



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph.D., a Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobce: **DIAMO, státní podnik**, IČO: 000 02 739
sídlem Máchova 201, 471 27 Stráž pod Ralskem

zastoupený advokátkou JUDr. Petrou Buzkovou
sídlem V Celnici 1040/5, 110 00 Praha

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

**o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 11. 2016,
č. j. 48460/16/5200-11434-707700**

takto:

- I.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9.11.2016, č.j. 48460/16/5200-11434-707700 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 12 342 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám právní zástupkyně žalobce advokátky JUDr. Petry Buzkové.

Odůvodnění:

I. Základ sporu a průběh předcházejícího řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 11. 2016, č. j. 48460/16/5200-11434-707700 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále též jen

„správce daně“) ze dne 30. 7. 2015, č. j. 175142/15/4225-21793-500379 (dále též jen „platební výměr“), kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 18 250 450 Kč.

2. Dne 30. 6. 2014 podal žalobce přiznání k dani z příjmů právnické osoby, ve kterém uplatnil odpočet od základu daně v souladu s ust. § 34 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 2004 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve výši 97 699 469 Kč.
3. Dne 18. 7. 2014 byl žalobce správcem daně vyzván k odstranění pochybností o správnosti daňového přiznání spočívajících v uplatnění odpočtu v neobvykle vysoké výši.
4. Dne 29. 7. 2014 proběhlo za účasti žalobce ústní jednání, ze kterého vyplynulo, že žalobce podle správce daně dostatečně neprokázal splnění podmínek pro uplatnění odpočtu od základu daně, konkrétně a) že se žalobce stal prvním vlastníkem hmotného majetku, jehož se uplatňovaný odpočet týká, a b) že žalobce neprokázal výši vstupní ceny hmotného majetku, z níž následně vypočítal uplatňovaný odpočet, resp. že správce daně postrádá vazbu mezi předloženými důkazními prostředky a konkrétním hmotným majetkem, jehož se uplatňovaný odpočet týkal.
5. Dne 21. 10. 2014 vydal správce daně sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností č. j. 221728/14/4025-07000-500379, v němž konstatoval, že skutečnost, že se žalobce stal prvním vlastníkem předmětného hmotného majetku, nebyla dostatečně prokázána, a stejně tak nebyla nabývacími doklady doložena jeho vstupní cena. Podle správce daně z žalobcem předložených smluv o dílo s uvedeným předmětem „*Likvidace roztoků podzemní těžby uranu – I. etapa*“ nevyplývalo, že na jejich základě byl pořízen právě ten hmotný majetek, u nějž žalobce uplatňoval odpočet. V předložených smlouvách o dílo podle názoru správce daně nebyly uvedeny ani jednotlivé ceny nabývaného hmotného majetku. Ze sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností vyplynulo, že správce daně vzal v potaz žalobcem předložené zápisy o odevzdání a převzetí celých budov nebo staveb, nicméně z těchto zápisů ani z jejich příloh podle správce daně nevyplývalo, kdy byl předmětný hmotný majetek pořízen, kdo a kdy jej vyrobil a jaká byla jeho vstupní cena. Podle správce daně žalobce nepředložil podklady, které by mohly nahradit nabývací doklady, na jejichž základě byl majetek, jehož se uplatňovaný odpočet týkal, pořízen. Předložené doklady neprokázaly, že jsou pravdivé a že hmotnému majetku byla přiřazena vstupní cena ve správné výši.
6. Dne 18. 11. 2014 se žalobce vyjádřil k výsledku postupu k odstranění pochybností a podal návrh na doplnění dokazování. Vyjádřil názor, že správce daně dospěl k závěru v důsledku nesprávného a neúplného hodnocení žalobcem předložených důkazů, když všechny předložené podklady jako celek jednoznačně prokazovaly oprávněnost uplatněného odpočtu. Žalobce uvedl, že jednotlivý hmotný majetek společně se vstupními cenami nebylo možno specifikovat izolovaně, a to s ohledem na obsáhlost celé investice a celé realizace projektu likvidace roztoků podzemní těžby uranu v dané lokalitě. Žalobce dále předložil čestné prohlášení Ing. XX, který jakožto jednatel společnosti SPINY s.r.o., vykonával technický dozor projektu, přičemž náplní jeho činnosti byla kontrola věcné a cenové správnosti a úplnosti oceňovacích podkladů a faktur.
7. Na den 3. 3. 2015 správce daně na základě podání žalobce předvolal Ing. XX k podání svědecké výpovědi. Ten k dotazům správce daně a žalobce uvedl, že stanovení vstupních cen hmotného majetku nebylo náplní činnosti společnosti SPINY s.r.o., nicméně že se tato společnost podílela na přípravě příloh k přehledům technicko-ekonomických údajů o budově nebo stavbě, přičemž podklady o cenách byly vždy stanoveny a doloženy konkrétním dodavatelem díla. Svědek potvrdil, že žalobce se stal prvním vlastníkem předmětného hmotného majetku, na nějž uplatňoval odpočet, a dále potvrdil, že společnost SPINY s.r.o., prováděla potvrzení rozvrhu prací, které byly za daný měsíc vykonány.

8. Dne 22. 4. 2015 se konalo ústní jednání, ze kterého vyplynulo, že svědek podle správce daně nevysvětlil, z čeho vycházelo dané ocenění hmotného majetku, a nebyl schopen potvrdit, zda byla vstupní cena hmotného majetku stanovena správně. Na základě dosavadního zjištění byla žalobci doměřena daň ve výši 18 250 450 Kč.
9. Žalobce následně navrhl provedení dalších důkazů k prokázání oprávněnosti uplatnění daňového odpočtu, a to dodavatelských faktur, faxových zpráv dodavatele, komunikace mezi dodavateli a svědkem, zápisů o odevzdání a převzetí stavby a protokolů o předání prací na stavbě.
10. Dne 29. 7. 2016 vydal správce daně zprávu o daňové kontrole (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), v níž konstatoval, že žalobce na základě předložených dokumentů neprokázal vstupní cenu nabývaného hmotného majetku a rovněž neprokázal, že by byl v případě odštěpného závodu GEAM prvním vlastníkem vozidla Ford Transit, na nějž rovněž uplatňoval daňový odpočet.
11. Dne 30. 7. 2015 správce daně vydal platební výměr na úhradu doplatku na dani z příjmů žalobce ve výši 18 250 450 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 31. 8. 2015 odvolání, které doplnil dne 6. 10. 2015.
12. Dne 9. 11. 2016 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým potvrdil platební výměr a odvolání žalobce zamítl. V odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že pro naplnění účelu zákonem dané možnosti uplatnit odpočet dle ust. § 34 odst. 3 zákona o dani z příjmů je nutno jednoznačně a nezpochybnitelně prokázat výši ceny, z níž je odpočet uplatňován, když vstupní cenou byla podle § 29 odst. 1 zákona o dani z příjmů pořizovací cena tohoto majetku a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) stanoví, že pořizovací cenou je cena, za níž byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Žalovaný konstatoval, že žalobce neunesl břemeno důkazní, když jednoznačně neprokázal oprávněnost uplatněného odpočtu. Za této situace žalobce neměl v souladu s názorem správce daně a názorem žalovaného na daňový odpočet nárok. Žalovaný dále uvedl, že vstupní cenu hmotného majetku je možno prokázat pouze dokladem, z něhož je zřejmé, že majetek byl pořízen přímo od výrobce nebo prostřednictvím obchodníka nebo ve vlastní režii, přičemž zápisy o vyvedení do majetku společně s jejich přílohami za takové doklady nebylo možné označit, jelikož v nich nebyly uvedeny odkazy na podklady od dodavatelů a zároveň nebylo uvedeno, na základě čeho a jakým způsobem byla hodnota projektových a průzkumných prací přiřazena právě ke konkrétním položkám. Dále nebylo prokázáno, jak se konkrétní práce uvedené v žalobcem předložených fakturách promítly do konkrétního majetku. Na závěr žalovaný v napadeném rozhodnutí okrajově poukázal také na skutečnost, že celkové náklady investiční akce byly zcela uhrazeny ze státního rozpočtu.

II. Obsah žaloby

13. V žalobě podané proti napadenému rozhodnutí žalobce nejprve poukázal na nesprávný postup správce daně při vyhodnocování důkazních prostředků, které žalobce předložil k prokázání svého daňového tvrzení a k prokázání oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet. Podle žalobce správce daně ani žalovaný nehodnotili předložené a označené důkazy ve vzájemných souvislostech a v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Žalobcem předložené důkazy obsahují komplexní soubor listin, z nichž vyplývá, že uplatnil odpočet od základu daně správně, a že má na tento odpočet nárok, jelikož těmito listinami prokázal vstupní cenu celého souboru hmotného majetku, jehož se uplatněný odpočet od základu daně z příjmů žalobce týkal.
14. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt má nárok na odpočet od základu daně ve výši 10 % ze vstupní ceny hmotného majetku, dopustily se správní orgány diskriminačního jednání, pokud konstatovaly, že vstupní cena jednotlivých položek hmotného majetku nebyla prokázána, když nevyhodnotily specifickou celou rozsáhlou investici a nepřiznaly tím žalobci nárok na uplatnění

odpočtu od základu daně jen proto, že žalobce podle nich nebyl schopen prokázat vstupní cenu každého jednotlivého předmětného hmotného majetku. Žalobce komplexně prokázal vstupní cenu předmětného hmotného majetku, u nějž uplatňoval nárok na daňový odpočet, a to především s ohledem na komplexnost, unikátnost a speciální technologické řešení celého projektu, k čemuž měl správce daně a následně žalovaný při svém rozhodování přihlédnout, ovšem nestalo se tak.

15. Žalobce namítl, že se správní orgány nezabývaly jeho tvrzením, že investiční akce týkající se likvidace roztoků podzemní těžby uranu, při jejíž realizaci předmětný hmotný majetek nabyl do svého vlastnictví, vyžadovala již od samého počátku specifický přístup v zadání díla, v jeho předání a v konečném důsledku také v uplatnění nároku na odpočet od základu daně, a to s ohledem na jeho rozsáhlost a komplexnost. Správní orgány se vůbec nezabývaly tvrzením žalobce, že nemohl disponovat konkrétními nabývacími doklady k jednotlivým položkám předmětného hmotného majetku, jelikož tento hmotný majetek vznikl v rámci celé realizace díla spočívající v provedení likvidace roztoků podzemní těžby uranu. Touto argumentací týkající se unikátnosti projektu se správce daně ani žalovaný vůbec nezabývali a s námitkami žalobce se nevypořádali. Správce daně pouze shrnul, že cena jednotlivého hmotného majetku nebyla prokázána a následně žalovaný velmi stroze konstatoval, že nebylo možné vstupní cenu rozdělit na cenu prokázanou a neprokázanou.
16. Přestože žalobce řádně označil veškeré důkazy, které podle něj prokazovaly vstupní cenu předmětného hmotného majetku, k němuž byl uplatňován předmětný odpočet, a ty také správci daně předložil, správce daně vyhodnotil, že některé z položek nebyly ztotožněny, a tudíž žalobci nemohl být přiznán nárok na odpočet od základu daně ani z nezpochybnitelně prokázaných pořizovacích cen předmětného hmotného majetku. Žalovaný se následně řádně nevypořádal s odvolací námitkou žalobce, že se správce daně nezabýval otázkou vyhodnocení alespoň té části důkazů, které byly žalobcem předloženy a které jednoznačně prokazovaly minimálně část vstupní ceny předmětného hmotného majetku. Správce daně přiznal, že z předložených důkazních prostředků vyplývalo, že části vstupních cen byly prokázány, nicméně již nepřiznal žalobci nárok ani na uplatnění daňového odpočtu z těchto prokázaných cen předmětného hmotného majetku. Žalovaný pak toto jednání aprobevoval nedostatečně odůvodněným konstatováním, že nebylo možné vstupní cenu rozdělit na cenu prokázanou a neprokázanou.
17. Žalobce dále namítl, že správní orgány neprovedly všechny jím předložené důkazy, přičemž již ve zprávě o daňové kontrole správce daně formuloval svá zjištění velmi neurčitě. Z těchto formulací bylo možné vyvodit, že správce daně vyhodnotil skutkový stav na základě svých domněnek či na základě neúplně zjištěného skutkového stavu. Žalovaný nevzal odvolací námitku žalobce stran neurčitě a pochybnosti vzbuzující argumentace správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole v potaz a spokojil se s pouhým stanoviskem (vysvětlením) správce daně v jeho stanovisku k odvolání žalobce ze dne 19. 1. 2016, č. j. 11845/16/4100-10720-204412. Tímto postupem správce daně a žalovaného byla dle názoru žalobce porušena zásada stanovená v ust. § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále také jen „daňový řád“).
18. Podle žalovaného správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že nebyl schopen ověřit vstupní cenu jednotlivého hmotného majetku. Z této formulace žalobce usoudil, že správce daně nebyl schopen ověřit vstupní cenu jednotlivého majetku proto, že se neorientoval v žalobcem předložených důkazech. Vyžádal-li by si správce daně od žalobce součinnost za účelem vysvětlení případných nesrovnalostí a zahájil-li by se žalobcem dialog pro účely odstranění těchto nesrovnalostí, bylo by možné vstupní cenu jednotlivého majetku ověřit a přiznat žalobci alespoň část nároku na uplatnění odpočtu od základu daně. Ani s touto namítanou skutečností se žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně nevypořádal. Správní orgány tedy nepostupovaly v součinnosti s žalobcem tak, aby byl naplněn účel daňového řízení, kterým není pouze

uspokojení fiskálního zájmu státu, ale především i vybrání daně ve výši správně stanovené tak, aby bylo současně chráněno zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08).

19. Pokud se správce daně v předložených důkazech neorientoval a žalobce na to neupozornil, byl žalobce v dobré víře, že veškeré jím tvrzené skutečnosti byly prokázány, a neměl tedy pochyb o tom, že se správce daně v předložených důkazech zorientoval a již k těmto podkladům nepožaduje po žalobci dalšího vysvětlení. Správní orgány v dané věci neúplně zjistily skutkový stav, postupovaly v rozporu s ust. § 2 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále též jen „s. ř.“) a v rozporu se zásadou zjištění materiální pravdy podle § 3 s. ř., a též v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu.
20. Žalobce dále uvedl, že naplnil svou zákonnou povinnost, když na podporu svých tvrzení označil a následně rovněž správci daně předložil příslušné důkazy. Nebylo povinností žalobce v předložených důkazech vyznačovat jednotlivé části, které se vztahují k tomu kterému předmětnému hmotnému majetku. Ze zprávy o daňové kontrole přitom vyplynulo, že správce daně nedbal své povinnosti a nepožádal žalobce o součinnost ve věci vysvětlení některých zkratk, pojmů či označených důkazů k jednotlivým tvrzením žalobce. S tím se žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nevypořádal. K tomu žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 a ze dne 24. 9. 2003, č. j. 2 A 1105/2002.
21. Žalobce dále namítl, že správce daně jednoznačně identifikoval části pořizovací ceny jednotlivých položek předmětného hmotného majetku, ovšem žalobci již nepřiznal nárok na žádný odpočet dle ust. § 34 odst. 3 písm. a) zákona o dani z příjmů. Pouhé kusé odůvodnění nepřiznání alespoň části nároku na odpočet ze základu daně obsahovalo až napadené rozhodnutí. V něm žalovaný uvedl, že vstupní cena je dle zákona o dani z příjmů v návaznosti na ust. § 25 zákona o účetnictví definována kompaktně a nelze ji rozdělit na část vstupní ceny prokázané a část vstupní ceny neprokázané. Nerespektováním této konstrukce by dle právního názoru žalovaného došlo k porušení ust. § 29 zákona o dani z příjmů, který pro úplatné pořízení majetku striktně předepisuje, že vstupní cena je cena pořizovací, tedy v souladu se zákonem o účetnictví cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Toto odůvodnění však žalobce považuje za nedostatečné. Má za to, že dostatečně prokázal vstupní cenu jednotlivého předmětného hmotného majetku, jelikož k tomu doložil veškeré související podklady. K prokázání hmotného majetku předložil postupně smlouvy o dílo s hlavními dodavateli „*Likvidace roztoků podzemní těžby uranu – I. Etapa*“, na jejichž základě bylo vytvořeno dílo a mimo jiné byl v rámci tohoto díla vytvořen a dodán předmětný hmotný majetek, zápisy o odevzdání a převzetí budovy nebo stavby s přehledy technicko-ekonomických údajů a jejich přílohami, čestné prohlášení Ing. XX, protokol o předání prací na stavbě, faxové zprávy o komunikaci Ing. XX s dodavatelem SYNER, s.r.o., faxovou zprávu dodavatele Resources Conservation Co. International, dodavatelské faktury a zjišťovací protokoly od společnosti SYNER, s.r.o. včetně příloh a uspořádaný přehled uplatněných odpočtů včetně odkazů na přílohy včetně rozdělení vstupní ceny.
22. Uvedené důkazy dle žalobce prokazovaly, že byl schopen identifikovat vstupní cenu předmětného hmotného majetku, a že k tomu disponoval všemi nezbytnými podklady. K prokázání svých tvrzení též předložil správci daně čestné prohlášení Ing. XX a dále také faxové komunikace s dodavateli k prokázání toho, že předmětný hmotný majetek nabyl v rámci provádění díla dle výše uvedených smluv o dílo a za dodavateli stanovenou cenu.
23. Žalobce je toho názoru, že pokud správce daně dospěl k závěru, že některé položky uvedené v sestavě „*Stav invest. majetku – 15 Daň. rozvaha*“ není schopen ztotožnit s podklady od dodavatelů

s ohledem na to, že nesouhlasila uvedená cena, když dodavatelé uváděli cenu jako cenu pořizovací bez ceny nákladů s pořízením tohoto majetku související, přičemž žalobce uváděl vstupní cenu v souladu se zákonem správně, když k ceně, za kterou byl majetek pořízen, připočetl rovněž poměrnou část nákladů na průzkumné a projektové práce, jak požadoval správce daně, měl na to správně správce daně žalobce upozornit, požadovat po něm veškerou možnou součinnost k vysvětlení těchto nesrovnalostí a pokud by ani takto nebyl schopen vstupní cenu identifikovat, měl žalobci správně přiznat nárok na 10 % odpočet základu daně u těch položek, které byl schopen identifikovat.

24. Vzhledem k tomu, že správní orgány žalobci neuznaly nárok na uplatnění odpočtu alespoň té části majetku, u níž byla prokázána část vstupní ceny (pořizovací cena bez nákladů s pořízením majetku související), došlo k zásahu do zaručeného práva žalobce vlastnit majetek dle čl. 11 Listiny základních práv a svobod, jelikož ze zprávy o daňové kontrole bylo patrné, že žalobce prokázal výši vstupní ceny předmětného hmotného majetku minimálně bez nákladů s pořízením tohoto majetku souvisejících, a tudíž by mu měl být přiznán nárok na uplatnění odpočtu ve výši 10 % alespoň z této prokázané části vstupní ceny tohoto majetku.
25. Pokud ust. § 29 zákona o daních z příjmů stanoví, že vstupní cenou se rozumí cena pořizovací a v závislosti na tomto pak ust. § 25 odst. 1 a 5 zákon o účetnictví stanoví, že pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související, pak z logiky věci vyplývá, že pokud se náklady s pořízením takového majetku související rovnaly nule, pak byla vstupní cenou pouze cena, za níž byl tento hmotný majetek pořízen. Podle názoru žalobkyně je možné tyto dvě složky vstupní (pořizovací) ceny od sebe oddělit. Nebyly-li tedy dle správních orgánů obou stupňů prokázány náklady s pořízením předmětného hmotného majetku, měl správce daně považovat tyto náklady za nulové a měl žalobci přiznat nárok pouze v rozsahu 10 % z prokázané vstupní ceny, tedy z prokázané ceny, za kterou byl předmětný hmotný majetek pořízen; případně tak měl postupovat žalovaný v odvolacím řízení.
26. Žalobce dodal, že postup správních orgánů byl v rozporu se zásadou *in dubio mitius*, která při výkonu veřejné moci brání aplikaci takového výkladu, jenž jde k tíži daňového subjektu, neboť tam, kde zákon umožňuje různé interpretace, jsou orgány veřejné moci povinny jej vykládat ústavně konformním způsobem, tedy upřednostnit ten výklad, který více šetří práva daňového subjektu. Žalobce souhlasí s tím, že daňový subjekt je povinen prokázat vstupní cenu hmotného majetku, nicméně za předpokladu, že není s to prokázat jednu ze složek vstupní ceny (v tomto případě se dle názoru správních orgánů jednalo o náklady s pořízením hmotného majetku související), pak měl správce daně žalobci přiznat alespoň odpočet ve výši 10 % z prokázané vstupní ceny sestávající z ceny za pořízení předmětného hmotného majetku. Tím, že správní orgány takto nepostupovaly, byl žalobce zkrácen na svém právu podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02).
27. Žalobce zdůraznil, že se jednalo o velmi specifické nabytí předmětného hmotného majetku, kdy tento majetek byl nabýván průběžně v rámci realizace projektu „*Likvidace roztoků podzemní těžby uranu – I. etapa*“ a nebylo jej možno nabýt jednotlivými nabývacími dokumenty, jelikož celé dílo bylo vyhotoveno a předáno komplexně. Právě z tohoto důvodu žalobce uváděl tuto sestavu hmotného movitého majetku jako jeden celek, jelikož jen tímto způsobem bylo možno správně identifikovat jeho vstupní cenu, tedy v souladu se zákonem o daních z příjmů a zákonem o účetnictví jako cenu pořizovací a cenu za náklady s pořízením tohoto majetku (celku) související a jediné takto bylo možno prokázat vstupní cenu předmětného hmotného majetku, přičemž žalobce měl za to, že takto vstupní cenu hmotného majetku bezpochyby prokázal.

Žalovaný tedy pochybil, pokud se důsledně nezabýval otázkou možnosti přiznání nároku alespoň na uplatnění části odpočtu a v jednom odstavci možnost přiznání nároku na uplatnění odpočtu

alespoň z prokázané složky vstupní ceny, tedy ceny, za kterou byl hmotný majetek pořízen, odmítnul.

III. Vyjádření žalovaného

28. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba zamítnuta. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že u odpočtu ve výši 96 001 339 Kč správce daně zjistil, že postup žalobce byl v rozporu s ustanovením § 26 odst. 2 a § 29 zákona o daních z příjmů v návaznosti na porušení ustanovení § 25 zákona o účetnictví, neboť předloženými důkazními prostředky žalobce neprokázal vstupní cenu jednotlivého hmotného majetku zařazeného do provozních souborů, ze které vycházel při výpočtu položky odčitatelné od základu daně dle ustanovení § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona o daních z příjmů, a to ve výši 10 % vstupní ceny předmětného hmotného majetku [Investiční akce o. z. TÚU Stráž pod Ralskem: Likvidace roztoků podzemní těžby uranu - I. etapa (dále také jen „investiční akce“)].
29. Podle § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů mohli poplatníci jako položku odčitatelnou od základu daně odečíst 10 % vstupní ceny hmotného majetku zařazeného v odpisových skupinách 1, 2 a 3 s výjimkou uvedenou v odstavci 5, jsou-li jeho prvními vlastníky. Podle § 34 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů lze odpočet podle odst. 3 uplatnit za zdaňovací období, za něž se podává daňové přiznání za splnění podmínky, že je v tomto období hmotný majetek u poplatníka zaevidován (tj. do 31. 12. 2013). Evidováním majetku v majetku poplatníka se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí uvedení majetku do užívání při naplnění podmínek souvisejících ustanovení zákona o účetnictví. Nelze-li odpočet podle odst. 3 uplatnit v roce, kdy nárok na odpočet vznikl z důvodu, že poplatník vykázal daňovou ztrátu nebo základ daně nižší než odpočet podle odst. 3, lze odpočet nebo jeho zbývající část uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém poplatník vykáže základ daně. Žalobce, pokud jde o splnění podmínky uvedené v § 34 odst. 7 zákona o dani z příjmů, ve zdaňovacích obdobích 1996 – 2012 vykázal ztrátu nebo základ daně ve výši 0 Kč.
30. Podle žalovaného byla smyslem původního zavedení odpočtu dle § 34 odst. 3 a násl. zákona o daních z příjmů, dle kterého si mohli poplatníci odečíst určité procento z ceny nově pořízeného hmotného majetku (tzv. reinvestiční odpočet) podpora pořízení nových strojů, zařízení či technologií, které významně ovlivňují produktivitu práce a efektivnost výroby. Nárok na odpočet je fakultativní odčitatelnou položkou a pro poplatníky, kteří reinvestičního odpočtu využijí, se jedná o výhodu nad rámec běžně uplatňovaných nákladů (např. odpisy hmotného majetku). Pro uplatnění odpočtu byla stanovena v § 34 odst. 3 a násl. zákona o daních z příjmů řada podmínek, které mají vyloučit obcházení uvedeného záměru. Aby bylo možné uplatnit odpočet ve výši 10 % vstupní ceny hmotného majetku, musí být výše této ceny, z níž se při výpočtu odpočtu vychází, jednoznačně a nepochybnitelně prokázána. Podmínku prokázání vstupní ceny jednotlivého majetku zařazeného do souboru potvrzuje i znění § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů, které sice bylo doplněno až od roku 1998, ale plně v souladu s do té doby doporučovaným postupem: „*Vytváří-li poplatník soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením podle § 26 odst. 2 zákona o dani z příjmů, lze odpočet uplatnit pouze jednotlivě za každou samostatnou movitou věc zařazenou do souboru, která je pro účely zákona hmotným majetkem.*“ Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přirůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přirůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru movitých věcí (§ 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů).

31. Podmínku prvního vlastnictví je nutné chápat obecně, nejen na našem území. Za prvního vlastníka je považován poplatník, který si pořídil nový hmotný majetek a tento majetek zařadil jako první do užívání (prakticky je v podvojném účetnictví majetek převeden z účtu 042 na příslušné účty účtové skupiny 02 - Hmotný majetek). K uplatnění odpočtu pak opravňuje pouze takový doklad, ze kterého je zřejmé, že majetek byl pořízen přímo od výrobce nebo prostřednictvím obchodníka, případně ve vlastní režii.
32. Ze systematiky ustanovení § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů je podle žalovaného zřejmé, že hmotný majetek nabytý určitými zde vyjmenovanými způsoby striktně rozlišuje způsoby stanovení vstupní ceny a neponechává vlastníku majetku na výběr, jakou metodu určení ceny zvolí. U úplatného pořízení majetku je vstupní cenou cena pořizovací (§ 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů). Pro definici pořizovací ceny si zákon o dani z příjmů „sahá“ do účetních předpisů, konkrétně do § 24 až § 28 zákona o účetnictví upravujících způsoby oceňování. Ustanovení § 25 odst. 1 a 5 zákona o účetnictví stanoví, že hmotný majetek se oceňuje pořizovacími cenami, přičemž pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Na uvedenou obecnou definici navazují již speciální ustanovení zákona o daních z příjmů, které pořizovací cenu ve vztahu ke konkrétním podmínkám různým způsobem modifikují.
33. V případě realizace investiční akce se obecně do ocenění „investice“ zahrnují náklady nabíhající po definitivním rozhodnutí poplatníka o pořízení konkrétní investice až do jejího uvedení do užívání. Jedná se tedy o veškeré náklady, které souvisí s předmětnou investicí, bez níž by k těmto nákladům (výdajům) vůbec nedošlo. Při pořizování technologicky anebo finančně náročných investic musí účetní jednotky správně určit okamžik zahájení a okamžik ukončení pořízení majetku a jeho zařazení do používání. Správné vymezení období, po které se majetek nachází ve fázi pořizování, je klíčové pro správné vyčíslení nákladů spojených s pořizovaným majetkem pro potřeby určení pořizovací ceny majetku při jeho zařazení do používání.
34. Podle ust. § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu v návaznosti na ust. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu daňový subjekt, u kterého je prováděna daňová kontrola, prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních a pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Z uvedeného vyplývá, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení a má také povinnost toto své tvrzení doložit, nese tedy i břemeno důkazní. Neprokáže-li daňový subjekt jím tvrzené skutečnosti, resp. skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, je v důkazní nouzi. Důkazní břemeno stran prokázání vstupní (pořizovací) ceny tedy tíží jednoznačně daňový subjekt, který chce odpočet uplatnit. Jestliže daňový subjekt není schopen vstupní cenu hmotného majetku prokázat, není oprávněn tzv. reinvestiční odpočet jako položku odčitatelnou od základu daně uplatnit.
35. Z celého řízení je podle žalovaného zřejmá snaha správce daně o detailní prostudování a vyhodnocení předložených důkazních prostředků (provázanost dat a údajů v žalobcem postupně předkládaných dokladech). Od počátku řízení bylo jasné a zřetelně správcem daně vysloveno, čeho se týkají jeho pochybnosti, co a na základě jakých dokladů požaduje doložit a prokázat (výzva ze dne 18. 7. 2014, č. j. 155048/14/4025-07000-500379). Po seznámení se závěry správce daně učiněnými v průběhu postupu k odstranění pochybností, jež byly uvedeny ve sdělení č. j. 221728/14/4025-07000-500379, k nimž měl žalobce možnost se vyjádřit, správce daně shledal důvody v pokračování v dokazování a zahájil daňovou kontrolu. Daňové řízení bylo doplněno o provedení svědecké výpovědi Ing. XX, jednatele SPINY s.r.o. Svědek uvedl, že se nepodílel na stanovení vstupních cen jednotlivého majetku, neboť součástí výkonu funkce technického dozoru nebylo stanovení vstupních cen majetku. Svědek dále uvedl, že v Přílohách č. 1 byly ceny jednotlivého majetku uvedeny až po předání příslušných podkladů

ze strany dodavatele, které dokladovaly vstupní cenu; součástí cen jednotlivého majetku je i podíl za průzkumné a projektové práce. Svědecká výpověď Ing. XX neprokázala, že se svědek na stanovení vstupních cen hmotného majetku podílel, případně že by do jejich tvorby jakkoli osobně zasahoval. Nebyl tak schopen jednotlivé ceny předmětného majetku určit či je potvrdit. Správce daně dále žalobce seznámil s výsledkem kontrolního zjištění (viz protokol ze dne 22. 4. 2015, č. j. 94998/15/4225-21793-506883), k němuž se žalobce taktéž mohl vyjádřit. S vyhodnocením důkazních prostředků byl žalobce dále seznámen při projednání zprávy o daňové kontrole dne 29. 7. 2015 - viz protokol č. j. 171411/15/4225-21793-506883). V rámci odvolacího řízení byl žalobce taktéž vyzván k doplnění odvolání (viz výzva ze dne 30. 11. 2015, č. j. 234604/15/4100-10720-204412), kdy správce daně požadoval další vysvětlení k údajům na předložených kartách PS, které mu však žalobce neposkytl.

36. Z výše uvedeného průběhu řízení je podle žalovaného zřejmé, že správce daně požadoval od žalobce součinnost v předmětné věci. Naopak je zřejmá i jistá nepřipravenost či neschopnost žalobce tvrzené skutečnosti prokázat. Uvedenému svědčí postupné předkládání dokladů bez jakékoli logické návaznosti ve vztahu k požadavkům správce daně. Prvotní nabývací doklady (dodavatelské faktury SYNER, spol. s r.o., faxová zpráva RCC) žalobce předložil až v samotném závěru řízení, a to až v reakci na seznámení s výsledky kontrolních zjištění, tedy takřka rok poté, co byl k jejich předložení správcem daně prokazatelně vyzván. Za logické by bylo možné považovat, a to i s ohledem na skutečnost, že právě tyto doklady měly mezi důkazními prostředky prokazujícími pořizovací cenu hmotného majetku zcela zásadní a nezastupitelný význam, že budou správci daně předloženy jako doklady prvotní, tedy již v samotném počátku řízení, případně již v rámci postupu k odstranění pochybností. Až na základě prvotních nabývacích dokladů totiž mohly být sepsány Zápisy SLKR (převzetí od dodavatele), Zápisy - vyvedení do majetku (převod v rámci DIAMO s. p.), Přehledy a Přílohy č. 1. Uvedeným postupem žalobce jednoznačně ztížil správci daně orientaci v postupně předkládaných dokladech, přitom to byl žalobce, koho tížilo břemeno důkazní.
37. Nelze tak přičítat k tíži správce daně, že v případě Zápisů - uvedení do užívání tyto prvotně označil ve sdělení pouze za interní doklady, neboť doklady (Zápisy SLKR, dodavatelské faktury SYNER, spol. s r.o., a faxové zprávy dodavatele RCC), které Zápisům – uvedení do užívání časově předcházely a které dokládají dodání a následné předání hmotného majetku mezi dodavatelem a investorem, žalobce doložil až poté, co správce daně Zápisy - uvedení do užívání detailně vyhodnotil. Samotné Zápisy - uvedení do užívání – jsou samy o sobě skutečně pouze interními doklady, kterými dochází k převodu majetku v rámci společnosti DIAMO s. p., a nejsou schopné prokázat dodání dodavatelem a následné předání a převzetí hmotného majetku mezi dodavatelem a investorem (žalobcem), ale ani způsob stanovení ceny včetně IN+PP jednotlivého majetku zařazeného do provozních souborů.
38. Jak již bylo uvedeno výše, správce daně vyvinul nemalé úsilí o maximální pochopení a řádné vyhodnocení předkládaných důkazních prostředků, čemuž odpovídá nejen správní spis, ale i správní úvaha správce učiněná po předchozím postupu k odstranění pochybností a následné daňové kontrole. Závěry správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole jsou přezkoumatelné, vnitřně konzistentní a v souladu s principy obecné i právní logiky. Postup správce daně při vyměření základu daně z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období byl v souladu s platnými právními předpisy. Dodatečně předkládané důkazní prostředky jednoznačně neprokázaly vstupní cenu majetku, který byl uveden v Sestavě majetku ke dni 31. 12. 2013 a jehož vstupní cena byla podkladem pro výpočet reinvestičního odpočtu. Zpráva o daňové kontrole obsahuje veškeré důvody pro stanovení konkrétní výše daně, hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, ale i odkaz na veškeré úkony, které v průběhu daňového řízení proběhly. Ze spisového materiálu také vyplývá, že žalobce měl možnost vyjádřit se ke kontrolním zjištěním, bylo mu řádně sděleno, jaké skutečnosti je třeba

prokázat za účelem uplatnění reinvestičního odpočtu. Skutečnost, že důkazní prostředky předložené žalobcem nevyhodnotil správce daně podle představ žalobce, souvisela spíše s právní otázkou uplatnění reinvestičního odpočtu a jeho prokazováním.

39. Žalovaný je toho názoru, že se v napadeném rozhodnutí řádně vypořádal se všemi pro věc podstatnými odvolacími námitkami žalobce. Namítal-li žalobce stručnost vypořádání odvolacích námitek, žalovaný má za to, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou rozhodovací důvody zcela seznatelné a srozumitelné. O tom svědčí i sama žaloba, ve které žalobce se závěry žalovaného obsáhle polemizoval.
40. Žalovaný trvá na tom, že byl řádně zjištěn skutkový stav věci, o čemž svědčí spisový materiál, a že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu s právními předpisy. V něm se vypořádal se všemi námitkami žalobce, které byly podstatné pro posouzení předmětné věci. V odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou podrobně a systematicky uvedeny veškeré stěžejní důvody rozhodnutí, jež jsou řádně odůvodněny, podloženy důkazy, které vedly žalovaného u předmětného kontrolního zjištění k výše uvedenému závěru. Podstatná byla správní úvaha, která správce daně vedla k dodatečnému vyměření daně za předmětné zdaňovací období, a kterou žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně vyjádřil, neboť k odůvodnění rozhodnutí je třeba přistupovat jako k celku.
41. Jestliže žalobce neprokázal všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět ve svém daňovém přiznání, tedy neprokázal v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nebylo možné z toho činit závěr, že by rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Z celého procesu dokazování je zřejmé, že žalobci byl dán dostatečný prostor pro prokázání skutečností, které uplatnil ve svém daňovém přiznání. Bylo věcí daňového subjektu (žalobce) zdokumentovat svoji podnikatelskou činnost tak, aby v případě potřeby byl schopen jednoznačně prokázat všechny rozhodné skutečnosti.
42. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že předmětem posouzení věcné náplně ř. 240 daňového přiznání za rok 2013 byly nejen doklady předkládané k hodnocení investiční akce, ale i doklady předložené v rámci investiční akce o. z. GEAM Dolní Rožínka, u kterých správce daně díky předložení jasných, konkrétních, kompletních a ucelených důkazních prostředků neshledal vyjma jediného inventárního čísla žádné rozpory a nesrovnalosti. V rámci žalované investiční akce však žalobce nebyl schopen kompletní důkazní prostředky prokazující vstupní cenu jednotlivého hmotného majetku předložit, ačkoliv k tomu byl několikrát správcem daně vyzván. Není možné proto hovořit o nepochopení podkladů ze strany správce daně či jeho nedostatečné orientaci v těchto dokladech.
43. Předložené důkazní prostředky žalovaný specifikoval v napadeném rozhodnutí (blíže viz strana 3-6; body 1-9), k těmto se i následně v textu rozhodnutí vyjádřil a vyhodnotil je v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů tak, jak byly žalobcem v průběhu postupu k odstranění pochybností a následné daňové kontroly předkládány. Doklady a písemnosti dodatečně předložené po seznámení žalobce s výsledky kontrolních zjištění vyhodnotil žalovaný na straně 11-12 napadeného rozhodnutí.
44. Po provedeném dokazování správce daně uzavřel, že z dosud předložených důkazních prostředků byla sice správci daně známa vstupní cena jednotlivého majetku, ze které byl uplatňován odpočet ve výši 10 % vstupní ceny majetku (cena včetně IN+PP), ale již mu nebylo známo, jakým způsobem a na základě jakých podkladů byla tato vstupní cena stanovena (předložení prvotních nabývacích dokladů dokládajících vstupní cenu každého jednotlivého hmotného majetku zařazeného do provozních souborů, pořízeného v rámci investiční akce o. z. TÚU Stráž pod Ralskem) a zda byla stanovena v souladu s ustanoveními § 29 zákona o dani

z příjmů a § 25 zákona o účetnictví. Pro naplnění podmínek odpočtu vymezených § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona o dani z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2004, má prokázání výše a způsobu stanovení vstupní ceny jednotlivého majetku naprosto zásadní význam.

45. Po podání odvolání dne 31. 8. 2015 byl žalobce, a to i s ohledem na nově předložené důkazní prostředky (blíže viz strana 12 odůvodnění napadeného rozhodnutí), vyzván (výzva ze dne 30. 11. 2015) k doplnění vyjádření k těmto důkazním prostředkům, rovněž mu byla dána opakovaná možnost skutečnosti požadované správcem daně doložit a prokázat (viz protokol o ústním jednání ze dne 6. 1. 2016, č. j. 2270/16/4100-10720-204412). V průběhu odvolacího řízení však žalobcem nebyly předloženy žádné nové důkazní prostředky, které by již nebyly součástí spisu (postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly) a z vyjádření žalobce nevyplývaly žádné nové skutečnosti, které by již nebyly správci daně známy a které by již dostatečně nevyhodnotil v průběhu daňové kontroly a nezahrnul do zprávy o daňové kontrole. Informace požadované správcem daně ve výzvě k doplnění odvolání žalobce neposkytl (doložení vstupní ceny předložením prvotních nabývacích dokladů, tj. ceny bez IN+PP, hodnoty IN+PP a ceny včetně IN+PP, ze které byl uplatněn odpočet ve výši 10%).
46. Pro vyhodnocení věci byla zcela irelevantní samotná „unikátnost projektu“, „specifičnost celé rozsáhlé investice“ či „speciální technologické řešení celého projektu“, na které poukazoval žalobce. S ohledem na právní rámec vztahující se k posuzované věci povinnost prokázat vstupní (pořizovací) cenu jednotlivého hmotného majetku tížila v řízení žalobce, který odpočet uplatnil. Napadené rozhodnutí samo o sobě žádným způsobem neomezilo práva žalobce předmětný majetek vlastnit. V nyní posuzovaném případě však žalobce předloženými důkazními prostředky vstupní cenu hmotného majetku zařazeného do provozních souborů, ze které byl uplatněn odpočet ve výši 10 % na řádku 240 daňového přiznání za rok 2013 s odkazem na ustanovení § 34 odst. 3 a násl. zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2004, jednoznačně neprokázal, a tudíž nebyl oprávněn reinvestiční odpočet jako položku odčitatelnou od základu daně uplatnit.
47. K požadavku žalobce na uplatnění odpočtu alespoň z hodnoty prokázané vstupní ceny („*poměrné části ceny*“) žalovaný odkázal na stranu 18 napadeného rozhodnutí a dodal, že vstupní cena definovaná v § 29 zákona o daních z příjmů v návaznosti na navazující ustanovení zákona o účetnictví (blíže viz bod IV. rozhodnutí - Právní rámec), jejíž správná a prokázaná výše byla výchozí cenou pro uplatňovanou výši reinvestičního odpočtu, byla jednoznačně vymezena jako cena kompaktní, nikoliv jako cena, kterou bylo možné dle konkrétní situace (důkazní nouze žalobce) rozdělit na část vstupní ceny prokázané a část vstupní ceny neprokázané. Nadto žalovaný poukázal na rozpory, nedostatky a nedostatečnou vypovídací hodnotu předložených důkazních prostředků (zápisy SLKR, dodavatelské faktury, zjišťovací protokoly a přílohy společnosti SYNER, spol. s r.o., faxové zprávy dodavatele RCC), které samy o sobě nebyly způsobilé prokázat ani cenu bez IN+PP (výše ceny, způsob stanovení) tak, jak žalobce tvrdil v žalobě.
48. Vstupní cena je dle žalovaného významnou cenovou kategorií zákona o daních z příjmů. Chybné stanovení vstupní ceny má za následek nesprávné stanovení daňových odpisů a daňové zůstatkové ceny, případně nesprávné stanovení reinvestičního odpočtu. Akceptací uvedeného návrhu by bylo postupováno v rozporu s ustanovením § 29 zákona o dani z příjmů, který pro úplatné pořízení majetku striktně předepisuje, že vstupní cenou je cena pořizovací, tedy cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Nadto bylo možné dovodit, že žalobce právě tímto návrhem připustil oprávněnost závěrů správce daně o neprokázání vstupní ceny majetku jím předloženými důkazními prostředky, tedy i oprávněnost úvahy správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole.

49. Pro úplnost žalovaný poukázal na skutečnost, že přestože definice vstupní ceny majetku upravená v § 29 zákona o daních z příjmů byla doplněna textem: „*Vstupní cena hmotného majetku a nehmotného majetku, na jehož pořízení nebo na jehož technické zhodnocení byla poplatníkům neúčtující v soustavě podvojného účetnictví poskytnuta dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtů měst, obcí, vyšších územních celků, státních fondů a dotace poskytnuta přidělením grantu, se snižuje o dotaci přijatou po 1. lednu 1997.*“ až ve znění rozhodném pro zdaňovací období 1997, byly celkové náklady posuzované investiční akce ve výši 1 610 787 763 Kč hrazeny ve stoprocentní výši ze státního rozpočtu ČR (individuální investiční dotace ev. č. 322020/1631001 poskytnutá v letech 1994, 1995 a 1996).

IV. Replika žalobce

50. V replice k vyjádření žalovaného žalobce nad rámec již uvedeného zdůraznil, že v řízení bylo nepochybné, že část vstupní ceny předmětného pořízeného hmotného majetku byla prokázána, a to tak, že byla prokázána jeho pořizovací cena. Žalobce je toho názoru, že byla prokázána rovněž cena nákladů s pořízením tohoto majetku související, a to minimálně *en bloc* jako cena nákladů souvisejících s pořízením celého souboru investičního majetku, jelikož k jeho pořízení došlo v rámci realizace značně rozsáhlého projektu „*Likvidace roztoků podzemní těžby uranu – I. etapa*“. Žalovaný v napadeném rozhodnutí a také ve vyjádření k žalobě učinil v podstatě nesporným, že žalobce minimálně prokázal část vstupní ceny pořizovaného hmotného majetku, a to ve vztahu k pořizovací ceně každého jednotlivého majetku. Dle žalobce není dáno, že by nemohl být uplatněn odpočet ani z (prokázané) části vstupní ceny předmětného hmotného majetku. Pakliže se totiž vstupní cena stanoví jako cena pořizovací, která zahrnuje cenu předmětného hmotného majetku a cenu nákladů s jeho pořízením související, měl mu být přiznán nárok na uplatnění odpočtu alespoň ve výši pořizovací ceny předmětného hmotného majetku. Žalobce k tomu opětovně poukázal na zásadu *in dubio mitius*.
51. Žalobci nelze klást k tíži, že předložil správci daně související důkazy (Zápisy SLKR – o odevzdání a převzetí budovy nebo stavby nebo její dokončené části, dodavatelské faktury společnosti SYNER, spol. s r.o., a faxové zprávy dodavatele Resources Conservation Co. International) až poté, co správce daně vyhodnotil „Zápisy – uvedení do užívání“. Měl-li by žalobce za to, že rovněž těmito podklady mohl prokázat vstupní cenu předmětného hmotného majetku, pak by je předložil ve správním řízení již dříve; to ale nemění nic na povinnosti správce daně vyhodnotit veškeré předložené důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti a v součinnosti s daňovým subjektem. Skutečnost, že celkové náklady na realizaci předmětného projektu byly hrazeny v celé výši ze státního rozpočtu, není podle žalobce pro posouzení věci jakkoli významná.

V. Posouzení věci soudem

52. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
53. Podle § 34 odst. 3 písm. a) zákon o daních z příjmů v relevantním znění, tj. ve znění účinném do 31.12.2004, *od základu daně mohou poplatníci odečíst 10 % vstupní ceny hmotného majetku zaříděného podle tohoto zákona v odpisových skupinách 1, 2 a 3, s výjimkou uvedenou v odstavci 5, jsou-li jeho prvními vlastníky.* Dle dovětky tohoto ustanovení (doplněného v roce 2008) platilo, že *vytváří-li poplatník soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením podle § 26 odst. 2, lze odpočet uplatnit pouze jednotlivě za každou samostatnou movitou věc zařazenou do souboru, která je pro účely zákona hmotným majetkem.*

54. K tomu je nutno uvést, že změna § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, k níž došlo s účinností od 1.1.2005 v důsledku novely zákona o daních z příjmů č. 669/2004, nijak nezasáhla do již dříve vzniklého práva na odpočet reinvestic, které bylo založeno citovaným zněním aplikovaného ustanovení. Podle přechodných ustanovení čl. II bod 9 zákona č. 669/2004 Sb. platí, že *pro uplatnění nároku na odpočet podle § 34 odst. 3 a následujícího zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 31. prosince 2004, který vznikl do konce zdaňovacího období, které započalo v roce 2004, i pro zánik tohoto nároku na odpočet, se použijí ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 3 a § 34 odst. 3 a 10 a 12 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 31. prosince 2004.*
55. Podle § 34 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31.12.2004, *odpočet podle odstavce 3 lze uplatnit za to zdaňovací období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, ve kterém je hmotný majetek zaevidován u poplatníka; Evidováním majetku v majetku poplatníka se pro účely tohoto zákona rozumí uvedení majetku do užívání podle zvláštního právního předpisu a u poplatníka, který není účetní jednotkou, vystavení dokladu, který bude mít obdobné náležitosti jako účetní doklad.*
56. Podle § 34 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31.12.2004, *nelze-li odpočet podle odstavce 3 uplatnit v roce, kdy nárok na odpočet vznikl z důvodu, že poplatník vykázal daňovou ztrátu nebo základ daně (základ daně snížený o nezdanitelné částky podle § 15 a o daňovou ztrátu) nižší než odpočet podle odstavce 3, lze odpočet nebo jeho zbývající část uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém poplatník vykáže základ daně (základ daně snížený o nezdanitelné částky podle § 15 a o daňovou ztrátu).* K tomu je nutno podotknout, že žalobce ve zdaňovacích obdobích 1996-2012 vykázal ztrátu nebo základ daně ve výši 0,- Kč.
57. Předmětem posouzení je otázka oprávněnosti odpočtu uplatněného žalobcem na řádku 240 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 (dále též jen „DAP 2013“) ve výši 96 001 339 Kč. Nutno podotknout, že platební výměr vydaný správcem daně označoval za neprokázanou výši odpočtu na uvedeném řádku částku 96 055 239 Kč (celková výše odpočtu uvedená na řádku 240 DAP 2013 činila 97 699 467 Kč, žalobce se však neodvolal proti neuznané části odpočtu ve výši 53 900 Kč, která se vztahovala k odštěpnému závodu GEAM Dolní Rožínka).
58. Podle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31.12.2004, *hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí a) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok, přičemž za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou tvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přirůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přirůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru movitých věcí. Soubor movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu.*
59. Podle § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31.12.2004, *vstupní cenou hmotného majetku se rozumí a) pořizovací cena, je-li pořízen úplatně (...).* Podle § 25 odst. 4 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v relevantním znění, na nějž citované ustanovení zákona o daních z příjmů odkazuje, se rozumí *pořizovací cenou cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související.*
60. Žaloba obsahuje dva stěžejní žalobní body. Žalobce se jednak brání skutkovému závěru správce daně, že neprokázal vstupní cenu u každého jednotlivého hmotného majetku, z níž uplatnil

tzv. reinvestiční odpočet. Vedle toho namítá nesprávné řešení právní otázky spočívající v postupu správce daně za situace, kdy byla prokázána pouze část vstupní ceny hmotného majetku.

61. Soud se nejprve zabýval otázkou, zda je při prokázání toliko části vstupní ceny hmotného majetku nutno postupovat tak, že bude uznán nárok na odpočet ve vztahu k prokázané části vstupní ceny (jak požadoval žalobce), nebo zda takový postup možný není a za situace, kdy není prokázána vstupní cena hmotného majetku v té (celé) výši, z níž daňový subjekt odpočet uplatnil, nelze daňovému subjektu nárok na odpočet ve smyslu § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů v relevantním znění vůbec přiznat.
62. Cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Správné zjištění a stanovení daně má přitom přednost před maximalizací zisku státu prostřednictvím výběru daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23.8.2013, č.j. 5 Afs 83/2012-461, či ze dne 27.2.2014, č.j. 9 Afs 41/2013-33). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23.8.2013, č.j. 5 Afs 83/2012-461 konstatoval, že: „*Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přiblížit ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat*“.
63. Jak žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, „*smyslem původního zavedení odpočtu dle § 34 odst. 3 a násl. ZDP, dle kterého si mohli/mohou poplatníci odečíst určité procento z ceny nově pořízeného hmotného majetku, tzv. reinvestiční odpočet, byla podpora pořízení nových strojů, zařízení či technologií, které významně ovlivňují produktivitu práce a efektivnost výroby*“. Nárok na odpočet ve smyslu § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů představoval výhodu nad rámec běžně uplatňovaných nákladů, a to při splnění zákonem stanovených podmínek. Bylo přitom na úvaze daňového subjektu, zda k uplatnění této výhody přistoupí a v jakém rozsahu (tj. ve vztahu k jakému zaevidovanému hmotnému majetku) tak učiní. Nebylo přitom (při aplikaci relevantní právní úpravy) rozhodné, zda pro účely pořízení hmotného majetku zároveň využil dotačních prostředků či nikoli, případně zda ve vztahu k těmto hmotnému majetku uplatnil daňové odpisy.
64. Nárok na odpočet ve smyslu § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů lze vnímat jako výhodu sloužící k podpoře podnikatelských subjektů, které byly povinny pro účely využití této výhody naplnit k tomu zákonem stanovené podmínky. V posuzované věci nebylo sporné, že žalobce hmotný majetek, ohledně kterého nárokoval odpočet, pořídil za úplatu, tj. že došlo k investici na pořízení nových strojů, zařízení či technologií za účelem realizace projektu (investiční akce) *Likvidace roztoků podzemní těžby uranu – I. Etapa*. Žalobce v rámci rozsáhlé investiční akce úplatně pořídil hmotný majetek, k němuž bylo možné reinvestiční odpočet uplatnit, a to jako jeho první vlastník (původní pochybnost správce daně, zda žalobce byl prvním vlastníkem předmětného hmotného majetku, byla v průběhu daňového řízení odstraněna).
65. Další podmínkou pro uplatnění odpočtu, tj. předpokladem odpočtu ve výši 10 % vstupní ceny hmotného majetku, bylo prokázání výše této vstupní ceny. Právě tato skutečnost byla v daňovém řízení ze strany správce daně zpochybňována. Jak vyplývá z výše citované právní úpravy, v případě úplatného pořízení hmotného majetku se vstupní cenou rozumí cena pořizovací, která sestává jednak z ceny, za níž byl majetek pořízen, tj. z vlastní ceny majetku, a dále lze do pořizovací ceny zahrnout další náklady související s pořízením majetku (např. typicky u stavebních děl náklady na projektové a průzkumné práce či inženýrskou činnost).

66. Z účelu institutu reinvestičního odpočtu a jeho povahy lze dle názoru soudu dovozovat, že je na úvaze daňového subjektu, zda ve vztahu k této výhodě bude uplatňovat odpočet pouze ve vztahu k ceně hmotného majetku bez souvisejících nákladů, nebo zda tyto náklady do pořizovací ceny zahrne. Ať se však již daňový subjekt rozhodne jakkoliv, jeho povinnost prokázat výši takto deklarované vstupní ceny – má-li být uplatněný odpočet uznán – zůstává nedotčena. Tento předpoklad však s přihlédnutím k zásadě správného zjištění a správného stanovení daně nelze vykládat tak, že v případě neprokázání, resp. přetrvávajících pochybností o prokázání tzv. souvisejících pořizovacích nákladů, nelze odpočet uznat ani ve výši prokázané části pořizovací ceny, resp. vlastní ceny pořízeného hmotného majetku.
67. Jinými slovy za situace, kdy ze strany daňového subjektu dojde prokázání části deklarované vstupní ceny hmotného majetku, resp. vlastní ceny hmotného majetku, za kterou došlo k jeho pořízení, nelze při splnění všech ostatních podmínek odpírat daňovému subjektu výhodu (podporující jeho investiční aktivity), resp. nárok na odpočet v zákonem stanovené výši vztahující se k této prokázané části pořizovací ceny. Argumentace žalovaného, že vstupní cena „je jednoznačně vymezena jako cena kompaktní, nikoli jako cena, kterou lze podle situace (důkazní nouze odvolatele) rozdělit na část vstupní ceny prokázané a část vstupní ceny neprokázané“, o kterou je opřen závěr, že v posuzované věci nebylo možné přistoupit k uznání uplatněného odpočtu ani zčásti (tj. prokázané části vstupní ceny odpovídající vlastní pořizovací ceně), není postavena na akceptovatelných důvodech a především není v souladu s výše zmíněným základním cílem správy daní a účelem institutu reinvestičního odpočtu.
68. Pokud žalovaný argumentoval tím, že chybné stanovení vstupní ceny má za následek nesprávné stanovení daňových odpisů a daňové zůstatkové ceny, soud k tomu uvádí, že v této věci byl řešen reinvestiční odpočet, nikoli daňové odpisy. Správnost stanovení reinvestičního odpočtu má odpovídat prokázané vstupní ceně, případně její části. Tento výklad nelze zároveň považovat za rozporný s § 29 ZDP, který definuje institut pořizovací ceny, neboť, jak bylo uvedeno výše, je na rozhodnutí daňového subjektu, zda ve vztahu k reinvestičnímu odpočtu bude vycházet pouze z vlastní ceny pořízeného hmotného majetku, či zda do této ceny zahrne též přípustitelné pořizovací náklady. Odpočet však bude moci být uznán pouze ve vztahu k prokázané vstupní ceně, resp. její části.
69. Soud tedy dospěl k závěru, že úvahy žalovaného ohledně (ne)možnosti uplatnění odpočtu ve vztahu k prokázané části vstupní ceny jsou chybné, neboť neodpovídají zásadám, na nichž je daňový řád postaven (správné zjištění a stanovení daně). Tento chybný závěr se pak nutně promítl do postupu správce daně při hodnocení důkazů (jak bude rozvedeno dále).
70. S ohledem na uvedená východiska se soud zabýval konkrétními skutkovými okolnostmi věci, resp. tvrzením žalobce, že vstupní cenu (včetně souvisejících pořizovacích nákladů) prokázal, a to ve vazbě na námitku nesprávného postupu správce daně (žalovaného) a nesprávné hodnocení důkazů.
71. Žalobce namítal, že ze strany správních orgánů došlo k nesprávnému vyhodnocení důkazů. Uváděl, že důkazní břemeno unesl a pokud správce daně nedokázal z jím předložených důkazů tuto skutečnost seznat, měl si vyžádat další součinnost ze strany žalobce. Soud se tedy zabýval procesním postupem správce daně a na něj navazujícím hodnocením důkazních prostředků.
72. Předně je nutno uvést, že důkazní břemeno tíží daňový subjekt, který může využít všechny důkazní prostředky k tomu, aby jej unesl. Daňový subjekt totiž dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních a dalších podáních, nebo pokud to vyžaduje průběh jednání, i takové skutečnosti, k jejichž prokázání je vyzván dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Je to tedy primárně daňový subjekt, kdo je povinen prokázat výši

vstupní, resp. pořizovací ceny hmotného majetku. Správce daně nemá povinnost důkazy sám vyhledávat, *není-li z dalšího patrné, že se například konkrétní důkazní prostředky nacházejí v dispozici správce daně či že povaha důkazu vyžaduje (příp. je vhodné), aby při jeho opatření jednal přímo správce daně* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.3.2016, č.j. 2 Afs 210/2014-39).

73. Zároveň je však nutno poukázat na pravidlo zakotvené v § 115 odst. 2 daňového řádu, podle něhož *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.*
74. Soud se k námitce žalobce nejprve zabýval tím, zda byla ze strany správce daně (žalovaného) naplněna zásada součinnosti ve smyslu § 6 odst. 2 daňového řádu (*osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.*), jejímž naplněním má být docíleno požadavku otevřenosti, srozumitelnosti a předvídatelnosti rozhodování (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 6 A 143/2001 – 151, č. 501/2005 Sb. NSS). Z této zásady vyplývá, že osoby zúčastněné na správě daní mají právo po správci daně požadovat, aby s nimi spolupracoval a vyhověl jejich racionálním požadavkům.
75. V posuzované věci žalobce v rámci odvolacího řízení doplnil další podklady pro rozhodnutí a v návaznosti na podané odvolání a jeho doplnění byl ze strany žalovaného vyzván k předložení dalších dokladů, resp. k vysvětlení, a to následujícím způsobem:

S odkazem na Karty provozních souborů označené: PS 04, PS 05, PS 06, PS 10, PS 12, PS 14, PS 16 a PS 17, které byly dodatečně předloženy v rámci doplnění odvolání zaevidovaného pod č.j. 219707/15 dne 6.10.2015, resp. s odkazem na hodnoty jednotlivých položek hmotného majetku (jež jsou součástí výše uvedených Karet provozních souborů), u kterých se daňový subjekt domáhá uplatnění položky odčitatelné od základu daně dle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve znění účinném do 31.12.2004, doložte:

- *jak byla stanovena cena jednotlivých položek na předmětném Seznamu jednotlivých položek, resp. přiřadíte jednotlivým položkám v nazvaném „Seznamu jednotlivých položek“ (který je součástí výše uvedených Karet provozních souborů) konkrétní nákladové položky/částky, které jsou uvedeny v přílohách k fakturám vystaveným společností SYNER s.r.o., příp. zjišťovacím protokolům (příloženým k Vyjádření k výsledku kontrolního zjištění včetně návrhu na pokračování v dokazování dne 26.5.2015),*

- *jak byla stanovena cena za projektové a průzkumné práce, inženýrské činnosti („IN+PP“), která je součástí pořizovací ceny předmětného majetku, a tuto cenu prokažte uvedením konkrétních dokladů, ze kterých tato cena vyplývá (a na základě kterých byla předmětná hodnota projektových a průzkumných prací a inženýrské činnosti zúčtována do daňově uznatelných nákladů), případně tyto doklady předložte, pokud se v uvedených případech nejedná o již předložené faktury. Zároveň vysvětlíte, jakým způsobem byla uvedená cena za projektové a průzkumné práce a inženýrské činnosti přiřazena (rozpočítána) na jednotlivé položky majetku v rámci souboru majetku (jinými slovy jak byla přiřazena dílčím částem souboru majetku).*

76. Z protokolu o ústním jednání ze dne 6.1.2016, jehož se za žalobkyni účastnila Ing. XX a Mgr. XX, bylo podáno vysvětlení, a to na příkladu položky č. 1 uvedené na kartě PS04. Cit. *Položka je uvedena na kartě PS04 jako položka č. 1, kde zároveň v tomto řádku je uvedena odpisová skupina položky, cena bez IN+PP ve výši 1 578 971 Kč – hodnota IN+PP ve výši 157 772 Kč a ceny včetně IN+PP ve výši 1 736 743 Kč, což odpovídá pořizovací hodnotě položky vedené v účetnictví daňového subjektu. Celková hodnota všech položek provozního souboru PS 04 uvedená na kartě PS 04 je bez IN+PP 11 564 441 Kč a tato hodnota odpovídá zápisu o odevzdání a převzetí budovy nebo stavby (převzetí od dodavatele číslo SLKR-96007).*

Hodnota všech položek PS 04 včetně IN+PP ve výši 12 719 969 Kč odpovídá hodnotě uvedené v zápise o odevzdání a převzetí budovy nebo stavby (vyvedení do majetku) číslo 96 03. Hodnota všech částí faktur od firmy Syner, kterými byl fakturován PS 04, je uvedena na kartě PS 04 ve výši 11 564 441 Kč a odpovídá výše uvedeným hodnotám. V návaznosti na další vysvětlení k prokázání vstupní ceny jednotlivého hmotného investičního majetku a způsobu jejího stanovení byl za strany žalobce vznesen na správce daně dotaz, zda správce daně požaduje ještě nějaké vysvětlení s tím, že žalobce je připraven kdykoli správci daně poskytnout potřebné vysvětlení, doplnění, a to i formou osobní schůzky ve státním podniku, kde je možné ověřit uvedené skutečnosti na místě. Na to žalovaný odpověděl, že předložené důkazní prostředky budou vyhodnoceny v kontextu s ostatními důkazními prostředky a následně bylo vydáno napadené rozhodnutí.

77. Dokazování v daňovém řízení je založeno na zásadě volného hodnocení důkazů. V intencích § 8 odst. 1 daňového řádu tak správce daně *posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo*. Dokazování lze při zachování stejných principů provádět i v odvolacím řízení (§ 115 odst. 1 daňového řádu), přičemž s ohledem na žalobcem předložené podklady bylo na žalovaném, aby žalobcem předložené důkazy hodnotil i ve světle podkladů předložených (doplněných) žalobcem v rámci odvolacího řízení, tj. aby zohlednil též sestavu majetku k 31.12.2013 doplněnou o nové sloupce s navázáním jednotlivého hmotného majetku na zápisy – vyvedení do majetku a zápisy SLRK, karty provozních souborů (PS 04, 05, 06, 10, 12, 14, 16, 17, dále též jen „karty PS“) s provázáním dodavatelských faktur SYNER, spol. s r.o. na cenu majetku bez investičních nákladů, průzkumných a projektových prací (IN + PP), uvedenou v sestavě majetku k 31.12.2013, a rovněž vysvětlení poskytnutá žalobcem v odvolacím řízení.
78. Výzva žalovaného a vysvětlení žalobce se týkaly hmotného majetku dodavatele SYNER, s.r.o., a v tomto ohledu soud neshledal v postupu žalovaného pochybení, neboť žalovaný ve vztahu k majetku tohoto dodavatele zastával stejný závěr, tj. že z žalobcem předložených podkladů, a to i ve světle později předložených Karet provozních souborů, není seznatelné, jaký konkrétní majetek (v rámci provozního souboru či stavebního objektu) a v jaké ceně (ať již v ceně bez IN+PP nebo v ceně včetně IN+PP) byl žalobci od tohoto dodavatele předán, resp. dodán. Jakkoli vysvětlení žalobce (viz citace výše) působí logicky a bezrozporně, v řízení skutečně nebyly předloženy doklady o pořizovací ceně jednotlivých položek hmotného majetku; v tomto ohledu se soud s hodnocením žalovaného v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožňuje a odkazuje na něj. Lze tak přisvědčit žalovanému, že *věcná provázanost na přílohy dodavatelských faktur (soupisů prací a dodávek) z obsahu karet PS není zřejmá. Způsob, jakým byly práce a dodávky přiřazeny k jednotlivému hmotnému majetku a v jaké výši tyto vstupují do pořizovací ceny majetku ani údaje v kartách PS nedokládají a neprokazují. (...) z příloh dodavatelských faktur lze pouze dovodit, jaké práce případně dodávky materiálu byly provedeny ve vztahu k provozním souborům či stavebním objektům v jednotlivých měsících, nikoliv jak se tyto práce či dodávky promítly do ceny konkrétního majetku uvedeného pod inventárními čísly, tedy do pořizovací ceny hmotného majetku.*
79. Pokud žalobce poukazoval na další související důkazy, ani ty (ve vztahu k dodávkám společnosti SYNER, spol. s r.o.) neprokazují požadovanou skutečnost, tj. vstupní cenu konkrétního hmotného majetku (a to ani s IN+PP či bez IN+PP), tj. částí položek hmotného majetku uvedeného ve Stavu invest. majetku – 15 Daň. rozvaha.
80. Žalobce uvedl, že k prokázání hmotného majetku postupně předložil smlouvy o dílo s hlavními dodavateli „*Likvidace roztoků podzemní těžby uranu – I. Etapa*“, na jejichž základě bylo vytvořeno dílo a mimo jiné byl v rámci tohoto díla vytvořen a dodán předmětný hmotný majetek. Ve smlouvách o dílo s hlavními dodavateli „*Likvidace roztoků podzemní těžby uranu – I. Etapa*“, na jejichž základě bylo vytvořeno dílo, však není detailně specifikován majetek, který byl předmětem plnění, ani jeho pořizovací cena (což ostatně žalobce v průběhu řízení před správcem daně sám připustil).

Soud dále ověřil údaje uvedené v sestavě majetku ke dni 31.12.2013 (Sestava – stav investičního majetku – 15 Daňová rozvaha), v němž jsou uvedeny jednotlivé položky hmotného majetku rozdělené dle data aktivace do čtyř skupin v celkové vstupní ceně 960 055 041 Kč. Ze sestavy majetku k 31.12.2013 byla známa vstupní cena jednotlivého majetku, ze které je uplatňován odpočet (tj. cena včetně investičních a pořizovacích nákladů), nicméně tato sestava neprokazovala, jakým způsobem a na základě jakých podkladů byla tato vstupní cena stanovena, tj. zda byla stanovena v souladu s § 29 zákona o daních z příjmů a § 25 zákona o účetnictví. K objasnění způsobu stanovení vstupní ceny jednotlivého majetku nepřispěla ani svědecká výpověď Ing. XX, neboť z ní vyplynulo, že svědek se nepodílel na stanovení vstupních cen majetku a se způsobem stanovení této ceny nebyl nijak obeznámen (k tomu viz odpovědi svědka uvedené na str. 10 napadeného rozhodnutí, přičemž soud z protokolu o výsledku svědka ze dne 3.3.2015 ověřil, že souhrn těchto odpovědí odpovídá odpovědím zaznamenaným v tomto protokolu).

81. Žalobce dále poukázal na zápisy o odevzdání a převzetí budovy nebo stavby nebo její dokončené části („Zápisy – vyvedení do majetku“), jejichž přílohou jsou Přehledy technickoekonomických údajů o budově nebo stavbě nebo její dokončené části, včetně přílohy č. 1 vymezující jednotlivý hmotný majetek (inventární číslo, výrobní číslo, cena včetně IN+PP, odpisová skupina); z těchto zápisů však nebylo možné seznat, na základě jakých prvotních nabývacích dokladů byla cena majetku stanovena. Tyto doklady (tj. Zápisy – vyvedení do majetku) byly vystaveny společností SPINY, s.r.o., technickým dozorem investiční akce. Později předložené zápisy SLKR pak již bylo možné považovat za důkaz o předání určitého souboru či stavebního objektu v dojednané ceně, avšak zase bez jakékoli specifikace takto předávaného majetku (inventární číslo, vstupní cena). Z následně předložených dodavatelských faktur, zjišťovacích protokolů a příloh společnosti SYNER, spol. s.r.o., pak bylo možné dovodit, jaké práce, případně dodávky materiálu byly provedeny ve vztahu k provozním souborům či stavebním objektům v jednotlivých měsících; tyto doklady však již neprokázaly, jak se tyto práce či dodávky promítly do ceny konkrétního majetku uvedeného pod inventárními čísly, tedy do pořizovací ceny hmotného majetku.
82. S hodnocením důkazních prostředků, jak bylo ze strany správce daně, resp. žalovaného provedeno ve vztahu k vymezené dílčí části hmotného majetku (dodavatele SYNER, spol. s.r.o.), se tedy soud na základě podkladů obsažených ve spisovém materiálu ztotožnil a související námitky žalobce nepovažuje za důvodné.
83. Namítal-li žalobce, že je chybou správce daně, že předloženým důkazům neporozuměl nebo je nepochopil, nutno uvést, že žalobci byl v tomto ohledu (tj. ve vztahu k dodavateli SYNER, spol. s r.o.) poskytnut dostatečný prostor, aby vyvrátil oprávněné pochybnosti správce daně ve vztahu k prokázání vstupní (pořizovací) ceny jednotlivého hmotného majetku. Pokud žalobce opakovaně zdůrazňoval, že v daném případě bylo nutno zohlednit specifika investiční akce, čímž snad chtěl naznačit, že bylo na místě jím předložené důkazy hodnotit tak, že nebylo nutno vyhovět požadavku na prokázání pořizovací ceny každé samostatné movité věci zařazené do souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením podle § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, pak k tomu nelze než uvést, že takový postup neodpovídá relevantní právní úpravě ani účelu aplikovaného ustanovení. Rozsáhlost a náročnost konkrétní investiční akce a s tím spojené potenciální obtíže při prokazování vstupní ceny u konkrétního hmotného majetku, u něhož později došlo k uplatnění reinvestičního odpočtu, není důvodem pro odlišný přístup a požadavky. Případná výjimka nebyla zákonodárcem vymezena.
84. Odlišně však soud hodnotil postup žalovaného, přijatá skutková zjištění a závěry ve vztahu k hmotnému majetku dodavatele RCCI. Jak vyplývá ze spisového materiálu, komplexní faxovou zprávou dodavatele RCCI předložil žalobce až v odvolacím řízení. Ve vztahu k tomuto podkladu nebyl žalobce vyzýván k podání vysvětlení či součinnosti. V napadeném rozhodnutí pak žalovaný

uvedl následující skutkové závěry: „*Přestože lze konstatovat, že z většiny údajů v přílohách faxové zprávy (tj. faxové zprávy dodavatele RCC ze dne 1.10.1996 a 22.10.1996, kterou žalobce předložil v kompletním znění k odvolání) (odvolatelem očíslované položky převzatého hmotného majetku č. 1-246) a údajů v Seznamu majetku k 31.12.2013 je sice seznatelná jistá provázanost (koresponduje označení majetku a cena bez IN+PP), cena včetně IN+PP, ze které odvolatel vycházel při stanovení odpočtu ve výši 10 % vstupní ceny, nebyla ani touto faxovou zprávou doložena, tudíž ani prokázána. Nadto žalovaný poukázal (po detailním porovnání dat ve faxové zprávě dle čísel položek a v sestavě majetku k 31.12.2013) na několik dílčích nesrovnalosti (u položek č. 224 a 239 nesouhlasí cena bez IN + PP, položky č. 271, 272 a 273 nejsou ve faxové zprávě uvedeny vůbec, u položek č. 179, 217, 219, 220, 221, 226, 227, 228 a 240 nesouhlasí označení položek, u položek č. 85, 217, 240 je do hodnoty ceny bez IN + PP uvedené v sestavě majetku k 31.12.2013 zahrnuta pouze část ceny IN + PP z faxové zprávy.*

85. Jakkoli je pravdou, že žalobce předkládal jednotlivé podklady – důkazní prostředky postupně v průběhu daňového řízení, přičemž jejich stěžejní část (Zápisy SLKR, dodavatelské faktury SYNER, spol. s r.o., a faxové zprávy dodavatele RCCI), které (jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí) *dokládají dodání a následné předání hmotného majetku mezi dodavatelem a investorem (odvolatelem)* předložil až později (poté, kdy správce daně detailně vyhodnotil Zápisy – uvedení do užívání), je nutno zdůraznit, že řízení před správcem daně tvoří s řízením před odvolacím daňovým orgánem (žalovaným) jeden celek. Daňové orgány jsou zásadně povinny zabývat se se stejnou pečlivostí důkazními prostředky předkládanými daňovým subjektem v jakékoli fázi daňového řízení.
86. Shora citovaný skutkový závěr ve vztahu k dodavateli RCCI byl žalovaným přijat za situace, kdy žalobce nebyl (v rozporu s § 115 odst. 2 ve spojení s § 6 odst. 2 daňového řádu) seznámen s tím, jak žalovaný hodnotil důkazní prostředky předložené žalobcem v průběhu odvolacího řízení. S tímto hodnocením byl žalobce poprvé seznámen až v odůvodnění napadeného rozhodnutí (str. 16), a neměl tak již možnost na něj reagovat (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 9 Afs 275/2016 – 34, a ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 148/2018–4).
87. Bez ohledu na toto dílčí procesní pochybení je však nutno s odkazem na závěr přijatý výše, tj. že reinvestiční odpočet lze uplatnit i ve vztahu k části vstupní (pořizovací) ceny, vyhodnotit napadené rozhodnutí jako nezákonné, neboť z jeho odůvodnění zřetelně vyplývá závěr správního orgánu o prokázání vstupní ceny (byť bez souvisejících pořizovacích nákladů) ve vztahu k hmotnému majetku dodavatele RCCI (s výjimkou několika dílčích položek, u nichž však nebyl žalobce v rozporu se zásadou součinnosti vyzván k vysvětlení). Pokud je požadováno prokázání vstupní ceny (ať se již jedná o vlastní pořizovací cenu nebo tuto cenu včetně souvisejících pořizovacích nákladů) u každého jednotlivého hmotného majetku v rámci souboru movitých věcí, správce daně musí mít v řádně provedeném daňovém řízení, tj. na základě předložených důkazů a za součinnosti s daňovým subjektem ujasněno, u kterého konkrétního majetku byla prokázána vstupní cena, resp. v jaké části. Takové závěry z proběhnuvšího hodnocení důkazů nejsou z napadeného rozhodnutí seznatelné, neboť závěr správce daně byl po celé daňové řízení postaven na předpokladu, že daňovému subjektu, jenž neprokáže vstupní cenu hmotného majetku, za kterou v rámci svého daňového tvrzení považoval pořizovací cenu majetku včetně souvisejících pořizovacích nákladů, nemůže být reinvestiční odpočet vůbec uznán.

VI. Závěr a náklady řízení

88. Napadené rozhodnutí shledal soud z výše popsaných důvodů nezákonným, neboť je založeno na takovém řešení právní otázky uplatnění, resp. uznání odpočtu ve smyslu § 34 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31.12.2004, které je v rozporu se zásadou správního zjištění a stanovení daně. Na základě závěru o nezákonnosti řešení zvoleného žalovaným pak soud dospěl k tomu, že napadené rozhodnutí je ve vztahu k dílčí části

konkrétního hmotného majetku (dodavatele RCCI) nedostatečné, resp. založené na nedostatečných skutkových zjištěních, k čemuž přispělo i porušení zásady součinnosti ze strany žalovaného ve vztahu k žalobci.

89. Soud proto napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s.ř.s.). Učinil tak bez jednání, neboť k tomu byly splněny zákonem stanovené podmínky (§ 51 odst. 1 s. ř. s.)
90. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, a proto mu soud přiznal náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem, tvořených jednak náklady za zastoupení advokátkou za tři úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby, replika) a tři režijní paušály po 300 Kč, celkem tedy 10 200 Kč podle ust. § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, a dále částkou 2 142 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokátka povinna z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s.). Celková výše žalobci přiznaných nákladů tak činí 12 342 Kč.

Poučení:

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

Praha 3. března 2020

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu