

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **EKOL spol. s r. o.,** se sídlem Brno, Křenová 65, zastoupeného JUDr. Ludvíkem Ševčíkem ml., advokátem se sídlem Brno, Kobližná 19, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 7. 2016, č. j. 62 Af 99/2014 - 137.

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2014, č. j. 24655/14/5000 -14202 -701175, ve věci doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007; stěžovateli byla doměřena daň ve výši ve výši 1 933 200 Kč; současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 386 640 Kč.

[2] Žalovaný byl při svém rozhodování vázán předchozím zrušujícím rozsudkem krajského soudu ze dne 27. 1. 2014, č. j. 62 Af 20/2012 - 43, v němž soud žalovanému uložil, aby se vypořádal se všemi tvrzeními stěžovatele stran předložení požadovaných dokladů, konkrétně, aby se vyslovil k dokladům předloženým dne 11. 6. 2010 v rozsahu 387 listů, a aby se řádně vypořádal se všemi důkazními návrhy, které stěžovatel v rámci odvolacího řízení vznesl.

[3] Žalovaný odvolání opětovně zamítl; konstatoval, že přestože byl stěžovatel opakovaně během odvolacího řízení vyzýván k předložení důkazních prostředků, neučinil tak a svoje tvrzení o tom, že částky týkající se zakázek Bangkok a Teplárna Tábor byly

nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neprokázal.

[4] Krajský soud žalobu proti v pořadí druhému rozhodnutí žalovaného zamítl. Konstatoval, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí k předloženým dokladům vyjádřil a odůvodněně dospěl k závěru, že předložením těchto dokladů nebyla prokázána oprávněnost uplatnění předmětných dodávek materiálu na zakázku č. 300154 Bangkok v hodnotě 1 878 726 Kč do daňově účinných nákladů v roce 2007; obdobně tomu bylo i co se týče zakázky č. 300172 Teplárna Tábor v hodnotě 6 000 000 Kč (na str. 15 napadeného rozhodnutí). Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného a jeho rozhodnutí shledal v souladu se zákonem.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost. V ní namítá důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

I. Podstatný obsah kasační stížnosti

[6] Stěžovatel tvrdí, že napadený rozsudek krajského soudu je nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky; vady řízení spatřuje v tom, že skutková podstata, ze které krajský soud vycházel, nemá oporu ve spise. Krajský soud se dle stěžovatele nevypořádal s žalobní námitkou, že do položky nedokončená výroba nepatří tzv. dílčí (částečné) plnění. Stěžovatel opakovaně (jako v žalobě) poukazuje na to, že částečné plnění je obecně v obchodních vztazích přípustné. Právě zakázka č. 300154 – Bangkok byla rozdělena do několika samostatných etap, přičemž první etapa byla ukončena v roce 2006. V roce 2007 již jen probíhaly servisní práce a dodávky náhradních dílů a současně probíhala i druhá etapa díla. Správce daně neuznal dvě faktury jako náklady spojené s dodávkou náhradních dílů a servisních prací a zahrnul uvedené částky do hodnoty nedokončené výroby za druhou etapu zakázky. Na žádném místě však neuvedl, z jakého důvodu odmítl akceptovat tyto dodávky; ve zprávě o kontrole neopírá správce daně zjištěný stav o žádný důkaz, porušil tak zásadu materiální pravdy dle § 2 odst. 7 daňového řádu.

[7] Stěžovatel nesouhlasí ani s tvrzením krajského soudu, že se žalovaný zabýval předloženými listinami; žalovaný se nevypořádal s tvrzením, že stěžovatel již požadované listiny předložil správci daně. Nelze krajskému soudu přisvědčit ani v tom, že se žalovaný dostatečně vyslovil k dokladům předloženým dne 11. 6. 2010 v rozsahu 387 listin, kdy uvedl, že předložením těchto dokladů stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatnění předmětných dodávek materiálu na zakázku č. 3001545 – Bangkok v hodnotě 1 878 726 Kč do daňově účinných nákladů v roce 2007. Stěžovatel poukazuje na to, že v daňovém spise jsou uloženy části smlouvy o dílo uzavřené s odběratelem, ze kterých jednoznačně plyne, že dílo bylo předáváno postupně; žalovaný i nadále tyto důkazní prostředky ignoroval, i když z ucelených listin je zřejmé, že dílo bylo předáváno po tzv. milnících, na které byly navázány platby za dílo, což bylo ověřeno i správcem daně, který byl s touto skutečností srozuměn.

[8] Dle stěžovatele byla výzva žalovaného, který opětovně požadoval předložit důkazní prostředky, které měl k dispozici, na hranici zákonnosti, neboť požadované materiály a

pokračování

vysvětlení stěžovatel opakovaně dokládal během daňové kontroly správci daně. Stěžovatel nesouhlasí s hodnocením zákonnosti výzev krajským soudem. Pokud krajský soud odkazuje na § 115 odst. 1 daňového řádu, který umožňuje odvolacímu orgánu provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, je třeba uvést, že na věc nedopadá. Stěžovatel byl vyzýván k předložení důkazů, které již jednou předloženy byly a žalovaný je měl k dispozici ve správním spise; nebyl tedy žádný důvod dle uvedeného ustanovení postupovat.

[9] Stěžovatel konstatuje, že argumentace žalovaného se nezakládá na pravdě. Žalovaný uvedl, že v žádném z dokladů předložených na výzvu správce daně požadovaná smlouva o dílo nebyla, o čemž má svědčit i fakt, že v žádné z předložených listin a ani ve zprávě o kontrole není uvedena bližší specifikace této smlouvy, tzn. datum sepsání smlouvy, smluvní strany, předmět zakázky a obsah jednotlivých smluvních ujednání, která by blíže specifikovala způsob provedení zakázky, např. formou dílčích plnění. Dle žalovaného mu správce daně předložil pouze platební kalendář díla s tím, že vlastní smlouva o dílo byla předložena k nahlédnutí při kontrole v sídle společnosti, ale nebyla pořízena její fotokopie. Na základě tvrzení žalovaného lze dovodit závěr, že to, co je uvedené ve zprávě, je pravdivé a naopak to, co ve zprávě uvedeno není, neexistuje. K tvrzení žalovaného, že neprokázal oprávněnost uplatněných nákladů na zakázku č. 300154 Bangkok, stěžovatel uvádí, že po celou dobu daňového řízení opakovaně dokládal, že materiál je součástí uvedené zakázky a že jej byl povinen dodat zákazníkovi.

[10] Dle stěžovatele krajský soud pochybil, pokud dospěl k závěru, že výzvy, které žalovaný v průběhu odvolacího řízení vydal a kterými požadoval předložit konkrétní doklady, byly v souladu se zákonem. Dle sdělení kontrolních pracovníků stěžovatel předložil celou řadu dokladů ve vztahu k dílčím plněním, ale správce daně si nepořídil z nich kopie, resp. tak učinil pouze v několika případech. V této souvislosti stěžovatel odkazuje na doplnění podkladu ke kontrole ze dne 22. 8. 2010 s přílohou v rozsahu 109 listů, resp. dokumentace v rozsahu 387 stran. Po prostudování této přílohy odvolací orgán konstatoval, že se jednalo zejména o doklady ve vztahu k subdodavatelům stěžovatele na této zakázce, nikoli ve vztahu k odběrateli – společnosti ČKD PRAHA DIZ, a. s. Z uvedeného je zřejmá jednostranná argumentace žalovaného; v podaném odvolání ani v žalobě stěžovatel netvrdil, že oněch 109 listů dokumentů představuje požadovanou smlouvu se zákazníkem; uvedl zmíněné přílohy pro ilustraci, že správci daně předkládal množství dokumentů v kopiích, které musí být součástí daňového spisu. Je pravdou, že si stěžovatel nepořizoval soupis dokumentů předaných správci daně při osobních jednáních a těch, které byly správci daně předloženy v kopiích pro jeho potřebu. Jedná se i o dokumenty požadované výzvami žalovaného.

[11] Stěžovatel stran navrhovaného výslechu svědků (pracovníků odběratele) uvádí, že pokud měl žalovaný pochybnosti o obsahu smlouvy uzavřené mezi ním a odběratelem, bylo na místě provést výslech navrhovaných svědků. Názor žalovaného na výsledek případného výslechu (*„nelze předpokládat, že by pracovník odpovědný za uvedenou zakázku mohl mít povědomost o tom, jakým způsobem bylo účtováno o nedokončené výrobě, resp. o jednotlivých dodávkách materiálu“*) je pouhou domněnkou, kterou měl žalovaný prokázat. Pokud stěžovatel navrhl konkrétního pracovníka, aby doložil a vysvětlil správci daně požadované skutečnosti a žalovaný navržený důkaz odmítl, aniž by měl jiné relevantní

argumenty pro svůj závěr, porušil základní zásady daňového řízení. Stěžovatel s odkazem na judikaturu Ústavního soudu má za to, že správní orgány nejsou oprávněny dle své potřeby provádět selekci důkazů dle svých kritérií a preferovat ty, které potvrzují verzi správního orgánu. Ke stěžovatelem navrhovanému výslechu svědka žalovaný sdělil, že tento není schopen potvrdit dílčí plnění, protože účtoval tzv. rozvahovým způsobem v účtové skupině 0 - Dlouhodobý majetek, resp. na účtu 042 – Pořízení investic. Tento argument žalovaného není schopen obstát. Navrhovaným důkazním prostředkem mělo být prokázáno, že odběratel figuroval v uvedené dodávce jako generální dodavatel předmětné technologie konečnému zákazníkovi. Nebyl tedy v pozici investora, který účtuje uvedeným způsobem, ale byl v pozici zhotovitele díla. Stejně jako klient, i on účtoval o zakázce, rozpracované výrobě, apod. Je zvykem v odvětví, ve kterém stěžovatel podniká, že smlouvy mezi subdodavatelem a generálním dodavatelem kopírují smlouvy uzavřené mezi generálním odběratelem a investorem (co se týká obchodních, dodacích, technických podmínek), proto navrhl stěžovatel opakovaně uvedený výslech svědků; na jeho základě by bylo prokázáno, že stěžovatel dodával dílo tak, jak opakovaně správci daně tvrdil.

[12] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný k výzvě soudu ze dne 9. 8. 2016 předložil osobně dle 2. 9. 2016 správní spis; písemné vyjádření ke kasační stížnosti nepodal.

II. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud považuje za nutné předeslat, že stěžovatel v kasační stížnosti opakovaně vznáší tytéž námitky, které uplatnil v odvolání a poté v žalobě. V řízení o kasační stížnosti nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu opakovaně přezkoumávat námitky, s nimiž se již správní orgán, a poté krajský soud vypořádal. V kasačním řízení je přezkumu podrobeno nikoli rozhodnutí žalovaného, ale rozsudek krajského soudu. Jinými slovy, zdejší soud je povolán k tomu, aby přezkoumal, zda rozsudek krajského soudu je v souladu se zákonem, resp. zda řízení před krajským soudem nebylo zatíženo vadami, které by měly za následek nezákonnosti nebo nepřezkoumatelnost rozsudku a zda se krajský soud řádně vypořádal se všemi vznesenými žalobními námitkami. Pokud veškeré námitky, které stěžovatel v žalobě vznesl, krajský soud přezkoumal, je nyní na Nejvyšším správním soudu, aby zjistil, zda tak krajský soud učinil dostatečně a v souladu se zákonem. Z uvedeného důvodu zcela logicky nelze v kasační stížnosti, která je mimořádným opravným prostředkem ve správním soudnictví a směřuje proti rozsudku krajského soudu, uplatňovat tytéž žalobní námitky mířící k postupu žalovaného.

[16] Nejvyšší správní soud proto podrobil přezkumu námitky stěžovatele, které se týkaly napadeného rozsudku. Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že nevypořádal jeho námitku stran předmětu nedokončené výroby, dále tvrdí, že krajský soud nesprávně vyhodnotil (ne)zákonnost opakovaných výzev, nesouhlasí s tím, jak krajský soud posoudil

pokračování

(ne)unesení důkazního břemene stěžovatelem a dále tvrdí, že žalovaný nepostupoval v intencích názoru krajského soudu vyjádřeného v předchozím zrušovacím rozsudku ohledně provedení výslechu svědka a zhodnocení listin.

[17] Stěžovatel vytkl správci daně, že na žádném místě ve zprávě o kontrole neuvedl, proč odmítl akceptovat dodávky, které souvisí se servisními pracemi a dodávky náhradních dílů u zakázky Bangkok. Namítl, že postup správce daně nebyl v souladu se skutečným stavem zakázky. Obdobně u zakázky „Teplárna" setrval na tom, že v průběhu realizace zakázky docházelo podle předložené smlouvy o dílo včetně platebního kalendáře k samostatným plněním, ke kterým v souladu se zákonem o účetnictví a zákonem o daních z příjmů byly účtovány skutečně související náklady. Poukázal na to, že o dílčím plnění výslovně hovoří smlouva o dílo předložená správci daně, jejíž součástí je i platební kalendář; potvrzuje skutečnost, že docházelo k předávání těchto dílčích plnění včetně jejich akceptace ze strany zákazníka. Poukázal na to, že svým postupem nikterak neovlivnil hospodářský výsledek příslušného zdaňovacího období. Namítl, že beze zbytku splnil všechny výzvy správce daně, předložené doklady jednoznačně prokazují, které náklady přísluší jednotlivým dílčím plněním. Správce daně zpochybnil existenci dílčích plnění a tedy i nákladů, které se k nim pojí. Zakázka byla koncipována jako dodávka díla, které je dodáváno prostřednictvím dílčích plnění, a takto byla realizována; to mohl ověřit správce daně na straně zákazníka.

[18] Krajský soud stěžovateli v jeho námitkách nepřisvědčil; důvody, na základě kterých tak učinil, přitom v odůvodnění napadeného rozsudku zcela jasně uvedl. Krajský soud se vypořádal se všemi námitkami stěžovatele, které byly pro posouzení věci rozhodné. Je pravdou, že krajský soud se výslovně nevyjádřil k námitce, že dodávky dílčích plnění nepatří do nedokončené výroby; nicméně to v dané věci, za situace, kdy stěžovateli byla daň doměřena z důvodu neprokázání daňových výdajů, je zcela nepodstatné. Je třeba uvést, že správce daně nikde netvrdí, že do nedokončené výroby předmětné dodávky patří; byl to právě stěžovatel, který původně v nedokončené výrobě tyto dodávky měl zahrnuty, poté je odúčtoval, resp. vyloučil, ale neprokázal, proč, resp. neprokázal, o jaký výdaj se jedná. Právě k posouzení oprávněnosti vykázaného zůstatku nedokončené výroby požadoval správce daně, resp. žalovaný prokázat, že se konkrétní výdaje vztahovaly právě k zakázce (Bangkok), resp. k jaké zakázce se vztahovaly (viz výzvy k doplnění dokazování v odvolacím řízení). Teprve poté mohl správce daně dospět k závěru, zda do nedokončené výroby patří či nikoli.

[19] Stěžovatel však výdaje ve výši konkrétních požadovaných fakturovaných částek na základě faktury č. 0710000733 ze dne 26. 9. 2007 a faktury č. 27412576 ze dne 5. 10. 2007 neprokázal. Stěžovatel byl zcela jednoznačně vyzván v rámci doplnění odvolání dne 22. 2. 2011 a dne 3. 5. 2011 k předložení důkazních prostředků u konkrétně specifikovaných faktur (dodávka nosiče lopatek I 2/2 a III 2/2 ve výši 497 226 Kč od dodavatele Královopolská slévárna s. r. o., dodávka výkovku rotoru ve výši 1 381 500 Kč od dodavatele Vítkovice Heavy Maschinery a.s.), v případě, že dodávky materiálu nebyly součástí nedokončené výroby na zakázku č. 300154, měl doložit, k jaké zakázce se dodávky materiálu vztahovaly. Vzhledem k tomu, že stěžovatel na výzvu sice reagoval, nicméně konkrétně požadované skutečnosti neprokázal, žalovaný potvrdil zvýšení základu daně provedené správcem daně z toho důvodu, že stěžovatel neprokázal, že tyto dodávky

materiálu jsou nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Obdobně v případě zakázky „Teplárna“ k tvrzení ohledně dílčích plnění byl vyzván k předložení konkrétních dokladů - fotokopie smlouvy o dílo na provedení zakázky včetně všech existujících dodatků, popř. dalších materiálů vztahujících se k této smlouvě opatřené podpisy statutárního zástupce společnosti, k předložení dokladů prokazujících realizaci dílčích plnění, a to písemné protokoly o předání a převzetí samostatně ukončených částí zakázky, průběžných fakturací; na tuto výzvu stěžovatel reagoval předložením stovky různých dokladů bez bližších souvislostí. Vzhledem k tomu, že došlo ke snížení zůstatku nedokončené výroby, která však nebyla podložena dílčí fakturací, a došlo z tohoto titulu ke snížení základu daně o tyto náklady, zcela obstojí závěr žalovaného, potažmo krajského soudu, že stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatnění daňových výdajů dle § 24 zákona o daních z příjmů, resp. neprokázal správnost konečného zůstatku nedokončené výroby.

[20] Pokud krajský soud akceptoval postup žalovaného, který dospěl k závěru, že za náklady daňově uznatelné lze uznat pouze náklady, u nichž byla prokázána jejich výše a souvislost jejich vynaložení s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, a že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, když nepředložil důkazní prostředky k prokázání oprávněnosti výše nákladů, které byly uplatněny v souvislosti s nedokončenými zakázkami do nákladů za zdaňovací období 2007 při respektování věcné a časové souvislosti v souladu s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve vazbě na tzv. dílčí plnění, resp. průběžné fakturace, nelze mu ničeho vytknout. Samotná skutečnost, že stěžovatel předkládal značné množství různých dokladů, ještě neznamená, že daňové výdaje prokázal. Jak správně poukázal krajský soud, kvantita dokladů ještě nenahrazuje jejich kvalitu. Je třeba konstatovat, že správce daně, resp. žalovaný zcela jednoznačně požadované doklady jakož i skutečnosti, které jimi mají být prokázány, specifikoval. Krajský soud postup žalovaného vyhodnotil správně a skutečnost, že se výslovně k námitce nedokončené výroby nevyjádřil, nezpůsobuje, s ohledem na výše uvedené, nepřezkoumatelnost ani nezákonnost napadeného rozsudku. Odpověď na otázku, zda plnění patří či nepatří do nedokončené výroby, závisela právě na prokázání povahy specifikovaných výdajů, resp. dílčích plnění.

[21] Nelze ani shledat důvodnou námitku, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem krajského soudu a že se nedostatečně vypořádal s výtkami, které byly obsahem zrušujícího rozsudku. Z napadeného rozhodnutí žalovaného jasně vyplývá, že zhodnotil doklady předložené dne 11. 6. 2010. Konstatoval, že správci daně byly doručeny tři složky dokladů; dvě se týkaly zakázky č. 300172, z toho jedna se týkala roku 2006, jedna složka se vztahovala k roku 2007 a třetí složka dokladů se týkala zakázky č. 300154. Přezkoumáním dokladů týkajících se zakázky č. 300154 (Bangkok) žalovaný zjistil, že se jedná převážně o listiny v anglickém jazyce, a to zejména materiály související s dodávkami uskutečněnými pro stěžovatele od zahraničního dodavatele a dále faktury přijaté od tuzemských dodavatelů za dodávky materiálu; součástí složky jsou i účetní sestavy vztahující se k předmětné zakázce, obratová předvaha; jedná se o prvotní doklady, na jejichž základě uplatňoval stěžovatel některé konkrétní náklady související se zakázkou; pouhým předložením prvotních dokladů stěžovatel však neprokázal oprávněnost uplatnění dodávek materiálu ve výši 1 878 726 do daňových nákladů roku 2007. Žalovaný setrval proto na svém závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, nepředložil důkazní prostředky, kterými by vyvrátil pochybnosti o oprávněnosti uplatnění dodávek materiálu vydaného ze skladu v říjnu 2007 v celkové výši 1 878 726 Kč, a to VV/07/03079 na částku 497 226 Kč- materiál pořízený od Královopolské slévárny,

pokračování

s.r.o. dokladem FD/07/3649 ze dne 26. 9. 2007 – nosiče lopatek a VV/07/03497 na částku 1 381 500 Kč – materiál pořízený od Vítkovice Heavy Machinery, a.s. dokladem FD/07/3893 ze dne 5. 10. 2007 - výkovek rotoru. Co se týče zakázky „Teplárna“, přezkoumáním jednotlivých dokladů, které byly stěžovatelem předloženy, žalovaný orgán zjistil, že součástí dokladů byly zejména obratové předvahy v členění podle jednotlivých účtů, resp. dle dalších hledisek, např. obchodních partnerů dodavatelů; převážnou část dokladů rovněž tvořily doklady ve vztahu k subdodavatelům, a to zejména faktury přijaté od tuzemských a zahraničních dodavatelů., dále faktury, kupní smlouva a dodací listy u dodavatele Žďas, a.s., smlouva o dílo u dodavatele ARITEX spol. s. r. o. a řada dalších faktur a dokladů, u nichž nebylo zřejmé, ke které zakázce se vůbec vztahují. Žalovaný konstatoval, že se jednalo o doklady deklarující uplatnění daňových nákladů stěžovatele, tedy těch, které vynaložil prostřednictvím svých subdodavatelů na provedení díla pro konečného zákazníka.

[22] Krajský soud dle Nejvyššího správního soudu zhodnotil dodatečně provedené důkazy žalovaným vyčerpávajícím způsobem, z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, na základě jakých úvah dospěl soud k závěru, že stěžovateli se ani po dodatečném zhodnocení navržených důkazů nepodařilo důkazní břemeno unést. Stěžovatel, jak správně krajský soud konstatuje, neoznačil, které z množství předložených listin mají jeho tvrzení o dílčím plnění poskytovaném podle smlouvy o dílo prokazovat.

[23] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v námitce stran nezákonnosti výzvy žalovaného, kterou požadoval opětovné předložení smlouvy o dílo, resp. dalších dokladů, které již stěžovatel dle svého tvrzení poskytl správci daně. Krajský soud dle Nejvyššího správního soudu nepochybil, pokud nepřisvědčil námitce stěžovatele, že by výzvy, které žalovaný vydal, byly vydány v rozporu se zákonem nebo byly „na hranici zákonnosti“ daňového řízení. Zcela přiléhavě krajský soud odkázal na § 115 odst. 1 daňového řádu, který umožňuje odvolacímu orgánu v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení. Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit tvrzení stěžovatele, že uvedené ustanovení na něj nedopadá, neboť byl vyzýván k předložení důkazů, které již jednou předloženy byly a žalovaný je měl k dispozici ve správním spise, a nebyl tedy žádný důvod dle uvedeného ustanovení postupovat. Jak vyplývá se správního spisu, právě otázka smluvního ujednání byla ve věci sporná pro posouzení, zda se jedná či nejedná o dílčí plnění, resp. zda a jak je ovlivněna oprávněnost vykázaného zůstatku nedokončené výroby. Pokud tuto odvolací námitku stěžovatel uplatnil, bylo zcela legitimním a logickým postupem, že žalovaný k jejímu posouzení smlouvu o dílo, která nebyla ve správním spise k dispozici (a to z jakéhokoli důvodu), požadoval.

[24] Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem neseznal žádný rozumný důvod, proč stěžovatel, tvrdí-li, že smlouva o dílo existuje, resp. že ji správci daně poskytl k nahlédnutí při kontrole (což nezpochybňuje ani správce daně), tuto žalovanému, byť třeba i opětovně, nepředložil. Samotné tvrzení, že už ji jednou správci daně předložil, je z hlediska prokázání oprávněnosti daňového výdaje bezpředmětné. Stěžovatel na žádném místě neuvádí žádný relevantní důvod, proč objektivně není možno smlouvu předložit (např. z důvodu zničení, její ztráty, apod.), pouze setrvává na argumentaci, že žalovaný neměl právo ji (popř. ostatní doklady) opětovně vyžadovat. Lze v obecné rovině se

stěžovatelem sice souhlasit, že správce daně je povinen v řízení postupovat v souladu se zásadami zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 daňového řádu) a má-li k dispozici již jednou poskytnuté doklady, je na něm, aby s nimi v intencích těchto zásad nakládal. Nicméně poskytnutí požadované smlouvy žalovanému bylo výhradně v zájmu samotného stěžovatele, který se výslovně uvedené smlouvy dovolával. Není pochyb o tom, že důkazní břemeno stran prokázání výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese stěžovatel. Bylo proto na něm, aby i přes výše uvedené poskytl správci daně, resp. žalovanému důkazy, jimiž by svá tvrzení prokázal, tedy předložil, a to byť i opětovně požadovanou smlouvu o dílo a další doklady, jimiž by dílčí plnění, tak jak je popsal ve svých vyjádřeních k výzvám v průběhu daňové kontroly a v následném odvolacím řízení, prokázal. Lze v tomto směru akceptovat rovněž vyjádření žalovaného, že nebylo jeho povinností obstarat smlouvu od druhého ze smluvních partnerů stěžovatele. Není zřejmé, proč tak nemohl učinit stěžovatel sám; to ostatně stěžovatel, krom opakované námitky, že již jednou smlouvu předložil, neuvádí ani v žalobě.

[25] Důkazní břemeno stěžovatel nemůže unést bez dalšího tím, že správci daně předloží množství různých listin, z převážné části nesouvisejících s požadavkem správce daně. Stěžovatel poukazuje na to, *„že netvrdil, že oněch 109 listů dokumentů představuje požadovanou smlouvu se zákazníkem; uvedl zmíněné přílohy pro ilustraci, že správci daně předkládal množství dokumentů v kopiích, které musí být součástí daňového spisu.“* Tímto svým počínáním, tedy množstvím předložených dokladů, avšak bez věcné relevance k požadavku správce daně, nemohl k unesení důkazního břemene ohledně prokázání svých tvrzení přispět. Jinými slovy jejich kvantita nemohla nahradit jejich kvalitu. Stejně tak lze nahlížet na množství předložených dokladů ze dne 11. 6. 2010, jimiž se žalovaný zabýval a dostatečně je zhodnotil, a to v intencích zrušujícího rozsudku krajského soudu, jak bylo výše uvedeno.

[26] Krajský soud rovněž přiléhavě vyhodnotil postup žalovaného, co se týče (ne)provedení výslechu navrhovaného svědka. Byť krajský soud správně přisvědčil stěžovateli, že zdůvodnění odmítnutí provedení výslechu způsobem účtování odběratele, jak tvrdí žalovaný, není přiléhavé, přisvědčil žalovanému v jeho závěru, že ani výslech svědka nemůže nahradit požadovanou listinu. Nejvyšší správní soud se s takovým závěrem zcela ztotožnil, neboť svědecká výpověď pracovníka, který měl zakázku na starosti, může potvrdit, a to ostatně i stěžovatel naznačuje, jakým způsobem bylo plněno, nicméně nemůže nahradit či potvrdit obsah smluvního ujednání, které je pro posouzení věci zásadní (jak bylo vskutku plnění sjednáno, resp. v jakých objemech a kdy mělo být plněno), tedy obsah požadované listiny. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č. j. 8 Afs 81/2007 – 42, ze dne 28. 8. 2008, mimo jiné konstatoval: *„Správce daně neporuší zákon, pokud neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu. Může odmítnout důkaz, pokud by tento nepřinesl žádnou novou skutečnost nebo by byl proveden nadbytečně, protože jiné provedené důkazy jsou zcela jednoznačné.“* Pro posouzení věci žalovaným bylo podstatné, jaké celky a v jaké hodnotě mají být fakturovány. Vzhledem k tomu, že dílčí fakturace má přímý dopad na vykazovaný zůstatek nedokončené výroby, byl správce daně oprávněn požadovat prokázání obsahu dílčí fakturace. Požadovaná smlouva o dílo tak byla základem pro vyčíslení konečného zůstatku nedokončené výroby. Tyto údaje nemohly být nahrazeny žádnou svědeckou výpovědí. Ani samotné ujednání o platebních podmínkách (platební kalendář, na který stěžovatel odkazuje) neříká nic o obsahu fakturace, resp. o

pokračování

tom, která dílčí fakturace snižuje objem hodnoty nedokončené výroby, přitom tuto skutečnost musí mít správce daně najisto podstavenu. Platební kalendář říká pouze to, do kdy a jaká částka má být zaplacena.

[27] Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost stěžovatele neshledal důvodnou. Krajský soud se přezkoumatelným způsobem a řádně vypořádal se všemi námitkami stěžovatele, jeho závěry z hlediska zákona zcela obstojí. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[28] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému náklady přesahující jeho běžnou správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 18. srpna 2017

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu