



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **HORKON s. r. o.**

sídlem Sezónní 634/8, 739 32 Vratimov

zastoupen Ing. Tomášem Kubným, daňový poradcem

sídlem Karla Pokorného 1553/42, Poruba, 708 00 Ostrava

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 2. 2019 č. j. 8012/19/5200-11434-70300,
ve věci daně z příjmů

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 2. 2019 č. j. 8012/19/5200-11434-70300 **se zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 9 800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. Tomáše Kubného, daňového poradce se sídlem Karla Pokorného 1553/42, Poruba, 708 00 Ostrava.

Odůvodnění:

I. Žalobní body a stanovisko žalovaného:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 23. 4. 2019 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 2. 2019 č. j. 8012/19/5200-11434-70300 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 5. 2015 tak, že doměřená daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2010 se zvýšila z částky 233 700 Kč na částku 310 650 Kč a současně se zvýšilo i penále. Napadené rozhodnutí bylo vydáno poté, co předchozí rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě dne 4. 4. 2018 č. j. 22 Af 90/2016-37.
2. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je neuznání žalobcem uplatněných nákladů, jednak na stavební práce přijaté od společností ORRESANT s. r. o. (dále jen „Orresant“), SINEKO Engeneering, s. r. o. (dále jen „Sineko“) a EXCELENT Brno s. r. o. (dále jen „Excelent“), a neuznání uplatněného daňového odpisu za nákup vibračního válce od společnosti Excelent. Žalobce své žalobní námítky směřoval do tří základních okruhů.
3. Jednak nesouhlasil s hodnocením provedených důkazů. Podle žalobce tvrzení V. T. o tom, že spolupráci se společností Orresant ukončil v roce 2010 a plnou moc vypověděl v roce 2011, nemůže ve světle dalších zjištění obstát; správce daně měl nadto V. T. před tím, než zemřel, vyslechnout svědecky. Dále namítl, že nijak nemohl ovlivnit, zda došlo k výběru finančních prostředků z účtu společnosti Orresant bezprostředně po jejich úhradě, což žalovaný chybně hodnotil. Nesouhlasil s posouzením výpovědi svědků M. H. a L. H. Namítl nedostatečně zjištěný skutkový stav u uplatněných výdajů vůči společnosti Sineko, kdy žalovaný ani správce daně neprovedli dožádání u správce daně této společnosti, výsledk jejího jednatele ani místní šetření.
4. Žalobce dále poukázal na to, že žalovaný odlišně hodnotil tytéž skutečnosti u daně z příjmu a daně z přidané hodnoty, kdy pro účely daně z přidané hodnoty měl totéž plnění poskytnuté zde spornými společnostmi za prokázané a daňový odpočet mu byl uznán.
5. Dále žalobce namítl neuznání alespoň minimálních nutných výdajů, když správce daně i žalovaný nezpochybňují, že žalobce plnění vůči svým odběratelům skutečně provedl, a na realizaci tohoto plnění mu nutně vznikly minimální výdaje. Žalobce zdůraznil, že vibrační válec stále skutečně má, přesto mu odpis nebyl uznán.
6. Žalobce konečně zdůraznil, je společností, která si plní své daňové povinnosti, její činnost je prováděna v náročných podmínkách, zejména v oblasti kanalizací a inženýrských sítí, a

to za každého počasí. Z tohoto důvodu jsou některé dostupné důkazní prostředky ne zcela uhrazené a čisté, např. výkazy práce „v ošuntělém“ sešitu, a některé formální důkazy, které správce daně vyžaduje v písemné podobě, jsou jen ústní. Poukázal rovněž na dlouhou dobu, která uplynula od realizovaných stavebních prací a doby, kdy byly některé výsledky provedeny.

7. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a odkázal na své napadené rozhodnutí, se kterým se zcela ztotožnil.

II. Posouzení podmínek řízení a zjištění z daňového spisu:

8. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.
9. Z daňového spisu krajský soud zjistil, že u žalobce byla dne 10. 9. 2013 zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010. V kontrolovaném období byla žalobcovou hlavní činností stavební činnost. Žalobce účtoval v soustavě účetnictví podle § 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a zaúčtoval náklady za přijaté stavební práce od společností Orresant, Excelent a Sineko a uplatnil odpis vibračního válce dodaného společností Excelent, o kterých vznikly správci daně pochybnosti a jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, vyloučil uplatněné výdaje vůči společnosti Orresant a Sineko. Žalovaný v odvolacím řízení vyloučil rovněž výdaje vůči společnosti Excelent, a to jak v předchozím rozhodnutí z 17. 8. 2016, tak v nyní napadeném rozhodnutí.
10. Co se týká personálního propojení jednotlivých subjektů a předmětu činnosti, pak:
- společnost Excelent má od 28. 8. 2009 zapsanou činnost – výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách č. 1-3 živnostenského zákona, jejím jednatelem byl od 20. 5. 2008 do 7. 10. 2014 pan V. T. a od 7. 10. 2014 pan L. B.
 - společnost Orresant má od 3. 12. 2009 zapsán předmět činnosti – výroba, obchod a služby neuvedené v příloze 1-3 živnostenského zákona, pronájem nemovitostí a bytů. Vedla účet u České spořitelny a. s., jejímž disponentem byl pan V. T. od 12. 3. 2010 do 1. 6. 2012, který byl rovněž zmocněncem vůči správci daně tohoto subjektu od 25. 7. 2007 do 13. 2. 2011. Jednatel společnosti byl pan L. P. od 3. 12. 2009 do 18. 3. 2011 a J. M.
 - společnost Sineko má od 27. 5. 2002 do 8. 7. 2014 zapsán mj. předmět činnosti inženýrská činnost v investiční výstavbě, jejím jednatelem byl v době 27. 5. 2002 do 10. 7. 2014 Ing. J. F. a T. B.
 - žalobce je stavební společností, jejímž jednatelem je pan P.K. a J. H.
11. Žalobce do daňově uznatelných nákladů zaúčtoval od dodavatele Orresant čtyři faktury, ze dne 30. 10. 2010 za „stavební práce Teva Opava“ a za „stavební práce Mirel Vratimov“, a ze dne 30. 9. 2010 za „stavební práce Mirel Vratimov“ a „stavební práce OC

Hornbach“, které doložil pouze těmito fakturami. Správce daně jej proto vyzval k prokázání faktického plnění. Žalobce uvedl, že smlouva o dílo uzavřena nebyla, na stavbě jednal za Orresant pan M. H., výkazy práce nepředložil s tím, že se vše zapisovalo do notesu přímo na stavbě, a dále byly provedené práce zachyceny ve stavebních denících; o předání nebyly zapisovány protokoly, vše probíhalo ústně. Placeno bylo částečně hotovostně, částečně bankovním převodem; faktury předával pan H. a jemu bylo rovněž placeno v hotovosti. Žalobce předložil smlouvy o dílo se svými odběrateli, vztahující se k předmětným stavbám, včetně dalších dokladů, jako jsou rozpočty, protokoly o předání a převzetí díla a vydané faktury.

12. Správce daně zjistil, že kromě faktury č. 101000016 (faktura ze dne 30. 10. 2010 na „stavební práce Teva Opava“) byly faktury hrazeny bankovním převodem na účet Orresantu u České spořitelny a.s. a v den přijetí byly platby vybrány v hotovosti. Na platbu v hotovosti byl příjmový doklad vystaven dne 21. 1. 2011 společností Orresant, výdajový pokladní doklad na totéž byl žalobcem vystaven až 30. 12. 2011.
13. Dále správce daně zjistil, že společnost Orresant je vůči svému správci daně nekontaktní, daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2010 bylo vyměřeno na nulu a za rok 2011 daňové přiznání k dani z příjmů nebylo podáno, nebylo podáno ani přiznání k dani z přidané hodnoty od října 2011.
14. Společnost Orresant zmocnila k jednání za ni pana V. T. a rovněž mu dala dispoziční oprávnění k účtu u České spořitelny a.s. Pan V. T. a dne 13. 7. 2011 sdělil Finančnímu úřadu, že od srpna 2010 se společností ORRESANT nespolupracuje.
15. Správce daně vyslechl několik osob. Paní M. K., zaměstnankyně žalobce, uvedla, že výdajový pokladní doklad vztahující se k hotovostní platbě vystavila s datem, jak je na něm uvedeno, na základě instrukcí jednatele žalobce, neví, proč na dokladu není uveden podpis příjemce hotovosti a osobu příjemce hotovosti svědkyně nedokázala popsat a nezná ji; nezná pana M. H. ani V. T. Dále správce daně vyslechl pana H. R., jednatele společnosti M. R. – Vodovody a kanalizace s.r.o., odběratele žalobce. Svědek vypověděl, že společnost Orresant nezná, pracovníci na stavbě měli na oblečení označení „Horkon“, toto označení bylo i na bagrech a strojích, a práce řídila je společnost Horkon – pan H. a pan K. Bývalého jednatele Orresantu L. P. správce daně nevyslechl, protože se jej nepodařilo předvolat.
16. Žalobce dále uplatnil jako daňově uznatelný výdaj faktury od dodavatele Excelent, a to fakturu č. 1012000011 ze dne 30. 12. 2010 na práce „stavební na kanalizaci Forvark Stará Bělá, dále fakturu č. 101200009 na „vibrační válec Wacker“ ze dne 22. 12. 2010 a jeho odpis za rok 2010. I zde žalobce k uplatněným nákladům předložil pouze faktury a správce daně jej proto vyzval k prokázání faktického plnění.
17. K vibračnímu válci žalobce uvedl, že jej koupil od společnosti Excelent ústně uzavřenou kupní smlouvou, předávací protokol žalobce nemá, nemá ani návod k použití, cena byla zřejmě včetně dopravy. Kupní cenu žalobce zaplatil bankovním převodem omylem společností Orresant, omyl vznikl tím, že pan T. byl jak jednatelem společnosti Excelent, tak jednal za společnost Orresant. Následně pan T. sdělil žalobci e-mailem, že platbu předal společnosti Excelent; předmětný e-mail žalobce správci daně předložil. Správce daně dále zjistil, že společnost Excelent nabyla vibrační válec krátce před jeho prodejem žalobci od dodavatele Elza spol. s r. o., jehož jednatelem a společníkem byl pan J.

M., který byl rovněž jednatelem společnosti Orresant (byť v jiném období). Společnost Elza spol. s r. o. je nekontaktní. Správce daně následně vyhodnotil, že žalobce neprokázal uskutečnění tohoto zdanitelného plnění.

18. K stavebním pracím „kanalizace Forvark Stará Bělá“, žalobce uvedl, že jeho odběratelem byla společnost M. R., Vodovody a kanalizace s. r. o., přičemž zakázka probíhala stejným způsobem, jako u společnosti Orresant. Stavbu řídil pan K., výkazy práce ani žádné rozpisy k fakturaci nebyly. Žalobce předložil rukopis stavebních deníků, smlouvu s konečným objednatelem M. R., Vodovody a kanalizace s. r. o., vydané faktury na tohoto objednatele a rozhodnutí o povolení stavby. Předložil rovněž výdajový pokladní doklad na částku 464 220 Kč vystavený vystavený ve prospěch společnosti Excelent dne 30. 9. 2011, s datem platby 9. 2. 2011, podpis pokladníka nečitelný, podpis příjemce uveden není.
19. Při místním šetření u společnosti Excelent předložil její jednatel V. T. kopie předmětných faktur, jejich zaúčtování a příjmové pokladní doklady. Současně předložil objednávku od žalobce a výkaz provedené práce, s tím, že písemná smlouva ani předávací protokol nebyly vytvořeny. K úhradě částky 464 220 Kč předložil dva příjmové pokladní doklady, a to na částku 200 000 Kč dne 3. 1. 2011 a 4. 1. 2011 264 220 Kč.
20. Žalobce dále uplatnil jako daňově uznatelný výdaj fakturu vystavenou společností Sineko č. ZU/21010004 ve výši 41 666,60 Kč, u které je uvedeno pouze „zaúčtování zálohové platby faktury Z/2900598“. K výzvě správce daně žalobce uvedl, že dne 12. 11. 2009 zaúčtoval zálohu 50 000 Kč, úhradu provedl bankovním převodem dne 15. 1. 2010, následně Sineko vystavil příslušný daňový doklad a doklad na částku 8 333,40 Kč. Předmětem byl lapač tuku, který je zabudovaný v zemi.
21. Poté, co krajský soud v předchozím rozsudku uložil žalovanému doplnit spisový materiál o svědeckou výpověď pana M. H. a pana L. H. a provést místní šetření za účelem ověření existence vibračního válce, žalovaný je dne 13. 8. 2018 vyslechl a dne 20. 8. 2018 provedl místní šetření. Výpověď M. H. shledal vnitřně rozpornou a obecnou, a proto nepotvrzuje žalobcovu tvrzení. Výpověď pana H. neprokázala přijetí plnění od společnosti Orresant. Při místním šetření zjistil žalovaný přítomnost „*nefunkčního strojního zařízení*“, kterému chyběl horní kryt a strojové zařízení, na němž bylo vyraženo RT a na štítku stroje bylo uvedeno „LOMBARDINI, 12 LD 475-2, 4306027 K 377989, MADE IN ITALY“. Žalovaný konstatoval, že nelze jednoznačně ztotožnit předvedený válec s vibračním válcem koupeným od společnosti Excelent a setrval na svých předchozích závěrech o nevyvrácení pochybnosti o pořízení vibračního válce od deklarovaného dodavatele a o faktickém pořízení vibračního válce.
22. Na základě takto zjištěného skutkového stavu žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, kterým z uplatněných výdajů vyloučil výdaje na stavební práce od společnosti Orrestant a Excelent na shora uvedených stavbách, neboť žalobce neprokázal, že práce deklarované na jím předložených dokladech vystavených společností Orresant a Excelent byly skutečně těmito společnostmi realizovány a dodány (viz bod [74] odůvodnění napadeného rozhodnutí); neuznal jako daňové účinný náklad odpis vibračního válce v roce 2010, neboť se žalobci nepodařilo prokázat faktické pořízení vibračního válce, ani že válec byl skutečně dodán deklarovaným dodavatelem (viz body [80] a [81] odůvodnění napadeného rozhodnutí), a vyloučil rovněž výdaj vůči společnosti Sineko, neboť žalobci se nepodařilo prokázat tvrzení, co bylo předmětem nákupu od společnosti

Sineko a že související výdaj byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (viz bod [86] odůvodnění napadeného rozhodnutí).

III. K jednotlivým žalobním námitkám:

Výdaje vůči společnosti Orresant:

23. Žalobce nesouhlasil s hodnocením provedených důkazů k prokázání uplatněných výdajů vůči společnosti Orresant, které žalovaný vyloučil z důvodu, že práce deklarované na dokladech touto společností vystavených byly skutečně touto společností realizovány.
24. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu ve své judikatuře již opakovaně zabývaly. Judikaturu lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů; nemá povinnost prokázat, že údaje o určité účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daném subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012 č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015 č. j. 9 Afs 152/2013-49 nebo ze dne 2. 8. 2017 č. j. 4 Afs 58/2017-78).
25. Tyto zásady je třeba vykládat s přihlédnutím ke konkrétnímu typu daňové povinnosti. V posuzovaném případě je předmětem uplatněný výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, *výdaje (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*. Dle konstantní judikatury se o daňově účinný výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny tyto čtyři podmínky: 1. výdaj byl skutečně vynaložen, 2. výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3. výdaj byl vynaložen ve zdaňovacím období, a 4. zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj.
26. Správce daně i žalovaný shodně konstatovali, že ve vztahu k výdajům vůči společnosti Orresant žalobce splnil svou primární důkazní povinnost, nicméně nevyvrátil pochybnosti, které o uplatněném výdaji vznikly. Tyto pochybnosti vyvolala zejména skutečnost, že společnost Orresant je nekontaktní, za rok 2010 nepodala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty a co se týče daně z příjmu, podala daňové přiznání na nulu. Další pochybnost vyvstala s ohledem na další osud plateb za sporná plnění (hotovostní výběr převedených finančních prostředků). Tato skutečnost tak nebyla přičtena k tíži žalobce ve smyslu, že by byla nosným kamenem závěru o neprokázání faktické realizace plnění

Orresantem, ale jde o skutečnost, která vyvolala pochybnosti o účelu poskytnutých plateb a současně o faktickém provedení prací ve fakturovaném rozsahu (viz bod [55] napadeného rozhodnutí).

27. Byť shora uvedené skutečnosti nejsou podle názoru krajského soudu každá sama o sobě způsobila založit vážné a důvodné pochybnosti, neboť společnost Orresant sice je, resp. byla nekontaktní, ale ani správce daně ani žalovaný neuvedli, zda tato společnost vykazala sporné příjmy od žalobce, popř. o nich účtovala (z konstatování, že „*podala daňové přiznání na nulu*“ nic podstatného v tomto směru nevyplývá), stejně tak výběr přijatých plateb není skutečností, která by ve vztahu k faktické realizaci plnění byla jakkoliv relevantní, lze však konstatovat, že souhrn všech správcem daně a žalovaným detekovaných skutečností vážné a důvodné pochybnosti o souladu žalobcova účetnictví se skutečností vyvolávají, a další důkazy, které žalobce navrhl a které byly provedeny, pochybnosti nejenže nevyvrátily, ale spíše prohloubily. Konkrétně pan H. ve své výpovědi nepotvrdil ani skutečný rozsah prací, ani fakt, že společnost Orresant na akcích pro Teva Opava a M. V. pracovala, navíc tento svědek neznal stěžejní osobu pana T., který vystupoval hned za dva dodavatele žalobce, ani pana H., kteří měli za Orresant práce kontrolovat a zaznamenávat výměru provedených prací a pracovníky, kteří se na nich podíleli. Stejně tak výpověď pana R. vyzněla tak, že si nevybavuje, že by kromě pracovníků označených logem žalobce (a strojích označených logem žalobce) na stavbách pracoval i někdo jiný. Nedostatečnou konkrétnost těchto výpovědí, resp. to, že si svědci společnost Orresant na stavbách nevybavovali, nelze přičítat pouhému plynutí času, neboť si žalobcem tvrzené skutečnosti nevybavovali ani obecně.
28. Žalobce vyčítal žalovanému, že nevyslechl pana V. T., když to ještě bylo možné, neboť pan T. v průběhu daňového řízení zemřel. K tomu krajský soud podotýká, že úmrtí pana T. nemohl správce daně a žalovaný předvídat a blízkost jeho skonu nebyla nijak předvídatelná (žádná taková skutečnost ze spisu nevyplývá a žalobci ji ani netvrdil). Konečně, výslech této osoby měl včas navrhnout sám žalobce, aby splnil svou důkazní povinnost; nad to z absence výpovědi pana T. ani žalovaný ani správce daně nic k tíži žalobce nedovozuje. Nelze však pochopitelně dovozovat, jak se žalobce snad snaží, že by jeho úmrtí provedení prací společností Orresant potvrdzovalo.
29. Krajský soud se tak ztotožňuje s názorem žalovaného, že žalobce neprokázal, že deklarované práce byly skutečně provedeny deklarovaným dodavatelem, společností Orresant; pokud chybí jakékoliv písemná dokumentace zachycující průběh prací, ač nešlo o práce v malém rozsahu (resp. cena za ně účtovaná, je vysoká), a současně žádná z osob, která se na stavbách fyzicky pohybovala, si na společnost Orresant nepamatuje, pak žalobce svou důkazní povinnost, kterou měl, nesplnil. Krajský soud v postupu žalovaného a správce daně neshledává přílišný formalismus; to, že žalobce pracuje na zakázkách ve složitých podmínkách na stavbách, jej nezbavuje povinnosti prokázat svá daňová tvrzení, pokud chce výdaj uplatnit jako daňově účinný; výdaj nebyl vyloučen proto, že důkazy byly „ušmudlané“, ale protože nebyly dostatečné, resp. v písemné podobě nebyly prakticky žádné. Námitky ve vztahu k výdaji vůči společnosti Orresant tak krajský soud nepovažuje za důvodné.
30. Žalobce dále namítl, že žalovaný své rozhodnutí vystavěl na závěru, že neprokázal přijetí tvrzeného plnění, ačkoliv u téhož plnění žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a tento mu byl přiznán, a žalovaný tedy ve vztahu k uplatněnému

odpočtu fakticitu realizovaného plnění uznal. Tím podle žalobce porušil zásadu jednotnosti a předvídatelnosti rozhodnutí, vyplývající z § 8 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

31. Podle § 8 odst. 2 daňového řádu, „*správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly*“. Krajský soud ve shodě se svým již dříve vysloveným názorem konstatuje, že podmínky pro uplatnění výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů a odpočtu daně z přidané hodnoty podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jsou stanoveny odlišně a tato odlišnost odůvodňuje hodnotit stejnou situaci různě. Ke stejnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud v žalobcem citovaném rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, kde sice uvedl, že „*[z]pravidla lze předpokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty*“, bezprostředně nato však dodal „*[t]ato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb), ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený, nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku)*“. Lze přisvědčit žalobci, že důvody, pro které lze tutéž zjištěnou skutečnost, resp. skutkovou situaci, hodnotit odlišně, musí být v rozhodnutí náležitě vysvětleny; závěr o tom, zda plnění v tvrzeném rozsahu a ceně od konkrétního dodavatele poskytnuto bylo či nebylo, je závěr čistě skutkový a jeho podřazení pod příslušnou právní normu upravující tu kterou daň na něm jen těžko může něco změnit. Předpokladem pro úvahy v tomto směru ovšem je, že skutkový stav byl správcem daně zjišťován u obou daní, neboť daň může být stanovena resp. vyměřena i „konkludentně“, tedy pouze na základě daňového tvrzení daňového subjektu, které správce daně akceptuje, aniž by prováděl vlastní zjišťování (§ 139 odst. 1 a § 140 odst. 1 daňového řádu). Vyměřil – li správce daně, aniž by předtím zahájil daňovou kontrolu či jiný zjišťovací mechanismus, pak „konkludentní“ vyměření daně nemůže představovat *skutkově shodný nebo podobný případ* pro jiné daňové řízení, kde již daňová kontrola či jiný zjišťovací mechanismus zahájeny byly a vedly k odlišnému skutkovému závěru. Z napadeného rozhodnutí ani z daňového spisu nevyplynulo (a žalobce to ani v žalobě netvrdil), že by žalobcova daňová tvrzení u nárokováného odpočtu daně z přidané hodnoty byla ze strany správce daně jakýmkoliv způsobem prověřována, daň z přidané hodnoty, resp. uznaný odpočet tedy byly tedy stanoveny „konkludentně“, pouze na základě daňových tvrzení žalobce. Nebyl-li tedy u daně z přidané hodnoty skutkový stav správcem daně fakticky zjišťován, pak skutečnost, že žalobci byl uznan odpočet z téhož plnění, nemá podle názoru krajského soudu žádný vliv na závěr o splnění důkazní povinnosti ve vztahu k nyní uplatněným výdajům, a současné uznání odpočtu daně z přidané hodnoty a neuznání uplatněného výdaje pro stanovení daně z příjmu není v rozporu se shora citovaným § 8 daňového řádu.
32. Nad rámec uvedeného krajský soud dodává, že to, zda o dani z přidané hodnoty bylo rozhodnuto na základě samotných tvrzení žalobce anebo zde proběhla daňová kontrola, popř. jiný zjišťovací mechanismus, z napadeného rozhodnutí nevyplyvá, nevyplyvá ani z daňového spisu a nebylo to žádným z účastníků řízení tvrzeno (jak již bylo řečeno). Pro správnost závěru žalovaného bude tak v dalším řízení vhodné, aby žalovaný v tomto směru svou úvahu o tom, že skutkové závěry v dani z přidané hodnoty nemají na závěry o dani z příjmů žádný vliv, upřesnil.

Výdaje vůči společnosti Sineko:

33. Žalobce nesouhlasil s výdajem vůči společnosti Sineko z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu, kdy žalovaný měl ověřit dodání lapače tuku přímo u příslušného správce daně této společnosti nebo výsledkem jednatele této společnosti, popř. provést místní šetření. Žalovaný vyloučil tento výdaj z důvodu nesplnění již prvotní důkazní povinnosti, tedy předložení relevantních formálně správných podkladů, neboť předložil pouze fakturu, ze které vyplývá pouze „*zaúčtování zálohové platby faktury Z/2900598*“. Jde tedy o doklad o přijetí platby zálohy, nikoli běžný daňový doklad, ze kterého by bylo patrné, za jakým účelem byl výdaj vynaložen. Přes výzvu správně daně žalobce podle žalovaného žádné důkazy nepředložil, a to ani v odvolacím řízení (pozn. soudu: v odvolání žalobce vznesl námitku identickou námitce žalobní), a daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací.
34. Krajský soud obecně souhlasí s názorem žalovaného, že daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací a že daňový subjekt má primárně povinnost prokázat to, co tvrdí, neboť tato povinnost daňovému subjektu vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Povinností správce daně je však dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). V posuzované věci žalobce k výzvě správce daně uvedl, za jakým účelem byl posuzovaný výdaj vůči společnosti Sineko vynaložen, vysvětlil, proč je zaúčtován jako zálohová faktura, a nabídl rovněž důkazy, nejpozději v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kde shodně jako v žalobě uvedl, jaké důkazy má resp. měl správně daně provést (dožádání příslušného správce daně, místní šetření, výslech svědka). Odvolací daňové řízení je vystavěno na apelačním principu a uplatnění důkazu až v odvolacím řízení tak nic nebrání. Žalovaný se však navrženými důkazy nijak nezabýval, neprovedl je a ani neuvedl, z jakého důvodu je nepovažuje za relevantní, ačkoliv byly navrženy, byť formulovány neobratně jako výtky, co měl správce daně učinit, přestože žalovaný má podle shora uvedeného § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost zjistit všechny skutečnosti co nejúplněji a není při tom ani vázán návrhy daňových subjektů. Své rozhodnutí tak v tomto směru zatížil vadou, která mohla mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci.

Odpis vibračního válce:

35. Žalobce dále nesouhlasil s neuznáním odpisu vibračního válce.
36. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný neuznal jako daňové účinný náklad odpis vibračního válce, neboť se žalobci nepodařilo prokázat faktické pořízení vibračního válce, ani že válec byl skutečně dodán deklarovaným dodavatelem. Okolnosti, které podle žalovaného vzbuzují pochybnosti o tom, že žalobce nabytí vibračního válce tak, jak deklaroval a doložil fakturou, spočívají jednak ve způsobu úhrady (žalobce zaplatil místo dodavateli, společnosti Excelent, společnosti Orresant), v neschopnosti žalobce uvést okolnosti dopravy válce a místa, kam byl dopravován (žalobcem udané místo – současné sídlo - nebylo v době jeho nabytí ještě žalobcem provozováno), žalobce nemá k válci kromě faktury a fotografie žádnou dokumentaci a dodavatel válce společnosti Excelent je nekontaktní (viz bod [78] napadeného rozhodnutí). Žalovaný při místním šetření u žalobce existenci vibračního válce skutečně zjistil; podle žalovaného však není zřejmé, zda se jedná o tentýž válec.

37. Podle názoru krajského soudu tento závěr žalovaného nemá oporu ve spise a skutečnosti, žalovaným identifikované, nejsou způsobilé vyvolat důvodné pochybnosti o fakticitě plnění. Válec, který žalovaný u žalobce zjistil a který má být oním sporným válcem, podle pořízené fotografie na první pohled odpovídá válci, jehož fotografie byla žalobcem správcí daně na výzvu předložena. Výrobní štítek, který žalovaný na válci zjistil, odpovídá motoru, který je do těchto typů válců dáván, jak lze ověřit na běžných internetových vyhledávacích. Postrádá – li žalovaný výrobní štítek k samotnému vibračnímu válci k jeho ověření, pak krajský soud nerozumí úvaze žalovaného o jeho potřebnosti, když z dostupné dokumentace žádný bližší údaj než prosté označení Wacker RT 820 nevyplývá. Způsob úhrady byl podle názoru krajského soudu vysvětlen; jak za společnost Excelent, tak za společnost Orresant vystupovala tatáž osoba pana V. T., který vůči žalobci zaštiťoval veškerá plnění těchto společností, a omyl žalobce při zaplacení tak lze pochopit. Z daňového spisu přitom nevyplývá, že by společnost Excelent zaplacení kupní ceny u žalobce jakýmkoliv způsobem zpochybňovala, vymáhala ho znovu apod., a tehdejší jednatel Excelentu pan T. písemně vůči žalobci potvrdil, že se mu platba přes společnost Orresant dostala a tomu odpovídajícím způsobem vystavil i příjmové doklady. Jedinou okolnost, kterou žalobce nevysvětlí, je způsob a místo dopravy vibračního válce, což samo o sobě není podle názoru krajského soudu způsobilé odůvodnit závěr, že žalobce jeho faktické pořízení neprokázal, když typově shodný a vzhledově odpovídající vibrační válec žalobce fakticky má. (Ne)kontaktnost dodavatele válce společnosti Excelent nemá ve vztahu k žalobci žádnou relevanci, neboť je zcela mimo jeho právní sféru.

38. Krajský soud proto uzavřel, že závěr žalovaného o nesplnění důkazní povinnosti žalobce k nabytí vibračního válce nemá oporu ve spise, když nemá oporu ve spise závěr o neztotožnění vibračního válce zjištěného při místním šetření s deklarovaným vibračním válcem, a oporu ve spise nemá ani závěr žalovaného o existenci důvodných pochybností o tom, zda žalobce předmětný vibrační válec fakticky pořídil deklarovaným způsobem.

Neuznání minimálně nutných výdajů:

39. Žalobce dále namítl, že žalovaný měl uznat žalobci alespoň minimální výdaje k přijatému plnění. Žalovaný k této námitce uvedl, že není – li prokázáno, že práce byly poskytnuty, není znám jejich rozsah a kdo je vykonal, nelze tzv. minimální nutné náklady uznat.

40. Krajský soud se s touto úvahou v zásadě ztotožňuje, s její aplikací na posuzovanou věc však nikoliv. Judikatura správních soudů se ustálila na závěru, že nastane - li situace, kdy daňovým subjektem předložené daňové doklady byly správcem daně náležitě zpochybněny, aniž byla zpochybněna samotná existence zboží (popř. služeb), a v rámci následného dokazování se nepodařilo prokázat skutečnou výši výdajů spojených s pořízením zboží, je namíste daňovému subjektu uznat výdaj alespoň v minimální nutně vynaložené výši (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013 – 45). Opačný postup by nedbal postulátu podaného Ústavním soudem např. v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, či ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123), a sice že orgány daňové správy mají mít na zřeteli stanovení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, nikoli ve výši za každou cenu maximální (která nadto zjevně odporuje principu elementární logiky, podle kterého by zdaněnému příjmu měl zásadně odpovídat určitý výdaj).

41. Výdaje vůči společnosti Orresant žalovaný vyloučil nikoliv proto, že by nebyly vynaloženy, ale proto, že žalobce neprokázal realizaci a dodání prací právě touto společností. Ohledně rozsahu deklarovaných prací sice žalovanému vznikly pochybnosti s ohledem na absenci důkazních prostředků (smluvní dokumentace, předávací protokoly, výkaz pracovníků), nicméně rozhodnutí o vyloučení těchto výdajů je vystavěno pouze na základě neprokázání deklarovaného dodavatele; naopak jejich realizace ve vztahu ke konečnému odběrateli nebyla správcem daně sporována a žalovaný se k tomu explicitně nevyjadřuje. Za této situace je závěr žalovaného o nemožnosti přiznat alespoň výdaje v minimálně nutně vynaložené výši z důvodu neprokázání rozsahu realizovaných prací vnitřně rozporný a nepřezkoumatelný.
42. Obdobný závěr lze učinit i ve vztahu ke společnosti Excelent a neuznanému výdaji na stavební práce „Forvark Stará Bělá“. I tento výdaj žalovaný vyloučil nikoliv proto, že by nebyl vynaložen, ale proto, že žalobce neprokázal realizaci a dodání prací právě touto společností a odmítnutí uznání alespoň výdaje v minimálně nutně vynaložené výši z důvodu neprokázání rozsahu realizovaných prací je tak rovněž vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné.
43. Ve vztahu k vibračnímu válci krajský soud považuje vypořádání této námitky za předčasné, s ohledem na nedostatečně zjištěný skutkový stav, stejně jako ve vztahu k uplatněnému výdaji vůči společnosti Sineko.

Výdaje vůči společnosti Excelent:

44. Žalobce konečně vznesl námitky rovněž vůči neuznaným výdajům vůči společnosti Excelent za stavební práce, k nim však nevedl žádné konkrétní argumenty, pro které s napadeným rozhodnutím nesouhlasí, s výjimkou námitky porušení § 8 odst. 2 daňového řádu, byly-li posouzeny výdaje vůči společnosti Excelent a Orresant různě. K tomu krajský soud uvádí, že v napadeném rozhodnutí byly shodně vyloučeny jak uplatněné výdaje vůči společnosti Orresant, tak Excelent, a námitka tak není důvodná, v ostatním se krajský soud žalobou pro její naprostou obecnost nezabýval.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

45. Napadené rozhodnutí nemá ve vztahu k závěrům o vyloučení odpisu vibračního válce oporu ve spise, ve vztahu k neuznaným výdajům vůči společnosti Sineko trpí vadou, která mohla mít za následek jeho nezákonnosti a ve vztahu k neuznaným minimálně nutným výdajům je vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné, krajský soud je proto zrušil bez jednání postupem podle § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm žalovaný doplní dokazování ve vztahu a k vibračnímu válci, vypořádá se s důkazními návrhy ve vztahu k výdajům vůči společnosti Sineko, odstraní vnitřní rozpornost a nepřezkoumatelnost závěru neuznání minimálně nutných výdajů ve vztahu k výdajům vůči společnosti Orresant a Excelent a podle zjištění skutkového stavu u vibračního válce a lapače tuku se s možností jejich uznání vypořádá, a konečně neopomene doplnit svou úvahu o důvodnosti odlišného postupu vůči žalobci v posuzované dani z příjmu a dani z přidané hodnoty.
46. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení daňovým

poradcem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za dva úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení a seps žaloby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, a dvakrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobce zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možností žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 7. ledna 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu