



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Míluše Doškové v právní věci žalobce: **V. M.**, zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2018, č. j. 19540/18/5200-10424-709923, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 20. 5. 2019, č. j. 52 Af 27/2018 – 53,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 20. 5. 2019, č. j. 52 Af 27/2018 – 53, **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 4. 2018, č. j. 19540/18/5200-10424-709923, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 16 228 Kč **do 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Jakuba Hajdučika, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podnikal v oblasti stavebnictví, provozoval zejména pokrývačské a klempířské práce a v letech 2010 až 2011 byl generálním dodavatelem dotovaného projektu spočívajícího v přestavbě objektu bývalé kotelny v areálu bývalého státního podniku Perla, tzv. brownfield.

[2] V záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 13. 6. 2014,

č. j. 1062878/14/2809-24801-609154, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za období roku 2010.

[3] Žalobu proti napadenému rozhodnutí Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Krajský soud napadeným rozsudkem rozhodoval znovu poté, co Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 – 38, zrušil v pořadí prvý rozsudek krajského soudu a prvé rozhodnutí žalovaného v téže věci žalobce ze dne 5. 5. 2015, č. j. 13874/15/5200-10424-709923. Nejvyšší správní soud shledal, že během daňové kontroly vznikly u žalobce důvodné pochybnosti o správnosti žalobcem uplatněných daňových výdajů, faktur od společností Ellive, s.r.o., CHEDOSTAV s.r.o., BETON EXPRESS MORAVA s.r.o. a od dodavatele K. R. Jeho závazný právní názor zněl takto: *„žalovaný v navazujícím řízení posoudí, zda stěžovatelem uplatněné výdaje za rok 2010, které nebyly správcem daně zpochybněny, mohly reálně stačit na realizaci předmětné zakázky. Pokud tomu tak nebylo, je třeba považovat výdaje zpochybněné v nyní posuzovaném řízení za tzv. esenciální výdaje, a nebude proto možné dojít k závěru, že daň bylo možné stanovit dokazováním.“*

[5] V novém, tj. napadeném rozsudku krajský soud s odkazem na předchozí zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 160/2016 – 38 shledal nadbytečným se opětovně zabývat otázkou, zda vznikly správci daně důvodné pochybnosti o žalobcem uplatněných daňových výdajích. Podle krajského soudu žalovaný svým postupem neznemožnil žalobci předložit své důkazní návrhy a nezasáhl do jeho procesních práv. Žalovaný písemně seznámil žalobce s novými skutečnostmi a úvahami a k tomu připojil i potřebné přílohy. Čitelnost příloh žalovaný prověřil poté, co mu v té souvislosti byla poslední den lhůty k vyjádření se k novým skutečnostem doručena žádost žalobce o její prodloužení. Učinil o této skutečnosti úřední záznam s konstatováním, že přílohy jsou čitelné, a lhůtu tak žalobci neprodloužil.

[6] Krajský soud dále odůvodnil, že na prodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) neexistuje obecně právní nárok. Ve zde řešeném případě poskytl správce daně žalobci lhůtu k vyjádření, která měla vypršet dne 20. 4. 2018 (pátek). Žalobce dne 19. 4. 2018 podal svou první žádost o prodloužení lhůty, a to z důvodu údajné nečitelnosti příloh připojených správcem daně. Podle krajského soudu tak ve smyslu § 36 odst. 2 daňového řádu žalobce mohl legitimně očekávat prodloužení lhůty o jeden den, tudíž do 23. 4. 2018 (pondělí). Dne 24. 4. 2018 rozhodl správce daně o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty s odůvodněním, že lhůtu nelze prodloužit, jelikož s jejím uplynutím je spojen zánik práva. Námitka legitimního očekávání je účelová, jelikož žalobce „nečitelnost“ příloh tvrdil až po uplynutí 14 dní ze stanovené lhůty. Do dne 23. 4. 2018 přitom mohl v souladu se svým tvrzeným legitimním očekáváním vůči správci daně učinit své vyjádření. O jeho žádosti bylo rozhodnuto až dne 24. 4. 2018. Podle krajského soudu správce daně pochybil, pokud své rozhodnutí o zastavení řízení o prodloužení lhůty opřel pouze o argumentaci, že takové prodloužení není dle zákona možné. Nejedná se však o pochybení, které by mělo za následek porušení práv žalobce a které by mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jeho výrok by byl stejný i za situace, kdyby k pochybení ze strany správce daně nedošlo. Žalobce na prodloužení lhůty nemá právní nárok a ani zde neexistovaly dle názoru soudu důvody, pro které lze spravedlivě očekávat prodloužení lhůty.

[7] Krajský soud shledal, že rozhodnutí nebylo nezákonným z důvodu, že správce daně neprovedl žalobcem navrhované výsledky svědků. Žalobce navrhl výsledk 20 svědků, ale neuvedl jejich kontaktní adresy. Žalobce namítal, že ho daňové orgány měly vyzvat k odstranění takové vady. Krajský soud popsal, že správce daně se pokusil zjistit kontaktní údaje navrhovaných svědků, ti však, jakožto cizinci, již nedisponovali pobytovými oprávněními, nebyli evidováni

pokračování

v registru cizinců či se nezdržovali na ubytovně a jiné údaje nebyly známy. Podle krajského soudu by byla výzva žalobci k odstranění vady spočívající v neuvedení kontaktních adres navrhovaných svědků zcela nadbytečná, jelikož správce daně učinil vše potřebné, aby byly potřebné údaje zjištěny. Žalobce ostatně žádné konkrétní výhrady k jednotlivým neprovedeným výpovědím neuvedl. Krajský soud připouští, že žalovaný se k navrženým výsledkům svědků v přípisě ze dne 3. 4. 2018 vyjádřil pouze v obecné rovině. V napadeném rozhodnutí se však s nerelevantností výsledků svědků podrobně vypořádal. Detailní hodnocení provedených svědeckých výpovědí a neprovedení jiných je taktéž obsaženo na stranách 43 - 61 zprávy o daňové kontrole. Krajský soud se s posouzením daňových orgánů ztotožnil.

[8] Krajský soud nepřisvědčil námitce žalobce, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 – 38, resp. jej naplnil pouze formálně. Žalobce konkrétně namítal, že žalovaný závazný právní názor zkreslil. Neměl za úkol hodnotit nezpochybněné výdaje ve vztahu k dosaženým celkovým ročním příjmům, ale posoudit, zda uplatněné a nezpochybněné výdaje za rok 2010 mohly stačit na realizaci stavební zakázky. Žalovaný měl posoudit konkrétní stavební zakázku, nikoliv srovnávat celkové roční příjmy a výdaje s příjmy a výdaji jiných daňových subjektů. Podle krajského soudu žalovaný správně následoval právní názor Nejvyššího správního soudu a na základě zjištěných informací správně dospěl k závěru, že daň lze stanovit dokazováním, jelikož správcem daně nezpochybněné výdaje vynaložené na realizaci dotčené zakázky byly dostatečné k dosažení žalobcem deklarovaných příjmů. Žalovaný vzal podle krajského soudu správně v potaz, že správce daně žalobci neuznal 38% deklarovaných výdajů a na realizaci zakázky se podílelo více dodavatelů. Správce daně tedy neuznal pouze část výdajů. Žalovaný správně zvažoval, zda uznaná část výdajů postačovala k realizaci zakázky. Za tímto účelem žalovaný podle krajského soudu správně využil poměr ročních výdajů k dosaženému ročnímu zisku u srovnatelných daňových subjektů, jelikož je obtížné srovnat dotčený projekt revitalizace *brownfieldu* s jiným obdobným projektem, jelikož každý takový projekt spočívá v jiných specifických pracích i jejich rozsahu. Krajskému soudu se tak jeví spravedlivé použít ke srovnání uplatněných výdajů na realizaci zakázky poměr ročních uplatněných výdajů u jiných srovnatelných subjektů, jelikož roční uplatněné výdaje potřebné k dosažení zisku lépe odráží průměrnou výši nutně vynaložených výdajů i na jednotlivé zakázky. Žalovaný podle krajského soudu vyhověl závaznému právnímu názoru Nejvyššího správního soudu posoudit, zda „*stěžovatelem uplatněné výdaje za rok 2010, které nebyly správcem daně zpochybněny, mohly reálně stačit na realizaci předmětné zakázky*“ (zvýraznění provedl krajský soud). Správně tedy posoudil čtyři jiné subjekty podnikající v oboru žalobce, kteří působí ve stejné oblasti a mají srovnatelný počet zaměstnanců. U těchto subjektů žalovaný zjistil, že poměr ročních výdajů k dosaženým příjmům činí 63%, 63,1%, 68,9% a 46,4%. Tento údaj následně žalovaný srovnal s údaji žalobce a zjistil, že žalobce vykazuje obdobný poměr výdajů k dosaženým příjmům. Krajský soud tak dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný, tedy že nebylo třeba přistoupit ke stanovení daně dle pomůcek, jelikož správce daně ve vztahu k realizaci zakázky revitalizace *brownfieldu* neuznal 38 % z celkových výdajů předmětné zakázky, tudíž se nejedná o neuznání výdajů vůči hlavním dodavatelům. Správcem daně nezpochybněné výdaje za rok 2010 mohly reálně stačit k dosaženým celkovým příjmům za rok 2010, z čehož logicky vyplývá, že tyto nezpochybněné výdaje mohly reálně stačit také na realizaci dotčené zakázky. Pokud by tomu tak nebylo, odrazilo by se to na celkovém ročním poměru.

II. Kasační stížnost žalobce

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů vedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), tj. pro nesprávné posouzení právní otázky a pro nepřezkoumatelnost či jinou vadu

řízení před soudem. Namítá, že týden před vydáním napadeného rozsudku obdržel vyjádření žalovaného k žalobě, ve kterém žalovaný vyjádřil vůli, aby ve věci bylo nařízeno jednání. Jelikož stěžovatel očekával, že bude jednání nařízeno, nepodal žalovaný repliku, ačkoliv by tak jinak učinil, kdyby věděl, že krajský soud rozhodne bez nařízení jednání. Podle stěžovatele nebyla zachována zásada ústnosti a veřejnosti soudního řízení, a proto je napadený rozsudek nezákonný.

[10] Stěžovatel dále namítá, že právo vyjádřit se k podkladům podle § 115 odst. 2 daňového řádu je odrazem jeho práva na spravedlivý proces. Stěžovatel očekával, že žalovaný bude na jeho žádost o prodloužení lhůty reagovat a on tak bude moci navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. Namísto toho však žalovaný rozhodl o zastavení řízení o jeho žádosti. Žalovaný stěžovateli upřel možnost se k důkazům vyjádřit a předložit další.

[11] Legitimní očekávání podle § 36 odst. 2 daňového řádu podle stěžovatele dopadá pouze na případy, kdy správce daně žádosti o prodloužení lhůty vyhoví. Krajský soud otázku posoudil nesprávně. Stěžovatel žádal o prodloužení lhůty o 15 dnů od doručení čitelných příloh. Stěžovatel se domníval, že žádosti bude vyhověno, jelikož žalovaný nikterak nereagoval. Žalovaný měl žádost o prodloužení lhůty zamítnout, přičemž podle § 36 odst. 3 daňového řádu by pak lhůta skončila uplynutím zbývajících dnů. Stěžovatel by znal názor žalovaného a mohl by realizovat svá práva. Stěžovatel trvá na tom, že přílohy čitelné nebyly, jelikož některé pasáže jsou začerněné. Krajský soud tuto skutečnost přehléd, stejně jako žádost žalovaného o nařízení jednání.

[12] Stěžovatel důvodně očekával, že se žalovaný vypořádá s jeho návrhy na provedení výslechu 20 svědků. To však žalovaný neučinil a nerelevantnost výpovědí svědků odůvodnil až v napadeném rozhodnutí, čímž omezil možnost stěžovatele unést své důkazní břemeno. Žalovaný měl stěžovatele vyzvat k odstranění vad jeho návrhu, pokud takové shledal. V každém případě měl žalovaný reagovat před vydáním napadeného rozhodnutí. Jelikož tak neučinil, je napadené rozhodnutí překvapivé. Krajský soud nevysvětlil, proč překvapivost napadeného rozhodnutí nemá být důvodem pro jeho zrušení.

[13] Stěžovatel dále namítá, že žalovaný byl Nejvyšším správním soudem zavázán posoudit, zda uplatněné výdaje za rok 2010, které nebyly správcem daně zpochybněny, mohly reálně stačit na realizaci předmětné zakázky. Žalovaný namísto toho posoudil poměr nezpochybněných výdajů k celkovým ročním příjmům, zaujal názor, že i jiní podnikatelé měli podobné příjmy a výdaje, a proto dospěl k názoru, že žádné tzv. esenciální výdaje stěžovateli neuzná. Posouzení krajského soudu je podle stěžovatele vnitřně rozporné, jelikož na jedné straně zdůrazňuje jedinečnost a nesrovnatelnost stavební zakázky, na druhé straně akceptoval srovnání s jinými podnikateli, aniž by zkoumal, zda tito realizovali podobně jedinečný projekt. Nejvyšší správní soud přitom v bodě 30 svého zrušujícího rozsudku popsal, že je nutno zkoumat výdaje, které musely být nezbytně vynaloženy, a žalovaného zavázal (bod 31) posoudit konkrétní výdaje ve vztahu ke konkrétnímu dokončenému dílu. Podle stěžovatele se ani žalovaný ani krajský soud neřídili závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[14] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se ztotožňuje s posouzením krajského soudu, že napadené rozhodnutí je v souladu se zákonem. Kasační námitka ohledně porušení ústnosti a veřejnosti řízení je podle něj účelová. Stěžovatel i žalovaný byli krajským soudem vyzváni ke sdělení, zda souhlasí, aby o věci samé bylo rozhodnuto bez jednání, přičemž byli řádně poučeni ve smyslu § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel ani žalovaný na výzvu nereagovali, a proto byli oba srozuměni s tím, že bude rozhodnuto bez nařízení jednání. S vědomím toho neměl stěžovatel spoléhat na nařízení jednání, jestliže chtěl na vyjádření žalovaného reagovat replikou.

pokračování

[15] K námitce, proč nelze lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužit, žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě s ohledem na rozsáhlost argumentace. Podle žalovaného krajský soud posoudil otázku povinného prodloužení lhůty podle § 36 odst. 2 daňového řádu správně. Přílohy, které jsou podle stěžovatele nečitelné, jsou součástí spisového materiálu. Začerněné jsou pouze osobní údaje (datum narození, rodná čísla). Stěžovatel neuvedl, jak jsou začerněná místa v textu relevantní pro jeho vyjádření k nim. Krajský soud správně dovedl, že podstatný text příloh je čitelný. Námitka stěžovatele je účelová.

[16] Žalovaný dále odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí v souvislosti s námitkou o nevyslechnutí navrhovaných svědků. Napadené rozhodnutí dostatečně vysvětluje, proč nebudou výslechy provedeny, proč jsou nadbytečné. Výslech těchto svědků navíc stěžovatel navrhl již v průběhu daňové kontroly a k jejich neprovedení se vyjádřil správce daně již ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný se ztotožňuje s posouzením krajského soudu.

[17] Krajský soud podle žalovaného správně posoudil i otázku respektování závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel realizoval unikátní zakázku – revitalizaci brownfieldu, přičemž žalovaný byl zavázán najít srovnávací vzorek, aby mohl porovnat výdaje, jež jsou potřeba na realizaci zakázky podobného rozsahu. Žalovaný dále odkázal na § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, který určuje tzv. výdajový paušál, který činí pro fyzické osoby podnikající v oblasti, kde podniká stěžovatel, 60 %. Lze tedy uvést, že i zákonodárce předpokládá na základě tzv. právní fikce výdaje ve výši 60 %, což je plně srovnatelné s čísly, se kterými pracoval žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí. Krajský soud si ve svém právním posouzení podle žalovaného neodporuje. Námitka stěžovatele v tomto ohledu odráží formalistické chápání textu. Krajský soud vyzdvihl jedinečnost a nesrovnatelnost projektu. Jestliže u srovnatelných subjektů však porovnává poměr ročních výdajů k dosaženým příjmům, nemá na mysli, že by všechny subjekty realizovaly obdobný projekt jako stěžovatel, ale zkoumá „obvyklou nákladovost“ subjektů, které podnikají ve stejném oboru a mají srovnatelný počet zaměstnanců. Jiný srovnávací vzorek neměl žalovaný k dispozici.

[18] Na vyjádření žalovaného dne 21. 9. 2020 reagoval stěžovatel replikou označenou jako doplnění kasační stížnosti, v níž uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2020, č. j. 10 Afs 188/2020 – 34, podporuje jeho námitku, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel zejména odkázal na citaci tohoto rozsudku: *„Ze správního spisu též neryplývá, že by v důsledku vyloučení těchto nákladů došlo k obdobné situaci jako ve stěžovatelkou citované věci (2 Afs 160/2016, bod 31), tj. že by bylo fakticky prokázáno provedení určité zakázky, ale vyloučeny by byly v podstatě veškeré náklady na pořízení materiálu nezbytného k jejímu splnění.“* Stěžovatel namítá, že v daňovém řízení prokázal provedení zakázky revitalizace brownfieldu, ale daňové orgány mu nepřiznaly takřka žádné náklady na její zhotovení. Tento nedostatek nelze napravit tím, že daňové orgány poměřily výši stěžovatelem uplatněných nákladů s jinými podnikateli a dospěly k názoru, že je to dostatečné, když zároveň neprokázaly, že tyto výdaje byly na zakázku revitalizace brownfieldu použity.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatel je oprávněn k jejímu podání, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[20] Nejvyšší správní soud se v prvé řadě musel zabývat přípustností podané kasační stížnosti, neboť jde v pořadí již o druhou kasační stížnost v téže věci a podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost *nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem*⁴. Opakovaná kasační stížnost je přípustná pouze tehdy, *je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu*, a v případech, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav anebo nepřezkoumatelnost (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS). Kasační stížnost je přípustná, jelikož stěžovatel namítá, že se žalovaný ani krajský soud neřídili závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 – 38. Je přípustná i z důvodu, že uvedeným rozsudkem Nejvyšší správní soud zrušil v pořadí první rozhodnutí žalovaného a v pořadí první napadený rozsudek pro nepřezkoumatelnost.

[21] Kasační stížnost je důvodná.

IV.A Nerespektování závazného právního názoru

[22] Stěžovatel brojí proti tomu, že žalovaný ani krajský soud se neřídili závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[23] V rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 – 38 Nejvyšší správní soud vyslovil tyto závěry (zdůraznění dodáno):

„[30] Ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelem deklarovaných výdajů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobitelné zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68). 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).

[31] V posuzovaném případě bylo prokázáno, že předmětná zakázka byla realizována, stavební práce tedy musely být provedeny a stavební materiál dodán, sporné bylo pouze to, kým, v jakém rozsahu a za jakou částku. Správce daně rovněž v řízení nijak nezpochybnil tvrzení stěžovatele, že neměl na provedení předmětné zakázky dostatek zaměstnanců, a musel tedy stavební práce provádět skrze dodavatele. Rovněž byly prokázány příjmy, které stěžovatel obdržel od investora L. M. za realizaci předmětné zakázky a které uvedl v daňovém přiznání. Správce daně se v daňovém řízení zcela opomenul zabývat otázkou, zda nezpochybněné výdaje za rok 2010 mohly stěžovateli umožnit realizaci předmětné zakázky. Pokud by totiž zjistil, že uplatněné a prokázané výdaje nemohly pokrýt provedené stavební práce a použitý stavební materiál, nelze dojít k závěru, že daň lze stanovit dokazováním, a bylo by tedy třeba přistoupit ke stanovení daně pomocí pomůcky. Daňové orgány se však danou úvahou vůbec nezabývaly, čímž zatížily své rozhodnutí nepřezkoumatelností. Přezkoumal-li krajský soud napadené rozhodnutí, které nebylo přezkoumání způsobitelné, zatížil tak nepřezkoumatelností i své vlastní rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

V bodě [33] téhož rozsudku dále Nejvyšší správní soud shrnul:

pokračování

„Žalovaný v navazujícím řízení posoudí, zda stěžovatelem uplatněné výdaje za rok 2010, které nebyly správcem daně zpochybněny, mohly reálně stačit na realizaci předmětné zakázky. Pokud tomu tak nebylo, je třeba považovat výdaje zpochybněné v nyní posuzovaném řízení za tzv. esenciální výdaje, a nebude proto možné dojít k závěru, že daň bylo možné stanovit dokazováním.“

[24] Stěžovatel konkrétně namítá, že namísto posouzení, zda uplatněné nezpochybněné výdaje za rok 2010 reálně postačovaly na realizaci předmětné zakázky, se žalovaný zabýval poměrem nezpochybněných výdajů k celkovým ročním příjmům u srovnatelných daňových subjektů. Podle stěžovatele žalovaný nesprávně učinil závěr, že jelikož srovnatelné subjekty měly podobné příjmy a výdaje, žádné tzv. esenciální výdaje stěžovateli neuzná.

[25] Žalovaný se úvaze ve smyslu závazného právního názoru vyřčeného v rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 – 38 věnoval v bodech [66] až [73] napadeného rozhodnutí.

[26] V první řadě uvedl, že „výdaje vyloučené při daňové kontrole z daňově uznatelných výdajů představují přibližně 38% z celkových výdajů předmětné zakázky“. Jednalo se o dodávky stavebního materiálu a stavebních prací od čtyř dodavatelů. Z daňové evidence podle žalovaného vyplývá, že na posuzované zakázce se podílelo mimo „zpochybněných“ čtyř dodavatelů ještě minimálně dalších deset dodavatelů stavebního materiálu a stavebních prací, které konkrétně vyjmenoval včetně identifikace předmětu jejich dodávek. Z těchto skutečností žalovaný dovedl, že zpochybněné výdaje nepředstavovaly jediné, výhradní dodávky od výhradních dodavatelů. Poukázal také na konkrétní faktury, které správce daně vyloučil z daňově uznatelných výdajů a vysvětlil jejich rozporuplnost. V bodě [69] napadeného rozhodnutí se žalovaný soustředil na otázku, zda stěžovateli mohly nezpochybněné výdaje stačit k dosažení celkových příjmů. Za tímto účelem porovnal čtyři srovnatelné subjekty podnikající v roce 2010 ve stejné oblasti jako stěžovatel, ve stejné lokalitě a se stejným počtem zaměstnanců. Žalovaný konstatoval, že stěžovatel vykázal příjmy ve výši 11 738 338 Kč a jeho nezpochybněné výdaje činí 7 433 361 Kč, tj. poměr 63,3 %. Poměry výdajů k příjmům srovnatelných subjektů činily 46,4%, 63%, 63,1%, 68,9%. Z toho žalovaný dovedl, že nezpochybněné výdaje stěžovatele byly dostatečné k tomu, aby mu umožnily dosáhnout jím deklarované zdanitelné příjmy za kontrolované zdaňovací období. V bodě [73] ještě žalovaný v souvislosti s otázkou stanovení daně dokazováním dodává, že vyloučil výdaje ve výši 4 221 153 Kč, které se vztahovaly k dosaženým příjmům. Hodnotil proto předloženou daňovou evidenci jako celek a dospěl k závěru, že za neprůkazné bylo označeno pouze 21 výdajových položek (tj. 2% z počtu všech jejich položek), tedy nikoliv podstatná část.

[27] Ve smyslu závazného právního názoru z rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 – 38 je nutno pro určení, zda nezpochybněné výdaje mohly pokrýt provedené stavební práce a použitý stavební materiál, znát výši (či poměr) zpochybněných a nezpochybněných výdajů spojených s předmětnou zakázkou. S touto argumentací se lze ztotožnit. Podle Nejvyššího správního soudu je však problematické, jak se žalovaný vypořádal s otázkou, zda nezpochybněná část výdajů stěžovateli postačovala k provedení stavebních prací a pořízení stavebního materiálu na danou zakázku. S posouzením žalovaného nelze souhlasit. Podle závazného právního názoru soudu měl žalovaný zjistit, zda za výdaje ve výši 7 433 361 Kč, které nebyly zpochybněny, bylo možno provést dotčenou stavební zakázku, tj. zrealizovat zcela konkrétní stavební práce a pořídit zcela konkrétní stavební materiál (vše podle konkrétního druhu i množství), na základě čehož stěžovatel dosáhl příjmů ve výši 11 738 338 Kč. Pokud by se zpochybněné výdaje vztahovaly ke konkrétním zrealizovaným položkám stavebních prací či k použitému stavebnímu materiálu tak, že nezpochybněné výdajové položky by nebyly schopny pokrýt (ať už svou výší, či druhem předmětu) „pořízení“ veškerých konkrétních komponentů podle druhu i množství, z nichž se zrealizovaná stavební zakázka skládá, bylo by nutno stanovit daň (včetně esenciálních výdajů)

prostřednictvím daňových pomůcek. K této úvaze podle Nejvyššího správního soudu srovnání poměru příjmů k výdajům srovnatelných daňových subjektů nepostačuje. Lze z něj sice dovodit, kolik přibližně k dosažení určitých příjmů srovnatelné daňové subjekty vynaložily výdajů za zdaňovací období. Z procentuálního poměru ale nelze zjistit, kolik zakázek daňové subjekty ve zdaňovacím období realizovaly, o jaké zakázky se jednalo, a v neposlední řadě například ani to, zda některé jejich uplatněné výdaje byly zpochybněny. V této souvislosti není správná ani argumentace krajského soudu, podle níž poměr ročních výdajů k dosažení ročních příjmů u srovnatelných subjektů *lépe* odráží průměrnou výši nutně vynaložených výdajů na jednotlivé zakázky. Právě proto, že se výdaje na dosažení příjmů mohou lišit co do náročnosti a charakteru stavební zakázky, a to včetně konkrétního množství i specifického druhu stavebních materiálů a stavebních prací na její realizaci vynaložených, je nutno uvažovat v co nejkonkrétnější rovině v každém jednotlivém případě a přiměřeně povaze zkoumaného plnění.

[28] Prokazování daňově uznatelných výdajů stojí na jediném principu daném zákonem (srov. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), nicméně u všech typů plnění nelze postupovat shodně či šablonovitě. Jinak bude správce daně uvažovat u dodávek individuálně určených věcí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2012, č. j. 5 Afs 76/2011 – 14, či ze dne 28. 1. 2021, č. j. 2 Afs 375/2018 – 42, zejm. odst. [59] až [61]), jinak u dodávek podobného charakteru jako v projednávaném případě (stavebního materiálu a stavebních prací) a jinak například u plnění typu zprostředkování. U prvního typu je k prokázání předpokladu, že výdaj byl vynaložen, postačující ověřit jednoduše minimum skutečností, v zásadě jen to, že věc existovala, subjekt ji sám nemohl vytvořit, za účelem dosažení příjmu ji prodal a zároveň nejsou indicie, že by byla získána nelegálně, tj. bez protiplnění. U třetího zmíněného typu plnění je prokazování nejobtížnější, neboť jeho podstatou není žádný hmotný výsledek. Proto je třeba klást větší důraz na to, aby daňový subjekt, který chce využít možnosti odečtení daňových nákladů od základu daně, dbal na to, aby byl schopen (i dodatečně) vysvětlit ekonomickou opodstatněnost takového plnění, tj. smysluplnost transakce pro výkon jeho ekonomické činnosti a to, že se jím objednaná činnost zprostředkovatele vskutku odehrála, tj. že zprostředkovatel působil (skutečně se snažil jednat) ve prospěch objednatele. U podnikání ve stavebnictví jde pravidelně o směs nákladů na stavební materiál (obvyklý plus někdy i specifický), kde prokazování vztahu mezi dodaným a na stavbě použitým nečiní větší potíže, a stavebních prací (opět běžných nebo specializovaných), kde je prokazování dodávek při nedostatečné evidenci už složitější. Nicméně objem použitého materiálu a provedených prací lze i při nedokonalé dokumentaci z hmotného výsledku díla v potřebné míře určitosti odhadnout, byť i pomocí odborného posouzení. To však s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení není primárně úkolem správce daně.

[29] V případě stěžovatele je třeba, aby si žalovaný nejprve alespoň v hrubých rysech učinil úvahu, zda z podkladů obsažených ve spise lze dovodit, že konkrétní stavební zakázka mohla být za nezpochybněné výdaje provedena, resp. zda není v podstatné míře vyloučeno, aby nezpochybněné výdaje stavební zakázku a její komponenty pokryly. Popřípadě je možno jít cestou obvyklé marže u tohoto typu stavebních zakázek zjištěné od subjektů působících na tomto poli, kterou lze odečíst od příjmů daňového subjektu získaných v souvislosti s touto zakázkou, či srovnáním poměru výdajů a příjmů v případě srovnatelných, již provedených stavebních zakázek (nikoliv tedy srovnatelných subjektů).

[30] Následně by o svém názoru měl žalovaný zpravit stěžovatele a podle výsledku mu pak dát příležitost, aby poskytl podrobnou argumentaci doloženou relevantními důkazy, kterou tuto základní úvahu správce daně popře. Pokud nezpochybněné výdaje na realizaci zakázky objektivně postačovat nemohly, je třeba stanovit daň pomocí pomůcek. Pokud ovšem podle správce daně nebylo provedení zakázky na základě nezpochybněných prací a dodávek vyloučeno, je věcí daňového subjektu, aby tvrdil a prokázal, které stavební práce a v jakém rozsahu byly provedeny

pokračování

a kolik a jakého stavebního materiálu bylo nakoupeno za účelem zhotovení stavby v daném zdaňovacím období. U takto konkrétního plnění je pak možné stanovit jeho cenu, povahu či jeho druh (např. klempířské práce, pokrývačské práce, betonování, cihly či jakýkoli další specifický materiál či práce reálně použité nebo provedené na stavbě) a tvrdit, zda „pořízení“ takto specifikovaných plnění lze zahrnout do ceny, povahy či druhu dodávek, jichž se týkají nezpochybněné výdaje. Stěžovateli musí být v odvolacím řízení dána příležitost tvrdit a prokázat, zda zrealizovány byly takové stavební práce nebo dodávky materiálu v souvislosti se spornou stavební zakázkou, které stěžovatel objektivně nemohl v rámci nezpochybněných výdajů pořídit (srov. obdobně v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 480/2019 - 39, odst. [49]). „Objektivní nemožností pořídit“ se míní (nikoliv však výlučně) to, že dodavatelé „nezpochybněných“ dodávek určité stavební práce či materiály, které byly na stavební zakázce s jistotou realizovány, nedodávali, neměli na ně technologie či dostatečnou kapacitu pracovních sil apod. Z toho by totiž vyplývalo, že neměl-li stěžovatel kapacity vlastní, plnění muselo být s jistotou za určité výdaje zrealizováno. Je zřejmé, že zpětně, s delším časovým odstupem, bude obtížné prokazovat konkrétní obsah a okolnosti dodávek (i těch nezpochybněných), a stěžovatel se může dostat do důkazní nouze, nicméně to lze připsat na vrub zanedbání jeho povinnosti vést své účetnictví řádně a navazování obchodní spolupráce s nedostatečně prověřenými subjekty (jak na to soud poukázal již ve svém rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 – 38, odst. [26], dále srov. tam odkazovanou prejedikaturu).

[31] Poté žalovaný vyhodnotí, zda doplněná argumentace stěžovatele a předložené důkazy vyvracejí jeho prvotní předpoklad, že nezpochybněné výdaje na provedení zakázky stačily, a zvolí odpovídající postup (setrvává na svém názoru, že nedostatečně prokázané výdaje nemají být uznány, nebo stanoví daň pomocí pomůcek).

[32] Žalovaný v odvolacím řízení takové či smyslem tomu odpovídající úvahy nevedl, čímž nedostál kritériím závazného právního názoru v rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 – 38. Stěžovatel tak důvodně namítá, že žalovaný ani krajský soud, jenž posouzení žalovaného aproboval, se neřídili závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

IV.B Nenařízení jednání

[33] Podle § 51 odst. 1 s. ř. s. *[s]oud může rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen.*

[34] Podle § 74 odst. 1 s. ř. s. *Předseda senátu doručí žalobu žalovanému do vlastních rukou a doručí ji těm osobám zúčastněným na řízení, jejichž okruh je ze žaloby zřejmý. Současně uloží žalovanému, aby nejdéle ve lhůtě jednoho měsíce předložil správní spisy a své vyjádření k žalobě; k žalobě nebo jinému návrhu, o kterém je soud povinen rozhodnout ve lhůtách počítaných na dny, je žalovaný povinen předložit správní spisy a své vyjádření bez zbytečného odkladu. Došlé vyjádření doručí žalobci a osobám zúčastněným na řízení; přitom může žalobci uložit, aby podal repliku. Předseda senátu může uložit i jiným osobám nebo úřadům, aby předložily své spisy k projednání věci potřebné, popřípadě také sdělily své stanovisko k věci (zvýraznění provedl Nejvyšší správní soud).*

[35] Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu zjistil, že krajský soud výzvou doručenou stěžovateli i žalovanému dne 7. 11. 2018 (č. l. 24) vyzval ke sdělení souhlasu s rozhodnutím o věci samé bez jednání včetně poučení ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. Zároveň zaslal žalovanému žalobu a požádal ho, aby se k ní vyjádřil (č. l. 25). Stěžovatel reagoval na výzvu krajského soudu přípisem, v němž odkázal na sdělení ve své žalobě, že nařízení jednání nepožaduje. Žalovaný na výzvu ve lhůtě dvou týdnů nereagoval; toliko dne 17. 12. 2018 požádal o prodloužení lhůty

k vyjádření k žalobě. Po opakovaném prodloužení této lhůty žalovaný dne 9. 4. 2019 zaslal krajskému soudu své vyjádření, v němž v závěru uvedl, že „žalovaný ve věci žádá o nařízení jednání“. Vyjádření žalovaného krajský soud zaslal dne 9. 5. 2019 na vědomí stěžovateli s dovětkem, že „soud podání repliky nevyžaduje“. Toto podání bylo dle doručky na č. l. 49 spisu krajského soudu doručeno do datové schránky zástupce stěžovatele dne 16. 5. 2019. Dne 20. 5. 2019 byl vyhlášen napadený rozsudek.

[36] Stěžovatel namítá, že jelikož očekával, že ve věci bude nařízeno jednání, nepodal repliku k vyjádření žalovaného s tím, že své argumenty uplatní při jednání. Kdyby věděl, že jednání nařízeno nebude, repliku k vyjádření žalovaného by krajskému soudu zaslal. Proto je napadený rozsudek nezákonný.

[37] Námitka stěžovatele není důvodná.

[38] Nejvyšší správní soud již opakovaně vyslovil, že právo účastníka řízení trvat na nařízení jednání nezanikne uplynutím lhůty dle § 51 odst. 1 s. ř. s. Pokud účastník vyjádří svůj nesouhlas s rozhodnutím bez jednání po uplynutí dané lhůty (avšak do okamžiku rozhodnutí o žalobě) musí soud jeho procesní návrh respektovat a jednání nařídit (viz např. rozsudky ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Azs 216/2005 - 50, č. 975/2006 Sb. NSS, ze dne 2. 9. 2011, č. j. 8 Aps 2/2011 - 116, či ze dne 27. 1. 2014, č. j. 8 Afs 35/2013 - 46).

[39] Přestože krajský soud pochybil, jestliže jednání ve věci na žádost žalovaného nenařídil, nejedná se podle Nejvyššího správního soudu za okolností tohoto případu o vadu, která by mohla mít za následek újmu na právech stěžovatele, popřípadě která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Na rozdíl od závěrů vyslovených v rozsudku zdejšího soudu ze dne 11. 11. 2004, č. j. 6 Azs 28/2003 - 59, to byl stěžovatel, který již v žalobě uvedl, že nařízení jednání *nepožaduje*, přičemž své stanovisko znovu zopakoval posléze na výzvu soudu, která mu byla řádně doručena, a ani do rozhodnutí ve věci nikterak nedal najevo, že by se jeho stanovisko změnilo. Vůli, aby ve věci bylo nařízeno jednání, vyjádřil před rozhodnutím o žalobě žalovaný, nikoliv stěžovatel, který se nyní u Nejvyššího správního soudu domáhá zrušení napadeného rozsudku.

[40] Krajský soud v souladu s § 74 odst. 1 s. ř. s. řádně doručil vyjádření žalovaného stěžovateli a zpravil ho, že podání repliky stěžovatele pro rozhodnutí ve věci nevyžaduje.

[41] Objektem ochrany v § 74 odst. 1 s. ř. s. je kontradiktornost řízení, k jejímuž naplnění slouží právo účastníka řízení a osoby zúčastněné na řízení být seznámen s podáními ostatních procesních subjektů a mít možnost reagovat na jejich obsah. Doručením vyjádření žalovaného žalobci se okruh vyjádření účastníků řízení a osob zúčastněných na řízení podaných v průběhu soudního řízení zjevně nevyčerpává. I toto ustanovení explicitně předvídá podání repliky žalobcem, což je jistě jeho právem. Kterýkoliv z účastníků (kterákoliv z osob zúčastněných na řízení) může kdykoliv soudu doručit další písemné vyjádření, které buď reaguje na vyjádření jiného účastníka či osoby zúčastněné na řízení, nebo je učiněno spontánně (např. v návaznosti na nově zjištěnou skutečnost).

[42] V rozsudku ze dne 6. 12. 2007, č. j. 2 Afs 91/2007 - 90, se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou vyjádření účastníků řízení a jeho doručování. Podle tohoto rozsudku je především nezbytné vycházet ze zásady *rovnosti zbraní v soudním řízení* jakožto jednoho z aspektů práva na spravedlivý proces. Pokud soud rozhoduje o věci samé bez jednání, je nezbytné, aby účastníci řízení měli k dispozici všechny podklady, ze kterých bude soud při samotném rozhodování vycházet. Účastníci řízení mohou legitimně očekávat, že budou soudem dotázáni, zda určitý dokument vyžaduje jejich specifické vyjádření. V rozsudku č. j. 2 Afs 91/2007-90 Nejvyšší správní

pokračování

soud podrobně rozvádí jednotlivé okolnosti, ke kterým je nutno přihlížet při hodnocení intenzity vady řízení spočívající v porušení § 74 odst. 1 s. ř. s. Rozhodující je, zda vyjádření mělo za cíl ovlivnit rozhodnutí soudu, zda soud z něho ve svém rozhodnutí vyšel, do jaké míry opřel výrok a odůvodnění rozhodnutí o obsah vyjádření a zda bylo ve věci nařízeno jednání. Závěr vyzněl tak, že jestliže soud nezaslal ostatním účastníkům řízení vyjádření jednoho z účastníků, přitom z něho ve svém rozhodnutí vychází a účastníci se s ním nemohli seznámit ani během jednání, od kterého soud upustil, zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí soudu. Oproti tomu v rozsudku ze dne 5. 6. 2008, č. j. 1 Afs 20/2008 - 152, se Nejvyšší správní soud zabýval situací, kdy krajský soud nezaslal vyjádření účastníka řízení ostatním účastníkům, přičemž z jednoho tvrzení obsaženého v předmětném vyjádření vyšel ve svém rozhodnutí. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že uvedená vada řízení neměla vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť předmětné tvrzení bylo účastníkem řízení zopakováno při jednání, při němž se ostatní účastníci s tímto tvrzením seznámili, a byla jim dána možnost vyjádřit se k němu. V dalším rozsudku ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 118/2009 - 76, Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnou námitku žalobce, kterému krajský soud nedoručil vyjádření žalovaného k žalobě, které pouze rekapitulovalo obsah správního spisu a obsahově se nikterak neodchýlilo od odůvodnění správního rozhodnutí, s nímž byl žalobce seznámen a reagoval na ně již v samotné žalobě.

[43] Ve světle shora citované judikatury Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nedošlo k porušení práva stěžovatele být seznámen s vyjádřením žalovaného a mít možnost reagovat na jeho obsah. Vyjádření žalovaného bylo stěžovateli řádně doručeno. Měl tedy k dispozici všechny podklady, ze kterých krajský soud při samotném rozhodování vycházel. Krajský soud svým postupem nikterak neporušil legitimní očekávání stěžovatele, že by byl za každých okolností dotázán, bude-li třeba jeho specifické vyjádření k určité skutečnosti či přípisu. Krajský soud při zaslání vyjádření žalovaného stěžovateli na vědomí výslovně uvedl, že repliku nevyžaduje. Z vyjádření žalovaného ze dne 9. 4. 2019 je zřejmé, že reagoval na žalobní námitky stěžovatele. Krajský soud vyjádření žalovaného v napadeném rozsudku shrnul tak, že žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl žalobu zamítnout. Krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku opírá zejména o skutečnosti vyplývající ze správního spisu a napadeného rozhodnutí. Ani v kasační stížnosti přitom stěžovatel nepředestírá, jakými konkrétními argumenty zamýšlel reagovat na vyjádření žalovaného, a jak by jeho replika mohla ovlivnit úvahy krajského soudu o důvodnosti jeho žaloby. Ani v kombinaci s nenařízeným jednáním nemá postup krajského soudu vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

IV.C Prodloužení lhůty

[44] Další skupina kasačních námitek stěžovatele se týká jeho žádosti o prodloužení lhůty a tvrzeného odepření práva vyjádřit se k zaslaným podkladům.

[45] 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.*

[46] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[47] Podle § 115 odst. 3 daňového řádu *[l]hůta podle odstavce 2 nesmí být delší než 15 dnů a lze ji prodloužit. Žádost o navrácení této lhůty v předěšlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.*

[48] Podle § 36 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění *[s]právce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon.*

[49] Podle § 36 odst. 2 daňového řádu v rozhodném znění *[s]právce daně vyhově první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší.*

[50] Podle § 36 odst. 3 daňového řádu v rozhodném znění, *[n]evydá-li správce daně rozhodnutí do doby, o níž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydá-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno. Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty* (zvýraznění ve všech částech tohoto oddílu dodal Nejvyšší správní soud).

[51] Podle § 36 odst. 5 daňového řádu v rozhodném znění *[l]hůtu nelze prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva.*

[52] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že řízení před žalovaným probíhalo tak, jak popsal v napadeném rozsudku krajský soud. Ze správního spisu zjistil, že stěžovatelem namítaná nečitelnost příloh v něm nemá oporu. Dotčené přílohy jsou součástí úředního záznamu, podle něhož žalovaný jejich čitelnost ověřil. Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítal pouze nečitelnost způsobenou začerněním určitých pasáží dokumentů. Nejvyšší správní soud vskutku shledal, že přílohy obsahují začerněné pasáže, ty se však vztahují pouze na nezbytná slova či údaje jako je jméno, příjmení, rodné číslo, DIČ apod., jejichž začernění odpovídá požadavkům anonymizace dokumentů za účelem ochrany práv subjektů, jichž se informace týkají. Stěžejní obsah příloh, z něhož žalovaný dovozoval skutečnosti relevantní pro rozhodnutí ve věci, zůstal zachován pro účely vyjádření stěžovatele. Stěžovatel dále nenamítal nečitelnost jiných pasáží příloh, což by bylo možno předpokládat, pokud by se skutečně chtěl dobrat podstaty věci, a to vyjádřit se k podkladům, na jejichž základě žalovaný rozhodoval. I ve světle této skutečnosti se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda žalovaný tímto postupem upřel stěžovateli možnost uplatnit svá procesní práva a své důkazní návrhy.

[53] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, „[ž]ádost daňového subjektu dle § 36 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 téhož zákona, tj. lhůty pro vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a pro případné navržení dalších důkazních prostředků, není podáním zjevně právně nepřijatelným ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Takové žádosti lze vyhovět za podmínek § 36 daňového řádu, neboť nejde o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva ve smyslu § 36 odst. 5 daňového řádu.“

[54] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že žalovaný nesprávně řízení o žádosti o prodloužení lhůty zastavil s odůvodněním, že se jedná o zjevně nepřijatelnou žádost, jelikož podle § 36 odst. 5 daňového řádu nelze lhůtu podle § 115 daňového řádu prodloužit. Podle Nejvyššího správního soudu žádost stěžovatele byla podána včas a tuto lhůtu bylo možno podle § 115 odst. 3 daňového řádu prodloužit. Žalovaný měl tedy rozhodnout, zda žádosti vyhovuje, či nikoliv, a v případě jejího zamítnutí měl vyčkat doručení tohoto rozhodnutí a doběhnutí zbývajících jednoho dne lhůty.

pokračování

[55] Podle Nejvyššího správního soudu však toto procesní pochybení nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[56] V rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v kontextu § 115 daňového řádu uvádí, že „*odvolací orgán musí vytvořit a poskytnout stejný procesní prostor pro dialog s daňovým subjektem, jaký by byl povinen poskytnout správce daně prvního stupně. [...] Z již citované důvodové zprávy se podává, že deklarovaným cílem tohoto ustanovení je „poskytnout oběma stranám před vydáním rozhodnutí ve věci odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním.“ Vzájemný dialog, jakožto provedení zásady součinnosti, je možný pouze v případě, pokud bude daňový subjekt vědět nejenom o shromážděných podkladech, ale i o tom, jak je odvolací orgán hodnotí a co za skutečnosti z nich dovozuje. V odvolacím daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace řízení. Tento fakt jasně vyplývá z § 111 odst. 2 daňového řádu, podle něhož „do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět.“ Odvolatel tak může až do doby vydání rozhodnutí o odvolání pozměňovat a doplňovat odvolání o nové námítky, dosud neuplatněné, může rovněž navrhnout nebo předkládat nové důkazní prostředky. Řízení je totiž vedeno zásadou úplné apelace, připouštějící skutkové i právní novoty. Může-li odvolací orgán ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, není žádný důvod, aby ve své procesní aktivitě byl omežován odvolatel.“ (zdůraznění dodáno)*

[57] Výzvou k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 3. 4. 2018 v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný ve smyslu rozsudku rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, náležitě stěžovatele seznámil nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i s podrobnými závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovodil, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil. Jádro zjištěných skutečností a argumentace, na základě níž žalovaný hodlal ve věci rozhodnout, tak bylo obsahem samotné výzvy, nikoliv příloh (4x opis daňových přiznání a výpis z cizineckého informačního systému), přičemž jejich čitelnost stěžovatel nezpochybnil. Stěžovateli tedy nic nebránilo v tom, se ve stanovené lhůtě k podstatě argumentace žalovaného vyjádřit a ve svém vyjádření namítat právě i údajnou nečitelnost příloh a z procesní opatrnosti požádat o prodloužení lhůty a jejich opakované zaslání. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neuvádí, v čem údajná nečitelnost příloh mohla mít vliv na jeho právo se ke zjištěným skutečnostem vyjádřit, a v žalobě ani v kasační stížnosti nenamítá ani to, jaké své důkazní návrhy či námítky chtěl ve svém vyjádření uplatnit tak, že by mohly zvrátit výsledek odvolacího řízení, jeví se jeho žádost o prodloužení lhůty spíše jako obstrukční. Obstrukci však z žádosti nečiní pouhý fakt, že byla podána v předposlední den lhůty, jak uvedl krajský soud.

[58] Lze také poukázat na to, že „*není povinností odvolacího orgánu zasílat daňovému subjektu konkrétní provedené důkazní prostředky (resp. důkazní prameny). Takový výklad § 115 odst. 2 daňového řádu by byl až příliš extenzivní, je-li vzato v úvahu, že konkrétní obsah shromážděných a provedených důkazních prostředků (pramenů) může daňový subjekt bez problémů seznat při nahlédnutí do spisu u odvolacího orgánu (pakliže je správní spis veden řádně)*“ (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 - 126). Údajně nečitelné přílohy tedy žalovaný zaslal stěžovateli nad rámec své povinnosti, přičemž stěžovatel mohl v případě zájmu vyjádřit se nahlédnout do správního spisu, o což mohl požádat již současně s žádostí o prodloužení lhůty.

[59] Bezpochyby je nutno trvat na tom, že až do doby vydání rozhodnutí o odvolání daňový subjekt může měnit a doplňovat odvolání o nové námítky, dosud neuplatněné, může rovněž navrhnout nebo předkládat nové důkazní prostředky, jak o tom pojednává výše citovaný rozsudek rozšířeného senátu. Avšak stěžejní v případě stěžovatele je, že právě v takovémto uplatňování jeho procesních práv mu nebylo po dobu trvání odvolacího řízení nijak bráněno. Dne 18. 6. 2017, tj. po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu

č. j. 2 Afs 160/2016 - 38, své odvolání doplnil. Po doručení rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty (dne 4. 5. 2018) však stěžovatel žalovanému své vyjádření nezaslal. O vydání napadeného rozhodnutí se přitom stěžovatel dozvěděl až dne 6. 5. 2018, kdy mu bylo doručeno. Tedy fakticky až po uplynutí zbývajících jednoho dne původní lhůty, která mu byla stanovena k vyjádření.

[60] Kasační námitka proto není důvodná. Nadto lze podotknout, že v důsledku zrušení napadeného rozsudku i napadeného rozhodnutí pro nerespektování závazného právního názoru se věc vrací znovu do stádia odvolacího řízení, proto nemá nesprávné nahlížení žalovaného na běh lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu na pozici stěžovatele žádný praktický dopad.

IV.D Nevyslechnutí svědků

[61] V poslední řadě stěžovatel namítá, že se žalovaný měl vypořádat s jeho návrhy na provedení výslechu 20 svědků ve výzvě ze dne 3. 4. 2018 podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Nerelevantnost výpovědí svědků odůvodnil až v napadeném rozhodnutí, čímž omezil možnost stěžovatele unést důkazní břemeno. Napadené rozhodnutí považuje za překvapivé.

[62] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že ve výzvě ze dne 3. 4. 2018 žalovaný uvedl, že stěžovatel ve svém doplnění odvolání znovu, *stejně jako v řízení vedeném správcem daně*, navrhl provedení svědeckých výpovědí 20 osob bez uvedení kontaktních adres. Dále popsal, že správce daně se pokusil zjistit kontaktní údaje k navrhované svědkyni Laryse Bordunis (jednatelka společnosti Ellive s.r.o.) a podrobně vysvětlil, jaké kroky (specificky v „novém“ odvolacím řízení) učinil pro zjištění kontaktu na tuto osobu, v čemž však nebyl úspěšný.

[63] V bodech 77 až 80 napadeného rozhodnutí se žalovaný znovu pečlivě i s odkazy na zprávu o daňové kontrole vypořádal s návrhy na provedení výslechu jednotlivých svědků a podrobně odůvodnil, z jakých důvodů se ztotožnil s posouzením správce daně v prvostupňovém rozhodnutí.

[64] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2016, č. j. 2 Afs 266/2015 - 42, *„(o)dvolací správní orgán je povinen umožnit seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v té fázi řízení, v níž dokazování prováděl, a před rozhodnutím na ně navazujícím. Bylo-li jeho rozhodnutí zrušeno a další rozhodnutí vydává, aniž by řízení bylo doplňováno, tuto povinnost nemá.“*

[65] Z výše citovaného § 115 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že *pokud* provádí odvolací orgán dokazování, seznámí odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a obdobně postupuje, *pokud* dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Za těchto okolností lze tedy v souvislosti s § 115 hovořit o překvapivém rozhodnutí v odvolacím řízení.

[66] Je pravdou, že ve výzvě pouze obecně konstatoval, že stěžovatel znovu navrhuje provedení výslechu svědků jako v prvostupňovém řízení, přičemž znovu neuvedl jejich kontaktní údaje. Dále však podrobně stěžovatele seznámil s důkazy, které provedl pro zjištění kontaktů na svědkyni Larysu Bordunis. Z výzvy jednoznačně vyplývá, že dokazování prováděl žalovaný jen ve vztahu k této konkrétní svědkyni a žalovaný v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu uvedl, jaké zjištěné skutečnosti z toho dovozuje. Žalovaný nebyl povinen se podrobně vyjádřit k dalším cca 20 svědkům, které znovu stěžovatel navrhl vyslechnout, aniž v té souvislosti předestřel jakékoliv novoty. Žalovaný ve vztahu k nim neprovedl žádné další dokazování a nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, s čímž by bylo třeba stěžovatele seznámit. Toto své stanovisko také podrobně odůvodnil v napadeném rozhodnutí. Proto u napadeného rozhodnutí o překvapivosti hovořit nelze.

pokračování

[67] Námitka není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[68] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto 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 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.]. Žalovaný v navazujícím řízení posoudí, zda stěžovatelem uplatněné výdaje na předmětnou zakázku za rok 2010, které nebyly správcem daně zpochybněny, mohly stačit na její realizaci. Pokud tomu tak nebylo, nebude možné stanovit daň dokazováním, ale na základě daňových pomůcek. Ačkoli v tomto případě může být řádné stanovení daně časově náročné, a to až do té míry, že se dostane do střetu se zákonnými limity práva daň vyměřit, nelze na shora popsané požadavky vycházející z již dříve v této věci vysloveného závazného právního názoru rezignovat.

[69] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Vzhledem k tomu, že se stěžovatel žalobou domáhal zrušení napadeného rozhodnutí, je nutno považovat ho 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. Stěžovateli přísluší náhrada odměny za dva úkony právní služby, a to podání žaloby a kasační stížnosti včetně jejího doplnění [§ 11 odst. 1 písm. 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, 5000 Kč za kasační stížnost) a 6800 Kč za právní služby (dvakrát 3400 Kč). Protože zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku 1428 Kč, kterou je povinen odvést z odměny za zastupování podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Celkovou částku nákladů řízení ve výši 16 228 Kč je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 19. března 2021

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu