



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **EBH Moutnice s.r.o.**
sídlem Moutnice 297
zastoupený Moore Stephens s.r.o.
sídlem Nádražní 23, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20.4.2017, č.j. 18014/17/5200-11434-707700,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20.4.2017, č.j. 18014/17/5200-11434-707700, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení k rukám Moore Stephens s.r.o., sídlem Nádražní 23, Praha, ve výši 19 456 Kč, ve lhůtě třiceti dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20.4.2017, č.j. 18014/17/5200-11434-707700, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu

pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22.12.2015, č.j. 4243865/15/3005-52521-711416, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010 ve výši 955 320 Kč, společně s penále ve výši 191 064 Kč, tak, že se doměřená daň mění na částku 957 030 Kč a penále na částku 191 406 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí ani správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 2.12.2015, č.j. 3482571/15/3012-60561-710708 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), neodůvodnili, proč některé z uplatněných nákladů od dodavatelů TRITOS, s.r.o., P. K. a EM Brno s.r.o. jako daňově účinné uznali a jiné nikoli.
3. Žalobce uvádí, že z argumentace správce daně není zřejmé, proč například náklady uplatněné na základě faktur od dodavatele LABARA s.r.o., na rozdíl od EM Brno s.r.o., shledal oprávněnými. Správce daně v drtivé většině neuznal faktury (od EM Brno s.r.o.) z konce jednotlivých zdaňovacích období roku 2010, 2011 a 2012, ale v rámci jiných měsíců těchto zdaňovacích období je uznal. Pokud byl nakoupený materiál na skladě, měl se promítnout do spotřeby v roce následujícím. Je prakticky nemožné, aby hodnota skladu každoročně vzrůstala o cca 5 mil. Kč (což je hodnota správcem daně vyloučených faktur na nákup materiálu). Postup správce daně při vylučování faktur se žalobci proto jeví jako účelový.
4. Žalobce má za to, že žalovaný se s totožnou odvolací námitkou nedostatečně vypořádal, když ji označil za vágní, bez bližší konkretizace. Podle žalobce bylo z odvolání jednoznačně zřejmé, že namítal, že správce daně postupoval bez hlubšího odůvodnění ve vztahu k fakturám přijatým ke konci zdaňovacího období jinak, ačkoli se vztahovaly k obsahově totožnému soukromoprávnímu vztahu a jednalo se v zásadě o totožné plnění. Správce daně přitom ve zprávě o daňové kontrole nevyhodnotil důkazy předložené žalobcem, ačkoli žalobce věnoval značné úsilí tomu, aby spároval faktury přijaté a faktury vydané, neboť žalobce chybně vedl skladovou evidenci.
5. Žalobce dále namítá, že pokud jde o neuznání nákladu dle faktury od Ing. V. H., tak s tímto dodavatelem žalobce obchodoval po celé zkoumané období (od roku 2010 až do roku 2012) a docházelo k totožným obchodním případům. Správce daně přitom uznal faktury od tohoto dodavatele za roky 2010 a 2011, avšak faktury za rok 2012 posoudil odlišně. Takový postup má podle žalobce za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
6. Žalobce dále uvádí, že připustil, že chybně vedl sklad, a proto se snažil správci daně prokázat využití nakoupeného materiálu a služeb veškerými dalšími důkazními prostředky, včetně prohlídky v závodu žalobce dne 14.10.2014, při níž žalobce správce daně seznámil s provozem, technologickými postupy výroby a způsobem vedení skladového hospodářství (protokol o ústním jednání č.j. 3725929/14/3005-05403-704646). Žalobce na druhou výzvu správce daně předložil důkazní prostředky osvědčující provázanost mezi fakturami přijatými a fakturami vydanými, a navrhl dokazovat výslechy svědků.

7. Podle žalobce se správce daně ve zprávě o daňové kontrole nikterak nevypořádal s poznatky získanými na základě provedeného místního šetření a zjištění z místního šetření se do rozhodnutí správce daně nikterak nepromítly. Pokud jde o žalobcem doloženou zakázkovou evidenci - spárování faktur přijatých s fakturami vydanými - tu správce daně označil za účelově vytvořenou a dále se tímto důkazním prostředkem nezabýval. S tím žalobce nesouhlasí, neboť účel tohoto důkazního prostředku byl jiný. Správce daně jej chybně vyhodnotil jako prostředek prokazující chybějící skladovou evidenci. Žalobce však tímto důkazním prostředkem chtěl prokázat použití nakoupených „vstupů“ ve „výstupech“ (ve vydaných fakturách). Tento důkazní prostředek byl nadto zpracován v návaznosti na výzvu správce daně. Postup správce daně, kdy tento důkazní prostředek bez dalšího odmítl pro jeho účelovost, byl tak podle žalobce vadný.
8. Další zásadní pochybení podle žalobce představuje neprovedení navrhovaných výslechů svědků, kterými chtěl žalobce prokázat, že skutečně materiál nakoupil a použil jej pro své výstupy. Podle žalobce v dané věci nebyl skutkový stav zjištěn natolik dostatečně, aby mohl správce daně navrhované důkazy odmítnout provést. Správce daně podle žalobce zároveň provedl i jejich hodnocení, když uvedl, že je povinen provést pouze ty prostředky, které považuje za důležité k prokázání skutkového stavu. Správce daně sám vyslovil pochybnosti o faktickém stavu věcí, a proto měl nejprve důkazy navržené žalobcem provést a teprve poté je vyhodnotit. Žalobce v této souvislosti akcentuje zásadu stanovení daně ve správné výši a nikoli stanovení té nejvyšší možné daně.
9. Podle žalobce dále žalovaný zcela nepřiléhavě odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.7.2007, č.j. 2 Afs 56/2007-141.
10. Podle žalobce se správce daně vůbec nezabýval otázkou výstupů žalobce. Na všechny dodávky byly vystaveny faktury a platby probíhaly bezhotovostně. Podle žalobce je v jeho typu podnikání prostor pro krácení tržeb nulový. Pokud správce daně tvrdí, že žalobce neprokázal nákup dílčích částí motorů, tak jak se správce daně přesvědčil, tyto části motorů nebyly na skladě, neboť byly použity při jednotlivých dodáních. Správce daně na jedné straně nezpochybňuje ekonomickou činnost žalobce, avšak na druhé straně materiál, který je nutnou podmínkou pro výrobu či servis motorů, považuje za fiktivně nakoupený. V této souvislosti žalobce poukazuje na to, že správce daně při doměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na základě daňové kontroly za identická zdaňovací období stanovil žalobci daň podle pomůcek. Podle žalobce je nesprávné, aby tytéž důkazní prostředky vedly ke dvěma takto odlišným postupům, přičemž podle žalobce takto odlišný postup nelze odůvodnit poukazem na jiný typ daně, jak uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí.
11. Žalobní argumentaci žalobce zopakoval v podané replice. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby zdejší soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

12. Žalovaný setrval na svých závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí a zdůraznil, že v průběhu daňové kontroly u žalobce bylo zjištěno, že se spotřeba konkrétních komponentů a prací dle předložených skladových karet liší od výše vykázané na účtu spotřeby komponentů. Na prodané zboží tak měly být vynaloženy vyšší náklady, než jak jsou zachyceny ve skladové evidenci. Tyto skutečnosti odůvodnily pochybnosti správce daně specifikované ve výzvě. Není tedy podle žalovaného pravdou, že se jednalo o náklady náhodně vybrané. Porušení povinnosti vést řádně skladovou evidenci jde podle žalovaného zcela k tíži žalobce.
13. Pokud jde o poznatky z místního šetření, žalovaný zdůrazňuje, že se s nimi správce daně vypořádal na str. 100 a 101 zprávy o daňové kontrole. Samotné vysvětlení postupu prováděných prací nemůže být podkladem pro stanovení skutečné výše vynaložených nákladů na nákup komponentů. Pokud jde o rozsáhlou dokumentaci předloženou žalobcem, s tou se podle žalovaného správce daně ve zprávě o daňové kontrole souhrnně vypořádal, přičemž nebylo i s ohledem na rozsah doložené dokumentace nutné, aby se správce daně zabýval každou jednotlivou písemností zvlášť.
14. Pokud jde o odkaz žalobce na stanovení daně podle pomůcek, principy uplatňování daně z příjmů a DPH jsou odlišné, stejně jako podmínky pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů a pro vznik nároku na odpočet DPH. Podle žalovaného byla v daném případě splněna podmínka pro stanovení daně dokazováním, neboť z celkové výše nákladů byly zpochybněny pouze konkrétní nákladové položky (faktický nákup a následná spotřeba komponentů či prací) dle dodavatelských faktur; nebyla tedy zpochybněna podstatná část účetnictví žalobce či jeho účetnictví jako celek.
15. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl. I žalovaný na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před zdejším soudem, a to i při jednání, které ve věci proběhlo.

III. Posouzení věci

16. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
17. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
18. Podstatou sporu je otázka, zda žalobce vyvrátil pochybnosti správce daně a unesl důkazní břemeno ohledně reálného vynaložení nákladů uplatněných na základě faktur od svých dodavatelů – TRITOS, s.r.o., EM Brno s.r.o. (jednatel Ing. V. H.) a P. K. – v průběhu zdaňovacího období roku 2010. Správce daně u těchto nákladů specifikoval pochybnosti o jejich reálném uskutečnění, které žalobce podle správce daně ani po opakovaném doplnění důkazních prostředků a provedení místního šetření v roce 2014 u některých dodávek nevyvrátil. Jednalo se o náklady, jež měly být vynaloženy na nákup elektromotorů, rotorů, statorů, regulátorů, ventilátorů, pohonů a dalších náhradních dílů – komponentů a dále na nákup služeb.

19. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
20. Podle § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.
21. Podle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), prokazuje daňový subjekt 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 nelze získat z vlastní úřední evidence.
22. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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.
23. Podle § 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon č. 563/1991 Sb.“), účtují účetní jednotky o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.
24. Podle § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb. účtují účetní jednotky podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen „účetní období“); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami; přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.
25. Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou správních soudů, z níž vyplývá, že dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamena, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně v tomto smyslu takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno a to se přeneso opět na daňový subjekt (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.10.2014, č.j. 9 Afs 48/2013-32).
26. Zároveň platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správci daně zároveň žádná pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry

dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně musí tedy daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Pokud se i přesto skutečnosti tvrzené daňovým subjektem neprokáží, znamená to, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno.

27. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním. V této souvislosti zdejší soud odkazuje například na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72, podle nichž „...pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo...“ (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.4.2008, č.j. 7 Afs 18/2008-48, či ze dne 26.10.2007, č.j. 8 Afs 106/2006-58).
28. Správce daně v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2010, 2011 a 2012 zahájené dne 8.7.2013 zjistil, že předložené daňové doklady (dodavatelské faktury) co do obsahu nekorespondují s ostatními k výzvě správce daně ze dne 26.9.2013, č.j. 3258338/13/3005-05401 (dále jen „první výzva“), předloženými doklady žalobce. Správce daně informace ohledně dodávek dle dodavatelů a komponentů (komponent, množství, cena a datum pořízení) porovnával s fakturami vydanými, skladovými kartami, inventurou skladu ke dni 31.12.2010 a inventurou nedokončené výroby ke dni 31.12.2010. Rozdíly byly zjištěny u jednotlivých dodávek a týkaly se zejména objemu, označení a specifikace žalobci dodaných komponentů, nesrovnalostí v časové posloupnosti přijatých a vydaných faktur, v návaznostech dat a záznamů uvedených na skladových kartách a v inventuře skladu ke dni 31.12.2010. Kupříkladu jednotlivé dodávky nebyly přiřazeny ke konkrétní vystavené faktuře (LABARA s.r.o., Ing. V. H.), k některým dodávkám nebyla doložena skladová karta (LABARA s.r.o., Ing. V. H. J. D. DANPEX), dle skladové karty byl evidován zůstatek, ale jeho další použití nebylo nikde zachyceno (LABARA s.r.o.), ze skladových karet vyplynul nesoulad mezi daty nákupu, naskladnění, vyskladnění a prodeje (LABARA s.r.o., Ing. V. H., TRITOS s.r.o., EM Brno s.r.o., J. D. DANPEX, P. K.), byl zjištěn nesoulad jednotlivých dodávek s inventurou skladu a s přílohami ke skladovým kartám (Ing. V. H.), prodejní cena byla nižší než nákupní (Ing. V. H.), byly zjištěny nesrovnalosti v předmětu dodávky (TRITOS, s.r.o.), předmět dodávky či cena nekorespondovaly s vydanou fakturou (EM Brno s.r.o., P. K.) nebo byl zjištěn časový nesoulad, pokud jde o prováděné opravy (Ing. V. H.). Zjištěné rozdíly správce daně popsal ve výzvě k prokázání skutečností (výzva č.j. 1676295/14/3005-05401-710708 ze dne 10.4.2014, dále jen „druhá výzva“), a to ke každému z dodavatelů žalobce (TRITOS, s.r.o., EM Brno s.r.o., J. D. DANPEX,

LABARA s.r.o., Ing. V. H., P. K.) a ke každé konkrétní faktuře zvlášť. Na základě vyjádření žalobce ke druhé výzvě správce daně ze dne 29.4.2014 dospěl ke kontrolnímu zjištění a uvedl, které dodávky považuje za prokázané a které nikoli. Pokud jde o obchodní transakce s J. D. DANPEX, správce daně také zjistil, že žalobce nezahrnul do základu daně výnosy z těchto dodávek ve správné výši, a proto základ daně odpovídajícím způsobem upravil (proti tomu žalobce v žalobce ničeho nenamítá).

29. V návaznosti na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění č.j. 3982560/14/3005-05401-710708 ze dne 14.11.2014 žalobce správci daně předložil obsáhlou dokumentaci, s níž se správce daně vypořádal ve zprávě o daňové kontrole (str. 34 až 36, str. 66 až 68 a str. 103 až 104 zprávy o daňové kontrole), na niž zdejší soud v podrobnostech odkazuje. Není tedy důvodná námitka, že by se tímto dalším vyjádřením žalobce správce daně vůbec nezabýval.
30. Pokud jde o žalobcem zmiňované místní šetření, které žalobce navrhl jako důkaz, to proběhlo dne 14.10.2014 v provozovně a ve skladu žalobce. Jeho účelem bylo vysvětlení technologických postupů při výrobě elektromotorů, rotorů a statorů a provádění konkrétních prací. Dodavatel žalobce Ing. V. H. seznámil správce daně s výrobním procesem, vysvětlil způsob provádění prací charakteru služby a zásady kooperace se žalobcem. Po provedeném místním šetření zaslal žalobce správci daně písemné vyjádření, v němž shrnul obsah místního šetření, a dále uvedl, že k provádění oprav (služeb) se používají dílce, které vzniknou rozebráním (rozřezáním) nového nakoupeného elektromotoru, přičemž zbylé nepoužité dílce zůstávají ve výrobě a neevidují se ve skladě.
31. Správce daně se k provedenému místnímu šetření vyjádřil na str. 100 až 101 zprávy o daňové kontrole. Podle správce daně nebyly potvrzeny nově tvrzené skutečnosti spočívající v rozřezání elektromotorů na dílce, neboť nejsou zaznamenány ani v evidenci zásob zboží a materiálu, ani v evidenci nedokončené výroby. Není tedy důvodná námitka, že se správce daně poznatky z místního šetření nezabýval či že je nezohlednil. Pokud jde však o samotný rozdílný názor žalobce a správce daně na to, co bylo provedeným místním šetřením prokázáno, tak to je již otázkou právní, otázkou celkového zhodnocení shromážděných důkazů správcem daně. Žalovaný se rovněž vypořádal s argumentací žalobce, proč při místním šetření nebyly nalezeny rozporované komponenty; pokud žalobce tvrdil, že byly použity při jednotlivých dodáních, dle žalovaného jde o zcela účelové tvrzení bez jakékoli věcné a časové souvislosti s posuzovanou věcí, neboť místní šetření bylo provedeno v roce 2014, tedy čtyři roky poté, co měly být komponenty nakoupeny. Podle žalovaného žalobce tyto komponenty nespotřeboval a nevyfakturoval, a tedy fakticky ani nenakoupil.
32. Žalobce namítá, že není zřejmé, proč byly některé dodávky uznány (zejména ty z konce roku 2010) a jiné nikoli, ač se mělo jednat o obdobné obchodní případy, a odkazuje na závěry z daňové kontroly týkající se DPH, kdy správce daně dospěl k závěru, že DPH v souvislosti s plněním od totožných dodavatelů jako v nyní posuzované věci nebylo možné stanovit dokazováním. Mezi účastníky řízení přitom není sporu o tom, že za jednotlivá zdaňovací období leden až prosinec roku 2010 byla DPH již pravomocně stanovena pomocí pomůcek na základě dodatečných platebních výměrů. U jednání žalobce zdůraznil, že mu není zřejmé, proč správce daně zvolil takto odlišný přístup, a odvolával se na použití

pomůcek u DPH s tím, že vysoká výše doměřené daně z příjmů v posuzované věci nemůže odrážet jeho ekonomickou realitu.

33. K tomu ze zprávy o daňové kontrole zdejšímu soudu vyplynulo, že v případě dodavatelů LABARA s.r.o., Ing. V. H. a J. J. DANPEX byly jejich dodávky ve zdaňovacím období roku 2010 správcem daně po vyjádření žalobce na druhou výzvu správcem daně bez bližšího odůvodnění uznány. Žalobce ve svém vyjádření ke všem dodávkám uvedl, že po zhlédnutí dokladů a dotazování zaměstnanců zjistil, že „skladová karta a datum příjmu se dělaly“ v okamžiku převzetí faktury a výdej až na základě vráceného potvrzeného dodacího listu. K dodávkám od J. D. DANPEX uvedl, že v některých případech byly v dokladech překlady ve výrobních číslech, že při prodeji nebyl omylem fakturantkou započítán příplatek a že jednu z vytčených nesrovnalostí nepochopil. K dodavateli LABARA s.r.o. žalobce uvedl, že nakupoval spotřební materiál rozdělený na vodiče, měď a cívku. Ve skutečnosti se však jednalo o měděné dráty navinuté na cívku, proto jsou obě položky evidovány na jedné skladové kartě s názvem vodič. Cívky, jako vratné obaly, se evidovaly samostatně po dobu, než byly vráceny. Vodič se jako materiál používal ve výrobě na různé zakázky, rychle se spotřebovával, a proto nebylo ekonomické ručně evidovat vodiče; žalobce uvedl, že „toto stanovil ve směrnici“. Některý materiál „nešel přes sklad“, nýbrž přímo do výroby, přičemž žalobce uvedl čísla vydaných faktur, k nimž se měl materiál vztahovat. U některého zboží došlo k rychlému spotřebování (vodič GOMEL), a proto jeho fyzický výdej nebyl na skladové kartě zaznamenán. Pokud jde o dodávky od Ing. V. H., žalobce uvedl, že při výdeji ze skladu si zaměstnanci vzali materiál, poznamenali to na štítek a do skladových karet se dopsaly výdeje ze štítků ve čtvrtletním intervalu nebo před provedením inventury. Při zápisu na skladovou kartu se řádně dbalo na příjem a výdej, nicméně nedbalo se na uvedení správného data. Jedné nesrovnalosti z výzvy žalobce neporozuměl. Pokud jde o nákup služeb, u těch se „skladová karta nedělala“. Žalobce dále přiřadil faktury přijaté za služby (navíječské práce, navíjení statorů a rotorů motoru) k fakturám vydaným (kupř. 40 kusů služeb se použilo na navíjení statorů). Dále přiřadil faktury za nákup materiálu k fakturám vydaným, u některých dodávek uvedl, že se rozebraly na dílce, které přiřadil k fakturám vydaným. Správce daně toto vysvětlení bez bližších úvah akceptoval.
34. Pokud jde o dodávky od Ing. V. H., které byly za zdaňovací období roku 2010 uznány, žalobce v této souvislosti namítá neodůvodněné rozdílné hodnocení správce daně, neboť ve zdaňovacím období roku 2012 správce daně naopak některé dodávky od Ing. V. H. neuznal. Ze zprávy o daňové kontrole zdejšímu soudu vyplynulo, že pokud jde o dodávky zboží a služeb v roce 2012, správce daně zjistil, že mimo nesrovnalostí v datech nekorespondují s vystavenými fakturami, nebo k nim nebyly přiřazeny faktury vydané a skladové karty, rovněž nebylo prokázáno, kde se ve výrobě žalobce promítly. Na základě vysvětlení žalobce a identifikace faktur vydaných, kde bylo zboží a služby použity, správce daně část dodávek bez bližšího odůvodnění uznal (str. 328 zprávy o daňové kontrole), přičemž pokud jde o šest konkrétních dodávek, k nim správce daně na str. 329 až 342 uvedl hodnocení, na něž zdejší soud v podrobnostech odkazuje. Kupříkladu šlo o neuznanou fakturu na nákup 54 kusů komutátorů motorů, které byly žalobcem v odpovědi na druhou výzvu správce daně přiřazeny k fakturám vydaným, jejichž předmětem byly navíječské

práce rotorů a motorů. Jejich předmětem tedy byla podle správce daně služba spočívající v navíjení a vyvažování rotorů motorů a žalobce neprokázal spotřebování nakoupených komutátorů motorů. Správce daně poukázal na předloženou projekční zprávu a uvedl, že pro navíjení se používají měděné vodiče, cívky, sklené tkaniny, izolační trubičky a nikoli nakoupené nové motory. Pokud by žalobce prováděl navíječské práce na nakoupených motorech, pak by se cena tohoto zboží zvýšila o provedenou službu na motoru a další náklady s tím související, což by mělo být zaznamenáno na skladní kartě zásob, což nebylo a nebyla doložena ani kalkulace rozpracované výroby. Správce daně poukázal na to, že žalobce účtoval o zásobách způsobem B. Neprodané motory měly být podle správce daně vykázány ve skladové evidenci a měly být zahrnuty v inventurním soupisu zásob a stav zásob zboží na skladě měl být k poslednímu dni účetního období řádně zaúčtován. Dále správce daně poukázal na to, že faktury přijaté, jejichž předmětem byly opravy na určitých typech motorů, byly přiřazeny k fakturám vydaným, jejichž předmětem bylo vinutí jiných typů motorů.

35. U dodavatele TRITOS, s.r.o. správce daně specifikoval pochybnosti o jednotlivých dodávkách s předmětem plnění specifikovaným na fakturách (ze dne 31.1.2010, 7.4.2010 a 15.4.2014) jako elektromotory, pohony, náhradní díly, regulátor dynamo-spouštěče. Správce daně obdržel v rámci dožádání knihu vydaných faktur tohoto dodavatele, která nekorespondovala s fakturami předloženými žalobcem, nadto bylo zjištěno, že TRITOS, s.r.o. v daňových přiznáních v kontrolovaném období dodal zboží a služby v tuzemsku ve snížené sazbě daně a předmětem jeho činnosti je výhradně řeznictví a uzenářství. Správce daně zaslal tomuto dodavateli žalobce výzvu k vydání veškerých dokladů vystavených ve prospěch žalobce, nicméně v odpovědi bylo uvedeno, že jednatelka je v pracovní neschopnosti a výzvě není možné vyhovět. Z výsledku se pak správci daně omluvila. Pokud v reakci na druhou výzvu správce daně žalobce poukázal na původní chybu při předkládání dokladů, odkázal na zápisy na jiných skladových kartách, dodací listy a četné prohlášení zástupce TRITOS s.r.o., a dále uvedl, že se při vedené skladové evidenci nedbalo na zápis data ohledně pohybu materiálu ve skladu, správce daně dospěl k závěru, že žalobce tím pochybnosti nevyvrátil.
36. V reakci na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění žalobce odkázal na již předložené důkazní prostředky, uvedl, že identifikoval zákazníky (INTECMA Slovakia, s.r.o., Ing. V. H., EM Brno s.r.o., JAKO MEZ s.r.o.), kterým bylo zboží od TRITOS s.r.o. dodáno s tím, že toto přiřazení již bylo správci daně poskytnuto. Obsah seznamu zákazníků žalobce navrhl doložit výsledkem svědků. Žalobce dále uvedl, že dokládá technický popis výrobních postupů, které se mají týkat konkrétního obchodního případu, knihu oprav, dodací list, objednávku, pokud byla zaslána v písemné podobě. Žalobce dále navrhl vyslechnout jako svědka Mgr. F. D., s nímž za TRITOS, s.r.o. jednal, a J. B., který měl dosvědčit fyzické převzetí zboží od TRITOS, s.r.o. Dále uvedl, že dodavatel TRITOS s.r.o. podal dodatečné daňové přiznání k DPH, v jehož rámci plnění pro žalobce přiznal.
37. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že výsledek kontrolního zjištění nezměnil. Žalobce při zahájení daňové kontroly předložil přijaté faktury včetně dodacích listů s konkrétním uvedením zboží, které následně v reakcích na výzvy měnil. To podle správce daně svědčí o nedůvěryhodnosti předkládaných důkazních prostředků a jejich

účelovosti. K návrhu na výslech svědka Mgr. F. D. správce daně uvedl, že se jej opakovaně snažil vyslechnout, nicméně svědek se vždy omluvil a požádal o změnu termínu (celkem čtyřikrát). V této souvislosti správce daně poukázal na personální propojenost TRITOS, s.r.o. a INTECMA SK s.r.o. skrze tuto osobu. Čestné prohlášení Mgr. F. D. pak správce daně jako důkaz o vynaložení nákladů u sporných dodávek neuznal. Pokud jde o návrh na výslech svědků Mgr. O. M., Ing. V. H., J. K. a K. J., tak tomu správce daně nevyhověl s tím, že nejsou nezbytné pro zjištění podstatných skutečností týkajících se správné výše daně a že výsledkem svědků nelze nahradit chybějící skladovou evidenci. Skutkový stav byl podle správce daně zjištěn dostatečně. K poukazu na dodatečné daňové přiznání TRITOS s.r.o. uvedl, že v návaznosti na dodatečná daňová přiznání, kde byl vykázán rozdíl oproti poslední známé daňové povinnosti v částce 0 Kč, byla vydána výzva k odstranění pochybností, na kterou TRITOS s.r.o. nereagoval.

38. Pokud jde o dodavatele EM Brno s.r.o., tak z přeložených dokladů (faktury přijaté a vydané, skladové příjemky a výdejky, inventura skladu, inventura nedokončené výroby) nebylo možné zjistit, zda nakoupené komponenty byly prodány (nebyly součástí faktur vydaných) ani zda byly zahrnuty do nedokončené výroby v roce 2010, tedy jak byly skutečně použity. Správce daně vypracoval tabulku (str. 38 až 50 zprávy o daňové kontrole), v níž u každé dodávky dle konkrétní faktury specifikoval rozdíly a nesrovnalosti mezi daňovými doklady a důkazními prostředky doloženými žalobcem k výzvě správce daně. V reakci na druhou výzvu správce daně žalobce uvedl, že se při vedení skladové evidence nedbalo na zápis data ohledně pohybu materiálu ve skladu, proto se v některých případech skladová karta jeví tak, že bylo vyskladňováno zboží, které již bylo prodané, ačkoli tomu tak nebylo. Žalobce také dodával fyzicky v průběhu měsíce, nicméně až později se vystavila souhrnná faktura. Dále k některým dodávkám uvedl, že zboží uvedené na faktuře se rozebralo na dílce a některé dílce se použily pro plnění uvedené na přiřazených fakturách a některé se prodalo za vyšší cenu, některé z dodávek žalobce přiřadil k jiným fakturám vydaným, které specifikoval číslem. V případě jedné z faktur byl omylem uveden nesprávný předmět plnění a došlo k reklamaci textu na faktuře, k ní je přiřazena skladová karta materiálu, v dalším případě byl proveden zpětný odkup dodavatelem za nižší cenu, na některých skladových kartách byla chyba v psaní v datu.
39. Správce daně na základě výše uvedené reakce žalobce část nákladů uplatněných na základě faktur od EM Brno s.r.o. bez bližšího odůvodnění uznal (str. 53 a 54 zprávy o daňové kontrole). Ohledně sedmi faktur dospěl k závěru, že žalobce pochybnosti nevyvrátil (str. 54 zprávy o daňové kontrole). Správce daně ve vztahu k těmto sedmi dodávkám uvedl, že nemohl přisvědčit tvrzení žalobce o tom, že dodávky rozebral na dílce a použil zčásti pro jiná plnění a zčásti přiřadil k jiným fakturám. Tvrzení o použití části dílců do výroby a provázanost s výrobou podle správce daně žalobce neprokázal. Nedoložil žádný doklad, který by ukazoval prodej zbývajících dílců do sběrných surovin ani zůstatek dílců na skladní kartě zásob. Správce daně poukázal na předloženou projekční zprávu a uvedl, že pro navíjení se používají měděné vodiče, cívky, sklené tkaniny, izolační trubičky a nikoli nakoupené nové motory. Pokud by žalobce prováděl navíječské práce na nakoupených motorech, pak by se cena tohoto zboží zvýšila o provedenou službu na motoru a další náklady s tím související, což by mělo být zaznamenáno na skladní kartě zásob, což nebylo

a nebyla doložena ani kalkulace rozpracované výroby. Správce daně poukázal na to, že žalobce účtoval o zásobách způsobem B. Neprodané motory měly být podle správce daně vykázány ve skladové evidenci a měly být zahrnuty v inventurním soupisu zásob a stav zásob zboží na skladě měl být k poslednímu dni účetního období řádně zaúčtován.

40. Pokud jde o fakturu od dodavatele P. K., správce daně identifikoval rozpor týkající se daně dodávky (str. 98 zprávy o daňové kontrole). Předmětem plnění bylo 150 kusů motorů 1L112M-2 5,5 kW bez vinutí, jež měly být rozebrány na dílce, z nichž některé byly přiřazeny k fakturám vydaným, a část měla zůstat na skladě a následně měla být použita pro další služby. V průběhu daňového řízení dále ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění žalobce uvedl, že při navíjení statorů došlo k poškození drážek u 93 kusů statorů, ty bylo třeba nahradit, a tudíž se použily statory z demontovaných motorů 1 L 112M2 a zbylé dílce demontovaných motorů zůstaly ve výrobě. Správce daně zjistil, že pokud jde o žalobcem označené faktury vydané, jejich předmětem byly navíječské práce na motorech typu D 100LB-2 (2 125 kusů, u nichž mělo být použito 93 kusů motorů od P. K.) a dále navíjení statorů a rotorů na motorech různých typů pro odběratele EM Brno s.r.o. Podle správce daně byl předmět plnění dle těchto faktur odlišný od dodávek od P. K., jednalo se o jiné typy motorů. Tvrzení o použití části dílců do výroby a provázanost s výrobou podle správce daně žalobce neprokázal. Nedoložil žádný doklad, který by ukazoval prodej zbývajících dílců do sběrných surovin, ani zůstatek dílců na skladní kartě zásob. Správce daně poukázal na předloženou projekční zprávu a uvedl, že pro navíjení se používají měděné vodiče, cívky, sklené tkaniny, izolační trubičky a nikoli nakoupené nové motory. Pokud by žalobce prováděl navíječské práce na nakoupených motorech, pak by se cena tohoto zboží zvýšila o provedenou službu na motoru a další náklady s tím související, což by mělo být zaznamenáno na skladní kartě zásob, což nebylo a nebyla doložena ani kalkulace rozpracované výroby. Správce daně poukázal na to, že žalobce účtoval o zásobách způsobem B. Neprodané motory tudíž měly být vykázány ve skladové evidenci a měly být zahrnuty v inventurním soupisu zásob a stav zásob zboží na skladě měl být k poslednímu dni účetního období řádně zaúčtován.
41. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění žalobce odkázal na to, co již správci daně předkládal s tím, že doplňuje technický popis (jaké výrobní postupy se v tom kterém případě odehrály), knihu oprav, dodací list, knihu kooperace, doklady k přepravě a seznam jmen řidičů, které žalobce navrhl vyslechnout, seznam obchodních případů, do kterých vybrané faktury vstoupily a seznam zaměstnanců EM Brno s.r.o., u nichž žalobce navrhl výsledky, přičemž mimo jiné uvedl, že v rámci místního šetření dne 14.10.2014 byly rozdělané motory a dílce správci daně ukázány. K některým dílcům žalobce doložil seznam faktur o jejich prodeji do kovošrotu. Dále uvedl, že neprováděl navíječské práce na nakoupeném zboží, nýbrž navíječské práce na zákazníkem dodaném zboží do kooperace, a v žádném případě nebyly navíječské práce použity na materiál na skladě.
42. Pokud jde o dokumentaci obsaženou ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, tak správce daně uvedl, že tvrzení žalobce, že dodané komponenty byly rozebrány na dílce a zbylé zůstaly ve výrobě, neodpovídají údajům ani ve skladové evidenci, ani v nedokončené výrobě, a pokud jde o pohyb těchto dílců na skladě, ten nebyl doložen. Předložená evidence stavu a pohybu zásob u posuzovaných komponentů nekoresponduje s údaji na

dílčích fakturách přijatých a byla podle správce daně vytvořena účelově tak, aby údaj o konečném stavu komponentů byl shodný s údajem uvedeným v inventárních seznamech ke dni 31.12.2010, tedy i se stavem zásob vykázaným v rozvaze ke dni 31.12.2010. Pokud jde o důkazy spočívající v dokladech od daňového subjektu EM Brno s.r.o. (zakázkové listy, skladové karty, průvodky kooperace, evidenční skladní karty zásob, faktury a dodací listy, přepravní listy a objednávky) ty nemohou podle správce daně nahradit nedostatečnou skladovou evidenci žalobce.

43. Správce daně tedy dospěl k závěru, že žalobce v reakci na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění neuvádí žádné nové skutečnosti, kterými by se správce daně již nezabýval. Správce daně poukázal na to, že žalobce důkazní prostředky v reakcích na výzvy měnil, což svědčí o jejich nedůvěryhodnosti a účelovosti. Žalobce nepředložil žádnou vnitřní směrnici, která by popisovala, co je v jaké činnosti považováno za kalkulační jednici, které druhy nákladů jsou považovány za přímé a které za výrobní nebo správní režii, jak je vytvořen systém číslování zakázek, jak jsou stanoveny zásady pro jejich ukončování a též pro oceňování nedokončené výroby, polotovarů výrobků dle § 49 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Vzhledem ke stále se měnícím důkazním materiálům, které daňový subjekt předkládal správci daně v průběhu daňové kontroly, žalobce neunesl podle správce daně důkazní břemeno, neboť nevedl žádnou evidenci nedokončené výroby a předkládal vždy jinou skladovou evidenci. Pokud jde o návrh na výslech zaměstnanců EM Brno s.r.o., ten by nemohl podle správce daně nahradit chybějící skladovou evidenci žalobce. Pokud jde o listiny od EM Brno s.r.o., ty mají podle správce daně nulovou vypovídací hodnotu o správném vedení skladové evidence žalobce. Pokud by bylo pravdivé tvrzení, že zboží bylo rozebráno na dílce, přičemž část měla být přiřazena k fakturám vydaným a zbývající část měla zůstat na skladě, tak podle správce daně by zbylé dílce byly vykázány ve skladové evidenci, byly by zahrnuty v inventurním soupisu zásob a údaj o konečném stavu by nemohl být shodný s údajem v inventurních seznamech. Použití části dílců v jiných vystavených fakturách by podle správce daně musela odpovídat kalkulace rozpracované výroby. Způsob zahrnování vlastních nákladů žalobce nepředložil a neprokázal ani postup oceňování zásob vlastní výroby. Přitom práce na produktu či službě (spotřeba materiálu, služeb, režie atd.) má vliv na náklady účetní jednotky. Proto je třeba věrně a řádně účtovat o nedokončené výrobě a zachycovat z účetního hlediska všechny výrobní procesy v účetní jednotce. Podle správce daně není rozhodující, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů byl předložen, nýbrž pouze jejich obsah.
44. Právě uvedené svědčí podle zdejšího soudu o tom, že až na faktury přijaté od TRITOS s.r.o., kde byly identifikovány specifické skutečnosti na straně tohoto dodavatele zpochybňující reálné uskutečnění dodávek, se neuznání konkrétních dodávek opírá o celkové nedostatky ve skladové evidenci, v inventuře zásob, v evidenci a inventuře nedokončené výroby a nesrovnalostech ve vysvětlení žalobce o použití dodávek pro navíjení. Pokud jde o pochybnosti správce daně specifikované ve druhé výzvě, ty byly podle zdejšího soudu zcela důvodné. Správně vedené účetnictví v návaznosti na řádně vedenou skladovou evidenci slouží k poctivému zachycení finanční situace daňového subjektu. Skladovou evidenci je třeba vést v takovém rozsahu a takovým způsobem, aby z ní bylo možno ověřit pohyb zboží a materiálu v návaznosti jak na příjmy, tak na výdaje

daňového subjektu. Z údajů ve skladové evidenci je možné zjistit stav zásob v kusech a jejich ocenění během roku, a lze analyzovat pohyb zboží ve skladu a porovnat tyto údaje s inventurním stavem ke konci roku. *„Daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, kterou daňový subjekt zajistí především tím, že bude uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce (např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci, etc.).“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.2.2016, č.j. 5 Afs 99/2015-106).

45. Pokud jde v této souvislosti o námitku, že správce daně nedůvodně odmítl vyslechnout žalobcem navrhované svědky, je podstatné, jakou důkazní hodnotu měly navrhované důkazní prostředky pro doposud zjištěný skutkový stav mít, jinými slovy, co jimi hodlal žalobce prokázat. Pokud totiž správce daně přistoupí k výsledku svědka, činí tak v situaci, kdy jeho výpověď může sloužit k prokázání skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně není vázán všemi důkazními návrhy daňového subjektu, nicméně pokud k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupí, musí být zřejmé, jaké důvody jej k odmítnutí provedení dokazování vedly, čemuž správce daně i žalovaný v daném případě dostáli. Správce daně uvedl, že výsledkem svědků nelze nahradit nedostatky v předložené skladové evidenci. Žalovaný s tímto postupem v napadeném rozhodnutí vyslovil souhlas, neboť svědecké výpovědi nemohly faktické dodávky konkrétních komponentů konkrétní dodavatelskou fakturou v návaznosti na předložené odběratelské faktury a nedostatečnou skladovou evidenci nijak prokázat. S tím zdejší soud souhlasí. Podle žalovaného navrhovaní svědci měli dle tvrzení žalobce vypovídat ke skutečnostem, které nebyly s to vyřešit sporné body mezi zjištěními správce daně a tvrzeními žalobce. I s tím zdejší soud souhlasí. Pokud při úvaze, zda tomuto důkaznímu návrhu vyhovět, správce daně mimo jiné uvedl, že svědecká výpověď zaměstnanců EM Brno, s.r.o. by nemohla nahradit skutečnost, že dodávky nebyly vůbec promítnuty v dalších dokladech žalobce (skladové evidenci), nepředstavuje tato úvaha ani úvahy výše vyslovené předjímání hodnocení svědecké výpovědi. Pokud správce daně zvažuje, zda důkaz výsledkem svědka provede či nikoli, vždy musí v obecné míře vážit, k čemu by měl svědek vypovídat, což v této věci znamená, že by vypovídal k existenci dodávky a jejímu použití ve výrobě, proti čemuž však stojí fakt, že tomu vůbec neodpovídá účetnictví a další doklady žalobce. Na nyní posuzovanou věc přílehavě dopadají závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.1.2014, č.j. 2 Afs 84/2013-36: *„Nejvyšší správní soud tak musí v obecné rovině konstatovat, že nesprávné či neúplné vedení evidencí a účetnictví jde plně k tíži daňového subjektu. Navíc připomíná, že jedním z důvodů povinnosti vést řádně účetnictví (a tedy i skladovou evidenci, jak plyne z Českých účetních standardů pro podnikatele) je právě jeho případné využití v rámci daňové kontroly, jak tomu bylo i v posuzovaném případě... Základním důkazním prostředkem ověření správnosti základu daně a daně je nepochybně účetnictví a účetní doklady. Účetní jednotky jsou povinny v souladu s § 8 odst. 1 zákona o účetnictví vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. To, za jakých podmínek lze účetnictví považovat za správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a vedené způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů, je podrobně upraveno v odst. 2 až 6*

citovaného ustanovení. Je-li účetnictví nekompletní, je daňový subjekt povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně jinými důkazními prostředky. Předloží-li kompletní účetnictví či důkazní prostředky k jím tvrzeným údajům (uvedeným v daňovém přiznání), správce daně je povinen je jako důkazní prostředky osvědčit, ledaže by je relevantním způsobem zpochybnil. Předloží-li daňový subjekt neúplné účetnictví a nedoloží žádné další důkazní prostředky, správce daně konstatuje neúplnost účetnictví, evidencí či záznamů. Správce daně tedy měl povinnost prokázat, že náklady uvedené stěžovatelem v daňovém přiznání neodpovídají faktickým nákladům. Za důkazní prostředek použil skladovou evidenci vedenou daňovým subjektem, přičemž prokázal, že v účetnictví jsou na účtu 504 zaúčtovány náklady na prodané zboží ve vyšší částce, než jsou vykázány ve skladové evidenci... Pokud tedy správce daně v průběhu daňové kontroly i v její konečné zprávě jasně a přesvědčivě zdůvodnil, jak došel ke zjištěným závěrům, svá tvrzení prokázal konkrétními odkazy na účetnictví a skladovou evidenci vedenou stěžovatelem, unesl důkazní břemeno stanovené dle § 92 odst. 5 písm. písm. c) daňového řádu. Pokud za této situace stěžovatel nadále tvrdil, že závěry správce daně jsou nesprávné, bylo na něm, aby prokázal jejich chybnost, k čemuž ho ostatně správce daně vyzýval. V této situaci totiž vystupuje především povinnost daňového subjektu vést řádně účetnictví a prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních... Jakkoli Nejvyšší správní soud nepopírá, že skladová evidence je jednou ze součástí širokého pojmu účetnictví, nic to nemění na faktu, že dle právních předpisů má podnikatel povinnost tuto skladovou evidenci řádně vést. A lze takto předpokládat, že náklady na zboží uvedené v účetnictví (a později též v daňovém přiznání) budou blízké částkám, které lze získat ze skladové evidence. Pokud tomu tak není, je na daňovém subjektu, aby prokázal důvodnost tohoto rozdílu a prokázal ...správnost jím tvrzené částky.“

46. Také žalovaný v napadeném rozhodnutí k argumentům žalobce uplatněným v odvolání zdůraznil povinnost vést průkazné vedení skladové evidence a předpoklad, že náklady na zboží i výnosy související s realizací zboží uvedené v účetnictví a promítnuté do základu daně budou odpovídat údajům a částkám, které lze získat ze skladové evidence. Jedním z rozhodujících důkazních prostředků je podle žalovaného právě skladová evidence, z níž je možné zjistit, kdy a na základě jakého dokladu byla zásoba naskladněna a vyskladněna a minimálně spolu s účetními doklady je možné dohledat, součástí jakého plnění je vyskladněná zásoba. Daňový subjekt musí vést stav zásob tak, aby bylo možné kdykoli v průběhu účetního období stav zásob a jejich ocenění prokázat. U žalobce tomu tak nebylo. U konkrétních komponentů byly náklady evidovány v odlišné výši na účtu 501, případně 518, a jinak ve skladové evidenci. Ne všechny nákupy se promítly do skladové evidence. Podle žalovaného žalobce předloženými důkazními prostředky neprokázal, zda byl konkrétní materiál skutečně nakoupen, případně zda a jakým způsobem byl fakticky využit. O tvrzení žalobce by podávala průkazný doklad právě řádně vedené skladová evidence – inventurní soupis zásob ke dni 31.12.2010, na základě něhož se účtuje o konečném stavu zásob zboží a materiálu a evidence nedokončené výroby ke dni 31.12.2010.
47. Zdejší soud však dává zapravdu žalobci v tom, že není zřejmé, proč byly na základě výše uvedeného hodnocení některé dodávky uznány a jiné nikoli. Ani zdejšímu soudu není zřejmé, jak mohl správce daně a žalovaný, pokud jej k odmítnutí konkrétních nákladů

vedly výše uvedené zcela zásadní nedostatky zatemňující skladovou evidenci žalobce a způsob zahrnutí komponentů do výrobního procesu, některé dodávky uznat a jiné nikoli, ačkoli i reakce žalobce na druhou výzvu správce daně byla ve vztahu ke zjištěným nesrovnalostem obdobná a zčásti v obecné rovině poukazující na nedostatky při vedení skladové evidence. Nadto správce daně i žalovaný poukázali na to, že údajné dělení některých dodávek na části (dílce) a jejich další použití pro výrobu, a tudíž výstupy žalobce, zůstalo v rovině tvrzení. Pokud správce daně pokračoval v dokazování, není také vůbec zřejmé, zda prověřoval přiřazení dodávek, které uznal, k fakturám vydaným uvedeným v odpovědi žalobce na druhou výzvu.

48. Pokud správce daně prověřuje z daňového hlediska vstupy a výstupy daňového subjektu, použití „vstupů“ pro jeho ekonomickou činnost a vazbu „vstupů“ (dodávek) na výstupy, tak je jeho povinností po stránce skutkové učinit jasný závěr o tom, zda to, co daňový subjekt tvrdí, se opravdu událo tak, jak tvrdí, jinými slovy, zda tvrzení daňového subjektu (tu o konkrétních dodávkách) může mít za prokázané. Musí mít postaveno najisto, zda se dodávky uskutečnily či nikoli. Pokud dospěje k závěru, že důkazní prostředky důvěryhodně uskutečnění ekonomické operace (náklad a jeho použití pro výstupy) nemohou prokázat, protože kupříkladu daňový subjekt identifikované pochybnosti nevyvrátí nebo celé účetnictví a další doklady daňového subjektu jsou stiženy takovými vadami, že kompletně zatemní obraz jeho hospodaření, není možné mít po stránce skutkové za to, že se jednotlivé případy udály tak, jak daňový subjekt tvrdí. V tomto ohledu nelze argumentovat ani odlišností některých právních aspektů DPH; i u DPH musí správce daně prověřit, zda se plnění, z nichž je nárokován odpočet DPH, reálně uskutečnila. Dokazováním zprávou o daňové kontrole č.j. 1455676/15/3005-60563-704646 na daň z přidané hodnoty (dále jen „zpráva k DPH“) zdejší soud zjistil, že v případě totožných dodavatelů jejich dodávky správce daně v jejich celku neuznal jako prokázané. Ve všech případech uvedl, že z tabulek, v nichž identifikoval u každé dodávky rozpory mezi doklady zapůjčenými správcem daně a důkazními prostředky předloženými žalobcem v odpovědi na výzvu, vyplynul rozdíl mezi daňovými doklady uvedenými v evidenci pro daňové účely a doklady předloženými žalobcem jak na DPH, tak na dani z příjmů právnických osob. Jedná se rozdíly v objemu, v označení a identifikaci zboží, v datech a v časových posloupnostech přijatých a vystavených dokladů v návaznosti na skladové příjmy a výdeje a jiné nesrovnalosti. Z tabulek je zřejmé, že u zboží a materiálu v nich specifikovaných nelze podle správce daně určitý druh prodaného zboží a materiálu ověřit na faktury přijaté, neboť daňový subjekt k fakturám vydaným přiřadil velké množství zboží a materiálu, které není na faktuře vydané uvedeno. Správce daně nemůže zjistit a ověřit, zda materiál a zboží uvedené daňovým subjektem na skladních kartách byl skutečně použit v rámci fakturované zakázky. Z faktur vydaných není zřejmé, zda se jednalo pouze o opravy, neboť k nim byl přiřazen materiál i zboží, nebo zda se jednalo pouze o prodej zboží a materiálu. Potom by musel být konkrétní materiál na faktuře vydané uveden. Dále bylo správcem daně zjištěno ze skladních karet, že přiřazené zboží (druh) nesouhlasí s druhem zboží uvedeným na faktuře vydané a fakturované částky za zboží a materiál jsou fakturovány v cenách nižších, než jsou ceny nákupní. Na fakturách vydaných jsou uvedeny služby, přitom cena za práci by měla tvořit podstatnou výši fakturované částky, a přesto cena práce nebyla žalobcem na žádném dokladu vyčíslena. U některých faktur bylo

zboží prodáno dříve, než bylo nakoupeno (str. 67 až 68 zprávy k DPH k daňovým dokladům od EM Brno s.r.o., str. 87 zprávy k DPH k daňovým dokladům od J. D. DANPEX, str. 97 až 98 zprávy k DPH k daňovým dokladům od Ing. V. H.). K daňovým dokladům od LABARA s.r.o. správce daně na str. 91 zprávy k DPH uvedl, že žalobce nakoupené zboží a materiál nepřihlásil k fakturám vydaným, neuvedl ve skladní kartě nebo zboží naskladnil dříve než bylo nakoupeno dle faktury přijaté. Pokud jde o doklady od P. K., na str. 99 zprávy k DPH správce daně uvedl, že faktury vydané byly vystaveny za služby, nikoli za prodej zboží, a nesoulad vyplynul i z předložené skladní karty. Na str. 101 až 102 zprávy k DPH správce daně uvedl, že v rámci prováděné kontroly byl žalobce vyzván k předložení průkazné průběžné evidence zásob zboží, neboli evidence pohybu zboží v průběhu zdaňovacího období leden až prosinec 2010 tak, aby byly tyto zůstatky zboží na skladě ověřeny. Evidence – skladní karty byly doplněny až na základě výzvy správce daně a vytvořeny tak, aby byl údaj o konečném stavu shodný s údajem uvedeným v inventárních seznamech. Přestože ve skladních kartách chybí některé nákupy i prodeje, konečný stav zásob souhlasí s prvotně předloženými inventurními soupisy. Z této skutečnosti logicky vyplývá, že skladní karty byly vytvořeny dodatečně a přiřazení materiálu a zboží k fakturám vydaným bylo provedeno tak, aby stav zásob souhlasil s údaji v předloženém účetnictví. Pokud by žalobce skutečně provedl podle § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb. k poslednímu dni zdaňovacího období fyzickou inventuru, zjistil skutečný stav zásob a porovnal se stavem evidenčním (inventurou dokladovou), musel by k výše uvedeným rozporům týkajícím se stavu zásob na základě jednotlivých nákupů a prodejů zásob v průběhu zdaňovacího období přihlídnout. Na str. 189 zprávy k DPH pak správce daně uvedl, že (ani po místním šetření ze dne 14.10.2014) nesplnil žalobce své zákonné povinnosti, a to v takové míře, že není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. V průběhu kontrolovaných zdaňovacích období přijímal zdanitelná plnění za nákup materiálu a zboží od různých dodavatelů, z nichž si uplatňoval nárok na odpočet daně, a zároveň vykazoval uskutečněná zdanitelná plnění. Správce daně nemohl zjistit a prověřit uskutečněná plnění na výstupu při absenci průkazně vedené skladové evidence, neboli evidence toho, jaké zboží a materiál, v jakém množství a v jaké ceně byl daňovým subjektem použit k uskutečňování jeho ekonomické činnosti a zároveň nemohl prověřit, že žalobcem vykázaná uskutečněná zdanitelná plnění odpovídají skutečnosti. Podle správce daně jestliže žalobce své zákonné povinnosti neplní v takové míře, že daň v tomto důsledku nelze stanovit dokazováním (pro převažující absenci relevantních důkazů), pak má správce daně právo (ale i povinnost) zvolit pro stanovení daně pomůcky.

49. Při posuzování identického skutkového děje tedy dospěl správce daně k diametrálně odlišným závěrům. U DPH neměl žádné z tvrzení žalobce o dodávkách za rok 2010 za prokázané z důvodu zjištění těchto vad skladové evidence a evidence nedokončené výroby jako při kontrole daně z příjmů. Z hlediska daně z příjmů však dospěl k závěru o prokázání podstatné části těchto plnění důkazními prostředky. Podle zdejšího soudu by k takovému odlišnému postupu mohlo dojít pouze tehdy, pokud by v dalším průběhu daňové kontroly na daň z příjmů došlo k výraznému obratu v dokazování, kdy by po stránce skutkové muselo být zcela zřejmé, z jakých důvodů správce daně dodávky, jež podle jeho názoru nebylo pro rozsah zjištěných vad vůbec možné prokázat a stanovit tak jim odpovídající výši DPH dokazováním, nakonec pro účely daně z příjmů má za

prokázané. Nic takového však nelze ze zprávy o daňové kontrole zjistit, nadto za situace, kdy argumentace, o níž opírá správce daně a žalovaný odmítnutí některých nákladů, spočívá převážně na stále týchž závěrech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Nadto hodnotící závěry správce daně jsou obecně závěry, jež zpravidla bývají důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. Co se v procesu dokazování tak zásadně změnilo, že správce daně poté, co stanovil DPH podle pomůcek, najednou větší část týchž dodávek měl za prokázané, není ze správního spisu ani z úvah správce daně a žalovaného zřejmé. Stejně tak není zřejmé, že proč přes rozsah zjištěných vad správce daně uznal všechny dodávky od Ing. H. v roce 2010 a v roce 2012 již nikoli, jak bylo výše uvedeno. Námitka, že není zřejmé, co vedlo správce daně k neuznání některých dodávek a jiných nikoli, a námitka, že není zřejmé, proč v případě DPH přistoupil na stanovení daně podle pomůcek a v případě daně z příjmů naopak správce daně dokazoval, je tedy důvodná.

50. Pokud tedy žalobce namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, tak z argumentace žalovaného a správce daně, jak byla výše shrnuta, dle zdejšího soudu neplynou dostatečné a konkrétní nosné důvody osvětlující, proč byly některé dodávky uznány jako prokázané a jiné nikoli. Žalovaný přitom úvahy správce daně v tomto směru nedoplnil a jeho rozhodnutí se opírá o tytéž skutkové a právní důvody; proto je jeho rozhodnutí stíženou vadou, jež má za následek jeho nepřezkoumatelnost.
51. S ohledem na výše uvedené tak zdejší soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.)

IV. Náklady řízení

52. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
53. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, a proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále náklady zastoupení daňovým poradcem (§ 35 odst. 2 s.ř.s.) za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby, repliky k vyjádření žalovaného, účasti u jednání soudu (§ 11 odst. 1 písm. a/, d/ a g/vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu), společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 4 citované vyhlášky), a částkou odpovídající výši DPH, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 19 456 Kč. K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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.

Brno dne 6. června 2019

David Raus v.r.
předseda senátu