. Tato rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Brně potvrdil rozsudkem ze dne 18. 5. 2021, č. j. 31 Af 83/2019-105. Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný unesl důkazní břemeno, které jej ve věci tížilo, tím, že dostatečně průkazně zpochybnil existenci souvislosti mezi přijatými plněními a zakázkami, na které byla tato plnění dle tvrzení žalobkyně užita. Žalobkyně naopak své důkazní břemeno neunesla, resp. neprokázala vynaložení těchto nákladů za účelem dosažení, udržení a zajištění souvisejících zdanitelných příjmů.
5. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 4. 2022, č. j. 5 Afs 169/2021-53 („zrušující rozsudek“), dospěl k závěru, že správní orgány nedisponovaly takovými skutkovými zjištěními, která by průběh událostí doložený žalobkyní zcela zpochybnila či dokonce vyvrátila. Proto rozsudek Krajského soudu v Brně i rozhodnutí žalovaného zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení za účelem doplnění skutkového stavu.
6. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 15. 12. 2022, č. j. 46060/22/5200-11432-709409, („napadené rozhodnutí“) změnil platební výměry tak, že výrokem I snížil doměřenou daň za zdaňovací období 2013 na částku 14 060 Kč a žalobkyni uložil povinnost uhradit penále ve výši 1 824 Kč. Výrokem II snížil doměřenou daň za zdaňovací období 2014 na částku 104 310 Kč a žalobkyni uložil povinnost uhradit penále ve výši 19 798 Kč. Výrokem III snížil doměřenou daň za zdaňovací období 2015 na částku 114 760 Kč a žalobkyni uložil povinnost uhradit penále ve výši 19 000 Kč. Žalobkyně podle něj neprokázala oprávněnost uplatnění vynaložených nákladů za dodávky inženýrských prací, především neprokázala jejich časovou a věcnou souvislost.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

7. Žalobkyně namítala, že je napadené rozhodnutí z řady důvodů nezákonné, nepřezkoumatelné a žalovaný důkazy hodnotil zcela tendenčně. Žalobkyně zaúčtovala daňové doklady jako daňově účinné, žalovaný je ale posoudil jako nedokončenou výrobu, tedy uzavřel, že mezi předmětnými zakázkami a daňovými doklady neexistuje věcná a časová souvislost. Napadené rozhodnutí je v rozporu se zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu, neboť žalovaný odmítl provést důkazy navržené žalobkyní, ačkoliv měl provést všechny důkazy pro řádné zjištění skutkového stavu.
8. Žalovaný porušil § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, neboť po provedení dokazování vydal dne 20. 10. 2022 seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, č. j. 38301/22/5200-11432-709409 („seznámení III“). Avšak hodnocení důkazů navržených k doplnění žalovaný provedl fakticky pouze prostřednictvím sdělení ze dne 2. 12. 2022, č. j 45014/22/5200-11432-709409. Žalobkyně reagovala, že tímto úkonem dochází k hodnocení nových skutečností a že by se tedy mělo jednat o seznámení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, tudíž požádala o stanovení lhůty k vyjádření. Žalovaný však doposud na tento přípis nereagoval, pouze vydal napadené rozhodnutí.
9. Pochybnosti, které byly žalovaným předestřeny, navíc nedosahovaly s ohledem na množství důkazů takové intenzity, aby vyloučily daňovou uznatelnost deklarovaných výdajů. Prakticky jedinou pochybností žalovaného byla skutečnost, že daňové doklady od společnosti BAUEKO byly vystaveny později, než byla samotná zakázka fakturována konečnému investorovi. K tomu docházelo z důvodu cash flow, za situace pozdní fakturace od BAUEKO nebo z důvodu fakturace více zakázek dohromady. V takovém případě žalobkyně předložila dodací listy s konkrétním označením zakázky, na kterou byly použity. Nejednalo se tedy o nedokončenou výrobu, žalobkyně pouze investorovi fakturovala stavbu jakožto celek rozdělenou na technologické části, nikoliv jednotlivé kusy materiálu. Žalobkyně po celou dobu poukazovala na to, že otázka nedokončené výroby je primárně otázkou skutkovou, nikoliv právní. Domníval-li se žalovaný, že se jednalo o nedokončenou výrobu, tížilo jej důkazní břemeno ve vztahu k prokázání skutečností, které tuto verzi potvrzují. Závěr o nedokončené výrobě činí u žalobkyně také velké účetní problémy. Aktivovat nedokončenou výrobu ze zásob je možné pouze jejím spárováním s konkrétním příjmem. V dané situaci byl však již předmětný materiál fakticky spotřebován. Neexistuje tak ani materiál v zásobách, ani příjem, k němuž by žalobkyně mohla popřené výdaje přiřadit. Postupem, který žalovaný zvolil, tak zcela uměle došlo ke zkreslení účetnictví.
10. Svá tvrzení žalobkyně podložila reklamačními protokoly, fotografiemi, knihami jízd i čestnými prohlášeními. Žalovaný však v obnoveném řízení provedl pouze některé svědecké výpovědi; knihy jízd ani čestná prohlášení nijak nehodnotil. Provedením pouze těch důkazů, které žalovaný považoval za vhodné, zatížil dokazování nezákonností a nepřezkoumatelností. Skutkový stav má být zjištěn co nejúplněji a důkazy mají být prováděny a hodnoceny ve vzájemné souvislosti, nikoliv pouze selektivně v neprospěch žalobkyně. Žalovaný ale fakticky provedl pouze ty důkazy, které si určil na počátku obnoveného řízení, a odmítl provést jakýkoliv další důkaz nad tento rámec. Svědecké výpovědi pak žalovaný hodnotil extrémně nesprávně, zcela odhlížel od věku svědků i časového odstupu konání výpovědí od rozhodných skutečností. Lpěním na 100 % správné výpovědi tak žalovaný zvolil důkazní standard, který je pro žalobkyni od počátku neunesitelný.

11. U zakázky Soběšická žalovaný pouze na základě svědecké výpovědi V. H. uzavřel, že žalobkyně neprokázala fakturaci před provedením prací. Jeho výpověď přitom byla nekoherentní a zmatená, což ostatně s ohledem na jeho věk i časový odstup není nic překvapivého. Výpověď tedy realizaci zakázky až po její fakturaci nepotvrdila, ale ani nevyvrátila. Žalovaný navíc až v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl zcela absurdní závěr, že jedna jízda na místo zakázky, která se uskutečnila před fakturací investorovi, potvrdila uskutečnění celé zakázky před fakturací. Z knihy jízd přitom vyplývá, že žalovaný na zakázku jezdil až po fakturaci investorovi. Je logické, že se žalobkyně musela nejdříve s místem realizace seznámit. Stavba zděného plotu se však během jediného dne uskutečnit nemohla. Žalobce následně nečinil 6 jízd na místo zakázky zcela zbytečně, nýbrž právě z důvodu její realizace. Argumentace tím, že kniha jízd neobsahuje údaje o účelu cesty a spolucestujících je také mylná, neboť se nejedná o údaj, který by musel být v knize jízd uveden. Účel cesty však mohl dosvědčit řidič vozidla V. A., kdyby žalovaný jeho výslech realizoval. Z knihy jízd je dále zřejmé také to, že čestné prohlášení podepsané V. H. získala žalobkyně v den jeho podpisu v místě zakázky. Zcestné proto byly i úvahy žalovaného o zfalšovaném podpisu investora. Vzhledem k ústní objednávce zakázky neměla žalobkyně kde podpis V. H. zajistit, natož jej zfalšovat na takové úrovni, aby se jednalo o téměř totožné podpisy. Žalovaný nepředestřel natolik důvodné indicie, na jejichž základě by bylo možné předpokládat, že k realizaci zakázky došlo před srpnem roku 2014, nebyl schopen ani daný materiál spárovat s žádnou jinou zakázkou. Pokud měl žalovaný pochybnosti o jízdách vozidlem společnosti BAUEKO, měl v dané věci vyslechnout M. V. st. Žalovaný tedy své důkazní břemeno neunesl a nevyvrátil, že předmětný materiál nebyl a nemohl být dodán a zabudován na zakázku Soběšická.
12. U zakázky Malátova žalovaný hypotézu o nedokončené výrobě staví pouze na pozdější fakturaci společnosti BAUEKO, jiné pochybnosti neidentifikoval. Ve znovuoobnoveném řízení provedl žalovaný výslech S. P. Tento výslech hodnotil opět chybně, když konstatoval, že zástupce žalobkyně nekladl otázky směřující k prokázání jeho dřívějších tvrzení o pozastávce a krytu popelnice. To však s ohledem na odpověď na otázku č. 24 správce daně a otázku č. 2 zástupce žalobkyně není pravda. Svědek navíc tvrzení žalobkyně nevyvrátil, pouze si s ohledem na dlouhý časový odstup skutečnosti nepamatoval. V reakci na hodnocení této výpovědi žalobkyně navrhla výpověď M. V. st., který mohl pozdní dodání krytu popelnice potvrdit. Žalovaný ale tento výslech nezákonně odmítl provést a označil jej za obstrukční a účelový. Výslech svědka V. st. přitom probíhal dříve než výpověď svědka P. Vzhledem k tomu, že se M. V. st. k této zakázce vůbec nevyjadřoval, si lze stěžít představit, že se jej žalobkyně bude doptávat na otázky zcela mimo předmět svědecké výpovědi. Žalobkyně proto při výslechu svědka V. st. ještě nemohla vědět, že se jej bude chtít doptávat na dodání krytu popelnice.
13. Také u zakázky Presslova staví žalovaný tvrzení o nedokončené výrobě pouze na časovém nesouladu. Tvrzení žalovaného je přitom rozporné, neboť nezpochybňuje knihu jízd, a tedy ani skutečnost, že řidič V. A. provedl závoz zábradlí až po vystavení daňového dokladu pro investora. Nedává přitom smysl, že by žalobkyně několik měsíců po fakturaci investorovi jezdila bezdůvodně na místo zakázky. Žalovaný tyto jízdy za daňově neúčinné neoznačil, bezdůvodné jízdy přitom daňově uznatelné nejsou. Žalovaný měl k dispozici kompletní účetnictví za roky 2013, 2014 i 2015 a nedokázal identifikovat žádný jiný doklad, ke kterému by mohlo zábradlí patřit. Také jeho snaha podpořit tvrzení smlouvou o dílo a formálním stavem je nesprávná. Smlouva o dílo nevyklučuje dřívější fakturaci, podstatný je však stav faktický, nikoliv stav formální, a strany se v soukromoprávním vztahu mohou od smluvních

ujednání odchýlit. K prokázání faktického stavu navrhla žalobkyně řadu důkazů jako prohlášení jejich zaměstnanců, prohlášení jednatele BAUEKO a knihy jízd. Žalovaný provedl v této věci výslech J. C., která ale ničeho k faktickému uskutečnění zakázky vypovědět nemohla a po celou dobu výpovědi se odkazovala na svědka J. Žalovaný však navrhovanou výpověď svědka J. neprovedl, a navíc tak učinil bez náležitého odůvodnění. Neprovedl ani navrhované výpovědi řidičů V. A. a V. M., i když mu byly osoby známy a existovala jejich čestná prohlášení. Neprovedl ani výslech jednatele M. V. st.

14. K dřívější fakturaci došlo také u zakázky Kamenačky. Tato zakázka v roce 2014 nebyla hotová a pracovalo se na ní také v roce 2015. To potvrdil svědek V. V. a je to patrné i ze stavebního deníku. Žalovaný se také vůbec nezabýval knihou jízd. Zakázku je přitom třeba posuzovat jako celek se všemi předloženými důkazními prostředky, nikoliv selektivně, jak to činil žalovaný. Ten zcela nepochopitelně přiřazoval materiály k nesprávnému daňovému dokladu, aniž by tímto způsobem doklady kdy spárovala žalobkyně. Žalovaný tak opět účelově zastíral zjištěný skutkový stav. Nezpochybnil dodávky materiálu, nezpochybnil ani jejich smysl a účel. Jeho závěry jsou proto vnitřně rozporné a nesrozumitelné. Přitom bylo zřejmé, že došlo k dřívější fakturaci před samotným ukončením prací a na zakázce se pracovalo také v roce 2015.
15. Další posuzovanou zakázkou byla zakázka Bezručova čtvrtě. Sporné doklady se týkaly reklamačního řízení. Reklamace byla uznána, a náklady proto nesla výlučně žalobkyně, nebyly tedy investorovi přefakturovány. Reklamace byla prokázána nejen dopisem Z. K., ale také jeho výslechem. Ačkoliv se však výpověď měla týkat vadného plnění, žalovaný pokládal otázky k zakázce samotné, a zástupce žalobkyně následně musel svými otázkami nahrazovat činnost správce daně. Hodnocení výpovědi žalovaným bylo opět zcela nesprávné a závěr správce daně, že po poslední fakturaci již nebyl dodán žádný materiál, je účelový. Správce daně se neptal na jakýkoliv materiál dodaný na zakázku, jeho otázka mířila pouze k materiálu na zakázku jako takovou, nikoliv k následné reklamaci. I v případě, že by si však svědek s časovým odstupem již nevybavil skutečnost, kdy přesně došlo k odstranění vad, lze bez problému absenci detailního časového údaje nahradit knihami jízd. Z těch je patrné, že k jízdám na zakázku docházelo také po poslední fakturaci. Žalovaný rovněž nesprávně přiřadil daňové doklady BAUEKO k fakturaci investorovi. Sporné doklady od společnosti BAUEKO souvisely s odstraněním vadného plnění, a proto přefakturovány nebyly. Žalovaný navíc v napadeném rozhodnutí uvedl zcela nové skutečnosti, k nimž se žalobkyně nemohla vyjádřit. Hodnotil část položek na dodacích listech, z nichž dovedl nepřiměřenost dodávky omítkoviny. Odhlédne-li žalobkyně od toho, že další položky, které sloužily jednoznačně k opravě vad, ani samotný rozsah omítky není výjimečný. Náhled žalovaného je extrémně laický a neodpovídá technologickým postupům. Je totiž třeba opravit vždy hlavně příčinu toho, proč zatéká pod omítku, což obnáší výrazně větší plochu, nikoliv pouze projevenou vadu jako takovou. Nicméně žalobkyně zjistila, že BAUEKO do faktury zahrnula také část omítkoviny pro jinou zakázku. K tomu by žalobkyně mohla navrhnout výpovědi svědků, pokud by jí byl dán prostor.
16. Závěrem žalobkyně poukázala na rozpor mezi hodnocením stejných výdajů z hlediska daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Zpochybnila také postup úřední osoby, která tuto věc měla na starosti a její nestrannost a nezávislost, neboť i po vydání zrušujícího rozsudku stále odmítala jakoukoliv procesní obranu žalobkyně. Nerespektováním procesních předpisů tak zatížila napadené rozhodnutí nezákonností i pro rozpor s § 5 daňového řádu. Cílem daňového řízení není maximalizace daňového výnosu, ale kontrola plnění zákonných

povinností. Z výše uvedených důvodů proto žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí a spisový materiál. Konstatoval, že důvodem doměření daně byly neprokázané náklady na dodávky materiálu od BAUEKO.
18. Žalovaný respektoval pokyn Nejvyššího správního soudu, a proto doplnil dokazování o důkazní návrhy, které žalobkyně navrhovala v návaznosti na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření ze dne 2. 8. 2019, č. j. 31823/19/5200-11432-709409 („seznámení II“). Jak uvedl Nejvyšší správní soud, v seznámení II byl předložen nový náhled na věc, čímž bylo důkazní břemeno přeneseno opět na žalobkyni, té však nebyla dána možnost svá tvrzení prokázat. Provedením svědeckých výpovědí a vydáním seznámení III byly vady vytykané Nejvyšším správním soudem odstraněny, neboť žalovaný umožnil žalobkyni důkazní břemeno unést.
19. Cílem seznámení se zjištěnými skutečnostmi a následné reakce na něj je vést dialog mezi žalobkyní a správcem daně. Jestliže již tento dialog proběhl, nemá smysl jej dále opakovat, nehodlá-li odvolací orgán měnit posouzení věci. Žalovaný dal žalobkyni prostor pro dialog, neboť byla několikrát seznámena se zjištěnými skutečnostmi. Na všechna tato seznámení žalobkyně reagovala, čímž byl dialog mezi stranami vyčerpán. Závěry žalovaného prezentované v seznámení III se ani vyjádřením žalobkyně nijak nezměnily, proto žalovaný následně vydal pouze sdělení, v němž žalobkyni informoval o hodnocení důkazních prostředků i o důvodech odmítnutí důkazních návrhů. V zákoně není stanovena žádná forma, kterou by byl žalovaný povinen sdělit, že další dokazování neprovede, a že důkazní návrhy důvodně odmítá. Vydávat takové sdělení považuje za formalismus i Nejvyšší správní soud. To, že žalovaný vydal před vydáním napadeného rozhodnutí ještě sdělení, byl tedy z jeho strany vstřícný krok.
20. Příjmy a výdaje musí respektovat věcnou a časovou souvislost, výdaje tedy musí být uplatněny ve stejném účetním období, jako s nimi související příjmy. Důkazní břemeno v souvislosti s nedokončenou výrobou tíží s ohledem na účetní předpisy účetní jednotku. Je povinností daňových subjektů vést evidenci zásob v průběhu celého zdaňovacího období a následně provést inventuru a inventarizaci, na základě které zjistí stav zásob. Žalobkyně však žádnou průkaznou evidenci o zásobách nepředložila. Stav nedokončené výroby pak vykazovala ve výši 0 Kč, jakkoliv se tato situace ve stavebnictví jeví jako nereálná. Byla to žalobkyně, která deklarovala, že sporné faktury a činnosti na jejich základě zaúčtované souvisejí s konkrétní zakázkou. Žalobkyně však souvislost konkrétních dodávek materiálu s uvedenými zakázkami neprokázala. Neprokázala ani, že fakturace proběhla jinak, než deklarovala v souvislosti s jednotlivými zakázkami.
21. Žalovaného tížilo důkazní břemeno pouze stran zjištěných nedostatků v účetnictví, pod které lze podřadit právě nesplnění povinnosti účtování o nedokončené výrobě. Toto břemeno žalovaný unesl již v seznámení II, v němž předložil relevantní nesrovnalosti u konkrétních dokladů - např. dodací list se týká pozdějšího období, než byla fakturace investorovi, případně nebyla zjištěna žádná faktura investorovi. Pochybnosti sdělil žalovaný žalobkyni vždy ke každé konkrétní zakázce samostatně, přičemž u každé zakázky uvedl, které dodávky byly zahrnuty do nákladů až po ukončení zakázky pro investora. Jinak v

zásadě daňově uznatelné náklady byly tedy shledány daňově neúčinnými až v důsledku neprokázání relevantních okolností.

22. Žalovaný odmítl, že by výpovědi svědků hodnotil tendenčně. Svědecké výpovědi potvrdily dokončení zakázek v termínu podle poslední fakturace investorovi. Nepotvrdily tvrzení žalobkyně, že dodávky materiálu realizované po ukončení zakázek byly součástí těchto již ukončených zakázek, a neměly být tedy vykázány jako nedokončená výroba. Co se týče námitek ohledně časového odstupu, žalovaný nelpěl na detailech, šlo mu zejména o prokázání tvrzení žalobkyně. Namítala-li, že svědci její tvrzení nepotvrdili, ale ani nevyvrátili, žalovaný poukázal na skutečnost, že důkazní břemeno bylo na straně žalobkyně, a to ona byla povinna prokázat svá tvrzení.
23. Žalovaný hodnotil nejen svědecké výpovědi, ale také další důkazní prostředky u každé jednotlivé zakázky samostatně. Všechny důkazy pak hodnotil ve vzájemných souvislostech. Ohradil se proti tvrzení o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, naopak v souladu se zrušujícím rozsudkem postupoval s maximální vstřícností, přičemž vyhověl požadavkům žalobkyně na provedení svědeckých výpovědí. Důrazně také odmítl námitku nepřezkoumatelnosti.
24. Dále se žalovaný stručně vyjádřil k jednotlivým zakázkám. Svědecká výpověď V. H. nepotvrdila, že by byla faktura vydána před dokončením zakázky, aby běžela její splatnost. Svědek také popřel svědecké prohlášení; toto prohlášení proto nešlo považovat za důkaz, že se zakázka uskutečnila v srpnu 2014. Z jízdy vozidla bylo zřejmé, že jízda na adresu zakázky byla realizována již před fakturací investorovi. Skutečnost, že vozidlo žalobkyně v den podpisu svědeckého prohlášení bylo v místě zakázky, nemohla být důkazem o tom, že bylo podepsáno také svědecké prohlášení V. H.
25. Ničeho neprokázala ani výpověď S. P. Žalobkyně tudíž ani u zakázky Malátova neprokázala, že k fakturaci investorovi došlo dříve než k dodávce materiálu. Výpověď M. V. st. byla provedena již třikrát a svědek měl dostatečný prostor souvisle vypovídat. Proto šlo důvodně předpokládat, že vše relevantní již bylo řečeno.
26. Zakázka Preslova měla být dle smlouvy o dílo fakturována až po dokončení, což potvrdila také svědkyně J. C. Dodávky materiálu, které se uskutečnily po poslední fakturaci investorovi, tak nebyly investorovi vyfakturovány. Ani skutečnost, že se zakázka mimo jiné týkala výměny zábradlí a dodací listy zábradlí obsahují, nebyla důkazem, že později deklarovaná dodávka byla na zakázce zapracována. Svědkyně C. byla jednoznačně oprávněnou osobou vypovídat o smluvních vztazích a skutkový stav dostatečně objasnila. Výpovědi svědků M. a J. proto žalovaný neprovedl. Řidič V. A. potvrdil dodání zábradlí po fakturaci odběrateli. I tak však pozdější dodávky materiálu nebylo možné považovat za související s výnosem.
27. U zakázky Kamenačky považoval žalovaný nadále za spornou pouze jednu fakturu ze dne 31. 1. 2015 ve výši 71 845 Kč. Spisový materiál totiž nesvědčí o tom, že dodávka dle dodacího listu, na základě kterého byla tato faktura vystavena, byla také vyfakturována investorovi.
28. Výpověď Z. K. nepřispěla k objasnění dodávek po realizaci smluvně ujednaného díla a nepotvrdila souvislost dodacích listů se zakázkou Bezručova čtvrť. Svědek sice potvrdil reklamaci, ovšem také uvedl, že po poslední fakturaci již nebyl dodán žádný materiál ani realizovány další práce. Žalobkyni se tedy nepodařil ozřejmit časový nesoulad mezi poslední fakturací a dodávkou BAUEKO. Žalovaný nebude dohledávat „náhradní“ zakázku, ke které

by mohla případná faktura patřit. Bylo na žalobkyni, aby faktury s jednotlivými dodávkami spárovala. Žalovaný na podporu svých úvah uvedl také nesrovnalosti ohledně dodávky omítek, s čímž žalobkyni seznámil již prostřednictvím sdělení. Důrazně se ohradil proti tomu, že by byl sdělením porušen § 115 odst. 2 daňového řádu. Závěry žalovaného se nezměnily, žalovaný nebyl povinen žalobkyni sdělovat před vydáním rozhodnutí každou jednotlivou větu, která v konečném rozhodnutí zazní.

29. Závěrem žalovaný uvedl, že uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty má odlišné cíle. Nelze mechanicky vztáhnout závěry týkající se daně z přidané hodnoty, tj. nároku na odpočet, na nyní sporné náklady. Obecně daňová uznatelnost dodávek BAUEKO prokázána byla, žalovaný rozporoval pouze dílčí výdaje, u nichž žalobkyně neprokázala časovou a věcnou souvislost. K namítané podjatosti úřední osoby uvedl, že o této námitce bylo rozhodnuto samostatně tak, že úřední osoba nebyla vyloučena. Žalovaný tudíž považoval všechny námitky za nedůvodné a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika k vyjádření žalovaného

30. Žalobkyně namítala, že žalovaný nemohl odstranit Nejvyšším správním soudem vytýkané vady, jelikož se výrazně odchýlil od jeho pokynu provést všechny důkazy pro řádné zjištění skutkového stavu. Tvrzení žalovaného o vyčerpání dialogu jsou také zcestná. V seznámení III žalovaný pouze bez odůvodnění uvedl, že svědecké výpovědi ničeho neprokázaly. Faktické odůvodnění uvedl až ve sdělení, čímž obešel institut § 115 odst. 2 daňového řádu.
31. Žalovaný uvedl, že jinak daňově uznatelné náklady byly shledány neúčinnými až v důsledku neprokázání relevantních skutečností žalobkyní. Žalobkyně však nikdy existenci nedokončené výroby netvrdila. Důkazní břemeno ve věci jejího prokázání tedy tížilo žalovaného. Žalobkyně v řízení ke všem pochybnostem navrhovala důkazy k jejich vyvrácení, k prokázání relevantních okolností tak mohlo dojít jejich provedením. Žalovaný však zejména klíčové svědky vůbec nevyslechl. Dále žalobkyně zopakovala, že žalovaný chybně hodnotil výpovědi svědků bez ohledu na jejich věk a rozpory ve výpovědi. Žalovaný také nepracoval s řadou předložených důkazních prostředků. V drtivé většině závěrů vycházel pouze z časového nesouladu fakturace, nikoliv z objektivních zjištění.
32. U zakázky Soběšická žalovaný uvedl, že je tvrzení o uskutečnění zakázky v srpnu 2014 v rozporu se spisovým materiálem, aniž by toto tvrzení jakkoliv odůvodnil. Navíc k bodu, který se týkal jiné věci. Výpověď svědka H. navíc vykládal zcela ve svůj prospěch.
33. Žalobkyně trvala na výsledku M. V. st. Žalobkyně nemohla svědkovi pokládat relevantní otázky, neboť se výslech konal v době, kdy neměla k dispozici hodnocení dalších provedených důkazů, zejména hodnocení dalších svědeckých výpovědí.
34. Neprovedení výsledku svědka J. bylo v rozporu s judikaturou Ústavního soudu. Žalovaný byl povinen tento důkaz provést, a dostatečně tak ozřejmit skutkový stav. Svědek V. A. prokázal, že zábradlí z dodacího listu na zakázku vezl až po poslední fakturaci investorovi. Žalovaný pak vytvořil zcela nesmýslný konstrukt, podle kterého by řidič A. zcela bezdůvodně na zakázku vezl zábradlí, které by ale nikdy nebylo předmětem fakturace.
35. Žalovaný účelově vykládal také výpověď Z. K. Svědek se vyjadřoval k tomu, že na danou zakázku již nebyly dodávány další materiály. Tím však nepopřel následné dodávání materiálu na opravu v rámci reklamace, jejíž uskutečnění svědek potvrdil. Jízdy na zakázku po poslední fakturaci potvrdila také kniha jízd.

36. Žalobkyně trvala na tom, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, jelikož nebyl schopen identifikovat v celém účetnictví jakoukoliv jinou zakázku, ke které by dané materiály mohly být spárovány.

V. Posouzení věci

37. Soud ve věci nařídil jednání, při němž účastníci setrvali na svých stanoviscích.
38. Žaloba je částečně důvodná.
39. Žalobkyně obecně namítla, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. Aby bylo rozhodnutí přezkoumatelné, z odůvodnění rozhodnutí musí být zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech a jak se vypořádal s uplatněnými námitkami. Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost je vyhrazena pouze pro ty nejzávažnější vady, tedy skutečně pro nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí, tj. zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, nebo rozsudky ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, nebo ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Takovou vadu zdejší soud neshledal.
40. Jádrem sporu byla otázka, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno a prokázala věcnou a časovou souvislost sporných dodávek materiálu s příslušnými fakturacemi investorovi zakázky.

V.A. Dokazování v daňovém řízení

41. Dokazování v daňovém řízení upravuje § 92 daňového řádu, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (odst. 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odst. 4). Správce daně mimo jiné prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odst. 5 písm. c)].
42. Daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností (ani to, jak tomu ve skutečnosti bylo). Je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Musí tedy identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.

43. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je pak na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti správce daně vyvrátil. Tj. aby prokázal pravdivost svých tvrzení, průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů, nebo aby svá tvrzení korigoval. Tyto skutečnosti bude pak prokazovat zpravidla již jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).
44. Daňové řízení je postaveno na principu, že daňový subjekt má primárně sám povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro svou daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak v tomto případě vychází z § 23 a § 24 zákona o daních z příjmů.
45. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.
46. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
47. Za výdaj snižující základ daně lze tedy uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že mu jím deklarované náklady skutečně vznikly, a to v tvrzeném čase a rozsahu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013-40, či ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35). Svá tvrzení prokazuje daňový subjekt především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, nicméně jeho důkazní povinnost se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 nebo ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73). Je tedy třeba prokázat, že k uskutečnění plnění fakticky a v daném rozsahu došlo.
48. Daňový subjekt je tedy sice povinen primárně předložit daňové doklady, ovšem ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem, neprokáže-li se zároveň, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo k němu tak, jak to doklady deklarují, nebo že jsou splněny další zákonné podmínky pro uplatnění výdajů. Ani formálně bezvadné doklady (které lze propojit s platbami) v kombinaci s fakticky existujícím (fakticky doložitelným) plněním nemusí být pro unesení důkazního břemene dostatečné, pokud nebyla celá obchodní transakce v úplnosti a logicky uspokojivě vysvětlena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018-39).

V.B. Nedokončená výroba a důkazní břemeno

49. Podle § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen „účetní období“); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8);

přítom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.

50. Příjmy a výdaje spolu musí podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů věcně a časově souviset, a to bez ohledu na to, kdy dojde k faktickému převodu peněz za plnění, které je předmětem těchto výnosů a nákladů. Časová souvislost je dána příslušným účetním, resp. zdaňovacím obdobím. Věcná souvislost je dána vztahem mezi konkrétním plněním, které mělo být v daném období uskutečněno, a účetně relevantními skutečnostmi (tedy vznikem nákladů a výnosů) (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, a ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005-79).
51. U daně z příjmů jde tedy v podstatě o prokázání přímé souvislosti mezi uplatněnými náklady (výdaji) a dosaženými příjmy (výnosy). Daňově účinným nákladem je pouze takový materiál (zásoba) který byl použit (spotřebován) na konkrétní uskutečněnou, investorovi vyfakturovanou zakázku. Tedy takový materiál, který se reálně projevil ve výnosech kontrolovaného období (faktury vydané, nedokončená výroba). Respektování věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů, tzv. akruálního principu, je v případě daně z příjmů naprosto zásadní. Daňově účinnými jsou pouze náklady skutečně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (výnosů), tj. zásoby skutečně spotřebované.
52. V zásadě tedy platí, že výdaje následují osud příjmů. Pokud daňový subjekt vynaloží výdaje, ale v daném zdaňovacím období na jejich základě příjmu zatím nedosáhl, neuplatňuje si je daňově účinným způsobem, ale „převede“ je do dalšího období, zpravidla formou zásob či rezerv (v nyní posuzovaném případě ve formě nedokončené výroby). Jestliže naopak daňový subjekt již příjmu dosáhl, ale o výdajích nemá ke konci zdaňovacího období doklady nebo jejich přesnou výši ještě nezná, účtuje o nich již v daném zdaňovacím období formou výdajů příštích období nebo formou dohadných položek. Povinnost párovat výdaje s příjmy tedy platí pro veškeré náklady (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2024, č. j. 2 Afs 79/2023-62).
53. Již Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku konstatoval, že žalovaný shledal dostatečné pochybnosti a unesl tak své důkazní břemeno. Podle Nejvyššího správního soudu tížilo žalobkyni důkazní břemeno stran toho, že výdaje byly vynaloženy v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů, neboť takto výdaje uvedla ve svém tvrzení. K tomu žalobkyně předložila účetní doklady, které nebyly správcem daně zpochybněny. Žalobkyně o nedokončené výrobě ve svých dokladech neúčtovala, ani netvrdila, 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 pak toto důkazní břemeno unesl v seznámení II, v němž odůvodnil, proč některé výdaje považuje za nedokončenou výrobu. Podle Nejvyššího správního soudu to tedy byla žalobkyně, která byla povinna pochybnosti žalovaného vyvrátit.
54. Skutečností, která založila prvotní pochybnosti správních orgánů o správnosti vedení účetnictví, byl stav účtu nedokončené výroby k rozvahovému dni ve výši 0 Kč. Žalobkyně je stavební společností, která souběžně pracuje na více stavebních zakázkách, které nejsou vždy provedeny pouze v rámci jednoho účetního (zdaňovacího) období. Je tedy nepravděpodobné, že by žalobkyně měla k rozvahovému dni vyfakturovány všechny náklady, o nichž účtovala. Po bližším rozkrytí účetnictví žalobkyně byly zjištěny pochybnosti o konkrétních zaúčtovaných nákladech, a to v tom směru, zda mají vazbu na zaúčtované výnosy. Konkrétně u zakázek Soběšická, Malátova a Presslova podle žalovaného žalobkyně neprokázala souvislost pozdějších dodávek materiálu s výnosem účtovaným na

danou zakázku. U zakázky Kamenáčky neprokázala, že dodávka dle dokladu č. SFP15-0081 ze dne 31. 1. 2015 byla investorovi vyfakturována. U zakázky Bezručova čtvrť pak žalobkyně neprokázala časovou souvislost mezi doklady č. SFP14-1247 a č. SFP14-1248 a zakázkou fakturovanou investorovi.

V.C. Aplikace na skutkový stav

55. Stavebnictví je specifickým oborem, v němž realizace zakázek běžně překračuje horizont jednoho zdaňovacího období. V takovém případě zpravidla není účtována celá zakázka naráz, ale průběžně po jednotlivých dílčích úkonech. Ať již však dochází k fakturaci celku, nebo jeho části, bývá zpravidla fakturováno až po provedení zakázky nebo dané části. Stěžejní je vždy faktická realizace dodávky, jsou-li však formální doklady k dodávce časově „posunuty“, může taková skutečnost založit pochybnost o průběhu realizace zakázky. Pak je povinností daňového subjektu prokázat, že k dodávce skutečně došlo tak, jak tvrdí.
56. Žalobkyně poukázala na to, že se v případě jednotlivých zakázek jednalo buď o dřívější fakturaci, nebo o nedodělky, reklamace nebo odstranění vad, přičemž k takovým výdajům nemohou být nikdy přiřazeny budoucí příjmy. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud, je nezpochybnitelné, že jednotlivé zakázky byly provedeny a byly spojeny s reálnou fakturací. To bylo prokázáno do té doby předloženými důkazními prostředky, zejména knihami jízd, čestnými prohlášeními i svědeckými výpověďmi. Tyto důkazy však u sporných zakázek nebyly způsobilé prokázat provázanost příjmů a výdajů, tj. jejich věcnou a časovou souvislost. Žalobkyni proto ve vztahu k těmto zakázkám dále tížilo důkazní břemeno.
57. V této věci byla tedy podstatná otázka, zda žalobkyně prokázala souvislost mezi dodávkami materiálu a výnosy účtovanými na danou zakázku, resp. zda vyvrátila pochybnosti správce daně ohledně věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů.

V.D. Zakázka Soběšická

58. Pochybnosti žalovaného u zakázky Soběšická vycházely ze skutečnosti, že faktura investorovi byla vystavena dříve (1. 8. 2014), než byla žalobkyni fakturována dodávka materiálu (30. 9. 2014). Žalobkyně tedy nejdříve investorovi vyfakturovala práci, a až následně započala s realizací zakázky.
59. Strany smlouvy mají samozřejmě volnost v tom, jak si své vztahy smluvně upraví. Je například představitelné, že se žalobkyně těší takové důvěře, že jí investor nejdříve zaplatí zakázku a až poté žalobkyně započne s výstavbou této již uhrazené zakázky. Jedná se ovšem o velmi nestandardní nastavení vztahů a prokázání důvodů pro užití takto neobvyklých postupů tíží žalobkyni.
60. Již bylo uvedeno, že Nejvyšší správní soud shledal pochybnosti žalovaného důvodnými a konstatoval, že je to žalobkyně, kterou tíží důkazní břemeno ohledně jejich vyvrácení. Žalobkyně tvrdila, že v tomto případě došlo k dřívější fakturaci proto, aby běžela splatnost faktury. Nejvyšší správní soud však toto tvrzení na základě do té doby předložených důkazních prostředků, ať již se jednalo o čestná prohlášení, provedené výpovědi nebo knihy jízd, neměl za prokazané.
61. Aby žalovaný žalobkyni umožnil unést důkazní břemeno, provedl v obnoveném řízení výpověď V. H. jakožto objednatele a investora zakázky. Svědeckou výpověď lze použít jako důkaz vždy, je-li konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními. Tyto

podmínky musejí být splněny kumulativně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85). Výpověď investora H. však byla nekonkrétní a vnitřně rozporná. Svědek si již nepamatoval, kdy byla zakázka uskutečněna, ani jak byla placena. Nepamatoval si, zda byla vystavena pouze jedna, nebo více faktur, ani jak dlouho práce probíhaly. Byť je takový průběh svědecké výpovědi s ohledem na dlouhý časový odstup i na věk svědka pochopitelný, nelze podle soudu takovou výpověď jako důkaz použít. Svědek navíc uvedl, že realizace zakázky proběhla najednou a že fakturováno bylo až po provedení prací. Toto tvrzení podporuje pochybnosti správce daně, a je naopak zcela v rozporu s tvrzením žalobkyně. Svědecká výpověď tedy neprokázala, že by k fakturaci došlo dříve, aby běžela její splatnost.

62. Žalobkyně vznesla řadu námitek vůči hodnocení důkazů ze strany žalovaného. Namítala, že z knihy jízd jasně vyplývá, že po fakturaci bylo uskutečněno 6 jízd na místo zakázky, nebo že počet jízd odpovídá délce stavby zděného plotu a nájezdu. Účel cesty mohl podle ní dosvědčit svědek A., případně svědek V. st. Rozporovala také úvahy ohledně čestného prohlášení svědka H. Námitky žalobkyně se však podle soudu mívají s tím, jaká tvrzení měla žalobkyně prokazovat. Spornou totiž v tomto případě nebyla realizace dodávek, nýbrž to, že žalobkyně údajně zcela nestandardně fakturovala zakázku před tím, než vůbec zahájila její výstavbu.
63. Žalobkyní namítané důkazní prostředky měl při přezkumu k dispozici již Nejvyšší správní soud, jehož názorem je zdejší soud vázán. Ten konstatoval, že realizace dodávek byla prokázána, a že dodávky materiálu byly uskutečněny v termínech zaznamenaných v knize jízd. Nebylo proto třeba provádět další důkazy k jejich potvrzení, ať již výslech svědka A., nebo svědka V. st. Zmíněné důkazy však nebyly způsobilé prokázat, že navezený materiál je skutečně ten, který byl spotřebován na v té době již ukončené a vyfakturované zakázce. Cílem dokazování v obnoveném řízení bylo tedy prokázat důvod dřívější fakturace, a tím také provázanost dodávek materiálu s předcházející fakturací V. H. Jinak řečeno, žalobkyně měla prokázat, že spárovala příslušné výnosy a náklady tak, jak bylo plnění fakticky uskutečněno.
64. Výpověď svědka H. tvrzení žalobkyně neprokázala a žádný další důkazní prostředek, který by mohl prokázat příčiny dřívější fakturace, navržen nebyl. Nezbyvalo proto než uzavřít, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Na tomto závěru nic nezměnily ani úvahy o relevantnosti čestného prohlášení V. H. či o falšování jeho podpisu. Podstatné totiž bylo, že žádný z předložených důkazů, tedy ani výpověď, ani čestná prohlášení a ani knihy jízd, nepodložily tvrzení žalobkyně o dřívější fakturaci z důvodu běžící splatnosti.

V.E. Zakázka Malátova

65. U této zakázky bylo sporné, zda dodávka materiálu dle dokladu č. SFP14-1247 ze dne 31. 12. 2014 byla investorovi vyfakturována, resp. jestli měla být investorovi fakturována. Žalobkyně tvrdila, že fakturace ze strany BAUEKO byla zdržena dodávkou krytu popelnice, a proto byla na již vystavené faktuře investora pozastávka. Toto tvrzení ale na základě do té doby předložených důkazních prostředků, ať již se jednalo o čestná prohlášení, provedené výpovědi nebo knihy jízd, prokázáno nebylo.
66. Aby žalovaný žalobkyni umožnil unést důkazní břemeno, vyslechl v obnoveném řízení S. P., předsedy výboru investora. Svědek si však s ohledem na dlouhý časový odstup již nepamatoval, jestli byla na faktuře pozastávka. S ohledem na hodnocení této svědecké

výpovědi žalovaným navrhla žalobkyně výslech M. V. st., který měl potvrdit zpožděnou dodávku krytu na popelnici, a tudíž i důvod pozastávky. Tento výslech ale žalovaný neprovedl.

67. Neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (náleznost Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).
68. Žalovaný odmítnutí výslechu svědka V. st. v tomto případě odůvodnil tím, že byl vyslechnut již třikrát. Podle žalovaného měl tedy svědek již dostatečný prostor souvisle vypovídat, žalobkyně byla oprávněna klást svědkovi při každém z výslechů otázky. Takové odmítnutí svědecké výpovědi je však nezákonné. Vzhledem k tomu, že žalovaný požadoval prokázat tvrzení o pozdní fakturaci, navrhovaná výpověď měla nepochybně relevantní souvislost s předmětem řízení. Výpověď svědka, který dodávky materiálu zajišťoval, měla také dostatečnou vypovídací potencií sdělit žalovanému požadované informace. Závěrem pak požadovaná informace doposud v řízení nebyla prokázána. Žalovaný byl tedy podle soudu povinen svědka vyslechnout.
69. Skutečnost, že žalovaný provedl již tři výslechy svědka, kterými nebyly prokázány všechny relevantní informace, nelze klást k tíži žalobkyni. Byť se žalobkyně mohla účastnit výslechu a klást svědkovi otázky, je to žalovaný, resp. správce daně, kdo vede dokazování a dbá na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Nelze také pominout skutečnost, že ke konkrétním okolnostem fakturace zakázky Malátova se svědek doposud nevyjadřoval. Žalobkyně navrhuje další důkazy v návaznosti na hodnocení doposud předložených důkazů a dosavadního průběhu řízení ze strany žalovaného. Pokud tedy žalovaný sdělil žalobkyni pochybnosti, které byl výslech daného svědka způsobilý vyvrátit, až po třech již provedených výpovědích, neměla žalobkyně jinou možnost, než navrhnout výslech svědka ke konkrétním skutečnostem počtvrté. Soud přitom poukazuje na to, že předchozí výpověď tohoto svědka prokázala některá tvrzení žalobkyně a žalovaný na jejím základě uznal vynaložené náklady jako daňově účinné (zakázka Kuřim – okna, inženýrská činnost). Nelze proto vyloučit, že na základě výpovědi tohoto svědka by žalobkyně unesla své důkazní břemeno i ohledně zakázky Malátova.

V.F. Zakázka Presslova

70. U této zakázky bylo předmětem sporu, jestli fakturace investorovi ze dne 5. 10. 2015 souvisela s dodávkami materiálu podle dodacích listů z 25. 10. 2015 a z 2. – 15. 11. 2015. Žalobkyně tvrdila, že byla poslední faktura vystavena dříve, aby se urychlila její splatnost.
71. Fakturace zakázky měla podle smlouvy proběhnout až po předání dokončeného díla. V případě, že došlo, navíc v rozporu se smluvním ujednáním, k neobvyklé fakturaci investorovi ještě před dokončením prací, bylo na žalobkyni, aby tento postup ozřejmila dostatečnými důkazy. Nejvyšší správní soud ale ve zrušujícím rozsudku do té doby předložené důkazní prostředky, tedy čestná prohlášení, provedené výpovědi nebo knihy jízd, za dostatečné nepovažoval.

72. Žalovaný proto provedl výslech J. C., která byla v předmětné době předsedkyní výboru investora. Svědkyně uvedla, že zakázka byla fakturována po předání díla, uvedla také, že předávací protokol a možná i stavební deník bude uložen v materiálech investora. Dále odkázala na svědka J., který dohlížel na faktickou realizaci stavby.
73. Žalobkyně opět vznesla řadu námitek vůči hodnocení důkazů ze strany žalovaného. Namítala, že z knihy jízd jasně vyplývá, že na místo zakázky byl materiál dovážen i po fakturaci, což potvrdil také svědek A. který na zakázku vezl zábradlí. Toto zábradlí nedokázal žalovaný spárovat k žádné jiné zakázce v průběhu kontrolovaných let. Námitky žalobkyně se však i v tomto případě míjely s tím, v čem žalovaný shledal pochybnosti. Tvrzení žalobkyně o dřívější fakturaci je v rozporu se smlouvou i běžnou praxí ve stavebnictví. Je samozřejmě pravdou, že se smluvní strany mohou od ujednání ve smlouvě odchýlit. Žalobkyně však v takovém případě musí být schopna toto odchýlení prokázat. Samotná realizace dodávek po fakturaci investorovi sporná nebyla. Nebylo proto třeba provádět svědecké výpovědi řidičů ani M. V. st., neboť uskutečnění dodávek materiálu po fakturaci již bylo nade vše pochybnost prokázáno. Spornou však zůstala souvislost těchto dodávek s již dokončenou a vyfakturovanou zakázkou.
74. Žalobkyně namítala, že svědkyně C. nemohla vypovědět nic k faktické realizaci zakázky. Svědkyně C. byla přítom v předmětné době předsedkyní výboru investora, zastupovala investora také při podpisu smlouvy o dílo na danou zakázku. Byla tedy osobou oprávněnou ve věci jednat a také osobou, která měla na starosti fakturaci. Soud se proto ztotožnil s názorem žalovaného, že je svědkyně osobou s dostatečným povědomím a přehledem o relevantních skutečnostech, které se týkaly předání a fakturace díla. V případě, že taková osoba ve výpovědi uvedla, že bylo fakturováno až po předání díla, nezbývá než tuto skutečnost považovat za prokázanou. Lze důvodně předpokládat, že pokud bylo dohodnuto, že se konečná faktura vystaví dříve než po předání díla, tato svědkyně by musela mít o takovém odchýlení od smlouvy i o dřívějším vystavení faktury povědomí. Je přítom irelevantní, zda dohlížela také na faktický průběh prací nebo jednotlivých dodávek materiálu.
75. Výpověď svědka J. navrhovala žalobkyně v reakci na seznámení III. Tedy v reakci na kroky, které učinil žalovaný v obnoveném odvolacím řízení, a na hodnocení výpovědi svědkyně C., která se na svědka J. odkazovala. Navrhnout v takovém případě jeho svědeckou výpověď bylo podle soudu zcela v souladu se zákonem i s cílem žalobkyně unést své důkazní břemeno, resp. vyvrátit pochybnosti žalovaného. Konstatování žalovaného o tom, že žalobkyně tento výslech mohla navrhnout již dříve nebo že měla dostatečně reagovat na jeho zmínění již v průběhu výpovědi svědkyně C., je proto nedůvodné. Žalovaný přesto navrženou výpověď svědka J. odmítnul v souladu se zákonem. Svědkyně C. již totiž potvrdila, že k fakturaci došlo po předání díla v souladu se smlouvou. V takové situaci byly skutkové okolnosti případu dostatečně prokázány a provádět další svědeckou výpověď by bylo nadbytečné.
76. Žalovaný správně odmítl provést také výpověď V. M., který se měl vyjádřit k realizaci dodávek materiálu a prokázat pravdivost údajů v knize jízd. Realizace dodávek totiž byla již nejen knihami jízd, ale také prostřednictvím svědka A. prokázána. Spornou v tomto případě byla provázanost dodávek materiálu a faktury vystavené investorovi, kterou výpověď V. M. vzhledem k jeho pracovnímu zařazení nebyla způsobila prokázat. Svědek pracující na stavbách žalobkyně totiž s největší pravděpodobností nedisponoval dostatečnými informacemi o fakturaci mezi investorem a žalobkyní. Rozhodné skutečnosti navíc již ozřejmila výpověď svědkyně C.

V.G. Zakázka Kamenáčky

77. U této zakázky bylo sporné, jestli dodávka materiálu vyfakturovaná BAUEKO dne 31. 1. 2015 souvisí s fakturací investorovi v roce 2014. Žalobkyně namítala, že žalovaný zcela pominul, že poslední fakturace na zakázce proběhla až dne 2. 3. 2015 a k předání díla došlo až 21. 4. 2015. Zakázka tedy nemohla být v roce 2014 hotová.
78. Soud opakuje, že pokud fakturuje-li se ve stavebnictví pouze dílčí část realizované zakázky, pak zpravidla dochází k fakturaci již provedených prací a do zakázky již zapracovaného materiálu. Tomu ostatně odpovídá ustanovení 6.1.1 písm. a) smlouvy o dílo č. 05/2014 ze dne 25. 6. 2014, podle něhož veškeré provedené práce budou fakturovány měsíčně formou částečného zdanitelného plnění.
79. Žalovaný nerozporoval realizaci zakázky jako takové, nerozporoval údaje z knihy jízd, ani že k předání zakázky došlo až v roce 2015. Námitky žalobkyně týkající se termínu dokončení zakázky proto soud považoval za irelevantní, stejně jako námitky vůči hodnocení údajů uvedených v knize jízd. Knihy jízd totiž sice prokázaly realizaci zakázky, neprokázaly ale věcnou a časovou souvislost sporné faktury ze dne 31. 1. 2015 a fakturace investorovi.
80. Žalobkyně je povinna účtovat o nákladech po celou dobu realizace zakázky průběžně tak, jak je vynakládá. To znamená, že musí párovat nejen příjmy a výdaje k zakázce jakožto celku, ale také v rámci každé jednotlivé fakturace na danou zakázku. Tím spíše je tak povinna činit v situaci, kdy je zakázka realizována po dobu více zdaňovacích období. Žalobkyně ale doposud spornou dodávku materiálu s žádnou fakturací investorovi nespárovala, pouze odkazovala na zakázku jako celek. Soud si je vědom toho, že fakturace dodávky materiálu nemusí vždy přesně odpovídat tomu, co žalobkyně do zakázky již zapracovala a vyfakturovala investorovi. Je však povinností žalobkyně vést účetnictví a evidence takovým způsobem, aby bylo zřejmé, o jaký materiál se jedná a kdy a na jakou zakázku byl zapracován.
81. Jak již bylo uvedeno, příjmy a výdaje spolu musí věcně a časově souviset a tato věcná a časová souvislost musí nastat v daném zdaňovacím období. Jestliže žalobkyně dosáhla příjmu, ale o výdajích ještě neměla ke konci zdaňovacího období doklady nebo neznala jejich přesnou výši, měla o nich již v daném zdaňovacím období, tedy v roce 2014, účtovat formou výdajů příštích období nebo formou dohadných položek. Pokud naopak žalobkyně vynaložila v roce 2014 výdaje, ale v daném zdaňovacím období na jejich základě dosud příjmu nedosáhla, měla je do dalšího zdaňovacího období převést ve formě zásob, v tomto případě nedokončené výroby.
82. Pochybnosti žalovaného plynou již z toho, že žalobkyně tyto výdaje nepřiradila k žádné fakturaci investorovi. K fakturaci přitom i podle příslušné smlouvy o dílo docházelo vždy po provedení prací, investorovi byl tedy fakturován materiál do zakázky již zapracovaný. Vzhledem k tomu, že položky ze sporné dodávky materiálu věcně nesouvisely s poslední fakturací investorovi ze dne 2. 3. 2015, spároval žalovaný dodávku materiálu s předcházející fakturací v roce 2014. Bylo na žalobkyni vyvrátit pochybnosti, které vzešly z toho, že se fakturace investorovi uskutečnila o více než tři měsíce dříve. Navíc vzhledem k trvání zakázky po dobu více zdaňovacích období, pokud sporné výdaje náleží k fakturaci v roce 2014, byla žalobkyně povinna o těchto výdajích účtovat již v roce 2014 formou výdajů příštích období nebo formou dohadných položek. Pochybnosti žalovaného byly proto zcela na místě a žalobkyně je po celou dobu řízení nevyvrátila.

V.H. Zakázka Bezručova čtvrť

83. Podle předávacího protokolu došlo k předání stavby dne 15. 10. 2014. Předseda společenství vlastníků (investora) Z. K. poté dne 23. 10. 2014 dopisem reklamoval poškození omítky. Žalobkyni byly následně dne 31. 12. 2014, dne 31. 1. 2015 a dne 30. 6. 2015 od BAUEKO vyfakturovány dodávky materiálu. Žalobkyně tvrdila, že se jednalo o výdaje, které souvisely s odstraněním vadného plnění, a proto tyto výdaje investorovi nepřefakturovala.
84. Žalovaný v obnoveném řízení provedl výslech svědka K., který na stavbu za investora dohlížel. Svědek uvedl, že vady byly vždy řešeny operativně a po dohodě, tedy tím způsobem, že řekl: „Hele, tady to teče, tak to oprav“. Vážné reklamace pak byly řešeny emailem. Poškození fasády, které bylo reklamováno dopisem ze dne 23. 10. 2014, bylo žalobkyní odstraněno. Dále uvedl, že po poslední fakturaci již k zakázce určitě nebyl dodán žádný materiál ani realizovány další práce. Přitom si ale již úplně nevybavoval, zda byla tato konkrétní reklamace řešena před koncem zakázky.
85. Soud opětovně konstatuje, že podle Nejvyššího správního soudu nebylo sporné, že zakázka byla realizována. Sporné nebyly ani údaje uvedené v knize jízd, tedy že žalobkyně na místo zakázky jezdila i po poslední fakturaci. Doposud však nebylo prokázáno, že celkem 4 fakturace od BAUEKO v hodnotě přesahující 25 % ceny veškerého materiálu dodaného na zakázku od roku 2013, uskutečněné dva až osm měsíců po předání díla, skutečně souvisejí právě se zmíněnou reklamací.
86. Výpověď svědka v obecné rovině potvrdila uskutečnění reklamace, potvrdila také, že byla reklamace vyřešena. Svědek si sice nevybavoval, zda zmíněná reklamace byla řešena ještě před, nebo až po předání zakázky, každopádně všechny reklamace měly být řešeny operativně. Tato tvrzení se však podle soudu neshodují s fakturací materiálu po tak dlouhé době od údajně operativního vyřešení problému. Svědecká výpověď proto dostatečně neprokázala provázanost těchto 4 daňových dokladů a opravy části omítky po dešti.
87. Žalobkyně rozporovala závěry žalovaného, že k zakázce nebyl po poslední fakturaci dodán již žádný další materiál. Je třeba připomenout, že k předání díla došlo již dva měsíce před poslední fakturací žalobkyně investorovi (dne 9. 12. 2024). V této souvislosti lze podle soudu výpověď skutečně vykládat tak, že po poslední fakturaci již byly práce na zakázce jako celku opravdu ukončeny včetně operativních reklamací. Ostatně také poslední fakturace investorovi již obsahuje pouze drobné práce a materiál v hodnotě 6 084,10 Kč. Je to tedy naopak výklad žalobkyně, která z výpovědi dovozuje, že na zakázku jako takovou již materiál navážen nebyl, ale opravy vad na zakázce byly realizovány ještě více než půl roku po jejím ukončení, který se soudu jeví jako nepravděpodobný a účelový. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nenavrhlala žádné další důkazy, kterými by mohla prokázat, že dodávky materiálu byly skutečně v celém rozsahu zapracovány do zakázky, nezbyvá než uzavřít, že své důkazní břemeno neunesla.
88. Na celkovém závěru pak nic nemění ani rozporovaná úvaha žalovaného o tom, zda bylo množství materiálu použitého na opravu přiměřené. Žalobkyně totiž nepředložila žádné důkazy, kterými by prokázala skutečný rozsah poškození, dobu, po kterou omítku opravovala, nebo množství spotřebovaného materiálu. Již pouhá skutečnost, že žalobkyně údajně spotřebovala na opravu vady další materiál v hodnotě více než 25 % (302 468 Kč) ceny materiálu celkově spotřebovaného na zakázce (1 125 013 Kč), totiž budí ohledně této operativně vyřešené reklamace pochybnosti.

V.CH. Seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu

89. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-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.
90. Žalovaný v tomto případě v obnoveném řízení doplnil dokazování a o jeho výsledcích a svých úvahách žalobkyni seznámil prostřednictvím seznámení III. Žalobkyně v reakci na toto seznámení zaslala žalovanému vyjádření, na které již žalovaný nereagoval seznámením a výzvou podle § 115 odst. 2 daňového řádu, ale pouze sdělením a následně vydáním napadeného rozhodnutí. Tento postup byl však podle žalobkyně protizákonný.
91. Smyslem seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu je seznámit daňový subjekt v rámci odvolacího řízení se zjištěnými skutečnostmi a s jejich skutkovým a právním hodnocením, tedy s tím, jaké důsledky z nich žalovaný vyvozuje. Povinností žalovaného je seznámit žalobkyni 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. Jinak řečeno, jestliže je daňový subjekt zatížen důkazním břemenem, měl by se dozvědět, zda jej v souvislosti s nově provedeným dokazováním unesl. Vědomost o tom, jaké účinky přičítá žalovaný procesním úkonům směřujícím ke zjišťování skutkového stavu, je pro účinnou obranu žalobkyně zásadní. Mezi žalobkyní a žalovaným totiž nemusí panovat shoda, jaké skutečnosti mají být prokazovány, jakými důkazními prostředky se tak má stát a zejména pak jak jsou provedené důkazy zhodnoceny, tedy zda, případně jaká skutková zjištění z nich vyplývají. Žalobkyně jakožto daňový subjekt tak musí mít možnost argumentovat ke všem otázkám, které jsou pro řešení věci relevantní. Musí mít možnost předejít vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout jiné (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, náleží Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 15/2018-27).
92. Případný opakovaný postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu pak přichází v úvahu jen za splnění zde uvedených podmínek. Tedy v případě, kdy žalovaný (typicky na základě tvrzení a důkazních návrhů daňového subjektu obsažených v reakci na prvotní seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu) provedl další důkazy a na jejich základě nově hodnotí skutkový stav. Jestliže však žalovaný daňovým subjektem navržené důkazy provést nehodlá a své hodnocení nemění, podle citovaného ustanovení znovu nepostupuje.
93. Žalobkyně v reakci na seznámení III ve vztahu k zakázce Soběšická zpochybnila relevantnost výpovědi svědka H. Opětovně odkázala na již předloženou knihu jízd, která, jak již bylo uvedeno, prokázala realizaci dodávek materiálu, nikoli však jejich provázanost s dřívější fakturací investorovi. Nepředložila žádný další důkaz, kterým by mohla unést své důkazní břemeno ohledně dřívější fakturace investorovi, pouze zpochybnila výpověď svědka, která přitom tvrzení žalobkyně taktéž neprokázala. Závěr žalovaného k zakázce Soběšická předkládaný v napadeném rozhodnutí se tedy oproti seznámení III nezměnil.
94. Ve vztahu k zakázce Malátova žalobkyně nesouhlasila s hodnocením výpovědi svědka P. Rozporovala, že se zástupce žalobkyně na pozastávku a kryt popelnice neptal. Zástupce žalobkyně se na tyto informace ptal, ovšem svědek už si odpovědi nepamatoval. Důkazní břemeno ale leželo na straně žalobkyně, tudíž skutečnost, že svědek neprokázal její tvrzení, jde pouze k tíži žalobkyně. Dále žalobkyně navrhla výpověď svědka V. st., který měl pozdní

dodání krytu popelnice potvrdit. Pouze kvůli odmítnutí výpovědi svědka ale žalovaný nemusel vydávat výzvu podle § 115 odst. 2 daňového řádu, pokud základ svého skutkového a právního hodnocení jinak nezměnil a odmítnutí provedení výpovědi odůvodnil v napadeném rozhodnutí.

95. Také v případě zakázky Presslova žalobkyně vypsala již předložené důkazní prostředky, které ovšem prokázaly pouze realizaci dodávek materiálu, nikoliv jejich provázanost s fakturací investorovi. Namítala, že důkazní potence svědkyně C. byla zcela minimální, a že měl žalovaný k prokázání faktického průběhu vyslechnout svědka J. Žalovaný ale mohl tento důkazní návrh odmítnout až v napadeném rozhodnutí, neboť neshledal důvod ke změně svých skutkových a právních zjištění.
96. K zakázce Kamenáčky žalobkyně pouze zopakovala, že zakázka byla hotová až v roce 2015 a že měl žalovaný posuzovat předložené důkazní prostředky. Argumentace žalobkyně se tak zcela míjela s pochybnostmi žalovaného.
97. Ani kvůli zakázce Bezručova čtvrť nemusel žalovaný žalobkyni seznamovat se zjištěnými skutečnostmi podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Již ze seznámení III bylo podle soudu patrné, že by svědek K. obecně potvrdil opravu fasády a reklamaci, nepotvrdil ani dodávky materiálu s tak dlouhým časovým odstupem, ani takový rozsah poškození, ani dobu trvání oprav. Výpověď zkrátka prokázala reklamaci jako takovou, nikoliv již, že na ni byl skutečně použit materiál ze sporných dodávek. Žalobkyně toto hodnocení výpovědi rozporovala, neboť podle jejího názoru výpověď jasně prokázala souvislost sporných dodávek materiálu a opravy vad v rámci reklamace. Žádné další důkazy na podporu svých tvrzení již nenavrhovala. Skutečnost, že ve sdělení žalovaný obsáhleji konstatoval, že byly dodávky materiálu podle něj zjevně nepřiměřené pozdním termínem dodání, množstvím i cenou, pouze podporuje již existující pochybnosti ohledně dodávek materiálu na reklamaci. Nejedná se o zcela nové a inovativní úvahy, kterými by měnil pohled na celková skutková zjištění a právní hodnocení.
98. Podle soudu tedy žalovaný neuvedl ve svém posledním sdělení zcela nové skutečnosti ani nehodnotil nové důkazy, k nimž by se žalobkyně ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu musela vyjádřit. Žalovaný žalobkyni pouze sdělil, že její námitky neshledal důvodnými a že jeho pochybnosti stále trvají.
99. Nelze si nepovšimnout také toho, že sdělení bylo vydáno dne 2. 12. 2022, a již dne 5. 12. 2022 žalobkyně reagovala žádostí o informaci, zda se jedná o sdělení dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Napadené rozhodnutí pak žalovaný vydal dne 15. 12. 2022. Pokud tedy žalobkyně chtěla navrhnout ještě další důkazy nebo jinak rozporovat závěry žalovaného (uvedené ve sdělení), mohla i bez výzvy podle § 115 odst. 2 daňového řádu reagovat přípisem a uvést v něm svoji argumentaci i další důkazní návrhy, což neučinila.

V.I. Ostatní námitky žalobkyně

100. Žalobkyně namítala, že žalovaný hodnotil svědecké výpovědi zcela nepřiměřeně. Svědci, kteří mají často již vysoký věk, přitom byli vyslýcháni s výrazným časovým odstupem. Je pravdou, že s odstupem času mohou být ve výpovědích svědků dílčí odchylky, lze také předpokládat, že svědci nebudou uvádět podrobné detaily (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61). Podle soudu však pouze z tohoto důvodu nelze rezignovat na snahu o náležité zjištění skutkového stavu. Žalovaný v tomto případě

nepožadoval po svědčích nepřiměřeně detailní informace. Naopak očekával, že výpovědi alespoň v hrubých rysech potvrdí skutkový stav tak, jak jej tvrdila žalobkyně.

101. Žalobkyně tvrdila, že svědek, který si na okolnosti případu nepamatoval, sice nepotvrdil její tvrzení, ale ani je nevyvrátil, a tudíž nebyly pochybnosti žalovaného dostatečné. Tento náhled je však zcela mylný. Důkazní břemeno leželo na straně žalobkyně a skutečnost, že svědecké výpovědi nebyly způsobilé prokázat její tvrzení, jde k její tíži. Výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61, je třeba vykládat v tom směru, že po dlouhém časovém odstupu nelze bazírovat na detailech, pokud by výslechy svědků podal dostatečně ucelený obraz, který by alespoň v základních rysech potvrdil spolupráci a fakturaci mezi investorem a žalobkyní tak, jak ji tvrdila žalobkyně. Nikoliv v tom směru, že po určité době k unesení důkazního břemene stačí, že svědek výslovně nepopře tvrzení žalobkyně.
102. Důvodná nebyla ani námitka, že stejné výdaje byly v případě daně z přidané hodnoty žalobkyni uznány v plném rozsahu. Mezi daní z přidané hodnoty a daní z příjmu je totiž zásadní rozdíl. V případě daně z přidané hodnoty není rozhodný způsob vedení evidence zásob, ani skutečnost, zda se spotřeba pořízeného materiálu (zásoby) projevila ve výnosech kontrolovaného zdaňovacího období. Daň z přidané hodnoty na rozdíl od daně z příjmů skutečnou spotřebu zásob nehodnotí, zatímco u stanovení základu daně z příjmů je tato skutečnost naprosto zásadní.
103. Každá ze zmíněných daní má tedy odlišná východiska pro posouzení uznatelnosti nákladů. Ani u jedné z posuzovaných daní nebylo zpochybněno faktické uskutečnění dodávek materiálu. Na rozdíl od daně z přidané hodnoty je však u daně z příjmu zásadní hodnotit nejen faktické uskutečnění dodávek materiálu, ale také jejich věcnou a časovou souvislost s dosaženými příjmy. Proto žalovaný dospěl k rozdílnému posouzení uznatelnosti daňových nákladů.
104. Žalobkyně také namítala podjatost úřední osoby L. B. z důvodu, že již jednou bylo soudem zrušeno rozhodnutí, které tato úřední osoba vypracovala, neboť neprovedla navržené důkazy. Ve znovuobnoveném řízení přitom tato úřední osoba provedla pouze ty důkazy, které chtěl žalovaný, nikoliv důkazy navržené žalobkyní.
105. Podle 77 odst. 1 daňového řádu je úřední osoba z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké (písm. a), se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni (písm. b), nebo její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti (písm. c).
106. Žalobkyně netvrdila nic, co by svědčilo o poměru úřední osoby L. B. k žalobkyni, není tedy osobou blízkou. Úřední osoba se na téže věci nepodílela v prvním stupni. K naplnění § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu pak žalobkyně neuvedla žádné relevantní skutečnosti. Úřední osoba musí být vyloučena jen z objektivních důvodů, nikoliv pouze pro subjektivní přesvědčení účastníka o nesprávnosti jejího postupu či rozhodování. Důvodem k vyloučení není ani skutečnost, že došlo ke zrušení rozhodnutí vypracovaného danou osobou. Soud proto námitku podjatosti neshledal důvodnou.

VI. Závěr a náklady řízení

107. Soud tedy dospěl k závěru, že z důvodu nezákonně odmítnutého výsledku navrženého svědka byl závěr týkající se zakázky Malátova předčasný, neboť žalovaný žalobkyni

neumožnil unést její důkazní břemeno. Ve zbývajícím rozsahu žalobkyně své důkazní břemeno neunesla a neprokázala věcnou a časovou souvislost mezi příjmy a spornými výdaji. Žalovaný tedy ve zbývajícím rozsahu přistoupil k doměření daně z příjmu právnických osob v souladu se zákonem.

108. Soud tedy zrušil výrok II. rozhodnutí žalovaného, který se týkal roku 2014, v němž byla do nákladů zahrnuta sporná faktura ze zakázky Malátova, pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“) a věc v tomto rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 4 a 5 s. ř. s.). Ve zbytku žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
109. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanovili 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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.
110. Žalobkyně žalobou brojila proti napadenému rozhodnutí, kterým byly změněny tři platební výměry, přičemž soud toto rozhodnutí zrušil ve vztahu k jednomu z platebních výměrů. Plný úspěch ve věci tedy neměl nikdo z účastníků. Žalobkyně byla úspěšná z jedné třetiny žalobního nároku a žalovaný byl úspěšný v rozsahu dvou třetin (obstály dva ze tří výroků jeho rozhodnutí). Z porovnání úspěchu a neúspěchu stran řízení tak vyplývá, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému by pak mohla být přiznána poměrná náhrada nákladů řízení v rozsahu jedné třetiny. Jelikož však žalovanému nevznikly náklady nad rámec jeho běžné činnosti, soud mu poměrnou náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

Brno 20. září 2024

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu