ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **EKOL spol. s r. o.,** sídlem Křenová 65, Brno, zastoupený JUDr. Ludvíkem Ševčíkem ml., advokátem se sídlem Kobližná 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 7. 2016, č. j. 62 Af 98/2014 – 139,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2014, č. j. 24654/14/5000-14202-701175. Tímto rozhodnutím žalovaný na základě odvolání stěžovatele změnil rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (dále jen „správce daně“) – dodatečný platební výměr ze dne 26. 11. 2010, č. j. 298105/10/288911708402, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 893 949 Kč; současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené, tj. 178 789 Kč. Změna dodatečného platebního výměru se týkala toliko bankovního spojení, ve zbytku zůstal výrok beze změny.

[2] Dodatečný platební výměr byl vydán v návaznosti na zprávu o daňové kontrole, č. j. 260472/10/288911707518, kterou správce daně projednal se stěžovatelem dne 4. 11. 2010. Samotná daňová kontrola byla správcem daně zahájena dne 14. 10. 2009 – a to na základě skutečností zjištěných při daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob za rok 2007 zahájené u stěžovatele dne 4. 6. 2009.

[3] Proti dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání. S ohledem na obsah odvolání v části týkající se zakázky č. 300172 – TG 10 MW/Teplárna Tábor (dále jen „Teplárna Tábor“), u níž nebyla prokázána správnost ocenění nedokončené výroby ke dni 31. 12. 2006 dle účetních předpisů, chtěl žalovaný – z důvodu objektivního vyřízení věci – doplnit dokazování. Stěžovatel totiž mj. tvrdil, že v průběhu realizace této zakázky docházelo podle smlouvy o dílo k samostatným (dílčím) plněním, ke kterým v souladu se zákonem účtoval skutečně související náklady. Výzvou ze dne 22. 2. 2011 a následně výzvou ze dne 29. 4. 2011 proto žalovaný vyzval stěžovatele k vyčíslení nedokončené výroby ke dni 31. 12. 2006 u uvedené zakázky. Konkrétně po stěžovateli požadoval doložení fotokopie smlouvy o dílo včetně všech dodatků, případně dalších materiálů vztahujících se k této zakázce. Dále stěžovatele vyzval k doložení všech důkazních prostředků k prokázání realizace předmětné zakázky formou dílčích plnění (jmenovitě byly požadovány písemné protokoly o předání a převzetí samostatně ukončených částí zakázky, přehled o výši daňově účinných nákladů a výši daňově účinných výnosů uplatněných stěžovatelem v souvislosti s touto zakázkou a všechny vystavené dílčí faktury). V reakci na první výzvu stěžovatel požádal o prodloužení lhůty a sdělil, že je přesvědčen, že většinu podkladů již předložil správci daně, přesto by rád výzvě vyhověl. Požadované doklady však ani na druhou výzvu nepředložil.

[4] Následně žalovaný, resp. jeho právní předchůdce (Finanční ředitelství v Brně) rozhodnutím ze dne 5. 12. 2011, č. j. 15011/11-1200-701175, odvolání zamítl a potvrdil napadené rozhodnutí – dodatečný platební výměr. Žádnou z uplatněných odvolacích námitek neshledal důvodnou, přičemž ve vztahu k zakázce Teplárna Tábor konstatoval, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno; nepředložil důkazní prostředky, kterými by vyvrátil pochybnosti o oprávněnosti výše nákladů, které uplatnil v souvislosti s touto nedokončenou zakázkou do daňově účinných nákladů za zdaňovací období 2006 ve vazbě na tzv. dílčí plnění, resp. průběžné fakturace – tedy tvrzení uvedená v odvolání.

[5] Proti citovanému rozhodnutí podal stěžovatel žalobu, které krajský soud vyhověl a rozsudkem ze dne 27. 1. 2014, č. j. 62 Af 21/2012 – 35, napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení (z důvodu částečné nepřezkoumatelnosti) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm byl žalovaný vázán právním názorem krajského soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku, dle kterého je zřejmé, že stěžovatel výzvám ze dne 22. 2. 2011 a 29. 4. 2011 nevyhověl. Na druhé straně nějaké doklady v rámci daňového řízení předložil a podle krajského soudu bylo nezbytné, aby je žalovaný posoudil a vypořádal se s tvrzením stěžovatele, že veškeré potřebné doklady předložil již správci daně; konkrétně pak, aby se vyslovil k dokladům předloženým stěžovatelem dne 11. 6. 2010 v rozsahu 387 listů. Dále krajský soud žalovaného zavázal, aby se řádně vypořádal se všemi důkazními návrhy, které stěžovatel v rámci odvolacího řízení vznesl. Žalovaný po vrácení věci rozhodl znovu, a sice shora citovaným rozhodnutím ze dne 23. 9. 2014, č. j. 24654/14/5000-14202-701175, proti kterému podal stěžovatel žalobu.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[6] V žalobě stěžovatel zpochybnil především zákonnost zahájení daňové kontroly. Současně napadl zákonnost výzev ze dne 22. 2. 2011 a ze dne 29. 4. 2011 učiněných žalovaným v odvolacím řízení, neboť všechny ve výzvách požadované doklady předložil již správci daně; oba správní orgány tedy měly dostatek podkladů pro to, že se v případě zakázky Teplárna Tábor jednalo o dílčí plnění. Žalovaný nerespektoval skutečný stav této

zakázky, která byla dodávána formou dílčích plnění., což bylo možno ověřit i u odběratele stěžovatele. Ostatně ověření způsobu provedení zakázky Teplárna Tábor na straně zákazníka (ČKD PRAHA DIZ, a. s.) stěžovatel navrhoval, avšak žalovaný se s tímto důkazním návrhem nedostatečně vypořádal.

[7] Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Nejprve s odkazem na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, konstatoval, že pokud správce daně nesdělil stěžovateli konkrétní důvody, které jej k zahájení kontroly vedly, nelze v tom shledávat nezákonnost zahájení daňové kontroly. A dodal, že nic na tom nemění ani skutečnost, že byla daňová kontrola zahájena až ke konci roku 2009, neboť lhůta pro vyměření daně v tomto roce stále běžela a správce daně mohl daňovou kontrolu ve vztahu k období roku 2006 u stěžovatele zahájit.

[8] Dále krajský soud konstatoval, že žalovaný v souladu s § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), hodlal doplnit dokazování. Proto učinil výzvy, které byly vydány v souladu se zákonem. A namítal-li stěžovatel, že již veškeré požadované doklady předložil, pak toto své tvrzení nijak nedoložil. Krajský soud připustil, že stěžovatel v daňovém řízení nebyl pasivní a doložil značné množství dokladů, byť se nejednalo o doklady, které požadoval žalovaný ve svých výzvách. Taková situace je odlišná od situace, kdy by daňový subjekt nepředložil doklady žádné. Bylo tedy nutné, aby se žalovaný předloženými doklady blíže zabýval. To žalovaný (na rozdíl od situace posuzované v předchozím rozsudku č. j. 62 Af 21/2012 – 35) učinil a v napadeném rozhodnutí (na str. 15) se podrobně věnoval dokladům předloženým stěžovatelem dne 11. 6. 2010 v rozsahu 387 listů. Zjistil přitom, že se jedná z části o účetní doklady související s předmětnou zakázkou, z části o prvotní doklady vztahující se k subdodavatelům stěžovatele. Stěžejním dokladem k zakázce Teplárna Tábor však byla smlouva o dílo, vč. protokolů o předání díla, resp. jeho částí, a tuto smlouvu stěžovatel – i přes výzvy žalovaného – nedoložil. Sám stěžovatel se přitom na uvedené doklady odvolává, avšak pokud je nepředložil, nemohl správce daně potažmo žalovaný jeho tvrzení o dílčích plněních podle smlouvy nijak ověřit. Krajský soud se tudíž ztotožnil se žalovaným, že bez předložené smlouvy o dílo není možné charakter plnění posoudit, a dodal, že nerozumí tomu, proč stěžovatel tuto smlouvu nedoložil. Za situace, kdy stěžovatel neuvedl žádný relevantní důvod, který mu bránil v uposlechnutí výzvy a předložení smlouvy o dílo, nelze dle názoru krajského soudu jinak, než toto jeho jednání přičíst k tíži právě jemu, nikoli žalovanému. Důkazní břemeno bylo na straně stěžovatele; ten byl povinen svá tvrzení o existenci dílčích plnění prokázat, mj. předložením smlouvy o dílo, a jestliže tak neučinil, nelze důkazní břemeno přenášet na žalovaného s tím, že měl opatřovat důkazy u jiného daňového subjektu – zákazníka stěžovatele (ČKD PRAHA DIZ, a. s.). Krajský soud proto k zakázce Teplárna Tábor uzavřel, že žalovaným požadované doklady stěžovatel nepředložil (a to ani na základě výzev, ani před jejich vydáním), a neprokázal tak, že uplatněné výdaje byly nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 582/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů").

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] V kasační stížnosti stěžovatel nejprve obsáhle namítal, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně a v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I.

ÚS 1835/07, neboť mu nebyly sděleny konkrétní důvody, které správce daně vedly k jejímu zahájení. Doplnil přitom, že ani ze stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, neplyne opak – tedy, že by správce daně při zahájení daňové kontroly neměl povinnost sdělit daňovému subjektu důvody, kterého vedly k zahájení daňové kontroly. Stěžovatel navíc poukázal na vyjádření správce daně, dle kterého je nesporné, že daňová kontrola nebyla zahájena namátkově, nýbrž na základě podezření získaného v průběhu daňové kontroly prováděné na dani z příjmů právnických osob za rok 2007. Nechápe proto, proč mu důvod kontroly nebyl sdělen, a je přesvědčen, že tím došlo k porušení práva na informační autonomii, jakož i principu proporcionality. Současně vyjádřil přesvědčení, že fakticky byla daňová kontrola zahájena až vlastní kontrolní činností správce daně u stěžovatele poté, co uplynula lhůta pro dodatečné vyměření daně.

[10] Dále stěžovatel rozporoval závěr krajského soudu, dle kterého se žalovaný dostatečně zabýval a vypořádal s podklady doloženými dne 11. 6. 2010 v rozsahu 387 listin. Nesouhlasí s tím, že by předložením těchto dokladů neprokázal oprávněnost daňově uznatelných nákladů na zakázku Teplárna Tábor. V doplnění kasační stížnosti pak z hlediska zakázky Teplárna Tábor blíže rozvedl, že podklady v rozsahu 387 stran doložil jako ilustraci toho, že správci daně předkládal množství dokumentů v kopiích, které musí být součástí daňového spisu. V něm jsou dle jeho názoru uloženy i části smlouvy o dílo, ze kterých jednoznačně plyne skutečnost, že dílo bylo předáváno postupně po tzv. milnících, na které byly navázány platby, což žalovaný ignoroval. Výzvy žalovaného tak byly nadbytečné a na hranici zákonnosti, neboť jimi vyzýval k předložení dokladů, které již jednou předloženy byly. Závěrem stěžovatel namítl, že měl-li žalovaný pochybnosti o obsahu smlouvy o dílo, měl provést navržený výslech svědků – pracovníků odběratele a současně generálního dodavatele díla, kteří by potvrdili, že předmětné dílo bylo dodáváno tak, jak tvrdí stěžovatel.

[11] S ohledem na shora uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil zpět k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný se k předložené kasační stížnosti ani jejímu doplnění nevyjádřil.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Podstata projednávané věci je koncentrována v zásadě do dvou základních otázek – a sice: (i) zákonnosti zahájení daňové kontroly, vč. zachování lhůty pro stanovení daně, a (ii) unesení důkazního břemene ohledně uplatnění daňově účinných nákladů u nedokončené výroby v případě zakázky Teplárna Tábor.

[16] Nejvyšší správní soud v této souvislosti předesílá, že daňová kontrola je jedním ze základních procesních institutů daňového řízení, resp. správy daní vůbec, jejímž cílem má být správné zjištění a stanovení daně. Právě pro naplnění tohoto cíle se v praxi provádí daňová kontrola, která představuje souhrn úkonů, jimiž správce daně prověřuje daňový základ nebo jiné podstatné okolnosti pro stanovení daně daňového subjektu. V případě stěžovatele správce daně nejprve prověřoval daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 – a to na základě daňové kontroly zahájené dne 4. 6. 2009, jak je zřejmé z protokolu o ústním jednání č. j. 166656/09/288931707518. Teprve poté zahájil také daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006; viz protokol o ústním jednání, č. j. 263701/09/288931707518, v němž k námitce zástupce stěžovatele sdělil, že *„při kontrole daně z příjmů právnických osob za rok 2007 byly zjištěny skutečnosti, ze kterých mu vznikly pochybnosti o správnosti stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2006*“. O námitce stěžovatele pak správce daně rozhodl samostatně a nevyhověl jí rozhodnutím č. j. 268288/09/288934/705732, v němž vyšel z toho, že zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), nestanoví žádné omezující podmínky pro provedení daňové kontroly. Z § 16 citovaného zákona ani z jiného právního předpisu nelze dovodit, že má-li správce daně konkrétní pochybnosti, je povinen je sdělovat daňovému subjektu ihned při zahájení daňové kontroly. Písemnosti, z nichž pramenily pochybnosti správce daně, byly součástí neveřejné části spisu do doby, než byly použity v daňovém řízení.

[17] Z uvedeného je patrné, že správce daně u stěžovatele zahájil daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a následně ji rozšířil na další zdaňovací období (roku 2006), což samo o sobě nevadí a nezpůsobuje nezákonnost daňové kontroly. Jednalo se o důsledek postupného poznání a zjištění správce daně, nikoli jeho svévoli. Stejně tak svévoli nepředstavuje to, že správce daně zahájil daňovou kontrolu dle § 16 zákona o správě daní a poplatků, aniž by sdělil stěžovateli konkrétní skutečnosti či podezření, které ho k tomu vedly.

[18] Skutečnost, že daňová kontrola byla zahájena bez sdělení konkrétních pochybností, neznamená, že se jedná o daňovou kontrolu neoprávněnou, zahájenou nezákonně či snad neústavně. Ústavnost daňové kontroly, která byla zahájena bez konkrétně podloženého podezření, resp. pochybností o řádném splnění daňových, byla předmětem stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, publ. pod č. 368/2011 Sb., v němž bylo řečeno, že daňová kontrola je institutem s preventivním významem a že musí být vykládána v souladu s obecným významem termínu kontroly: „*Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či ex officio, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 2/2009 - 52).*“

[19] V daném případě se sice nejednalo o čistě namátkovou kontrolu – prováděnou tzv. na zkoušku, neboť sám správce daně připustil, že jisté pochybnosti měl. Nicméně skutečnost, že tyto pochybnosti – pramenící ze zjištění učiněných během daňové kontroly

na téže dani, avšak za jiné zdaňovací období – nesdělil stěžovateli hned na počátku, neznamená, že by daňová kontrola nebyla zahájena a vedena oprávněně. Může-li správce daně zahájit daňovou kontrolu zcela namátkově, bez jakýchkoli pochybností, tím spíše s využitím logického argumentu *a maiori ad minus* (od většího k menšímu) ji může zahájit, pokud určité pochybnosti má, aniž by je přitom musel okamžitě specifikovat. Důležité je, aby tyto pochybnosti vyjevil v průběhu daňového řízení, včas vysvětlil daňovému subjektu, v čem spočívají a vyzval ho k vyjádření. To se v daném případě stalo, jak vyplývá ze správního spisu.

[20] Po zahájení daňové kontroly dne 4. 10. 2009 a následném nevyhovění námitce stěžovatele správce daně na jednání dne 30. 11. 2009 dohodl místo a termín předání dokladů a účetnictví za rok 2006 s tím, že se tak stane dne 7. 12. 2009 v sídle stěžovatele; viz protokol o ústním jednání č. j. 306777/09/288931707518; současně předložil stěžovateli některé písemnosti, vč. pracovního deníku, který byl v neveřejné části spisu. Následně učinil vůči stěžovateli dvě výzvy k dokazování ve smyslu § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, v nichž již konkrétně seznámil stěžovatele se svými pochybnostmi mj. i k zakázce Teplárna Tábor, které se týkaly ocenění nedokončené výroby k 31. 12. 2006 zahrnující jen část nepřímých nákladů. Správce daně tedy své pochybnosti řádně zformuloval v průběhu daňového řízení a vyzval stěžovatele k vysvětlení způsobu ocenění nedokončené výroby u zakázky Teplárna Tábor. V případě dílčích plnění na této zakázce pak požadoval prokázání těchto dílčích plnění a skutečnou výši nákladů vztahující se k těmto plněním v roce 2006; viz výzvy ze dne 28. 1. 2010, č. j. 21987/10/288931707518, a ze dne 26. 4. 2010, č. j. 128431/10/288931707518.

[21] Na základě uvedeného lze uzavřít, že daňová kontrola nebyla nezákonná, pokud správce daně nesdělil stěžovateli své pochybnosti, pro které tuto kontrolu zahájil. Sdělení pochybností správce daně není samoúčelné; jeho smyslem je seznámit s nimi stěžovatele tak, aby měl možnost tyto pochybnosti vyvrátit, vysvětlil a příp. také doložit svůj pohled na věc a svá daňová tvrzení. Tato možnost byla stěžovateli zachována a z postupu správce daně rozhodně nelze dovozovat porušení principu proporcionality či práva na informační autonomii, jak namítá stěžovatel. Jeho námitky nejsou v tomto směru nijak konkrétní, adresné a podložené odkazem na průběh celého daňového řízení. Za této situace proto považuje zdejší soud shora uvedenou argumentaci za dostačující a vyvracející závěry stěžovatele.

[22] K těm je pro úplnost potřeba poznamenat ještě to, že daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 byla zahájena s dostatečným předstihem před koncem roku 2009 a rozhodně nemohlo dojít k prekluzi práva vyměřit tuto daň, v důsledku uplynutí zákonem dané tříleté lhůty. Tato lhůta stále běžela – a to nejen v době formálního zahájení daňové kontroly, ale také v době vlastní kontrolní činnosti, která počala dohodnutím předložení relevantních dokladů v sídle stěžovatele dne 7. 12. 2009. Tvrzení stěžovatele, že fakticky byla daňová kontrola nezákonně zahájena až po uplynutí lhůty pro vyměření daně (31. 12. 2009), tudíž nemůže zjevně obstát – a to ani ve světle jím zmíněného nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Závěry tohoto nálezu byly překonány shora citovaným stanoviskem pléna Ústavního soudu a ani předtím nebyly judikaturou Nejvyššího správního soudu plně přijaty, srov. rozsudky ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46, publ. pod č. 1983/2010 Sb. NSS, a ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, publ. pod č. 2000/2010 Sb. NSS.

[23] Ve světle všech těchto skutečností považuje Nejvyšší správní soud první kasační námitku [ad (i)] směřující vůči zákonnosti zahájení daňové kontroly a zachování lhůty pro stanovení daně za zcela vyvrácenou a nedůvodnou.

[24] Druhá kasační námitka [ad (ii)] se ve svém souhrnu týkala otázky unesení důkazního břemene ohledně účinnosti daňových nákladů u nedokončené výroby zakázky Teplárna Tábor (č. 300172), jejímž předmětem byla výroba, resp. výstavba kotle K7 a TG2 v Teplárně Tábor a. s. Tato zakázka byla zahájena v roce 2006 a ukončena až v roce 2008; zasahovala tedy nejen zdaňovací období roku 2006, ale též roku 2007. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2007 správce daně u stěžovatele rovněž zahájil daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob, jak již bylo zmíněno. A prakticky ze stejných důvodů jako v nyní projednávané věci přistoupil k dodatečnému vyměření daně a vydal dodatečný platební výměr, jehož závěry žalovaný potvrdil s tím, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně oprávněnosti výše nákladů, které u této nedokončené zakázky uplatnil do daňově účinných nákladů za zdaňovací období 2007. Následně podanou žalobu krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 21. 7. 2016, č. j. 62 Af 99/2014 – 137. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku pátý senát Nejvyššího správního soudu zamítl rozsudkem ze dne 18. 8. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016 – 20.

[25] Vzhledem k tomu, že se jednalo o stejnou zakázku posuzovanou správcem daně potažmo žalovaným stejnou optikou, nemá tentýž senát zdejšího soudu důvod, aby nyní rozhodl o této otázce odlišně. Ostatně ohledně unesení důkazního břemene u zakázky Teplárna Tábor uplatnil i sám stěžovatel v obou kasačních stížnostech v podstatě totožnou argumentaci, která již byla podrobně vypořádána v citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 184/2016 – 20; v intencích toho rozsudku, na jehož odůvodnění je možné odkázat, zdejší soud konstatuje následující.

[26] V případě zakázky Teplárna Tábor byl stěžovatel vyzván k prokázání svého tvrzení ohledně dílčích plnění, na což reagoval předložením stovky různých dokladů bez bližších souvislostí. Samotná skutečnost, že stěžovatel předkládal značné množství různých dokladů, však ještě neznamená, že daňové výdaje prokázal. Z rozhodnutí žalovaného jasně vyplývá, že zhodnotil doklady v rozsahu 387 listů předložené dne 11. 6. 2010. Konstatoval, že správci daně byly doručeny tři složky dokladů; dvě se týkaly zakázky č. 300172 – Teplárna Tábor, z toho jedna se týkala roku 2006, jedna složka se vztahovala k roku 2007 a třetí složka dokladů se týkala jiné zakázky č. 300154. Co se týče zakázky Teplárna Tábor, přezkoumáním jednotlivých dokladů, které byly stěžovatelem předloženy, žalovaný orgán zjistil, že součástí dokladů byly účetní doklady související s předmětnou zakázkou, zejm. obratové předvahy v členění dle jednotlivých nákladových a výnosových účtů, resp. podle dalších hledisek, dále účetní sestavy a interní účetní doklady např. na tvorbu dohodných položek k 31. 12. 2006. Další část předložených dokladů tvořily prvotní doklady ve vztahu k subdodavatelům stěžovatele, zejm. faktury přijaté od tuzemských, resp. zahraničních dodavatelů, jejichž součástí byly v některých případech i další dokumenty. 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. Nicméně dle jeho názoru nelze součinnosti se stěžovatelem vyčíslit správnou výši nákladů, která jím byla „vyvedena z nedokončené výroby“ a fakturována jako dílčí plnění a na základě dohodnutých smluvních podmínek, resp. písemných protokolů o předání a převzetí samostatně ukončených částí zakázky.

[27] S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud – ve shodě s krajským soudem – ztotožňuje a dodává, že stěžejním dokladem k zakázce Teplárna Tábor byla smlouva o dílo, vč. protokolů o předání (částí) díla, kterou stěžovatel nedoložil, ačkoli se jí sám dovolával. V návaznosti na obsah jeho odvolání požadoval předložení smlouvy o dílo žalovaný ve svých výzvách, které rozhodně nelze považovat za nadbytečné či nezákonné. Krajský soud v tomto ohledu zcela přiléhavě 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 velmi důležitá 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 jako celek nebyla ve správním spise k dispozici (a to z jakéhokoli důvodu), požadoval.

[28] 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), 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.

[29] 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 doklady o rozsahu 387 listin doložil *„jako 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 – kvantita doložených dokladů nemohla nahradit jejich kvalitu, kterou se žalovaný podrobně zabýval a v intencích původního zrušujícího rozsudku krajského soudu je také dostatečně a správně vyhodnotil, jak bylo výše uvedeno.

[30] Krajský soud rovněž přiléhavě vyhodnotil postup žalovaného ohledně neprovedení navrženého důkazu v podobě výslechu svědků, neboť ani jejich výslech nemůže nahradit

požadovanou listinu. Svědecká výpověď pracovníků odběratele by sice mohla potvrdit, 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.

[31] Na základě těchto skutečností Nejvyšší správní soud – ve shodě s krajským soudem – uzavírá, že stěžovateli se nepodařilo unést důkazní břemeno, když nepředložil dostatečné důkazní prostředky k tomu, aby prokázal oprávněnost uplatnění daňových výdajů dle § 24 zákona o daních z příjmů, resp. správnost konečného zůstatku nedokončené výroby v případě zakázky Teplárna Tábor.

V. Závěr a náklady řízení

[32] S ohledem na uvedené neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[33] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, od účastníka, který ve věci úspěch neměl. Úspěšnému žalovanému ovšem žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 30. listopadu 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu