



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: CHMARA Trade Plzeň s.r.o.**, se sídlem Klatovská třída 1460/83, Plzeň, *zastoupeného JUDr. Pavlem Šímou, advokátem, Radobyčická 8, 301 00 Plzeň*, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 70280043, Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26.08.2016 č.j. 36818/16/5200-11434-706502,

t a k t o:

- I. **Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26.08.2016 č.j. 36818/16/5200-11434-706502, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. **Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč, , k rukám zástupce žalobce JUDr. Pavla Šímy, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobou Krajskému soudu v Plzni (dále též „soud“ nebo „krajský soud“) doručenou dne 21. 10. 2016 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2016 č. j. 36818/16/5200-11434-706502 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též „*správní orgán I. stupně*“) ze dne 28. 4. 2015 č. j. 1047674/15/2301-51523-400595 a ze dne 29. 4. 2015 č. j. 1064409/15/2301-51523-400595.

Prvoinstančním rozhodnutím ze dne 28. 4. 2015 č. j. 1047674/15/2301-51523-400595 - dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle ust. § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „daňový řád“) doměřena daň z příjmů právnických osob v částce 1.124.040 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále podle ust. § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky dodatečně doměřené daně, tj. 224.808 Kč.

Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob ze dne 29. 4. 2015 č. j. 1064409/15/2301-51523-400595 za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 byla žalobci podle zákona o daních z příjmů a podle ust. § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena daň z příjmů právnických osob v částce 1.910.200 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále podle ust. § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, ve spojení s ust. § 264 odst. 13 daňového řádu ve výši 382.040 Kč.

Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je oprávněnost zahrnutí nákladů žalobce na pořízení stavebního materiálu v roce 2009 v částce 9.550.915 Kč a v roce 2010 v částce 5.916.430 Kč do základu daně (tedy zda šlo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů). Žalobce dle zjištění žalovaného v průběhu daňové kontroly neprokázal oprávněnost zahrnutí těchto nákladů v základu daně a žalovaný resp. správní orgán I. stupně předmětné částky ze základu daně podle ust. § 24 odst. zákona o daních z příjmů vyloučil.

II. Žaloba

V žalobě žalobce nejprve namítal nesprávné právní posouzení věci, které spatřoval v tom, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno tížící ho dle ust. § 92 odst. 5 daňového řádu ve vztahu k prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem. Žalovaný přímo na str. 23 napadeného rozhodnutí dokonce uvedl, že správce daně nemá pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví žalobce. Jedině v případě, že správce daně vyjádří důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví (a tyto prokáže a splní tak své důkazní břemeno), vzniká důkazní břemeno daňovému subjektu. Pokud žalovaný nemá podle závěru str. 23 napadeného rozhodnutí pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví žalobce, pak žalobce není povinen nic prokazovat a žalovaný nemůže své rozhodnutí odůvodnit tím, že žalobce neunesl své důkazní břemeno.

V dalším souboru žalobních námitek žalobce vytýká žalovanému pochybení spočívající v nesprávně zjištěném skutkovém stavu. Daňový řád (na rozdíl od zákona č. 337/1992 Sb.) upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální. Změnou právní úpravy k výraznému posunu, kdy správce daně je

odpovědný za zjištěný skutkový stav a musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, nikoli toho, aby stát vybral na dani co nejvíc. Správce daně tak musí přihlížet z úřední povinnosti stejně ke všem skutečnostem rozhodným pro stanovení daně, ať už jsou ve prospěch či neprospěch daňového subjektu.

Napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné v části odůvodnění, které se mělo týkat zjištěného skutkového stavu. Napadené rozhodnutí k vyhodnocení důkazního řízení na str. 12 dole uvádí jen, že: „odkazuje na průběh a vyhodnocení důkazního řízení před správcem daně ve zprávě o daňové kontrole“.

Dále se žalobce vyjádřil k výsledku svědků B. a A. a předložení důkazních prostředků žalovanému. Žalobce konstatoval, že svědecké výpovědi nevyvrátily, že by plnění deklarované žalobcem bylo poskytnuto, jak se nesprávně domnívá správní orgán. Oba svědci se jen nebyli schopni vyjádřit se konkrétně, zda a kdy a v jakém rozsahu bylo konkrétní plnění zpochybňované správcem daně poskytnuto, což bylo způsobeno časovým rozestupem. K předložení důkazních prostředků žalobce uvedl, že správce daně měl důkaz o předání materiálu žalobci (dodací list) a o úhradě ceny materiálu dodavateli (faktury a doklady o jejich úhradě) a správci daně bylo navrženo provedení důkazu o tom, že materiál byl zpracován do zakázek žalobce (zejména odborný posudek o použití materiálu na jednotlivých zakázkách z hlediska technologických postupů a spotřeb materiálu, dále ohledání provedeného díla, dále stavební deníky a dále ověření rozsahu provedených prací u odběratelů jednotlivých zakázek), ale tyto důkazy správce daně neprovedl a uvedl, že mu nebyly nabídnuty „jisté důkazy“.

Žalobce považuje za nesprávný postup žalovaného, kdy žalovaný poukazuje na nedostatečný způsob vedení skladu žalobcem, což vyhodnotil jako závažnou okolnost, která utvrzuje správce daně v pochybnostech a žalobce dostává do důkazní nouze. Žalovaný hledá vše, co by mohl vyhodnotit v neprospěch žalobce, a skutečnosti svědčící žalobci pomíjí. Žalobce vytýká žalovanému rovněž to, že v daném případě vycházel z judikatury (str. 18 napadeného rozhodnutí), která se týká výlučně zákona č. 337/1992 Sb. a nikoli daňového řádu, když např. dle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 83/2012 došlo změnou právní úpravy k výraznému posunu, kdy správce daně je odpovědný za zjištěný skutkový stav a musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, nikoli toho, aby stát vybral na dani co nejvíc. Správce daně tak musí přihlížet z úřední povinnosti stejně ke všem skutečnostem rozhodným pro stanovení daně, ať už jsou ve prospěch či neprospěch daňového subjektu.

Žalobce se na rozdíl od žalovaného domnívá, že důvodnost a vynaložení nákladů byla prokázána fakturami dodavatele stavebního materiálu, dodacími listy o dodání fakturovaného materiálu žalobci, objednávkami materiálu ze strany žalobce, doklady o provedení úhrady fakturované ceny dodaného materiálu, zakázkovými listy, které prokazují, že předmětný stavební materiál byl žalobcem použit na jím zhotovovaná (a jeho zákazníkům fakturovaná) stavební díla, dále výsledkem sv. K., Š., N., Z., K. a D. Žalobce má za to, že správní orgán nesprávně posoudil a zhodnotil provedené výsledky a ze zjištěných okolností učinil nesprávné závěry.

Pokud správce daně uvedl, že žalobce sice prokázal využití materiálu předmětného charakteru na svých stavebních zakázkách, ale neprokázal, že by materiál získal na základě sporných faktur, pak toto hodnocení provedeného dokazování není správné. Žalobce prokázal, že materiál spornými fakturami koupil a že materiál tohoto druhu použil na svých stavbách. Použití konkrétního kusu dodaného materiálu na konkrétní stavbě není ze své podstaty možné a důkazní břemeno tak, jak jej požaduje správce daně, by bylo nesplnitelné pro každý subjekt podnikající ve stavebnictví, protože investor stavební firmy nepodepisuje žádné doklady o tom, kde byl materiál dodaný na jeho stavbu pořízen. Pokud na str. 26 uprostřed napadeného rozhodnutí žalovaný argumentuje tím, že sporné dodávky byly pro firmu B a B COMPANY s.r.o. množstevně významné, a proto si je měl její zástupce lépe pamatovat a o nich vypovídat v daňovém řízení, pak žalobce poukazuje na to, že v daňovém řízení nebyl proveden žádný důkaz, který by jednoznačně prokázal, jak statisticky významná měla být pro firmu B a B COMPANY s.r.o. spolupráce se žalobcem, když opačný závěr je jen neprokázanou domněnkou žalovaného.

Žalobce dále namítal, že správní orgány neprovedly všechny žalobcem navržené důkazy, přičemž jejich neprovedení řádně neodůvodnil.

Žalobce dále namítal, že řízení před správními orgány trpí procesními vadami. Žalovaný se ve svém rozhodnutí nevypořádal s vyvrácením nesrovnalostí v zakázkových listech, které žalobce učinil v podání ze dne 29. 7. 2014. Žalovaný se nijak v napadeném rozhodnutí nevypořádal ani s námitkou žalobce, že se správce daně nezabýval obsahem daňového spisu dodavatele B a B COMPANY s.r.o., tj. zda podával v předmětném období daňová přiznání a plnil své povinnosti, případně zda u něj probíhala nějaká daňová řízení a šetření.

Žalobce navrhl, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalobce rovněž žádal pro případ úspěchu ve věci přiznání náhrady nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že s žalobou nesouhlasí a podal následující vyjádření. K první námitce žalobce týkající se neunesení důkazního břemene žalovaný citoval několik rozhodnutí správních soudů, ze kterých při posuzování věci vycházel (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011 sp. zn. 8 Afs 5/2011, ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 25. 7. 2013 č. j. 2 Afs 11/2013-37, ze dne 12. 4. 2006 sp. zn. 5 Afs 40/2005 aj., usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 6. 2002 apod. zn. IV. ÚS 19/02). Žalovaný uvedl, že ve správním řízení vznikly pochybnosti ohledně zakázkových listů, průkaznosti skladové evidence, objednávek žalobce, dopravy sporného plnění, věrohodnosti některých svědeckých výpovědí atd. Tyto pochybnosti nebyly žalobce vyvráceny, spíše byly prohloubeny. Žalobce tak neunesl své důkazní břemeno týkající se výdajů souvisejících s údajnou dodávkou zboží. Žalobce v žalobě uvádí, že žalovaný neměl „pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví žalobce“. Výše uvedené je však vytrženo z kontextu, kdy správní orgán I. stupně své pochybnosti vyjádřil ve výzvě č. j. 841251/13/2301-05401-401023, což žalovaný výslovně uvádí ve větě

předcházející žalobcem citovanému úseku. Co do účetnictví žalobce pak žalovaný shrnul, že žalobce „nevedl skladovou evidenci ani v jednom z předmětných zdaňovacích období“, čímž porušil podmínku vedení průkazné evidence zásob. Zmíněné vyslovil žalovaný v souvislosti s konkretizací svých pochybností co do jejich důvodu (pochybnosti o faktickém uskutečnění předmětných plnění dle faktur). Žalovaný uvedl, že správní orgán I. stupně pochybnosti nejenom měl, ale tyto také řádně prezentoval. Tímto pak na žalobce přešlo důkazní břemeno, které v rámci řízení před správním orgánem žalobce neunesl.

K námitce žalobce týkající se nesprávného zhodnocení výpovědí svědků žalovaný uvedl, že se s výsledky správní orgán řádně vypořádal v napadeném rozhodnutí, ve zprávě o daňové kontrole či v protokolu o seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění. Žalovaný dále uvedl, že po provedení výsledků jednatelek a jednatele obchodní společnosti B a B COMPANY s.r.o. se tato společnost stala pro správce daně nekontaktní. Žalovaný a správní orgán I. stupně dostatečným způsobem odůvodnily své hodnocení výpovědí svědků. Dostatečným způsobem obdobně vyhodnotily rovněž listinné důkazní prostředky. Závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí pak vycházejí z provedených a důvodně neprovedených důkazních prostředků, resp. ze zjištěného skutkového stavu, které tyto dotvořily. Argumentační celek vytvořený žalovaným nachází oporu ve spisovém materiálu a uceleně reaguje na žalobcovy námitky.

Žalovaný se vyjádřil i ostatním dílčím žalobcovým námitkám, přičemž uvedl, že se s nimi již vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí a jen stručně tyto své názory zopakoval.

Žalovaný uvedl, že v předmětném řízení žalobce neprokázal ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vynaložení předmětného zboží od obchodní společnosti B a B COMPANY s.r.o., jakožto nákladu na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů, který by mohl žalobce zahrnout do základu daně. Žalovaný tak měl za to, že žalobní body jsou nedůvodné, žalovaný postupoval v souladu se zákonem, vypořádal všechny odvolací námitky a jeho rozhodnutí netrpí vytýkanými nesprávnostmi a nezákonnostmi.

Žalovaný závěrem navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

K vyjádření žalovaného podal žalobce dne 3. 1. 2017 repliku, ve které zopakoval svůj dosavadní postoj ve vztahu k jednotlivým námitkám uplatněným v žalobě. Z repliky rovněž vyplývá, že žalobce nesouhlasí s názory žalovaného, má za to, že v řízení pochybil, ve svém vyjádření se ani nevyjádřil ke všem žalobním námitkám a závěrem uvedl, že trvá na podané žalobě.

IV. Jednání před krajským soudem

Žalobce v průběhu jednání plně odkázal na argumentaci obsaženou v projednávané žalobě a zdůraznil, že v průběhu daňového řízení předkládal řadu důkazů, které žalovaný buď neprovedl, nebo nesprávně vyhodnotil. V konečném důsledku žalovaný neunesl své důkazní břemeno stavu k prokázání skutečností vyvracujících věrohodnost, průkaznost, správnost či neúplnost povinných evidencí a účetních záznamů, listin a dalších důkazních prostředků, které

žalobce předkládal. Žalobce zdůraznil rovněž, že další procesní pochybení spočívá v nesprávně zjištěném skutkovém stavu, neboť správce daně musí přihlížet ke všem skutečnostem rozhodným pro stanovení daně, ať jsou ve prospěch či neprospěch daňového subjektu. V porobnostech odkázal na podrobnou argumentaci obsaženou v projednávané žalobě.

Strana žalovaná rovněž v průběhu jednání navrhovala zamítnutí žaloby jako nedůvodné s odkazem na podrobnou argumentaci obsaženou v písemném vyjádření k projednávané žalobě.

V. Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního soudu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti (dále jen „rozhodnutí“), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení nicotnosti, nestanoví-li tento zákon jinak.

Podle ust. § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle ust. § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Žaloba je důvodná.

a) výchozí skutkový stav

Z protokolu o ústním jednání ze dne 25. 9. 2012 č. j. 525893/12/138931401023 vyplývá, že byla vůči žalobci zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010. Výzvou ze dne 23. 4. 2013 byl žalobce vyzván k doložení oprávněnosti jeho postupu, příp. předložení listinných důkazních prostředků. Dne 23. 5. 2013 zaslal žalobce správnímu orgánu vyjádření k výše uvedené výzvě a listinné důkazy k prokázání svých tvrzení. Na ústním jednání konaném dne 16. 6. 2014 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. Žalobce sdělil, že s výsledky kontrolního zjištění nesouhlasí, a navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Správní orgán I. stupně následně provedl šetření k výsledku kontrolního zjištění. Žalobci byl následně oznámen termín projednání zprávy o daňové kontrole a se zprávou o daňové kontrole byl žalobce seznámen dne 24. 4. 2015. Na základě výsledků provedené daňové kontroly vydal správní orgán I. stupně dne 28. 4. 2015 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a dne 29. 4. 2015 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 8. 2016 č. j.

36818/16/5200-11434-706502 zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce ke zdejšímu soudu právě projednávanou žalobu.

b) právní posouzení věci

Při posuzování žaloby soud zkoumal důvodnost tvrzení žalobce, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost, či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Současně tvrdil, že přezkoumávané rozhodnutí vychází z nesprávně zjištěného skutkového stavu a z tohoto důvodu je nepřezkoumatelným, neboť pouze odkazuje na průběh a vyhodnocení důkazního řízení před správcem daně, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole. Současně žalobce tvrdil, že v daňovém řízení byly nesprávně vyhodnoceny výsledky svědků B. a A. jako jednatelů společnosti B a B COMPANY s.r.o. a z jejich výpovědi byly učiněny nesprávné závěry.

Výsledky provedené daňové kontroly u žalobce vyplývající ze zpracované zprávy o daňové kontrole čj. 360361/15/2301-61561-401571 dokládají, že správce daně vycházel ze zjištění, že žalobce jako daňový subjekt v roce 2009 zahrnul do daňově uznatelných výdajů hodnotu dílčích faktur za dodávky materiálu od společnosti B a B COMPANY s.r.o., jednotlivé faktury zaúčtoval do svého účetnictví. Tyto faktury obsahovaly čísla zakázky, pro kterou byl materiál použit. Na účtu 501 tak byl proúčtován materiál v hodnotě 9.550.915,- Kč a tato částka byla daňovým subjektem zahrnuta do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2009. Žalobce ve vztahu k zdaňovacímu období roku 2010 rovněž zahrnul do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů hodnoty faktur, které přijal v roce 2010 za dodávky materiálu od společnosti B a B COMPANY s.r.o. a také část hodnot faktur přijatých v roce 2009 od stejné společnosti ve vztahu k materiálu, který byl podle provedené inventarizace k 31.12.2009 v tomto roce přijat pouze na sklad a následně uplatněn v daňových nákladech až ve zdaňovacím období roku 2010. Tyto náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dosáhly částky 5.916.430,- Kč.

Ve smyslu § 90 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podání. Tuto povinnost plní předložením řádných účetních dokladů. Samotná existence účetních dokladů jako příjmových dokladů nebo faktur však sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem opravdu uskutečnila. Na základě správcem daně předestřených pochybností o věrohodnosti předložených účetních dokladů vyplývajících mimo jiné z výpovědi jednatelů společnosti B a B COMPANY V.A. a J.B., žalobce navrhl, kromě již předložených účetních dokladů, další důkazní prostředky, k prokázání uskutečnění tvrzených transakcí a k jeho návrhu správce daně vyslechl jako svědky P.K., jednatele firmy Profesional Building s.r.o., E.Š. zaměstnankyni firmy Jež s.r.o., R.N. zaměstnance firmy STAMOZA s.r.o., M.Z. zaměstnance Plzeňské energetiky a.s., M.K., ředitele divize SITA CZ a.s. a K.D., zaměstnance žalobce.

Žalovaný ve shodě se správcem daně I. stupně vyhodnotili provedené důkazy se závěrem, že žalobci se nepodařilo prokázat vynaložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v tvrzené výši ve zdaňovacím období roku 2009 a 2010 v celé tvrzené výši.

Tento závěr je však v rozporu s obsahem výpovědi svědka K., který potvrdil, že obchodní společnost Profecional Building s.r.o. spolupracovala se žalobcem na konkrétní zakázce v roce 2009. Tento svědek tvrdil, že žalobce prováděl v rámci sjednané zakázky epoxidové podlahy, avšak nebyl schopen vzhledem k odstupu času konkrétně uvést, jaké konkrétní materiály byly v rámci zakázky použity a v jakém množství. Svědkyně Š. rovněž potvrzovala obchodní spolupráci žalobce se společností Jež s.r.o. na konkrétní zakázce v roce 2009. Ve funkci přípravníka staveb vybírala vhodného dodavatele na stavbu a jedním z nich byla společnost žalobce. Svědkyně potvrzovala, že tato společnost prováděla drátkobetonovou podlahu, ale nebyla schopna konkrétně uvést, jaké materiály na stavbě byly použity a v jakém množství. Svědek R.N., zaměstnanec firmy STAMOZA s.r.o. potvrzoval, že tato firma spolupracovala s firmou žalobce a žalobce prováděl práce na klíč na mostním objektu u zakázky cyklostezka Cheb - Waldsassen II. etapa. Žalobce podle svědka byl pro společnost STAMOZA s.r.o. partnerem, avšak svědek nebyl schopen se konkrétně vyjádřit k druhu a množství použitého materiálu na této zakázce. Svědek M.Z. zaměstnanec Plzeňské energetiky a.s., potvrzoval, že na konkrétní zakázku týkající se opravy betonové podlahy byl dodán konkrétní materiál Sikafloor-156 od dodavatele B a B COMPANY s.r.o. Vypověděl, že dodavatelem tohoto materiálu byla firma žalobce, jako konečný dodavatel a materiál byl dovážen určitě auty žalobce nebo jeho subdodavatelů. Svědek se konkrétně nevyjádřil jak k množství, tak i k dodavateli a jeho původnímu prodejci. Svědek M.K., ředitel divize SITA CZ a.s., potvrdil, že v letech 2009 a 2010 se podílel na realizaci zakázek prováděných společností žalobce a podepisoval smlouvy nebo objednávky, avšak nevěděl, kdo byl dodavatelem sanačního materiálu. Pokud jde o způsob dopravy materiálu na stavby, dodavatelem byl žalobce, který si materiál navážel sám nebo prostřednictvím jeho dodavatelů, které nedokázal specifikovat. Svědek K.D., jako zaměstnanec daňového subjektu se podílel na přípravě výroby, tvoření nabídek a na částečné kontrole staveb. Ke způsobu dodání materiálu na jednotlivé stavby svědek vypověděl, že dodávaný materiál v 99% přebíral na konkrétních stavbách a nikoliv ve skladu.

Žalovaný ve shodě se závěry správce daně I. stupně vycházel z výsledku uvedených svědků a dospěl k závěru, že neprokazují dodání materiálu tak, jak byl deklarováno na žalobcem předložených fakturách vystavených společností B a B COMPANY, čímž nebylo prokázáno dodání stavebního materiálu v deklarovaném rozsahu a nebylo ani prokázáno, že tento materiál byl spotřebován do jednotlivých dílčích zakázek ve shodě s tvrzením žalobce. Samotné výpovědi uvedených svědků však podle názoru soudu nemohou vést k jednoznačnému závěru, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2009 a 2010 z tvrzených daňově účinných výdajů nevynaložil zcela žádné daňově uznatelné výdaje. Výpovědi svědků v základu potvrdily uskutečnění jednotlivých zakázek, v jejichž souvislosti byl žalobcem dodáván materiál deklarovaný na dílčích fakturách od společnosti B a B COMPANY s.r.o. Neobjasněný však zůstal rozsah těchto zakázek a spotřeba tohoto dodaného materiálu u konkrétních zakázek podle tvrzení žalobce. V tomto stadiu dokazování skutečně nebylo možné stanovit žalobci daňovou povinnost dokazováním, které zůstalo neúplným. Žalovaný

přitom akceptoval postup správce daně I. stupně, který nepřipouštěl možnost, že by daňový subjekt unesl své důkazní břemeno pouze částečně a otázku vynaložení daňově uznatelných výdajů posuzoval tak, že žalobce je povinen prokázat vynaložení daňově uznatelných výdajů kompletně v celé tvrzené výši. Žalobce přitom v průběhu daňového řízení ve svém podání ze dne 29.7.2014, kterým se vyjadřoval k výsledku kontrolního zjištění prováděné kontroly daně z příjmů právnických osob a v podání ze dne 13.3.2015, kterým si podával stížnost na postup správce daně při daňové kontrole, při které nebyly provedeny jím navrhované důkazy, navrhoval k prokázání rozsahu vynaložených daňově uznatelných výdajů, ohledání provedeného díla v rámci jednotlivých zakázek, vyhodnocení stavebních deníků těchto zakázek, případně ověření rozsahu prací u odběratelů jednotlivých zakázek. S neprovedením navrhovaných důkazů se správce daně I. stupně vypořádal tak, že žalobce neunesl zcela svoji důkazní povinnost prokázat tvrzenou výši daňově uznatelných výdajů a neřídil se úvahou, že žalobci náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v určité výši vznikly a že neprokázanou zůstává jejich konkrétní výše. Žalovaný se s neprovedením důkazů navíc vypořádal tvrzením, že žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil stavební deníky a že odebíral materiál stejného druhu od různých dodavatelů a nebylo možno odlišit, který materiál byl na které zakázce použit, neboť žalobce nevedl skladovou evidenci. Tato argumentace žalovaného přitom není způsobila odůvodnit neprovedení důkazů, neboť žalobce nebyl subjektem, který je povinen vést stavební deník, který vede zhotovitel stavby a provedení důkazu stavebními deníky, které byly vedeny u jednotlivých zakázek, spočívalo na správci daně. Nevedení skladové evidence žalobcem rovněž není akceptovatelným argumentem pro neprovedení důkazu o skutečném rozsahu vynaložených nákladů, neboť v daňovém řízení bylo prokázáno výsledkem svědka K.D., že materiál u jednotlivých zakázek byl dodáván v 99% případů přímo na stavbu a nebyl u žalobce skladován.

Soud dospěl tak k závěru, že v průběhu daňového řízení byla řešena výlučně otázka, zda žalobce jako daňový subjekt vůbec vynaložil výdaje splňující podmínky § 24 odst. 1 zák. o daních z příjmů v plné tvrzené výši, ale byla pomínuta otázka, do jaké míry žalobce unesl důkazní břemeno stran deklarované výše uplatněných výdajů. Pro zodpovězení této otázky týkající se výše uplatněných výdajů, tak zůstalo daňové řízení neúplným a neúplně zjištěný stav věci způsobil nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů.

V dalším řízení bude dále řešena otázka, v jakém rozsahu žalobce v jednotlivých zdaňovacích obdobích skutečně daňově uznatelné náklady vynaložil a to s použitím dosud žalobcem předložených dokladů, případně provedením důkazů žalobcem navržených, event. na základě důkazů dalších, opatřených správcem daně v rámci jeho důkazního břemene vyplývajícího z ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pokud ani pak nebude možné daňovou povinnost stanovit dokazováním, zváží správce daně postup podle § 98 daňového řádu stanovením daně podle pomůcek. (obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23.7. 2009, čj.5 Afs 72/2008-71 a ze dne 5.6. 2015, čj.5 Afs 162/2014-27, dostupných na www.nssoud.cz)

Pro shledané vady řízení proto soud vyhodnotil žalobu jako důvodnou a rozhodnutí žalovaného zrušil podle § 78 odst. 1 s.ř.s. a ve shodě s ust. § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

VI. Náklady řízení

Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu a odměně advokáta stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen advokátní tarif). Zástupce žalobce, advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny advokáta zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč.

Odměna advokáta sestává ze čtyř úkonů právní služby, a to jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava věci), jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (podání žaloby) a jednoho úkonu (písemné podání ve věci samé ze dne 3.1. 2017) a jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. e) advokátního tarifu (účast při jednání soudu) tj. včetně paušální částky 13 600 Kč, což s navýšením o DPH v sazbě 21% z této částky činí 16 456 Kč.

K odměně advokáta bylo připočteno 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek podle položky 18 bod 2. písm. a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Náklady řízení tak činí žalobcem požadovanou částku 19.456 Kč.

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

V Plzni dne 20. března 2018

**JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu**

Za správnost: K.