ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **PITTNER Česká Lípa s. r. o.,** se sídlem Chelčického 1505/5, Česká Lípa, zastoupená Mgr. Kateřinou Sigmundovou, advokátkou se sídlem Jiráskova 614, Česká Lípa, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2015, č. j. 35250/15/5200-11432-701607, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 1. 11. 2017, č. j. 59 Af 1/2016 – 49,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 1. 11. 2017, č. j. 59 Af 1/2016 - 49, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 10. 2015, č. j. 35250/15/5200-11432-701607, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 20 342 Kč **do 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně Mgr. Kateřiny Sigmundové, advokátky.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podniká ve stavebnictví. Finanční úřad pro Liberecký kraj, územní pracoviště v České Lípě (dále jen „správce daně“) zahájil dne 26. 11. 2012 u žalobkyně kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010. Jako

neprokázané náklady posoudil částku 7700 Kč (náklady na internet poskytnuté dle smlouvy č. 2352384), částku 991 323 Kč (dohadné položky na mzdy, materiál a služby k zakázce č. 00109), částku 523 539 Kč (výnosy z nedokončené výroby u zakázky č. 00109 Čistá Jizera za měsíc prosinec 2010), částku 57 697 Kč (výnosy z nedokončené výroby u zakázky č. 00309 za měsíc prosinec 2010) a částku 589 657 Kč (náklady za cestovné). Dále nezohlednil náklady ve výši 331 012, 29 Kč (dohadné položky na mzdy a materiál k zakázce č. 00309 Česká Kamenice), jak v průběhu daňové kontroly požadovala žalobkyně, a základ daně o tuto částku nesnížil. Správce daně proto žalobkyni doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 3. 2014, č. j. 474584/14/2602-24802-505803 (dále jen „dodatečný platební výměr"), daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 412 300 Kč a zároveň jí uložil penále ve výši 82 460 Kč. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí") k odvolání žalobkyně dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Žalobu podanou proti napadenému rozhodnutí Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „krajský soud" a „napadený rozsudek") zamítl. Nejprve se zabýval námitkami týkajícími se způsobu vedení daňového řízení, které shledal nedůvodnými. Z protokolu o průběhu jednání vyplývá, že zástupce žalobkyně k obsahu protokolu žádné námitky během ústního jednání dne 24. 3. 2014 neuplatnil, námitku neúplné protokolace proto shledal krajský soud nedůvodnou. Dále konstatoval, že zástupce žalobkyně obsah předložené zprávy o daňové kontrole znal, neboť s ní byl seznámen již při jednání dne 7. 11. 2013, kdy se také k jejímu obsahu a postupu správce daně obsáhle vyjadřoval. Krajský soud dále nepřisvědčil žalobní námitce, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje žádnou přezkoumatelnou úvahu. Správce daně v předmětné zprávě srozumitelně popsal důvody, které ho k doměření daně z příjmů právnických osob vedly. Námitce týkající se nedostatečně podloženého závěru správce daně stran zisku ze sdružení vyhověl již žalovaný. Námitka týkající se neprovedení důkazů je nedůvodná. Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že se jimi správce daně zabýval a následně dospěl k závěru, že ani na základě těchto dodatečně předložených důkazů nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění.

[3] K věci samé krajský soud předně uvedl, že odpovědnost za správnost údajů rozhodných pro výpočet a stanovení daně uvedených v daňovém přiznání nese daňový subjekt. Daňový subjekt rovněž nese důkazní břemeno o splnění podmínek pro uplatnění výdajů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňový subjekt musí doložit skutečné vynaložení uplatňovaných výdajů, prokázat jejich výši a souvislost s dosažením, udržením či zajištěním konkrétních příjmů v daném období. Důkazním prostředkem jsou v tomto směru zásadně účetní doklady, ve výjimečných případech lze daňově uplatnitelné výdaje osvědčit i jiným způsobem.

[4] Námitky týkající se jednotlivých neuznaných nákladů pak krajský soud vypořádal následovně. Tvrzení žalobkyně, že žalovaný uznal náklady za internetové připojení pouze ve výši 50 % z celkové částky, nemá oporu v napadeném rozhodnutí, neboť z něj vyplývá, že žalovaný zohlednil náklady ve výši tří čtvrtin z celkové částky. Ohledně účtování za použití dohadných položek pasivních krajský soud rovněž přisvědčil žalovanému. O nákladech a výnosech má být obecně účtováno tak, aby co nejlépe zobrazovaly nastalou skutečnost bez ohledu na okamžik, kdy dojde k jejich skutečné úhradě. Dohadné položky

pasivní představují závazky (náklady) za již (reálně) uskutečněné plnění, které věcně náleží do určitého účetního období, ale relevantními doklady budou doloženy až v následujícím účetním období (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 1/2012 či sp. zn. 8 Afs 36/2005). V posuzovaném případě však tyto podmínky splněny nebyly. Žalobkyně k zaúčtovaným dohadným položkám nepředložila důkazní prostředky, které by prokazovaly, jaké nezaúčtované konkrétní práce, materiál a služby byly v kontrolovaném zdaňovacím období provedeny a jejich výše musela být odhadnuta, neboť nebyla ke konci zdaňovacího období přesně známa. Účetní deník za rok 2011 a účetní doklady za materiál a služby s datem uskutečnění plnění v roce 2011 naopak svědčí spíše o tom, že náklady zahrnuté do základu daně jako dohadné položky ve zdaňovacím období 2010 časově náleží do roku 2011. Krajský soud přisvědčil žalovanému i v tom, že žalobkyně měla správně přiřazovat přesné náklady k výnosům, které bylo možné fakturovat podle sjednaných smluv, a zbývající náklady vynaložené na nedokončené dílo měla prostřednictvím příslušného výnosového účtu aktivovat do zásob nedokončené výroby.

[5] K předloženému znaleckému posudku krajský soud uvedl, že kontrola účetnictví spadá do zákonem vymezené pravomoci a působnosti orgánů finanční správy při správě daní. K posouzení toho, zda žalobkyně v roce 2010 účtovala v souladu se zákonem, měly proto daňové orgány dostatečné odborné znalosti. Znalecký posudek si žalobkyně nechala vypracovat sama, žalovaný s ním proto nakládal jako s listinným důkazem a přisvědčil na jeho základě žalobkyni v tom, že zisk ve výši 4 754 235 vyplývající ze sdružení nezahrnul do daňového základu. K námitce, že správce daně měl rozšířit daňovou kontrolu i na zdaňovací období roku 2011, krajský soud uvedl, že rozšíření daňové kontroly i na jiné zdaňovací období je pouze možnost, nikoli povinnost správce daně.

[6] Ohledně cestovních náhrad krajský soud nejprve shrnul judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a dospěl k závěru, že správce daně v posuzovaném případě jednoznačně prokázal, že ve vztahu k vykázaným cestovním nákladům je účetnictví žalobkyně neprůkazné a nesprávné. Žalobkyně nepředložila dostatečné důkazy k prokázání svých tvrzení a k odstranění pochybností o oprávněnosti výdajů vynaložených ve zdaňovacím období roku 2010 na pracovní cesty. Ve svědeckých výpovědích byly značné rozpory. Svědek Vokál například uvedl, že měl svěřený devítimístný bílý Ford Transit a s tímto vozidlem rozvážel lidi i materiál, podle přepracovaných cestovních příkazů však žádný z automobilů Ford Transit neřídil. Neuznání výdajů na pracovní cesty ze strany žalovaného tak bylo v souladu se zákonem. Závěrem krajský soud konstatoval, že všechny listiny označené v žalobě jako důkazy jsou obsaženy ve správním spise, nebyly proto provedeny k důkazu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností, kterou opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně posoudil dvě právní otázky. První otázka spočívá v tom, zda stěžovatelka správně účtovala za použití institutu dohadných

položek. Stěžovatelka je přesvědčena, že při účtování dodržela zásadu věcného a časového rozlišení upravenou v § 23 zákona o daních z příjmů a postupovala v souladu s právními předpisy (konkrétně zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v rozhodném znění, zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění, vyhláškou č. 500/2002 Sb., v rozhodném znění, českými účetními standardy a vnitřními normativními akty), tak aby předmětná zakázka nevykazovala zisk ani ztrátu v období, ve kterém nebyla dokončena. Je otázkou techniky účtování, zda účetně postupovat metodou časového rozlišení nákladů a zaúčtovat náklady k vyfakturovaným výnosům v roce 2010, nebo posunout výnosy do období roku 2011, kdy postupně náklady vznikaly. Na základ daně však použitá technika nemá vůbec žádný vliv, protože na rozpracované zakázce není možné vykázat ani zisk, ani ztrátu, jak přikazuje zásada opatrnosti zakotvená v § 25 zákona o účetnictví. Na rozpracované zakázce nelze vykazovat zisk ani ztrátu, protože se vykazují až v období realizace díla, tedy při jeho dokončení a předání bez vad, které by bránily řádnému užívání. Nedokončená zakázka je daňově neutrální, protože výnosy se rovnají nákladům, což vyplývá z oceňování nedokončené výroby ve výši vlastních nákladů. To je dáno především nejistotou ohledně konečného hospodářského výsledku při dlouhodobých zakázkách. Neutrálního výsledku je možné dosáhnout dvěma způsoby, buď se výnosy přesunou do budoucího účetního období, nebo se náklady z budoucího účetního období vtáhnou do aktuálního období. Stěžovatelka zvolila možnost dohadných položek. Pokud by žalovaný tuto možnost nepřipustil, zdanila by stěžovatelka výnos ze zakázky dvakrát.

[9] Dále stěžovatelka brojí proti posouzení otázky cestovného ve výši 589 657 Kč, které správce daně vyloučil z daňových nákladů s tím, že stěžovatelka neprokázala, že tyto náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Napadené rozhodnutí vykazuje v této části významnou míru přepjatého formalismu. Předmětem sporu se staly předložené cestovní příkazy vystavené na zaměstnance, kteří nevykonávali práci na zakázkách, na které byly uskutečněny pracovní cesty. V průběhu daňového řízení stěžovatelka vysvětlila, že vyúčtování bylo vystaveno na zaměstnance odpovědné za stav vozidel, cestovní příkazy byly následně k námitkám správce daně přepracovány tak, aby odpovídaly pracovněprávním požadavkům. Z této skutečnosti a údajných rozporů ve svědeckých výpovědích žalovaný a krajský soud dovozují závěr o neprůkaznosti a nesprávnosti účetnictví. Stěžovatelka upozorňuje, že v posouzení byly zcela opomenuty následující svědecky zjištěné skutečnosti. Svědci byli v roce 2010 zaměstnáni jako obsluha stavebního stroje, strojník na bagru a zedník; pracovali na zakázkách stěžovatele mimo sídlo firmy; převzali a řídili předmětná vozidla; dostávali peníze na pohonné hmoty a další související náklady s provozem vozidla; ve vozidlech byl přepravován i materiál a nářadí; společník stěžovatelky, pan P., určoval, kam se má konkrétní den jet, a evidoval ujeté kilometry; zaměstnanci si vedli svou evidenci a kontrolovali stav vozidla při předávání; o administrativní záležitosti spojené s pracovními cestami se staral pan P. Žalovaný spatřuje nesoulad mezi počtem pracovních cest a výkazem práce. I kdyby se s tímto závěrem stěžovatelka ztotožnila, nesouhlasí s tím, že byly vyloučeny náklady na pracovní cesty v plné výši, a nikoli jen poměrně sníženy o dny, které nejsou ve výkazech práce. Tímto postupem dle stěžovatelky došlo k doměření daně v nesprávné výši v rozporu se skutkovým stavem. Pro uplatnění cestovného je rozhodující, že zakázka byla provedena, že na ni byl dopraven určitý počet pracovníků a materiál pomocí dodávkových vozů ve vlastnictví stěžovatelky. Těmito vozy byla dále prováděna kontrolní činnost liniových

staveb v délce několika kilometrů, které stěžovatelka buduje. Dále bylo zjištěno, že ve vozovém parku stěžovatelky nebyla žádná jiná vozidla, kterými by tyto pracovní cesty bylo možné realizovat.

[10] Ke kasačnímu důvodu dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stěžovatelka uvádí, že správce daně porušil daňovým řádem stanovenou povinnost seznámit daňový subjekt se svým hodnocením důkazů před projednáním zprávy o daňové kontrole, která obsahuje mimo jiné výsledek kontrolního zjištění (včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly). Po projednání stanoviska správce daně ze dne 28. 8. 2013, ve kterém správce daně opět neuznal prokazované náklady, stěžovatelka opět požádala o stanovení lhůty k vyjádření a předložila další důkazní prostředky, správce daně již však bez dalšího projednal zprávu o daňové kontrole. Námitky stěžovatelky správce daně odkázal do odvolacího řízení. Stěžovatelka tak nemohla na zprávu o daňové kontrole adekvátně reagovat. Stěžovatelce tak byl fakticky odňat jeden stupeň rozhodování, neboť se k jejím námitkám věcně vyjádřil až žalovaný. Žalovaný byl rovněž nucen doplnit řízení o další úkony, čímž fakticky potvrdil, že skutkový stav nebyl dostatečně zjištěn a dokazování neproběhlo v souladu s daňovým řádem. I z objemu listin obsažených ve spise je zřejmé, že dokazování v rámci odvolacího řízení co do rozsahu nejméně dvojnásobně předčilo dokazování v rámci prvostupňového řízení. Ani v napadeném rozhodnutí dále není uvedena přesvědčivá úvaha, proč některé důkazy přijaty byly a některé nikoli, v čem byly zjištěny rozpory, proč se je nepodařilo odstranit a co z toho žalovaný dovozuje. Žalovaný na začátku odvolacího řízení konstatuje, že na základě provedené kontroly nelze posoudit odvolací námitky, po doplnění dokazování se však vrátí ke zjištěním z daňové kontroly. Důvodem pro tento postup je dle stěžovatelky to, že dokazování v odvolacím řízení bylo stiženo takovými vadami, že by neobstálo v soudním přezkumu (viz např. odmítnutí důkazu znaleckým posudkem Ing. Bc. Jany Sonnleitnerové, DiS, ze dne 28. 9. 2015, č. 209/09/2015). Napadené rozhodnutí bylo vydáno pod tlakem blížící se prekluzivní lhůty. Stěžovatelka opakovaně navrhuje provést důkaz již zmiňovaným znaleckým posudkem.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se zcela ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Připomíná, že při účtování dohadných položek obecně vznikají náklady a výnosy, které patří v souladu se zásadou věcného a časového rozlišení (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů) do běžného účetního období. Pro jejich zaúčtování však účetní jednotka neobdržela podklady. Základním hlediskem pro účtování pomocí dohadných položek je skutečnost, že je znám věcný titul, k němuž se dohadné položky vztahují, a účetní období, kterého se týkají, ale není známa přesná vynaložená nebo získaná částka. Musí se však jednat o nezpochybnitelný a prokazatelný právní nárok na určité plnění, u něhož není jasná pouze jeho výše. U pasivních dohadných účtů se jedná o závazek, ke kterému účetní jednotka dosud neobdržela doklad, odhaduje tedy náklad, který věcně a časově patří do běžného účetního období, výdaj bude však uskutečněn až v příštím období. Pokud tedy účetní jednotka nezná věcný titul, účetní období ani přesnou částku závazků, není dán žádný důvod pro použití účtování pomocí dohadných položek pasivních. Stěžovatelka musí dodržovat závazné účetní metody dle § 4 odst. 8 zákona o účetnictví, nemůže postupovat dle svého subjektivního posouzení, že na rozpracované zakázce není možné vykázat zisk. Podle § 4 odst. 8 zákona o účetnictví a při správné aplikaci zásady věcné a časové souvislosti dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů musí účetní jednotka přiřadit skutečné náklady (fakturované dle sjednaných smluv) k výnosům a

zbývající náklady vynaložené na nedokončené dílo prostřednictvím příslušného výnosového účtu aktivovat do zásob nedokončené výroby. Stěžovatelka náklady na materiál a mzdy ve výši 991 323,50 Kč zaúčtovala do roku 2011 a během daňové kontroly nedoložila žádné konkrétní doklady jejich vazby na rok 2010.

[12] K neuznaným cestovním výdajům žalovaný konstatuje, že z provedených svědeckých výpovědí a z cestovních příkazů vyplynula celá řada rozporů, pro které nebylo možné cestovní náhrady uznat. Důkazní břemeno bylo přitom na stěžovatelce. Stěžovatelka sice předložila přepracovanou evidenci, neprokázala tím však, že pracovní cesty vykázané v nových cestovních příkazech byly předmětnými vozidly v deklarovaném čase, objemu a účelu fakticky uskutečněny. V předložených výpisech z účtů jsou sice uvedeny částky ve výši cestovních náhrad na daná vozidla, jsou ale podloženy cestovními příkazy s odlišnými místy jednání a jinými pověřenými zaměstnanci. K těmto dokladům byly vystaveny zcela jiné výdajové pokladní doklady s jinými daty vystavení a potvrzením o převzetí peněz v hotovosti. Jedná se tak o rozdílné účetní operace, což zpochybňuje relevanci a důkazní hodnotu tohoto dodatečně předloženého materiálu. Žalovaný rovněž dodává, že nelze vyloučit pouze některé cestovní příkazy, jak navrhuje stěžovatelka, neboť přepracované cestovní příkazy nebyly zahrnuty do účetnictví, resp. základu daně jako celku. Přepracované cestovní příkazy navíc nesplňují podmínky dle § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů, neboť uvedené vzdálenosti u jednotlivých služebních cest neodpovídají skutečným vzdálenostem, přesuny z důvodu přistupujících zaměstnanců nejsou v rámci jedné služební cesty rozepsány, nejsou uvedena ani jména spolucestujících a nově vystavené výdajové pokladní doklady nejsou očíslovány a nejsou ani zaúčtovány v účetnictví.

[13] Ohledně námitky týkající se nesprávně zjištěné skutkové podstaty žalovaný uvádí, že při odstraňování vad, kterých se správce daně v průběhu daňové kontroly dopustil, není žalovaný omezen jejich rozsahem (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 144/2014). Zákon nedává žalovanému možnost věc vrátit správci daně k provedení dalšího dokazování a vydání nového rozhodnutí, žalovaný proto uložil správci daně doplnit v rámci odvolacího řízení dokazování a následně s těmito skutečnostmi stěžovatelku postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit. Napadené rozhodnutí tak nebylo pro stěžovatelku překvapivé a ani nebyla ochuzena o jeden stupeň daňového řízení. Námitka, že napadené rozhodnutí není dostatečně odůvodněné, není důvodná. Žalovaný se zabýval veškerými zjištěnými skutečnostmi jak samostatně, tak i v jejich vzájemné souvislosti, následně je relevantním způsobem vyhodnotil a veškeré úvahy uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Neprovedení některých důkazů řádně odůvodnil. K opětovnému návrhu na provedení důkazu znaleckým posudkem žalovaný opakuje, že žalovaný důkaz neodmítl provést, pouze se neztotožnil s jeho závěry. Znalecký posudek předložila stěžovatelka, od této skutečnosti se pak odvíjí jeho důkazní síla.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla

podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[15] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[16] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu ohledně přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 3. 2014, č. j. 1101384/13/2602-05401-500684 (která v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu nahrazuje odůvodnění dodatečného platebního výměru). Z rozhodnutí daňových orgánů je zřejmé, jaká skutková zjištění učinily, jakými úvahami se řídily při jejich posouzení, z jaké právní úpravy vycházely a k jakým závěrům dospěly. Stěžovatelka ostatně pouze obecně namítá nepřesvědčivost úvahy daňových orgánů, aniž by jasně konkretizovala, jaké důkazy nebyly dle jejího názoru řádně posouzeny.

[17] Prvním okruhem námitek stěžovatelka brojí proti závěrům žalovaného a krajského soudu týkajících se použití dohadných položek při účtování. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční, dle níž je stěžovatel povinen v návrhu na zahájení soudního řízení uvést, z jakých zcela konkrétních důvodů napadá rozhodnutí krajského soudu a proč považuje výroky rozhodnutí za nezákonné. Míra precizace stížních námitek pak do značné míry určuje, jaké ochrany se stěžovateli dostane u kasačního soudu. Čím je námitka obecnější, tím obecněji k ní může soud přistoupit. Není na místě, aby soud za stěžovatele spekulativně domýšlel argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které kasační stížnost podporují. Konkretizaci kasačních námitek přitom nelze nahradit pouhým zopakováním námitek uplatněných v žalobě či v odvolání proti správnímu rozhodnutí, již proto, že tyto námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí, než které je předmětem přezkumu ze strany kasačního soudu. Nejvyšší správní soud přezkoumává rozhodnutí, které se k bodům původně uplatněným v žalobě vyjádřilo a vypořádalo je; kasační soud tedy může přezkoumat jen postup a právní posouzení krajského soudu.

[18] Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů „[z]*ákladem daně je 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; rozdíl se upraví podle tohoto zákona*“.

[19] Podle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví „[ú]*četní 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); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí*“.

[20] Podle § 17 odst. 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky,

které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“) „[p]*oložka ‚C.I.9.2. Dohadné účty pasivní‘ obsahuje částky dluhů stanovené například podle smluv, u kterých se očekává splatnost delší než jeden rok, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše*“.

[21] Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je obecným pravidlem vyplývajícím z aktuálního principu, že o nákladech a výnosech má být účtováno tak, aby co nejlépe zobrazovaly nastalou skutečnost, bez ohledu na okamžik, kdy dojde k jejich skutečné úhradě, respektive doložení příslušnými účetními doklady. Zajištění časové a věcné souvislosti účetních případů se provádí mimo jiné právě pomocí dohadných položek pasivních. Ty představují závazky (náklady) za již (reálně) uskutečněné plnění, které věcně náleží do určitého účetního období, ale relevantními doklady budou doloženy až v následujícím účetním období (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 1/2012 - 58, ze dne 13. 6. 2013, č. j. 9 Afs 27/2012 - 30, či ze dne 24. 7. 2014, č. j. 4 Afs 30/2014 – 34). Na dohadné účty pasivní lze účtovat položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh (např. nevyfakturované dodávky). Takto však lze účtovat pouze o nákladech, které v daném účetním období skutečně vznikly, jen je nebylo možné zaúčtovat, jelikož např. ještě nebyly vyfakturovány, a není tak známa jejich přesná výše (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 36/2006 – 77, publ. pod č. 1307/2007 Sb.). Jedním z předpokladů pro účtování o dohadné položce pasivní tedy je, že je doložena existence závazku, ale ke konci rozvahového dne není možno stanovit jeho přesnou výši (již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 30/2014 – 34 a č. j. 9 Afs 27/2012 - 30).

[22] Jak správně konstatoval již krajský soud, z výše uvedeného jasně vyplývá, že jako dohadné položky pasivní nebylo možné účtovat budoucí předpokládané (nicméně nijak konkretizované) náklady, u kterých nebyl v roce 2010 znám ani jejich přesný počet, ani důvod vzniku. Z předložených podkladů během daňové kontroly naopak vyplynulo, že předmětné náklady byly reálně uskutečněny až v roce 2011. Nejvyšší správní soud si uvědomuje, že v oboru předmětu činnosti stěžovatelky jsou obvyklé dlouhodobé zakázky překračující jedno zdaňovací období. Není-li stavební činnost odměňována měsíčně na bázi skutečně provedených výkonů, nýbrž až po dokončení jednotlivých objektů, lze výnosy z rozestavěných objektů zachytit v účetnictví formou zásob nedokončené výroby (srov. BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou*. Praha: Linde Praha, 2013, 510 s.). Podle § 9 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. se pojmem zásoby nedokončené výroby míní „[p]*rodukty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovým výrobkem; tato položka rovněž obsahuje nedokončené činnosti, při nichž nevznikají hmotné produkty*“ (k pojmu „zásoby vytvořené vlastní činností ve formě nedokončené výroby“ srov. také rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 9. 2007, č. j. 15 Ca 66/2005 – 39). Podle § 25 odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví se zásoby vytvořené vlastní činností oceňují vlastními náklady, což vede k ziskově neutrálnímu účtování o nedokončené výrobě. Zisk z následného prodeje dokončené stavby je pak realizován v účetním období, kdy dojde k realizaci stavby. Jak již konstatoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole, dohadné položky pasivní nelze využívat k umělému vyrovnávání nákladů a výnosů u nedokončených stavebních zakázek. Námitky stěžovatelky týkající se použití dohadných položek pasivních jsou proto nedůvodné.

[23] Jádrem druhého okruhu kasačních námitek je to, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že náhrada cestovních výdajů vyplacená jejím zaměstnancům představuje výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů.

[24] Podle § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů „[v]*ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*“. Podle § 24 odst. 2 písm. zh) téhož zákona „[v]*ýdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem*“.

[25] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj snižující základ daně 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. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011 – 121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarované náklady mu 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).

[26] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno důkazní (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 – 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124).

[27] Podle ustálené a obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu daňový subjekt svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Daňový subjekt unese důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené doklady nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Každá chyba v účetnictví nemusí způsobit tuto intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když poskytuje *prima facie* předepsané informace o konkrétním účetním případu) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (viz již zmiňovaný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a na něj navazující rozsudky např. ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 26. 1. 2011,

č. j. 5 Afs 24/2010 – 117 či již zmiňovaný rozsudek č. j. 10 Afs 310/2016 – 35, nebo obdobně též nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu na http://nalus.usoud.cz/).

[28] Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 39/2010 – 124 nebo č. j. 2 Afs 24/2007 – 119). I nedostatky v účetnictví je tak možné dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku č. j. 9 Afs 30/2007 – 73 *„že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu* [...] *Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.*“

[29] V rozsudku ze dne 2. 12. 2009, č. j. 1 Afs 97/2009 – 73, Nejvyšší správní soud ve vztahu k prokazování pracovních cest osobním automobilem judikoval, že jejich uskutečnění (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) a souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů (§ 23 odst. 1 téhož zákona) lze zpravidla prokázat např. svědeckými výpověďmi, parkovacími lístky, výpisy z platebních karet (jimi lze prokázat, že se daňový subjekt zdržoval na určitém místě), dodacími listy potvrzujícími osobní dodání (či odběr) zboží, pokladními doklady (osobní převzetí či předání hotovosti), obchodní korespondencí (např. elektronickou, jejímž předmětem je sjednání místa a času schůzky) či jinými obchodními dokumenty, které souvisí s účelem cesty.

[30] K posuzovanému případu Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že stěžovatelka neuplatňovala výdaje spojené s provozem vlastních vozidel určených k její podnikatelské činnosti dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, u kterých je podnikatel povinen vést knihu jízd, která pak představuje hlavní důkazní prostředek ve vztahu k prokazování výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Uplatňuje výdaj ve formě náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem dle § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů. V rozporu s podstatou této formy výdaje (k tomu srov. v citovaném ustanovení odkazované relevantní části zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce) však k předmětným cestám nebyla použita vlastní vozidla zaměstnanců (či třetích osob), nýbrž soukromá vozidla jednatele stěžovatelky. Zákon sice tento postup při

zajišťování dopravy v rámci výkonu činnosti podnikatele výslovně nezakazuje, nestandardní způsob řešení dopravy však z povahy věci na danou osobu klade jisté nároky co do evidence jízd a následného prokazování uskutečněných výdajů.

[31] Ze správního spisu je patrné, že stěžovatelka nejprve zahrnula do základu daně náklady na použití dvou soukromých vozidel jednatele stěžovatelky zaměstnanci J. Štysem a J. Vokálem. Jak vyplývá z výzvy k prokázání skutečností ze dne 14. 2. 2013, č. j. 133168/13/2602-05401-506961, správce daně porovnáním cestovních příkazů a mzdových listů a přiložených měsíčních výkazů práce na jednotlivých zakázkách zjistil, že daní zaměstnanci pracovali v předmětné dny na jiných místech, než kam byly vykazovány jejich služební jízdy. Stěžovatelka na výzvu reagovala předložením opravených cestovních příkazů datovaných do roku 2010, na kterých byli uvedeni zaměstnanci, kteří na daných místech v předmětné dny pracovali. Ani stěžovatelka v průběhu celého daňového řízení, ani její zaměstnanci vyslechnutí v odvolacím řízení nevysvětlili, z jakého důvodu nebyly v účetnictví tyto cestovní příkazy založeny, když měly být podepsány již v roce 2010. Správce daně dále zjistil nesrovnalosti v množství ujetých kilometrů, na které stěžovatelku během řízení několikrát upozornil. Stěžovatelka a její zaměstnanci (během podání vysvětlení v odvolacím řízení) tyto rozpory sice vysvětlovali velmi neurčitým poukazem na vyzvedávání materiálu, nákupy či nabírání zaměstnanců na jiných místech než v sídle společnosti, žádné konkrétní (písemné) podklady pro tato tvrzení však nepředložili.

[32] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem k závěru, že v řízení bylo správcem daně kvalifikovaně zpochybněno tvrzení stěžovatelky o realizaci sporných výdajů. Ze správního spisu (výzva ze dne 14. 2. 2013, č. j. 133168/13/2602-05401-506961; protokol o projednání výsledku kontrolního zjištění ze dne 4. 4. 2013; protokol o projednání stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu ke kontrolním zjištěním ze dne 28. 8. 2013; a zpráva o daňové kontrole ze dne 24. 3. 2014) je patrné, že správce daně stěžovatelku s těmito pochybnostmi seznámil a vyzval ji k jejich rozptýlení. Stěžovatelce tak byl dán prostor k prokázání výdajů jiným způsobem, což je zcela v souladu se závěrem uvedeným v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04. Navrženými důkazy však stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti správce daně ohledně sporných výdajů na náhradu cestovních výdajů. Daňové orgány poukázaly na konkrétní rozpory ve sděleních a předkládaných důkazech stěžovatelky a podrobně je ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí rozebraly.

[33] Stěžovatelka však v žalobě i v kasační stížnosti namítala, že pro uplatnění cestovních nákladů je rozhodující zjištění, že zakázka byla prováděna, což vyžadovalo dopravovat na místo materiál a pracovníky, k čemuž sloužila dodávková vozidla pana P. Také upozorňovala na to, že nebyly zohledněny některé podstatné svědecky zjištěné skutečnosti. Konkrétně bylo pominuto, že v kontrolovaném období byli svědci zaměstnáni na pozicích obsluha stavebního stroje, strojník na bagru a zedník a pracovali na zakázkách mimo sídlo stěžovatelky, kde mají sjednané místo výkonu práce. Tyto osoby řídily dodávky pana P., přepravovaly v nich materiál a nářadí a dostávaly peníze na pohonné hmoty a další výdaje související s provozem vozidla.

[34] Z tvrzení stěžovatelky, jakož i svědeckých výpovědí zachycených na listinách založených ve správním spisu plyne, že společnost zabývající se stavebními zakázkami

na několika místech republiky potřebovala ke své činnosti dopravovat pracovníky a materiál a používala k tomu dle svého sdělení dvě dodávky Ford Tranzit patřící jednateli stěžovatele. Soudu není známo (z ničeho se nepodává), že by daňový subjekt hradil za užívání vozidel jakékoli nájemné nebo poskytoval jinou kompenzaci. Pokud není zpochybněna premisa, že v kontrolovaném období byly na místo výkonu práce a zpět dopravovány osoby a materiál, je nabíledni, že na provoz vozidel musely být vynaloženy nějaké náklady. Jako o jádrových (či esenciálních) výdajích v souvislosti s těmito cestami je třeba uvažovat předně o úhradách za provozní kapaliny, zejména pohonné hmoty (ale i kapalina do ostřikovače a případně, bylo-li by prokázáno, že stěžovatel, resp. jeho zaměstnanci, se staral i o běžnou údržbu vozidel, i motorový olej apod.). Proto i za situace, kdy se stěžovatelce nepodařilo prokázat uskutečnění konkrétních transakcí, jež správce daně kvalifikovaně zpochybnil (viz výše), neboť jí předložené doklady byly zcela nevěrohodné, bylo na místě, aby správce daně zvážil přechod na náhradní způsob stanovení daně, konkrétně podle pomůcek. Je totiž zjevné, že kvůli nesplnění povinností daňového subjektu nelze stanovit daň dokazováním. Právě celková nevěrohodnost původních i dodatečně předložených dokladů ohledně deklarovaných pracovních cest totiž neumožňuje, aby správce daně selektivně aproboval výdaje za pracovní cesty v těch dnech, které nekolidují se záznamy v pracovních výkazech, jak požadovala stěžovatelka. Na druhou stranu v průběhu daňového řízení ani později nebylo nijak zpochybněno, že stěžovatelka přepravu zaměstnanců a materiálu zajišťovala, pouze není jasné, v jakém rozsahu a za jaké finanční prostředky.

[35] Se stanovením daňové povinnosti náhradním způsobem, konkrétně použitím daňových pomůcek, počítá § 98 odst. 1 daňového řádu, podle kterého, „[n]*esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí*“.

[36] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu [která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově shodné s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 – 33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016 – 46)] „*stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním* (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS, bod 8). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Pro použití pomůcek však nelze stanovit „*žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví,*

na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, bod 11).

[37] Ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelkou deklarovaných výdajů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 77). Nicméně jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 – 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 – 85, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 - 143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS).

[38] Správce daně proto za účelem řádného stanovení daňové povinnosti stěžovatelky uváží, jaké výdaje musela stěžovatelka na přepravu osob a materiálu k realizaci stavebních prací představujících zdroj jejích zdanitelných příjmů nezbytně vynaložit, za použití pomůcek je vyčíslí a zohlední je při zjištění základu daně.
[39] Pro úplnost Nejvyšší správní soud podotýká, že při stanovení daně za užití pomůcek sice platí princip, že nelze kombinovat způsoby stanovení daně, to znamená, že nelze některé z podnikatelských aktivit podrobit stanovení daně důkazy a u jiných, pro absenci důkazů, stanovit daň pomůckami. Stanovení daně pomocí pomůcek nebo pomocí dokazování totiž podléhá odlišnému rozsahu přezkumu v odvolacím řízení. Neznamená to však, že pokud nebylo možno stanovit daň na základě dokazování, poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (shodně viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, publ. pod č. 675/2005 Sb. NSS, či již zmiňovaný rozsudek č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Podle § 98 odst. 3 daňového řádu pomůckami mohou být zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Správce daně proto může tu část evidence, kterou vyhodnotí jako kompletní a nepochybnou, využít jako pomůcky. Naopak u výdajů, kde pochybnosti měl a které se daňovému subjektu nepodařilo vyvrátit, může využít statistické či jiné údaje vztahující se ke srovnatelným daňovým subjektům a hospodářským činnostem (srov. již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 20/2014 – 40).

[40] K námitkám týkajícím se vad daňového řízení Nejvyšší správní soud konstatuje následující. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu „[v] *rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty*“. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán napadené rozhodnutí změnit, zrušit a řízení zastavit, nebo odvolání zamítnout a napadené

rozhodnutí potvrdit. Na rozdíl od klasického správního řízení vedeného dle zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, tak nemá možnost napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

[41] Rozšířený senát v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, vyslovil, že „[r]*ozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.*“ Rozšířený senát v citovaném usnesení rovněž dovodil, že doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení v prvním stupni. Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru. Také je třeba připomenout, že zásada dvojinstančnosti nese určitá omezení i daňovému subjektu. Je to řízení před správcem daně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci - k provedení dokazování či k určení pomůcek, není-li pro nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu možné daň stanovit dokazováním. Základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně dopustil (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74, publ. pod č. 1302/2007 Sb. NSS). Na uvedené dále navázal rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS, ve kterém uvedl, že „[o]*dvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně.*“ S ohledem na uvedené je proto nedůvodná námitka stěžovatelky, že dokazování v rámci odvolacího řízení co do rozsahu nejméně dvojnásobně předčilo dokazování. Námitka týkající se nedostatečné lhůty k vyjádření ke stanovisku správce daně ze dne 28. 8. 2013 je nepřípustná, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud nicméně uvádí, že s ohledem na výše uvedenou charakteristiku daňového řízení je podstatné, že žalovaný v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu před vydáním napadeného rozhodnutí seznámil stěžovatelku se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnil jí, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřila (lhůtu dokonce na její žádost prodloužil o 35 dní), popřípadě navrhla provedení dalších důkazů.

[42] K námitce týkající se odmítnutí znaleckého posudku a souvisejícímu návrhu na jeho provedení Nejvyšší správní soud v souladu s krajským soudem konstatuje, že znalecký posudek předložený účastníkem řízení je v daňovém řízení považován za listinný důkaz (srov. § 93 odst. 1 daňového řádu a § 95 téhož zákona *a contrario*). Správce daně proto znalecký posudek hodnotil stejně jako ostatní písemné podklady předložené stěžovatelkou během řízení. Nejvyšší správní soud důkaz znaleckým posudkem neprováděl, neboť tvoří součást správního spisu.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[43] Ačkoli byla většina kasačních námitek shledána nedůvodnými, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že daňové orgány pochybily, když se poté, co naznaly, že stěžovatelka neprokázala konkrétní výši uplatněných cestovních nákladů, nezabývaly úvahou o zohlednění výdajů na cesty zaměstnanců a dopravu materiálu a nářadí na místa realizace stavebních prací mimo sídlo stěžovatelky za použití daňových pomůcek, čímž zatížily svá rozhodnutí nepřezkoumatelností. Přezkoumal-li krajský soud napadené rozhodnutí, které nebylo přezkoumání způsobilé, zatížil tak nepřezkoumatelností i své vlastní rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[44] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[45] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Vzhledem k tomu, že se stěžovatelka žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, je nutno považovat ji za úspěšného účastníka. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelce přísluší náhrada odměny za tři úkony právní pomoci, a to převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, podání žaloby a kasační stížnosti včetně doplnění [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Odměna za jeden úkon činí podle § 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3100 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů. Celkem tak náklady řízení tvoří součet částky 8000 Kč za soudní poplatky (3000 Kč za žalobu a 5000 Kč za kasační stížnost) a 10 200 Kč za právní služby (třikrát 3400). Protože zástupkyně stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se její odměna o částku 2142 Kč, kterou je povinna odvést z odměny za zastupování podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Celkovou částku nákladů řízení ve výši 20 342 Kč je žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. listopadu 2018

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu