



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **METEX EKO BIO s.r.o.**
sídlem Vidče 529
zastoupený Daně & Daně s.r.o.
sídlem Postranní 14, Děhylov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6.2.2018, č.j. 5165/18/5200-11433-712032,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6.2.2018, č.j. 5165/18/5200-11433-712032, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč k rukám zástupce Daně & Daně s.r.o., sídlem Postranní 14, Děhylov, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 6.2.2018, č.j. 5165/18/5200-11433-712032, kterým žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 3.11.2016, č.j. 1905409/16/3307-50523-803426, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2013 do 31.12.2013 a stanovena povinnost uhradit penále tak, že daň se zvyšuje ze 48 830 Kč na 68 020 Kč a penále ve výši 20% z částky doměřené daně se zvyšuje na 13 604 Kč, a kterým dále žalovaný změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 3.11.2016, č.j. 1905447/16/3307-50523-803426, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2014 do 31.12.2014 a stanovena povinnost uhradit penále tak, že daň se zvyšuje ze 2 280 Kč na 51 110 Kč a penále ve výši 20% z částky doměřené daně se zvyšuje na 10 722 Kč.
2. Žalovaný dospěl k odlišnému závěru než správce daně, podle něhož nebyly v průběhu řízení získány takové důkazy, které by jednoznačně a průkazným způsobem vyvrátily tvrzení žalobce ohledně vynaložení daňově uplatněných výdajů za manipulační práce za zdaňovací období roku 2013 a 2014. Podle žalovaného žalobce naopak neprokázal, že by tyto výdaje v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), vynaložil; podle žalovaného stále existují důvodné pochybnosti o daňové účinnosti tohoto deklarovaného výdaje.

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce namítá, že žalovaný provedl pouze interpretaci dat, aniž by se zabýval hodnocením všech důkazů, přičemž některé důkazy hodnotil jednostranně, některé podle žalobce musel žalovaný zatajit (místní šetření u BIOPELETY s.r.o. a OSTAX spol. s r.o.), anebo je nezohlednil.
4. Žalobce uvádí, že vlastní 20 kusů kontejnerů, přičemž některé z nich byly umístěny u dodavatelů či odběratelů; nutnou podmínkou pro nakládání materiálu nemusela být přítomnost nákladního vozidla při nakládce na kontejnery. Podle žalobce žalovaný nesprávně hodnotí pracovní dobu řidiče a nutnost přítomnosti vozidla s návěsem; ta podle žalobce nebyla nutná. Úvahy žalovaného jsou podle žalobce zmatečné a nepodložené, ve vzájemném rozporu, neposkytnutí služeb dodavatelským subjektem žalovaný neprokázal, v bodu 142 napadeného rozhodnutí žalovaný podle žalobce v podstatě dochází k závěru, že k přijetí služeb došlo, a zabývá se hospodárností vykládky materiálu.
5. Žalovaný dále podle žalobce pochybil, pokud hodnotil a aplikoval důkazy získané od společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. i ve vztahu k BIOPELETY s.r.o. a OSTAX spol. s r.o., neboť obchodní případy byly odlišné, na což žalobce upozorňoval.
6. Žalobce v této souvislosti předkládá čestné prohlášení jednatelů OSTAX spol. s r.o. a BIOPELETY s.r.o., neboť žalovaný žalobci neumožnil nahlédnout do části spisu, kde se nacházejí důkazy ve prospěch žalobce.
7. Pokud jde o stěžejní důkaz – svědeckou výpověď Z. U., tak tento svědek je podle žalobce nedůvěryhodný, neboť se jedná o bývalého přítele jednatelky žalobce, s nímž se nerozešla v dobrém a který se opakovaně léčil v psychiatrické léčebně. Žalobce namítá, že nejen on, ale i žalovaný má v dispoziční sféře dostatek důkazů o opaku tvrzení Z. U. Žalovaný podle

žalobce nesprávně nepřiznal listinným důkazům stejnou váhu jako výpovědi tohoto svědka.

8. Žalobce podrobnou argumentací dovozuje, že nebyl seznámen s částí spisu (vyhledávací část), která podle něj musí obsahovat i důkazy svědčící v jeho prospěch, což mimo jiné dokládá zmiňovanými čestnými prohlášeními. Podle žalobce správce daně v soupisu vyhledávací části spisu podle § 65 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“),
nevymezil, o jaké písemnosti se jedná a zda jsou podřaditelné pod § 65 odst. 1 písm. b), c), d) daňového řádu. Důvody, pro něž žalobce nemohl do spisu nahlédnout, správce daně, resp. žalovaný neprokázal.
9. Na své argumentaci žalobce setrval v podané replice a z výše uvedených důvodů navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

10. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí, přičemž zdůrazňuje, že při hodnocení svědecké výpovědi Z. U. přihlédl k možnému riziku podjatosti a hodnotil, zda je tato výpověď v souladu s ostatními zjištěnými skutečnostmi. Pokud jde o seznámení žalobce s obsahem správního spisu po jeho doplnění o listiny dříve obsažené v části vyhledávací, k tomu došlo dne 14.12.2017, poté, co žalovaný žalobce seznámil se změnou právního názoru v odvolacím řízení.
11. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

12. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
13. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumával v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
14. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení dospěl k opačnému závěru než správce daně, že žalobce neprokázal vynaložení výdajů za práce od dodavatelů R. M. a společnosti Richard Machula s.r.o. za zdaňovací období roku 2013 a 2014. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole naopak dospěl k závěru, že v průběhu kontroly nebyly získány takové důkazy, které by jednoznačně a průkazným způsobem vyvrátily tvrzení žalobce ohledně vynaložení výdajů ve výši 358 700,90 Kč za rok 2013 a 442 000,40 Kč za rok 2014 za práce dle faktur - daňových dokladů č. 13003, č. UNC13001, č. UNC13002, č. UNC14001, č. UNC14002, č. 14003 a č. UNC14001 (zpráva o daňové kontrole ze dne 27.10.2016, č.j. 1880409/16/3310-60561-607951). V písemnosti seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č.j. 49121/17/5200-11433-712032 ze dne 14.12.2017 (dále jen „seznámení v odvolacím řízení“) žalovaný žalobci sdělil, že dospěl k opačnému právnímu názoru než správce daně - v neprospěch žalobce s odkazem na § 114

daňového řádu, podle něhož odvolací orgán není vázán návrhy odvolatele, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele (§ 114 odst. 2 daňového řádu).

15. Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
16. Služby měly dle předložených dokladů a vyjádření žalobce spočívat k nakládání dřevní hmoty a rostlinných zbytků na kontejnery (manipulační práce se strojem „UNC“), a to v zemědělských družstvech a pilách, s nimiž měl žalobce nasmlouván odběr těchto surovin; podle žalobce tam, kde měl nasmlouvánu dřevní hmotu a rostlinné zbytky ke štěpkování a drcení, potřebovali tyto komodity naložit na kontejnery, což prováděli právě R. M. a Richard Machula s.r.o. Pokud jde o předmět činnosti žalobce, tím byl nákup a prodej biomasy. Z výkazů vystavených těmito deklarovanými dodavateli prací pro žalobce (str. 11 až str. 12 a str. 17 a str. 18 seznámení s výsledkem kontrolního zjištění č.j. 1631060/16/3310-60561-607951 ze dne 23.8.2016) vyplynulo, že měli vykonat manipulační práce v místech Ostax – Jarcová, Š. – Frenštát pod Radhoštěm a nakládku P. – Frenštát pod Radhoštěm. Žalobce dále předložil smlouvu se společností BIOPELETY s.r.o., zastoupenou panem Š. a společností OSTAX, spol. s r.o. ve věci dodání zboží včetně manipulace. V průběhu daňové kontroly žalobce potvrdil, že vlastní 16 kontejnerů a nákladní automobil RZ X – nosič kontejneru. Pokud jde o smlouvy a objednávky, které by žalobce uzavřel s R. M. či společností R. M. s.r.o., případně jiné písemnosti potvrzující provedené práce, tak žádné nebyly doloženy.
17. Žalovaný jako důkazy hodnotil vyjádření žalobce, daňové doklady - jednotlivé faktury, doklady o zaúčtování a zaplacení a výkazy od dodavatelů manipulačních prací (dále jen „výkazy M.“), záznamy o provozu nákladního vozidla RZ X, výpovědi svědků, a dále hodnotil vyjádření od společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. a výsledky místního šetření u společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o., zejména dodací listy k jednotlivým dodávkám pro žalobce, kde byl uveden den a objem dodávky (tyto listiny však v době vydání seznámení v odvolacím řízení byly součástí pouze vyhledávací části spisu, což plyne se shodného tvrzení účastníků řízení).
18. Společnost PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. k výzvě správce daně č.j. 15405/16/3310-60561-607951 sdělila, že žalobce od ní odebírá dřevní odpad, který je nakládán do kontejnerů, jež jsou ve vlastnictví žalobce. Dřevní odpad byl nakládán většinou nakladačem společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o., ovšem někdy po vzájemné dohodě si v odpoledních hodinách nakládku zajišťoval žalobce sám; zda vlastními zaměstnanci nebo subdodavatelsky nebylo ve společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. známo.
19. V rámci místního šetření u společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. získal správce daně dodací listy pro žalobce, které porovnal s výkazy M. a se záznamy o provozu vozidla RZ X, z nichž plynulo, kdy bylo vozidlo ve Frenštátě pod Radhoštěm, kde se nachází pila společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. Žalovaný zjistil, že časy ze záznamů o provozu vozidla se rozcházejí s údaji zaznamenanými ve výkazech. S ohledem na skutečnost, že v rámci ranní směny probíhala nakládku nakladačem společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. zdarma, tak v rozmezí mezi 16.00 a 20. 00 hod. se řidič J. P. na pile vůbec nenacházel, a pokud ano, tak v řádu minut. Práce přitom měly údajně trvat 2 až 4 hodiny. V okamžiku, kdy se měl na pile nacházet nakladač za účelem naložení biomateriálu (štěpky a pilin), chybí důkaz o

tom, že by se zde zároveň nacházelo nákladní vozidlo RZ X, které by materiál odvezlo. Žalovaný poukázal na to, že by postrádalo logické opodstatnění, aby žalobce nechal nakládat materiál do prázdných kontejnerů v odpoledních a večerních hodinách a samotný odvoz prováděl až druhý den, jelikož nakládka nakladačem společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. v rámci ranní směny byla zdarma (v podrobnostech zdejší soud odkazuje na tabulku na str. 8 a str. 9 seznámení v odvolacím řízení).

20. Pokud jde o svědecké výpovědi provedené v průběhu daňové kontroly, tak správce daně třikrát vyslechl Z. U., bývalého zaměstnance žalobce (protokoly č.j. 1772692/15/3310-60561-607951, č.j. 6262/16/3310-60561-607951, č.j. 934697/16/3310-60561-805036), který popsal fungování žalobce tak, že všechny faktury od údajných dodavatelů manipulačních prací byly fiktivní. Svědek uvedl, že po zaplacení prací paní M. vrátila peníze jednatele žalobce paní J. (bývalé partnerce Z. U.) s tím, že si ponechala 10% provizi. Z. U. dále uvedl, že vytvářel smyšlené cestovní příkazy.
21. Pokud jde o svědecké výpovědi řidičů žalobce J. P. a K. M., tak J. P. uvedl, že nákladním automobilem RZ X přepravoval biomasu, jeho pracovní cesty končily vždy v Rožnově pod Radhoštěm, kde nákladní automobil parkoval. Podle J. P. tuto práci nevykonávali žádní další zaměstnanci žalobce. K. M. uvedl, že pracoval jako řidič, jezdil s „nákladákem MAN...“, jeho pracovní cesty končily ve 12 hodin nebo 15 hodin s tím, že na tyto cesty jezdil dále J. P. Práci řidičů organizoval B. J., zaměstnanec žalobce. Podle žalovaného bylo prokázáno, že nákladní vozidlo (nosič kontejneru) řídil J. P. Pokud jde o K. M., podle žalovaného z předložených důkazních prostředků nelze učinit závěr, že s nákladním automobilem pro žalobce také jezdil.
22. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení 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.
23. Podle § 115 odst. 2 provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. 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.
24. Podle § 115 odst. 3 daňového řádu nesmí být lhůta podle odstavce 2 delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.
25. Podle § 115 odst. 4 daňového řádu platí, že po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.
26. Ze závěrů žalovaného je zřejmé, že přestože si byl vědom možného rizika „podjatosti“ Z. U. s ohledem na skutečnost, že se jedná o bývalého partnera jednatelky žalobce, svědeckou výpověď Z. U. hodnotil jako důkaz, který společně s ostatními důkazy – dodacími listy od společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o., výkazy M. a záznamy o provozu vozidla RZ X – zavádají pochybnosti o faktickém vykonání prací deklarovanými dodavateli.
27. Pokud jde o realizaci služeb dodavateli u společnosti BIOPELETY s.r.o., zastoupenou panem Š. a společností OSTAX, spol. s r.o., tak ze seznámení v odvolacím řízení (a ostatně

ani ze zprávy o daňové kontrole) neplyne, že by se jakýkoli hodnocený důkaz týkal manipulačních prací prováděných u těchto společností. Až v napadeném rozhodnutí žalovaný uvádí, že se neztotožňuje s námitkou, že by posuzoval jen pro něj výhodné důkazní prostředky a jiné, které by svědčily ve prospěch daňového subjektu, by vědomě tajil. Podle žalovaného „Příkladem lze uvést úkon ve formě místního šetření u společnosti BIOPELETY s.r.o., který žádným způsobem nedokládá, že manipulační práce byly v daném čase a v daném rozsahu vykonány právě dodavateli M. resp. Machula s.r.o. Tato listina nebyla odvolacím orgánem shledána využitelnou.“ (bod 148 napadeného rozhodnutí).

28. Bez ohledu na žalobní argumentaci, že žalovaný „zatajuje“ ve vyhledávací části důkazy svědčící ve prospěch žalobce, tak podstatné je, o které důkazy žalovaný své závěry opírá. Zdejšímu soudu nepřisluší vyhledávat a hodnotit důkazy, z nichž žalovaný zcela evidentně nevycházel, nýbrž posoudit, zda výše shrnutý postup žalovaného a jeho závěry ve světle hodnocených důkazů obstojí.
29. Podle zdejšího soudu pokud žalovaný dospěl k závěru, že žalobce předložil důkazy, které byly pouze formální povahy, nicméně skutečnou realizaci prací nemohly osvědčit s ohledem na pochybnosti zjištěné v souvislosti s nákládkou u společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o., a proto neuznal náklady za práce od R. M. a společnosti Richard Machula s.r.o. jako celek, tak tento závěr pro nedostatek skutkových důvodů neobstojí. Žalovaný ničím nedokládá pochybnosti týkající se provedení těchto prací v místě realizace BIOPELETY s.r.o. a OSTAX, spol. s r.o., s čímž souvisí i pochybení žalovaného, který poprvé až v napadeném rozhodnutí hodnotí zřejmě protokol z místního šetření u BIOPELETY s.r.o. a seznamuje žalobce se svým názorem na tento důkaz – že tato listina nedokládá, že manipulační práce byly v daném čase a v daném rozsahu vykonány deklarovanými dodavateli a že tato listina nebyla „shledána využitelnou“.
30. Mezi účastníky řízení předně není sporu o tom, že v reakci na seznámení v odvolacím řízení žalobce opět poukázal na skutečnost, že při nahlížení do spisu nebyl seznámen se všemi písemnostmi, z nichž žalovaný vycházel. Z protokolu o nahlížení č.j. 2076847/17/3310-60561-607951 vyplývá, že žalobci bylo na základě jeho stížnosti umožněno dne 14.12.2017 nahlédnout do spisu, kdy byl seznámen s listinami, které doposud byly součástí vyhledávací části – výzva k poskytnutí informací ze dne 8.1.2016, č.j. 15405/16/3310-60561-607951, adresovaná společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o., odpověď na tuto výzvu, dožádání ze dne 18.3.2016, č.j. 448347/16/3310-60561-607951, Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj, a protokol o místním šetření u společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. ze dne 5.4.2016, č.j. 676837/16/3310-60561-607951.
31. Ponechání těchto důkazů ve vyhledávací části spisu i po dobu odvolacího řízení, a to i v okamžiku vydání seznámení v odvolacím řízení, je bezpochyby flagrantním pochybením ve vedení daňového spisu. Zdejší soud je nucen zdůraznit, že smyslem právní úpravy obsažené v daňovém řádu týkající se tzv. vyhledávací části (§ 65 a 66 daňového řádu) je vyloučit možnost daňového subjektu nahlížet do této části spisu pouze z toho důvodu, že by mohlo (a to zpravidla po omezenou dobu) dojít ke zmaření či ohrožení cíle správy daní – tento cíl zcela jistě nesleduje ponechání v této části spisu důkazy, z nichž správce daně a žalovaný vychází a které se týkají předmětu kontroly. Jen z tohoto legitimního důvodu je daňovému subjektu přiznáno právo nahlížet pouze do soupisu písemností vedených ve vyhledávací části spisu, aniž by z nich vyplýval jejich konkrétní obsah (§ 66 odst. 2

daňového řádu), přičemž platí, že není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu (§ 66 odst. 3 daňového řádu). Pokud jde o ochranu práv daňového subjektu ve vztahu k obsahu písemností založených do části vyhledávací, tak daňový řád stanoví, že písemnosti, jež jsou důkazním prostředkem a nemohou být po určitou dobu zpřístupněny podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, lze ve vyhledávací části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.8.2013, č.j. 1 Afs 21/2013-66).

32. Ze správního spisu však také vyplývá, že do vydání napadeného rozhodnutí (do 6.2.2018) se žalobce, po seznámení se s výše uvedenými důkazy, k nim již nikterak nevyjádřil, přestože k tomu podle zdejšího soudu dostatečný procesní prostor měl a již dne 14.12.2017 či bezprostředně po nahlížení mohl žalovanému oznámit, že hodlá realizovat své procesní právo se k těmto důkazům vyjádřit, a to již s ohledem na zásadu *vigilantibus iura skripta sunt*. Pokud nyní v žalobě žalobce uvádí, že by žalovaný jeho pozdější vyjádření nezohlednil a nezabýval se jím, tak jednak se podle zdejšího soudu jedná o čirou spekulaci, a pokud by tomu tak skutečně bylo, žalovaný by nepochybně zatížil odvolací řízení závažnou vadou. V této souvislosti však bylo již Nejvyšším správním soudem judikováno, že opomenutí vypořádat se s vyjádřením v odvolacím řízení po doplnění dokazování nemusí být bez dalšího vadou, která má vliv na zákonnost rozhodnutí o dovolání, a je třeba přezkoumat rozhodnutí o odvolání i ve světle (správním orgánem nezohledněného) vyjádření v odvolacím řízení, a to zejména z toho hlediska, zda z obsahu vyjádření plynou pro věc samu podstatné skutečnosti či nikoli (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.5.2019, č.j. 1 Afs 98/2018-27).
33. Hodnocení skutkových podkladů týkajících se deklarovaných manipulačních prací u společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. tak, jak bylo provedeno žalovaným, v soudním přezkumu ob stojí; pochybnosti žalovaného jsou opřeny o dostatečně konkrétní skutková zjištění a není nelogické, pokud se žalovaný vyjádřil i k tomu, že by za podmínek, za jakých své dodávky poskytovala žalobci společnost PUSTĚJOVSKÝ s.r.o., postrádalo ekonomické opodstatnění, aby nakládku surovin do kontejnerů pro žalobce prováděl třetí subjekt, když je v dopoledních hodinách provedla sama společnost PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. V tomto směru nemá na výše shrnuté závěry žalovaného žádný vliv opakovaný odkaz žalobce na to, že uvedené kontejnery vlastní; to ostatně ani nebylo žalovaným zpochybněno.
34. Pokud jde o další skutkové podklady pro závěr, že výdaje za manipulační práce od R. M. a společnosti Richard Machula s.r.o. neobstojí jako celek, tak je třeba zdůraznit, že správní spis prvostupňového správce daně byl zdejšímu soudu předložen bez řádného spisového přehledu a jednotlivé listiny dokumentující daňovou kontrolu v něm nebyly řazeny zcela chronologicky (kupř. složka „veřejná část č. 1 až 16“ jako první listinu obsahuje výzvu k odstranění vad podání ze dne 8.12.2016, č.j. 2020160/16/3307-50523-803426, s číslem listu „3“), přičemž v tomto spisovém materiálu nebylo možné spolehlivě dohledat, kdy byly jednotlivé listiny do veřejné části z vyhledávací části spisu, která není co do řazení listů chronologicky číslována, přeraženy. Ve veřejné části spisu označené „17 – 60“ zdejší soud našel (až za zprávou o daňové kontrole) na listech očíslovaných tužkou čísly 34, 35, 36 a 37 písemnost dožádání ze dne 16.3.2016, č.j. 447829/16/3310-60561-607951, ve věci provedení místního šetření u BIOPELETY s.r.o., protokol o místním šetření ze dne

5.4.2016, č.j. 676770/16/3310-60561-607951, u společnosti BIOPELETY s.r.o., dožádání ze dne 16.3.2016, č.j. 448347/16/3310-60561-607951, ve věci provedení místního šetření u společnosti PUSTĚJOVSKÝ s.r.o. a protokol o místním šetření u této společnosti ze dne 5.4.2016, č.j. 676837/16/3310-60561-607951. Pokud jde o další místo - OSTAX, spol. s r.o. – kde měly být manipulační práce prováděny, zdejší soud nenalezl žádný skutkový podklad týkající se provádění prací u této společnosti a ani žalovaný v napadeném rozhodnutí, na rozdíl od místního šetření u společnosti BIOPELETY s.r.o., žádnou listinu či jiný důkaz nezmiňuje.

35. Je přitom ustáleně judikováno, že dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu); neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Dokáže-li správce daně v tomto smyslu prokázat takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno a to se přeneso opět na daňový subjekt. Zároveň platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správci daně zároveň žádná pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena.
36. Jako důkazy mohou sloužit také výsledky dožádání, vyjádření a dožádanými správci daně poskytnuté listiny. V určitých situacích mohou výsledky dožádání postačit a výsledky svědků jsou pro zjištění skutkového stavu nadbytečné či naopak. V případě nákladů vynaložených za manipulační práce od R. M. a společnosti Machula s.r.o. je třeba zdůraznit, že svědecká výpověď Z. U. s ohledem na možnou zaujatost tohoto svědka nemohla sama o sobě dostatečně důkazně podložit pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Podle zdejšího soudu má charakter spíše podpůrného důkazu či prvotního impulsu k prověření uskutečnění manipulačních prací, neboť o osobním a negativním vztahu tohoto svědka k jednatele žalobce není mezi účastníky řízení sporu. Proto bylo třeba aktivovat další procesní postup a ke sporné skutkové otázce provést další důkazy (§ 1 odst. 2 ve spojení s § 92 odst. 2 daňového řádu), vyhodnotit je a dát žalobci prostor se k nim vyjádřit. V případě prací deklarovaných dodavateli u BIOPELETY s.r.o. a OSTAX, spol. s r.o. se tak nestalo, a proto podle zdejšího soudu nebyl skutkový stav zjištěn dostatečně natolik, aby bylo možno uzavřít, že skutkový stav byl dostatečně zjištěn a že žalovaný unesl své důkazní břemeno ohledně pochybností týkajících se uskutečnění všech prací od R. M. a společnosti Richard Machula s.r.o.
37. Nedostatečný postup žalovaného v dokazování ohledně deklarovaných výdajů, které nebyly žalovaným uznány jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 věty první ZDP, v odvolacím řízení představuje takovou vadu, jež má vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, které pro nedostatek skutkových důvodů nemůže v soudním přezkumu

obstát. Zdejší soud proto z výše uvedených důvodů žalobou napadené rozhodnutí bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

IV. Náklady řízení

38. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
39. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, a proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále náklady zastoupení daňovým poradcem (§ 35 odst. 2 s.ř.s.) za tři úkony právní služby po 3 100 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného (§ 11 odst. 1 písm. a/ a d/ vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu), společně se třemi režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 4 citované vyhlášky), a částkou odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 15 342 Kč. K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 4. června 2020

David Raus v.r.
předseda senátu