



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Kamenolom Vyhnánov s.r.o.**, IČO 01567535
sídlem Kohoutov 160, 544 01 Kohoutov
zastoupený advokátem JUDr. Lukášem Slaninou
sídlem V jámě 699/1, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2018, č. j. 21183/18/5200-11431-711429,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) vydanému dne 30. 1. 2017 Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“). Správce daně

doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 ve výši 259 730 Kč, zároveň mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 51 946 Kč.

2. Správce daně žalobci neuznal jednorázové uplatnění nákladů ve výši 50 631,05 Kč na nákup počítačové sestavy dle dokladu č. 141100088, z důvodu porušení § 25 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), ve spojení s § 26 odst. 2 písm. a) ZDP. Dále správce daně neuznal část uplatněných nákladů ve výši 1 240 393,75 Kč za nákup kostek a štípaného haklíku (z celkové částky 1 499 500 Kč) dle dokladu č. 14110106, z důvodu porušení § 24 odst. 1 ZDP.
3. Žalobce napadl samostatnou žalobou rozhodnutí ve věci doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014. O této žalobě krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 12. 3. 2020, sp. zn. 31 Af 33/2018.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

4. Žalobce předně konstatoval, že je obchodní společností založenou v roce 2013 a jeho hlavní ekonomická činnost spočívá v těžbě a dobývání kamene. Pískovec z kohoutovského lomu je v tuzemsku i v zahraničí obecně znám a uznáván jako vysoce kvalitní, exkluzivní materiál. Využíván je proto také při rekonstrukcích významných historických památek.
5. V průběhu roku 2014 žalobce nakoupil od společnosti Pískovce mimo jiné následující výrobky z pískovce: štípaný haklík 300/100/100 v množství 250 t a kostky 8/10 cm v množství 550 t. Dodávka tohoto zboží byla dodavatelem jednorázově vyfakturována žalobci až v závěru roku 2014, a to daňovým dokladem č. 2014155. Na základě aktuální poptávky svých odběratelů žalobce část takto zakoupeného zboží dodal svým odběratelům v nezměněném stavu, část zboží pak s využitím vlastních kapacit rozdrtil a zpracoval na šterk, který rovněž prodal svým odběratelům, což v průběhu daňového řízení správci daně doložil příslušnými doklady. Žalobce v rozhodném období disponoval strojním vybavením ke zpracování kamene (čtyři štípací stroje zn. Steinex).
6. Z předmětných poskytnutých plnění žalobce řádně přiznal a odvedl daň z přidané hodnoty na výstupu a také daň z příjmů, také společnost Pískovce z tohoto plnění řádně přiznala a odvedla daň na výstupu a daň z příjmů. Správce daně přesto v daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že došlo k rozdrčení na šterk a následnému prodeji části zboží (v množství 667 t), respektive k jinému jeho využití v rámci ekonomické činnosti žalobce v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením jeho zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 ZDP).
7. Ohledně nákupu počítačové sestavy (doklad č. 141100088, faktura č. 1114264871) správce daně zjistil, že se jedná o počítač umístěný v kanceláři žalobce a užívaný jeho jednatelem při výkonu jeho funkce. Náklady vynaložené na zakoupení tohoto majetku ve výši 50 631,05 Kč správce daně vyloučil jako tzv. daňově neuznatelné náklady podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) ZDP, jelikož náklady vynaložené na pořízení hmotného majetku [§ 26 odst. 2 písm. a) ZDP], které jsou součástí jeho ocenění, zde zákon výslovně prohlašuje za náklady, které nelze uznat za vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP). Správce daně ani žalovaný však nezohlednili vůli žalobce uplatnit předmětné náklady formou odpisů hmotného majetku ve smyslu § 26 odst. 8 ZDP.

8. Žalobce se závěry správce daně nesouhlasí, své žalobní námitky rozčlenil do pěti okruhů.
9. Za prvé namítl **vady řízení** a z nich plynoucí **nezákonnost vyměření penále**. Poukázal na skutečnost, že správce daně zahájil dne 22. 5. 2015 daňovou kontrolu, aniž by jej před tím **vyzval k podání dodatečného daňového přiznání** k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. Daňová kontrola přitom byla zahájena na základě výsledků vyhledávací činnosti prováděné dle § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Správce daně tak mohl z výsledků vyhledávací činnosti již před zahájením daňové kontroly předpokládat s vyšší mírou pravděpodobnosti, že žalobci bude doměřena daň. Za těchto okolností byl povinen žalobce nejprve vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Podle judikatury správních soudů je totiž možnost zahájit daňovou kontrolu bez předchozí výzvy k podání dodatečného daňového přiznání omezena jen na naprosto výjimečné případy, kdy by její vydání mohlo vést ke zmaření cíle daňového řízení (např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 – 33, a rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2018, č. j. 22 A 151/2017 – 42). Žalobce je přesvědčen, že v jeho případě nebyly důvody pro tento výjimečný postup naplněny. Správce daně proto zatížil řízení natolik závažnou vadou, že jejím důsledkem může být nezákonnost napadeného rozhodnutí, nebo přinejmenším nezákonnost penále stanoveného dle § 251 daňového řádu, jak dovodil Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 27. 6. 2017, č. j. 57 Af 4/2016 – 42.
10. Za druhé žalobce namítl **nedostatečné zjištění skutkového stavu a vady v provádění a hodnocení důkazů**. Finanční orgány dle něj založily své závěry na nesprávném vyhodnocení otázky, k jejímuž posouzení jsou nezbytné odborné znalosti, kterými nedisponují. Konkrétně se jednalo o posouzení otázky, zda žalobce část zboží nakoupeného dle daňového dokladu č. 2014155 skutečně rozdrtil na šterk, který dále využil pro svou ekonomickou činnost.
11. Správce daně ani žalovaný nezpochybnili fakt, že žalobce v prostoru lomu v rozhodném období používal stroje na zpracování kamene. Žalobce správci daně v průběhu daňové kontroly předložil písemné vyjádření pana Ing. J. B., jednatele společnosti BOUDA COMMERCIO s.r.o., která je výhradním dovozcem strojů na štípání kamene Steinex pro Českou republiku. Z tohoto vyjádření vyplývá, že na strojích Steinex určených pro štípání kamene lze vyrábět šterk jako hlavní produkt štěpení, přičemž šterk vzniká také jako vedlejší produkt při dělení kamene na těchto strojích. Výroba šterku není sice obvyklým způsobem využití těchto strojů, to však nic nemění na skutečnosti, kterou správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že tyto stroje lze v případě potřeby k výrobě šterku skutečně použít. Přesto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal své tvrzení, že výrobky nakoupené dle daňového dokladu č. 2014155 rozdrtil na šterk. Na základě tohoto posouzení rozhodné otázky pak správce daně odmítli také důkazy (faktury/daňové doklady) svědčící o využití takto získaného produktu (tzn. šterku) k ekonomické činnosti žalobce vedoucí k získání zdanitelných příjmů (žalobce jej dále prodal svým odběratelům). Podle žalobce ale finanční orgány nebyly oprávněny posuzovat otázku, zda stroje pro zpracování kamene používané žalobcem bylo možné použít k rozdrčení štípaného haklíku a kostek na šterk. Jedná se totiž o otázku, k jejímuž správnému zodpovězení jsou nezbytné odborné znalosti z oboru štípacích strojů a zpracování kamene. Žalobce je přesvědčen, že k posouzení této otázky byl správce daně povinen ustanovit znalce a vyžádat si znalecký posudek v souladu s § 95 daňového řádu.

Pokud tak správce daně neučinil (a tuto vadu nenapravil ani žalovaný), finanční orgány vycházely při vydání svých rozhodnutí z nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

12. Žalobce dále v rámci odvolacího řízení doložil vyjádření předsedy Obvodního báňského úřadu pro území krajů Královéhradeckého a Pardubického Ing. A. M. k otázkám týkajícím se změny hmotnosti šterku vlivem povětrnostních podmínek a tzv. ztratného, které vzniká v důsledku naložení většího množství materiálu, než bylo objednáno zákazníkem. Tímto důkazním prostředkem žalobce prokazoval, že šterk získaný rozdrčením části zboží nakoupeného dle daňového dokladu č. 2014155 použil při své ekonomické činnosti, a to konkrétně k doplnění přirozených úbytků šterku vyrobeného pro žalobce společností ATM CZ a.s., respektive že tento šterk byl součástí tzv. ztratného. Tento důkazní prostředek žalovaný vyhodnotil chybně. Žalovaný vyjádření pana M. odmítl s tím, že pro posouzení dané otázky není relevantní. Podle žalobce ale právě použití šterku získaného rozdrčením zboží ze sporné dodávky pro jeho ekonomickou činnost (tzn. k dosažení zdanitelných příjmů) úzce souvisí se změnou objemové hmotnosti šterku, který žalobce získal z jiných zdrojů. Žalovaný tento důkazní prostředek sice vyhodnotil jako odborné vyjádření, avšak argumentaci týkající se přirozených a obvyklých úbytků paušálně odmítl, aniž by sám disponoval příslušnou odbornou znalostí.
13. V části žaloby nadepsané **nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů** žalobce namítl, že mu nelze přičítat k tíži, že rozdrčení zboží (štípaných haklíků a kostek) na šterk bylo pro něj ekonomicky nevýhodné, neboť tratil na rozdíl mezi nákupní cenou zboží a prodejní cenou šterku. Žalobce zpracovával předmětný dražší materiál (štípaný haklík a kostky) na šterk postupně a ponechával si možnost prodeje dosud nezpracovaného materiálu za jeho obvyklou tržní cenu. Jeho postup tak odpovídal jednání s péčí řádného hospodáře. Žalobce nerozporuje, že tímto konkrétním způsobem použití nakoupeného zboží nemohl očekávat zisk, jednalo se však o součást obvyklého podnikatelského rizika a jeho individuální rozhodnutí v rámci provozu podniku „*v širších ekonomických souvislostech dané doby*“.
14. Žalovaný se rovněž vůbec nevypořádal s odvolací námitkou, podle níž formálně vykazovaný nulový stav zásob žalobce na konci roku 2014 nemusel odpovídat skutečnosti a mohlo se jednat o formální chybu účetní evidence. Navíc, i kdyby byl stav zásob žalobce ke konci roku 2014 skutečně nulový, tato skutečnost by ještě nic nevypovídala o tom, zda byl sporný materiál žalobcem použit k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Žalobce v této souvislosti poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž z obsahu účetnictví nelze pro účely stanovení daně vycházet bezvýjimečně, a z toho, že určitá skutečnost je či není formálně zachycena v účetnictví, nelze bez dalšího dovozovat, zda je daňově účinná či nikoliv.
15. Žalobce zároveň namítl, že žalovaný se jednak zákonným způsobem nevypořádal s jeho důkazně podloženým tvrzením, podle něž spornou dodávku materiálu rozdrtil na šterk, jednak bez náležitého zdůvodnění dospěl k závěru, že prodejní doklady o prodeji šterku odběratelům, které žalobce v daňovém řízení předložil, dokládají výhradně prodej šterku vyrobeného pro žalobce společností ATM CZ. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé (s výjimkou množství materiálu), na základě jakých zjištění či důkazů správce daně tento závěr učinil. Z pohledu žalobce se tedy jedná o pouhou spekulaci založenou na náhodné shodě. Stejně tak není z napadeného rozhodnutí zřejmé, na

základě jakých zjištění a důkazů správce daně dospěl k závěru, že evidenční stav zásob žalobce ke konci roku 2014 odpovídal stavu skutečnému.

16. Žalovaný ani správce daně nijak neodůvodnili, na základě jakých zjištění a důkazních prostředků usoudili, že žalobce neprokázal prodej (resp. použití pro ekonomickou činnost) u 550 t kostek a 117,125 t štípaného haklíku, jestliže žalobce tvrdil a prokazoval, že toto zboží rozdrtil na šterk a tento dále prodával svým odběratelům. Toto tvrzení žalobce prokazoval prodejními doklady, které však správce daně bez bližšího zdůvodnění (pouze na základě množstevní shody) přiřadil ke šterku vyrobenému pro žalobce společností ATM CZ. Pakliže správce daně nevyvrátil tvrzení žalobce, že spornou dodávku zboží, resp. její část, rozdrtil na šterk, pak předmětem dokazování a případného doměření daně mělo být právě využití šterku, který se nacházel v obchodním majetku žalobce, pro jeho ekonomickou činnost, respektive pro dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 ZDP. Za těchto okolností pak není zřejmé, proč finanční orgány vycházely pro účely doměření daně z příjmů právnických osob z nákladů vynaložených na pořízení štípaného haklíku 300/100/100 a kostek 8/10 dle daňového dokladu č. 2014155, a nikoliv nákladů na pořízení šterku vyrobeného společností ATM CZ.
17. Z provedeného dokazování totiž podle názoru žalobce vyplývá nanejvýš závěr, že žalobce mohl teoreticky nevyužít k dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů právě šterk, který se nacházel v jeho majetku, přičemž v daňovém řízení nebylo prokázáno, zda se jednalo o šterk vyrobený společností ATM CZ, anebo o šterk vyrobený žalobcem na jeho strojích z neprodaného zboží nakoupeného dle daňového dokladu č. 2014155. Žalobci tak byla daň zjištěna a stanovena nesprávně, napadené rozhodnutí je zároveň nutno pokládat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
18. Za čtvrté žalobce namítl **nesprávné posouzení právní otázky**. Podmiňování daňové uznatelnosti určitých výdajů (nákladů) prokázáním bezprostředně souvisejících příjmů (výnosů), přiřaditelných k těmto výdajům (nákladům), je dle žalobce již překonanou správní praxí a dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nemá oporu v zákoně.
19. Žalobce uvedené náklady vynaložil v souvislosti se svou dlouhodobou soustavnou podnikatelskou činností, přičemž kritérium dosažení odpovídajících příjmů nelze časově omezovat pouze na zdaňovací období roku 2014, které bylo předmětem daňové kontroly. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu je přípustné, aby v důsledku změny okolností, které si vyžádaly změnu podnikatelského záměru, byly daňově uznatelné i takové náklady (výdaje), které v konečném důsledku nepřinesou žádné zdanitelné příjmy, anebo přinesou pouze příjmy podstatně nižší než vynaložené náklady, jak se tomu částečně stalo v případě žalobce. Správce daně v rozporu se smyslem a účelem ustanovení § 24 odst. 1 ZDP učinil předmětem dokazování v daňovém řízení pouze vztah mezi spornými náklady a zdanitelnými příjmy dosaženými žalobcem v kontrolovaném zdaňovacím období roku 2014, ačkoliv tato otázka měla být posuzována „v širší souvislosti celé podnikatelské činnosti žalobce.“
20. Žalobce konečně také namítl, že **finanční orgány nepřihlédly ke skutečnosti svědčící v jeho prospěch**. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně neoprávněně (ve prospěch žalobce) uplatnil odpisy z dlouhodobého hmotného majetku ve výši 16 877 Kč, a to v souvislosti s počítačovou sestavou nakoupenou žalobcem. Žalovaný se odvolal

na § 26 odst. 8 ZDP s tím, že uplatnění daňového odpisu je volbou poplatníka (žalobce), nikoliv správce daně. Jelikož žalobce neprojevil dle žalovaného v daňovém řízení vůli uplatnit odpisy z pořízeného dlouhodobého hmotného majetku, nepřísluší správci daně tento odpis svévolně uplatňovat v rámci probíhající daňové kontroly.

21. K uvedenému závěru žalobce namítl, že postupem správce daně a žalovaného byl protiprávně zkrácen na svém právu uplatnit při stanovení daně pořizovací náklady předmětného hmotného majetku formou odpisů dle § 26 ZDP. Tím, že správce daně tyto odpisy nejprve v daňové kontrole zohlednil při určení výše doměřované daně, totiž žalobci současně znemožnil projevit vůli, aby tyto odpisy byly uplatněny (žalobce byl správcem daně uveden v omyl, když se domníval, že odpisy jsou při stanovení jeho daňové povinnosti již uplatněny). Pokud žalobce následně v odvolání namítal vznik újmy související s jednorázovým vyloučením pořizovacích nákladů předmětného hmotného majetku, měl k této skutečnosti žalovaný v odvolacím řízení přihlídnout (v souladu s § 114 odst. 2 a 3 a § 92 odst. 2 daňového řádu) jako k projevu vůle žalobce, jímž se domáhá uplatnění odpisů při stanovení jeho daňové povinnosti v duchu ustanovení § 26 odst. 8 ZDP.
22. Závěrem žalobce namítl, že postupem finančních orgánů nebylo dosaženo cíle správy daní, jímž je, dle § 1 odst. 2 a § 134 odst. 1 daňového řádu, správné zjištění a stanovení daně. V této souvislosti odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

23. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že ze spisového materiálu je zřejmé, že správci daně nebyly před zahájením daňové kontroly známy žádné konkrétní skutečnosti či důkazy nasvědčující tomu, že žalobci bude daň doměřena. O tom, že daňové povinnosti žalobce byly prověřovány komplexně bez vazby na konkrétní skutečnosti či důkazy, které by zde byly před zahájením daňové kontroly, svědčí i skutečnost, že správce daně v rámci souběžně probíhající daňové kontroly na dani z přidané hodnoty původně prověřoval daňové povinnosti žalobce na DPH za zdaňovací období leden až prosinec roku 2014, avšak žalobci nakonec doměřil DPH pouze za zdaňovací období prosinec 2014. V posuzovaném případě tak nebyla naplněna hypotéza ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu.
24. Dále žalovaný uvedl, že otázka, zda stroje na zpracování kamene značky Steinex jsou schopny drtit kostky a haklík na šterk, nebyla spornou, respektive s ohledem na zjištěný skutkový stav nebyla relevantní. Ze skutečnosti, že předmětné stroje jsou s to dané operace provádět, totiž nelze bez dalšího vyvodit závěr, že žalobce tyto operace skutečně provedl. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že je s podivem, že žalobce neuvedl žádného svědka z řad svých zaměstnanců, jehož výpověď by mohla prokázat provedení daných operací, nejedná se o přemrštěný požadavek, jak se domnívá žalobce, nýbrž o uvedení příkladu toho, jak žalobce mohl své tvrzení prokázat za situace, kdy se jinak ocitl v důkazní nouzi. Žalovaný připomněl, že důkazní břemeno stran prokázání vynaložení předmětného nákladu na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP spočívalo na žalobci. Pokud žalobce tvrdil, že část předmětného zboží rozdrtil na šterk, bylo na něm, aby toto tvrzení prokázal.

25. K argumentaci žalobce týkající se tzv. „tratného“ žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.
26. Žalovaný považuje za opodstatněné také úvahy správce daně ohledně ne hospodárnosti drcení kostek a haklíků na šterk. Žalobce pořídil štípaný haklík v ceně 1 950 Kč za tunu a kostky v ceně 1 840 Kč za tunu. Rozdrcení takového množství zboží (celkově 667 t) v dané hodnotě na šterk, který žalobce prodával v roce 2014 za cenu 170 Kč za tunu, je z ekonomického hlediska nelogické. Tvzení, že k drcení daného zboží docházelo z důvodu jeho nedostatečné kvality, žalobce nijak neprokázal. Pokud by žalobce postupoval s péčí řádného hospodáře, pak by namísto znehodnocení daného zboží prostřednictvím rozdrcení postupoval tak, že by uplatnil práva z vadného plnění. Žalovaný ovšem zdůraznil, že žalobce neprokázal ani rozdrcení předmětného zboží, ani skutečnost, že by v roce 2014 prodal šterk přesahující množství šterku rozdrceného společností ATM CZ.
27. Tvzení žalobce, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkou stran formální chyby v účetnictví, které tak nemuselo odpovídat skutečnému stavu, je dle žalovaného účelové. Podstata argumentace žalobce v odvolání totiž byla zcela jiná, než jak ji žalobce prezentuje v žalobě. Žalobce v odvolání pouze namítl, že pokud správce daně shledal pochybení ve vedení účetnictví, měl mě uložit pokutu za chybné vedení účetnictví, nikoli vyměřit daň a penále.
28. Předložené daňové doklady o prodeji šterku pak správce daně hodnotil ve vztahu ke sporné části zboží jako neprůkazné. Z předloženého účetnictví totiž bylo zjištěno, že žalobce v roce 2014 prodal množství šterku, které bylo v podstatě totožné s množstvím, které pro žalobce rozdrtila společnost ATM CZ. Daná služba byla navíc žalobci poskytnuta před dodáním zboží dle faktury č. 2014155 a žalobce k 1. 1. 2014 ani k 31. 12. 2014 neevidoval žádné skladové zásoby.
29. Za situace, kdy nebylo prokázáno, že sporná část předmětného zboží byla rozdrcena na šterk, je dle žalovaného dále nesprávná premisa žalobce, že žalovaný byl povinen dané tvzení žalobce vyvracet. Argumentace žalobce vycházející z této premisy nemůže obstát.
30. Žalovaný zároveň odmítl, že předmětem dokazování byl pouze vztah mezi předmětnými výdaji a skutečnými příjmy dosaženými žalobcem ve zdaňovacím období roku 2014. Správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, že předmětné náklady byly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Byl to sám žalobce, který svými tvzeními deklaroval, že daná podmínka byla splněna tím, že předmětné zboží bylo prodáno jeho odběratelům, ať už v původní podobě, nebo v podobě šterku, který měl dle žalobce vzniknout rozdrcením části předmětného zboží.

IV. Ústní jednání

31. Během jednání, které se uskutečnilo dne 11. 3. 2020, zástupce žalobce odkázal na podanou žalobu. K návrhu zástupce žalobce soud vyslechl coby svědka J. S., někdejšího jednatele žalobce. Svědek se vyjádřil zejména k otázce ekonomické (ne)výhodnosti předrcení nakoupeného zboží na šterk. Žalobce obdržel dodávku kostek, které byly vadné, ale protože nechtěl narušovat vztahy se svým dodavatelem, tak se rozhodl, že tyto kostky předrtí na šterk. Takto vzniklý šterk postupně přidával ke šterku, který už měl, čímž rozmělnil ztrátu, která mu tímto postupem vznikla. Dále obecně popsal fungování kamenolomu. Zdůraznil, že v posuzovaném období se činnost kamenolomu teprve

rozjížděla, proto některé zboží, které si později již vyráběli sami, v této době ještě nakupovali od dodavatelů. Pověřený pracovník žalovaného odkázal na napadené rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě.

V. Posouzení věci krajským soudem

32. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
33. Předmětem sporu v posuzované věci je předně otázka, zda žalobce v souladu se zákonem zaúčtoval náklady na základě faktury č. 2014155 od dodavatele společnosti Pískovce. Podle této faktury žalobce nakoupil následující zboží: štípaný haklík 300/100/100 v množství 250 t a kostky 8/10 v množství 550 t. Žalobce takto dne 31. 12. 2014 zaúčtoval náklady ve výši 1 499 500 Kč, podle správce daně ale neprokázal, že náklady v celkové výši 1 240 393,75 Kč vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Správce daně proto žalobci dodatečně zvýšil základ daně o uvedenou částku. Správce daně dále žalobci neuznal jednorázové uplatnění nákladů ve výši 50 631,05 Kč na nákup počítačové sestavy dle dokladu č. 141100088, z důvodu porušení § 25 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), ve spojení s § 26 odst. 2 písm. a) ZDP.
34. Pokud jde o daňové uplatnění nákladů dle faktury č. 2014155, žalobce v reakci na výzvu, aby prokázal skutečnosti, že předmětné náklady vynaložil v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, sdělil správci daně, že sice „konečná fakturace“ byla provedená na konci roku, ale materiál mu byl společností Pískovce dodáván již dříve. Žalobce jej následně dodával dalším subjektům, svým odběratelům přitom vystavoval faktury ihned, z důvodu „proplácení dotací z EU“ (dodávky byly určeny na rekonstrukci hospitalu Kuks a památníku bitvy u Slavkova).
35. Dle předložených faktur však žalobce dodal svým odběratelům pouze 132,875 t z celkově nakoupených 250 t haklíků a 0 t z celkově nakoupených 550 t kostek (viz tabulka č. 3 na str. 7 zprávy o daňové kontrole). Žalobce k tomu uvedl, že zbylé nakoupené zboží předrtil na štěrk a takto jej prodal. Podle správce daně ale žalobce toto své tvrzení neprokázal. Správce daně v dané souvislosti poukázal na skutečnost, že služba drcení pískovce byla žalobci poskytnuta společností ATM CZ v období od 19. 5. 2014 do 23. 5. 2014, zatímco přeprava haklíků a kostek od společnosti Pískovce do sídla žalobce proběhla (dle zjištění učiněných u místně příslušného správce daně společnosti Pískovce) až ve druhé polovině roku 2014. Navíc žalobcem deklarované množství prodaného štěrku v posuzovaném období (4 931,7 t) odpovídá množství štěrku, který získal předrcením u společnosti ATM CZ (4 932 t).
36. V reakci na uvedená zjištění žalobce správci daně sdělil, že k předrcení zbývajících částí haklíků a kostek využil svou zpracovatelskou linku sestávající ze čtyř lisů zn. Steinex. Takto získaný štěrk byl smíchán se štěrkem, který vznikl předrcením u společnosti ATM CZ v období od 19. 5. do 23. 5. 2014. Správce daně považoval uvedené vysvětlení žalobce za nedostatečné. U dovozce štípacích strojů Steinex totiž zjistil, že tyto stroje nejsou určeny pro drcení pískovce (haklíků a kostek) na štěrk. Správce daně zároveň poukázal na nelogičnost žalobcem tvrzeného postupu. Žalobce pořídil štípaný haklík za cenu 1 950 Kč/t a kostky za cenu 1 840/t, štěrk ale prodával za cenu 170 Kč/t. Nakoupené zboží

(haklík a kostky) nepodléhá zkáze, žalobce tak neměl žádný důvod předtít jej na šterk a tím dané zboží znehodnotit.

37. Žalobce na uvedené výhrady správce daně reagoval vyjádřením, že stroje Steinex jsou schopné drtit šterk, což doložil písemným sdělením výhradního dovozce stojů Steinex pro Českou republiku, společnosti BOUDA COMMERCIO s.r.o. K disproporci v cenách haklíků a kostek a šterku uvedl, že obvykle se předrcený materiál přidává do šterku postupně, aby celkový propad ceny nebyl tak velký. Nesouhlasil také s argumentem, že se jednalo o zboží nepodléhající zkáze. Konstatoval, že štípaný haklík i kostky jsou „*poměrně specifické výrobky s ohledem na jejich kvalitu, a to nejen materiálovou, ale i kvalitu zpracování. Tak jako v každém výrobním procesu, tak i zde vznikají vadné výrobky, nebo výrobky nesplňující dané požadavky. Vzhledem k tomu, že si naše firma zakládá na prvotřídní kvalitě dodávaných výrobků, je potřeba neustále tuto hlídat u všech produktů (...)*“. K výkazu skladových zásob (správce daně poukazoval na skutečnost, že žalobce vykazoval v předložené účetní závěrce ke dni 31. 12. 2014 nulový stav zásob) žalobce uvedl, že natěžený materiál není možné uvádět do skladových zásob. Vytěžený materiál není předem definován jako konkrétní produkt, nelze dopředu určit, jako co bude ten který materiál prodán koncovému odběrateli, zda jako kostky, šterk, závozový kámen, či třeba socha.
38. Správce daně si následně ověřoval informaci o vlastnostech strojů Steinex u zmíněného dovozce. Ten v odpovědi na výzvu správce daně uvedl, že předmětné stroje jsou určeny na dělení kamene na požadovaný rozměr (na kostky, štípaný obklad či mozaiku). Drcení kamene na šterk nepatří mezi standardní pracovní operace těchto strojů, šterk ale vzniká jako vedlejší produkt při dělení kamene. Ovšem teoreticky lze stroje použít také výhradně k výrobě šterku, byť k tomu nejsou určeny a potřebný čas by byl mnohem delší než při výrobě kostek.
39. Správce daně nicméně i tak setrval na závěru, podle nějž žalobce neprokázal, že dodané zboží v množství 667,125 t prodal jako šterk. Poukázal na skutečnost, že žalobce nakoupil předmětné zboží jako bezvadné a za plnou cenu. Žalobce nepředložil žádný důkaz svědčící o špatné kvalitě dodaného zboží (např. důkaz o tom, že jej reklamoval). Také ve své účetní evidenci o zboží účtoval jako o zboží bez vady. Správce daně tak nadále považoval za nelogické, že by žalobce znehodnotil haklíky a kostky jejich rozdrčením na šterk. Zároveň odmítl tvrzení žalobce, že natěžený materiál není možné uvádět do skladových zásob. Odkázal na právní úpravu účtování způsobem B, inventarizace a vedení evidence o zásobách, kterou žalobce mohl a měl dodržet.
40. K odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému správcem daně žalobce přiložil listinu, kterou označil za „*oficiální stanovisko předsedy obvodního báňského úřadu Ing. M. k dotazům směřujícím právě k rozporovaným skutečnostem z daňové kontroly*“. Tato listina obsahuje e-mailovou konverzaci, v níž předseda Obvodního báňského úřadu pro území krajů Královéhradeckého a Pardubického odpovídal na dotazy: 1) Je možné (nebo běžné), že šterk vyrobený drcením kameniva vlivem povětrnostních podmínek mění svoji hmotnost v průměru i o 15 procent?; 2) Je běžná praxe, že při nakládce se nakládá více materiálu (cca. do 4 procent) jako tzv. tratné právě proto, aby nedocházel k dodávkám pod stanovené množství materiálu a tím k okrádání zákazníků? Předseda obvodního báňského úřadu Ing. A. M. k těmto dotazům uvedl následující. Ad 1) „*Objemová hmotnost suroviny se v průběhu procesu těžby a zpracování může měnit (např. u šterkopísků je objemová hmotnost suroviny v rostlém stavu jiná než ve stavu vytěženém,*

odvodněném, je jiná ve stavu vysušeném, setřeseném, apod.). Rozdíly lze zjistit např. ve zkušebně.“ Ad 2) „Ve velkých organizacích používají váhy (mostové, na nakladači nebo na pásovéch dopravnících). U malých firem se používá metoda „od oka“ (odhadem). Surovina HKV a UKV se běžně prodává i na metry, metry2“.

41. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil se závěry správce daně. Listina předložená žalobcem v odvolacím řízení (vyjádření předsedy obvodního báňského úřadu) na něm dle žalovaného nemůže nic změnit.
42. Pokud jde o uplatnění nákladů ve výši 50 631,05 Kč na nákup počítačové sestavy dle dokladu č. 141100088, krajský soud zjistil z daňového spisu následující. Správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečnosti, že náklady související s uvedeným dokladem uplatnil v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce na výzvu odpověděl, že se jedná o počítačovou sestavu, která je umístěna v kanceláři v lomu. Tuto skutečnost si správce daně ověřil při místním šetření v sídle žalobce.
43. Správce daně nicméně konstatoval, že počítač v uvedené ceně je hmotným majetkem dle § 26 odst. 2 písm. a) ZDP. Poukázal na skutečnost, že dle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP nelze za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat náklady na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2, včetně splátek a úroků z úvěrů a zápůjček spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění. Žalobce, ačkoliv porušil § 25 odst. 1 písm. a) ZDP, nezvýšil při stanovení základu daně za zdaňovací období roku 2014 o tuto částku výsledek hospodaření. Správce daně pro v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 ZDP dodatečně zvýšil základ daně o částku 50 631,05 Kč.
44. Zároveň je třeba uvést, že při přepracování výsledku kontrolního zjištění správce daně zjistil, že neoprávněně (ve prospěch žalobce) uplatnil odpisy z dlouhodobého hmotného majetku ve výši 16 877 Kč. Podle § 26 odst. 8 ZDP je totiž uplatnění daňového odpisu z dlouhodobého hmotného majetku volbou poplatníka, nikoli správce daně. Jelikož žalobce neprojevil vůli uplatnit v kontrolovaném zdaňovacím období daňový odpis z pořízeného dlouhodobého hmotného majetku, nepříslušelo správci daně tento daňový odpis svévolně uplatňovat v rámci probíhající daňové kontroly. V tomto smyslu tedy správce daně upravil výsledek kontrolního zjištění v bodu č. 3. Přepracovaný výsledek kontrolního zjištění poté zaslal žalobci, čímž mu dal možnost se k uvedeným zjištěním správce daně vyjádřit, případně navrhnout doplnění tohoto výsledku. Tuto možnost žalobce využil a ve stanovené lhůtě reagoval na výsledek kontrolního zjištění písemností ze dne 16. 6. 2016. K bodu č. 3 výsledku kontrolního zjištění se však nijak nevyjádřil.
45. Krajský soud se předně zabýval žalobní námitkou, podle níž měl správce daně nejprve vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období prosinec 2014. Jestliže tak před zahájením daňové kontroly neučinil, zatížil řízení závažnou vadou, jejímž důsledkem může být nezákonnost napadeného rozhodnutí, nebo přinejmenším nezákonnost penále stanoveného spolu s doměřením daně (v podrobnostech viz výše bod 9 rozsudku).
46. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu „[z]jistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“ V § 145 odst. 2 pak daňový řád stanoví: „Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu (...)“. Nejvyšší správní soud k

těmto ustanovením uvedl, že pokud se správce daně dozví „jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení“ (usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, ve věci ALGON PLUS).

47. Žalobce dovozuje, že správce daně mohl již před zahájením daňové kontroly předpokládat s vyšší mírou pravděpodobnosti, že žalobci doměří daň, z bodu 22 souvisejícího rozhodnutí žalovaného vydaného ve věci DPH. Žalovaný zde konstatoval, že „[s]právce daně zahájil u odvolatele daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období leden – prosinec 2014 z důvodu zjištění v rámci vyhledávací činnosti.“ V reakci na předmětnou žalobní námitku žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že se jednalo pouze o obecné konstatování toho, že správce daně po ověření údajů v předložených daňových přiznáních shledal vhodnost bližšího prověření skutkových okolností v rámci daňové kontroly. Správci daně před zahájením daňové kontroly nebyly známy žádné konkrétní skutečnosti či důkazy nasvědčující tomu, že žalobci bude daň doměřena. Daňové povinnosti žalobce byly v průběhu daňové kontroly prověřovány komplexně bez vazby na konkrétní skutečnosti či důkazy, které by zde byly před jejím zahájením.
48. Krajský soud souhlasí s uvedeným hodnocením žalovaného. Obsah předloženého daňového spisu potvrzuje, že správce daně v průběhu daňové kontroly prověřoval daňové povinnosti žalobce komplexně. Zároveň nic z daňového spisu nesvědčí tomu, že by správce daně měl před zahájením daňové kontroly konkrétní poznatky ospravedlňující závěr, že žalobci bude doměřena daň. Správce daně zahájil u žalobce dne 22. 5. 2015 daňovou kontrolu s vymezeným předmětem daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2014. Dne 22. 6. 2015 správce daně převzal od žalobce jeho účetní evidence, interní doklady, bankovní výpisy, karty majetku atd. Dne 3. 7. 2015 zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností a k předložení důkazních prostředků, v níž poprvé vyslovil konkrétní pochybnosti o některých z žalobcem uplatněných daňových tvrzení. Žalobce následně předložil správci daně důkazy, kterými většinu těchto pochybností rozptýlil. Podle názoru krajského soudu nelze pouze na základě obecného konstatování obsaženého v bodě 22 rozhodnutí žalovaného vydaného ve věci DPH dovozovat, že byly splněny podmínky pro postup správce daně stanovené v § 145 odst. 2 daňového řádu.
49. Žalobce odkázal na bod 60 usnesení rozšířeného senátu NSS ve věci ALGON PLUS, podle nějž je možnost zahájit daňovou kontrolu bez předchozí výzvy k podání dodatečného daňového přiznání omezena jen na výjimečné případy, kdy by její vydání mohlo vést ke zmaření cíle daňového řízení. Podle rozšířeného senátu se o takové případy se bude jednat „zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“ Žalobce v této souvislosti namítl, že v nyní posuzované věci správce daně neměl žádné poznatky ukazující na to, že by vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání mohlo vést ke zmaření cíle daňového řízení. Jeho povinností tedy bylo vydat uvedenou výzvu. Krajský soud této argumentaci nepřisvědčil. Žalobce opomenul, že rozšířený senát NSS

v citovaném usnesení zároveň výslovně uvedl, že „§ 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu“ (bod 62 cit. usnesení).

50. Krajský soud tedy neshledal, že by v posuzované věci bylo povinností správce daně vyzvat žalobce před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového přiznání. Absence této výzvy tudíž nemůže mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. S ohledem na uvedený závěr považoval krajský soud za bezpředmětné blíže se zabývat související námitkou, podle níž by žalobce přinejmenším neměl mít povinnost platit penále, které mu bylo stanoveno spolu s doměřením daně.
51. Žalobce dále vznesl celou řadu námitek, které úzce souvisí s posouzením hmotněprávní otázky, zda splnil podmínky pro daňové uplatnění nákladů na základě faktury č. 2014155 od dodavatele společnosti Pískovce (v podrobnostech viz výše body 10-19).
52. Podle § 24 odst. 1 ZDP „[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy (...)“. Judikatura Nejvyššího správního soudu k citovanému ustanovení zákona o daních z příjmů tradičně zdůrazňuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zaneše do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu. Stejně tak je v případě pochybností povinen prokázat existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi sporným výdajem a očekávanými příjmy (viz např. rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 81, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82).
53. Dále je třeba uvést, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném zákoně č. 280/2009 Sb. Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).
54. V nyní posuzované věci správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících průkaznost žalobcem předložených dokladů. Správci daně vyvstaly pochybnosti o tom, že žalobce vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů část z nákladů na nákup

zboží, které mu bylo dodáno na základě daňového dokladu č. 2014155. Z výše podaného shrnutí je patrné, že žalobce v průběhu daňového řízení postupně měnil a doplňoval svá tvrzení ohledně toho, jakým způsobem s tímto zbožím naložil. Nejprve tvrdil, že jej prodal svým odběratelům, prokázal však pouze prodej štípaného haklíku v množství 132,875 t. O zbytku předmětného zboží (v množství 667,125 t) následně uvedl, že jej předrtil na šterk a takto jej dále prodal. Správce daně zpochybnil také toto tvrzení poukazem na skutečnost, že žalobci byla poskytnuta služba drcení pískovce společností ATM CZ v období od 19. 5. 2014 do 23. 5. 2014, zatímco přeprava haklíků a kostek od společnosti Pískovce do sídla žalobce proběhla až ve druhé polovině roku 2014. Žalobce poté doplnil, že haklíky a kostky dodané společností Pískovce předrtil na šterk na vlastních strojích a takto vzniklý materiál smísil se šterkem, který mu dodala společnost ATM CZ. Ani toto tvrzení však nepůsobí věrohodně a nelze je považovat za prokázané. Předrcení haklíků a kostek na šterk nedává z ekonomického hlediska smysl, navíc žalobcem deklarované množství prodaného šterku v posuzovaném období (4 931,7 t) odpovídá množství šterku, který získal předrcením u společnosti ATM CZ (4 932 t). Krajský soud proto souhlasí se závěrem finančních orgánů, podle nějž žalobce neprokázal oprávněnost daňového uplatnění nákladů vynaložených na nákup části předmětného zboží (haklíky a kostky v množství 667,125 t). Žalobce neprokázal vynaložení nákladu v celkové výši 1 240 393,75 Kč na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

55. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit skutečnost, že na strojích zn. Steinex vlastněných žalobcem lze vyrábět šterk (byť k tomu nejsou primárně určeny). Finanční orgány po počátečních pochybnostech připustily, že dané stroje lze tímto způsobem teoreticky využít. Přesto s ohledem na další důvody (které krajský soud považuje za přesvědčivé – k tomu viz níže) neměly za prokázané, že žalobce skutečně tímto způsobem postupoval, tj. že předmětné haklíky a kostky předrtil a prodal jako šterk. Z těchto důvodů zároveň nebylo třeba ustanovovat znalce, který by posoudil, zda lze na strojích vlastněných žalobcem vyrábět šterk. O této otázce nakonec nebyl mezi finančními orgány a žalobcem spor.
56. K vyjádření předsedy obvodního báňského úřadu krajský soud konstatuje, že se jedná toliko o žalobcem předložený vytištěný e-mail, je tedy otázkou, zda jej vůbec lze považovat za oficiální stanovisko pana M.. I kdyby tomu tak však bylo, tak je třeba uvést, že žalobce jeho obsah dezinterpretuje. Pan M. v e-mailu výslovně neuvedl to, co mu podsouvá žalobce, nepotvrdil tvrzení žalobce, že je běžnou praxí, že se nakládá více materiálu jako tzv. tratné (pouze uvedl, že se v malých společnostech používá při nakládání metoda „od oka“). Navíc sám žalobce tvrdí, že jako tratné se přidávají cca. 4 % nakládaného materiálu, nicméně v posuzovaném případě měl být dle žalobce k již existujícímu šterku v množství 4 932 t přidán další šterk vzniklý předrcením 667,125 t haklíků a kostek. Jednalo by se tak o opravdu velkorysý tratné (více než 13 %). Ve vztahu k úbytkům materiálů vlivem povětrnostních podmínek pak pan Miksch v citovaném e-mailu pouze obecně uvedl, že objemová hmotnost suroviny se v průběhu procesu těžby a zpracování může měnit. Z toho opět nelze nic konkrétního dovozovat ve vztahu k nyní posuzované věci, v níž navíc měly být zpracovávány nikoliv čerstvě vytěžené šterkopisky, ale již opracovaný pískovec. Krajský soud proto souhlasí s žalovaným, že tento důkaz (předložený teprve v odvolacím řízení) nijak nezpochybňuje závěr správce daně, že žalobce v průběhu daňové kontroly neunesl své důkazní břemeno.

57. Žalobce dále namítl, že mu nelze přičítat k tíži, že rozdrčení zboží (štípaných haklíků a kostek) na šterk bylo pro něj ekonomicky nevýhodné. Zároveň namítl, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu je přípustné, aby v důsledku změny okolností, které si vyžádaly změnu podnikatelského záměru, byly daňově uznatelné i takové náklady (výdaje), které v konečném důsledku nepřinesou žádné zdanitelné příjmy, anebo přinesou pouze příjmy podstatně nižší než vynaložené náklady. K tomu krajský soud uvádí, že sama o sobě by skutečnost, že určité náklady přinesou podstatně nižší příjmy než vynaložené náklady, samozřejmě nemohla vést k závěru o neoprávněnosti daňového uplatnění předmětných nákladů. Ve spojitosti s dalšími skutečnostmi tomu tak však být může. Při posuzování oprávněnosti daňového uplatnění nákladů je relevantní otázkou, zda žalobcem deklarovaný postup dává z ekonomického hlediska smysl. Jestliže žalobce pořídil štípaný haklík za cenu 1 950 Kč/t a kostky za cenu 1 840/t, šterk ale prodával za cenu 170 Kč/t, pak je namístě úvaha, že předrcení haklíků a kostek na šterk by pro něj bylo ekonomicky nevýhodné a jeho tvrzení je tedy nevěrohodné.
58. Daňový subjekt jistě může mít dobré důvody k tomu, že někdy postupuje způsobem, který se při izolovaném pohledu zaměřeném pouze na určitou transakci (nebo na určité zdaňovací období) jeví jako ekonomicky nevýhodný. Žalobce ale žádné takové důvody nebyl schopen uvést. V žalobě pouze nekonkrétně namítl, že se jednalo o součást obvyklého podnikatelského rizika a jeho individuální rozhodnutí v rámci provozu podniku „*v širších ekonomických souvislostech dané doby*“, respektive že tato otázka měla být posuzována „*v širší souvislosti celé podnikatelské činnosti žalobce*“. Pochybnosti soudu nerozptýlil ani bývalý jednatel žalobce, který se k dané otázce vyjadřoval při soudním jednání (patrně v reakci na výslovný dotaz, který soud položil zástupci žalobce při soudním jednání konaném ve věci sp. zn. 31 Af 33/2018). Konstatoval, že žalobce obdržel dodávku kostek, které byly vadné, ale protože nechtěl narušovat vztahy se svým dodavatelem, tak se rozhodl, že tyto kostky předrtí na šterk. Takto vzniklý šterk postupně přidával ke šterku, který už měl, čímž rozmělnil ztrátu, která mu tímto postupem vznikla. Bývalý jednatel žalobce tak v podstatě pouze zopakoval argumentaci, kterou žalobce uváděl již v daňovém řízení a kterou krajský soud považuje (ve shodě s finančními orgány – viz výše bod 40) za nepřesvědčivou.
59. Žalobní námitku, podle které se žalovaný nevypořádal s tvrzením žalobce o formální chybě v účetnictví, které tak nemuselo odpovídat skutečnému stavu, krajský soud považuje, ve shodě s žalovaným, za účelovou. Žalobce v průběhu celé daňové kontroly nijak nezpochybňoval, že na konci roku 2014 měl nulový stav zásob. Naopak sám argumentoval, že předmětné zboží ještě v roce 2014 prodal (ať už ve formě haklíků či kostek, či v podobě šterku). V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru pak bez dalšího namítl, že pokud správce daně shledal pochybení ve vedení účetnictví, měl za to žalobci uložit pokutu, nikoliv vyměřit daň a penále. Žalobce tedy teprve v žalobě naznačuje (a to ještě nepřímou a bez toho, že by své tvrzení jakkoli dokládal), že mu ve skutečnosti část předmětného zboží mohla zůstat do dalšího roku.
60. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, podle níž není zřejmé, proč finanční orgány vycházely pro účely doměření daně z příjmů právnických osob z pořizovací ceny štípaného haklíku 300/100/100 a kostek 8/10 dle faktury č. 2014155, a nikoliv z obvyklé ceny šterku vyrobeného společností ATM CZ. Jestliže správce daně posoudil předložené daňové doklady o prodeji šterku ve vztahu ke sporné části zboží dle faktury č. 2014155 jako neprůkazné, pak je logické, že pro účely doměření daně vyšel z pořizovací ceny

haklíků a kostek. Krajský soud přitom s uvedeným závěrem správce daně souhlasí. Jako spekulativní a ničím nepodložené naopak hodnotí tvrzení žalobce, že šterk, který žalobce prodal svým odběratelům, byl šterk vzniklý rozdrčením předmětných haklíků a kostek, nikoliv šterk, který nakoupil od společnosti ATM CZ. Za této důkazní situace bylo naopak na žalobci, aby případně prokázal, že šterk, který žalobce prodal svým odběratelům, byl šterk vzniklý rozdrčením předmětných haklíků a kostek. Byl to žalobce, kdo neunesl v daňovém řízení své důkazní břemeno.

61. Dále se krajský soud zabýval námitkou, že finanční orgány nepřihlédly ke skutečnosti svědčící v žalobcův prospěch. Žalobce tvrdí, že postupem správce daně a žalovaného byl protiprávně zkrácen na svém právu uplatnit při stanovení daně pořizovací náklady hmotného majetku formou odpisů dle § 26 ZDP (viz body 20 a 21 rozsudku).
62. Krajský soud se při hodnocení dané otázky plně ztotožňuje se závěry žalovaného uvedenými na str. 16 a 17 žalobou napadeného rozhodnutí a na str. 7 vyjádření k žalobě. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že žalobce v průběhu daňového řízení neprojevil relevantním způsobem vůli uplatnit daňové odpisy z dlouhodobého hmotného majetku, ačkoliv k tomu měl dostatek možností jak v průběhu daňové kontroly (viz výše bod 44 rozsudku), tak případně v odvolacím řízení. Nebyla tak splněná podmínka plynoucí z § 26 odst. 8 ZDP. Z odvolací námitky, na kterou žalobce poukazuje, nelze seznat výslovný ani konkludentní projev vůle k uplatnění odpisů ve smyslu § 26 odst. 8 ZDP. Žalobce v dané námitce totiž pouze namítl, že došlo ke změně výsledku kontrolního zjištění na základě jeho stížnosti, což bylo dle žalobce v rozporu s tím, že podání stížnosti nesmí být stěžovateli na újmu. Vůli uplatnit odpisy z dlouhodobého hmotného majetku však žalobce v daňovém řízení žádným způsobem neprojevil.
63. K obecné námitce žalobce, že postupem finančních orgánů nebylo dosaženo cíle správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daně, krajský soud obdobně obecně konstatuje, že neshledal žádné porušení cíle správy daní v posuzovaném případě.
64. Krajský soud dodává, že žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal i s dalšími námitkami uplatněnými žalobcem v odvolání proti rozhodnutí správce daně. Jeho rozhodnutí tak zcela jistě není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Krajský soud zdůrazňuje, že povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit jejich rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Podstatné je, aby se správní orgán (či soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení.

VI. Závěr a náklady řízení

65. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
66. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 12. března 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu