



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobkyně: **PS plast s. r. o.**, se sídlem Násedlovice 212, zast. Daňové a účetní služby s. r. o., se sídlem Zbraslavská 12/11, Praha 5, vykonávající daňové poradenství prostřednictvím Ing. Martina Vargy, daňového poradce, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2015, č. j. 37378/15/5200-11434-706462,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žalobkyně nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

Na základě daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za rok 2011 Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště v Kyjově, dodatečným platebním výměrem

ze dne 22. 9. 2014, č. j. 3498615/14/3013-05301-705772, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za rok 2011 ve výši 106 400 Kč. Současně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 95 761 Kč a rozhodl o povinnosti uhradit penále. Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl.

II. Žaloba

V podané žalobě namítá žalobkyně rozpor rozhodnutí žalovaného se skutkovým stavem, zásadou volného hodnocení důkazů a zásadou součinnosti.

Žalobkyně je obchodní společností, která se zabývá velkoobchodem plastových výrobků. Jejím jediným dodavatelem je výrobce Ing. P. S., který je současně jediným jednatelem a společníkem žalobkyně. V důsledku nárůstu nákladů na výrobu učinil Ing. S. na začátku roku 2011 manažerské rozhodnutí, že je nutné „navýšit fakturaci“ za výrobky odebrané žalobkyní od Ing. S. Na základě jeho propočtů vystavila účetní tři faktury zohledňující zvýšení cen vstupů.

Skutkový stav byl podle žalobkyně zjištěn nesprávně. Žalovaný vyloučil z daňově účinných výdajů tři faktury na celkovou částku 591 666, 68 Kč, jimiž byla dodatečně zvýšena cena za výrobky odebrané žalobkyní od dodavatele Ing. S. Dospěl k závěru, že žalobkyně poskytla svému dodavateli finanční prostředky bez jakékoliv souvislosti s podnikatelskou činností. Podle žalobkyně o nutnosti zvýšení cen hovoří ekonomické údaje výrobce Ing. S., který i po přijetí „dofakturovaných“ částek od žalobkyně vykázal v roce 2011 ztrátu vyšší než 1,4 milionů Kč. Ztrátovost podnikání Ing. S. jednoznačně ospravedlňuje zvýšení cen vůči odběratelům.

Žalobkyně v daňovém řízení doložila zvýšení nákladů na výrobu v roce 2011 oproti roku 2009 o 14 – 21 %. Kalkulace byly zpracovány na základě reálných hodnot a byly relevantním podkladem pro výpočet zvýšení cen pro rok 2011. Uvedené výpočty žalovaný odmítl s tím, že nejsou doloženy reálnými doklady a podklady. Konkrétní nepřesnosti nebo chyby ve výpočtech žalobkyně žalovaný neidentifikoval. Žalobkyně navrhovala podání osobního vysvětlení ke kalkulacím Ing. S.; k tomu však žalovaný nepřistoupil. Žalobkyně se tak nachází v důkazní pasti, neboť jediné podklady, z nichž by bylo možné ověřit správnost kalkulací, žalovaný odmítl. Nepřijal ani svědeckou výpověď účetní K., která měla dokreslit technický průběh obchodního případu a vůli zvýšit cenu výrobků. Žalovaný nesprávně odmítl provedení svědecké výpovědi Ing. M. V., daňového poradce žalobkyně, a rovněž Ing. V. M., jednatele společnosti AGROEL, s. r. o., jediného odběratele žalobkyně.

Žalobkyně má za to, že se jedná o jednoduchý obchodní případ, který vychází z reálných ekonomických skutečností. Veškeré kroky žalobkyně i jejího jednatele jsou naprosto logické, zdůvodnitelné a podložené reálnými důkazními prostředky. Žalobkyně je přesvědčena, že obsáhlé důkazní řízení bylo vedeno jednostranně. Správce daně se upjal k některým nepřesnostem v terminologii a nenechal si je blíže vysvětlit, interpretoval svědecké výpovědi v rozporu s jejich obsahem, chybně odmítl provedení místního šetření v účetnictví Ing. S., jakož i další navrhované důkazní prostředky, trval na důkazních

prostředcích nad rámec případu, vydával nekonkrétní výzvy, bazíroval na minimálních nepřesnostech ve vystavených dokladech apod.

V průběhu daňového řízení vydal správce daně tři výzvy k předložení důkazních prostředků. Podle žalovaného však z provedených důkazních prostředků nebylo možné osvědčit souvislost uskutečněného výdaje s podnikáním. Správce daně odmítl předložené kalkulace jako nepřezkoumatelné, nejsou-li doloženy relevantními podklady. Nemohl proto následně odmítnout provedení důkazu těmito podklady (účetnictvím Ing. S.). Uvedeným postupem bylo žalobkyni znemožněno prokázat oprávněnost daňového výdaje.

Správce daně rovněž nesprávně hodnotil místní šetření v účetnictví Ing. S. ze dne 20. 9. 2013. Dospěl k závěru, že nebyl důvod pro zvyšování cen. Žalobkyně v odvolání podrobně popisovala, z jakých důvodů došlo k chybnému hodnocení důkazu (např. výtky ohledně nesprávného období pro porovnání růstu cen, nejasnosti ohledně zkoumaných účetních dokladů, mzdové náklady bez zohlednění stupně pracnosti, zvýšení nákladů na dopravu v důsledku růstu průměrné ceny pohonných hmot apod.). Uvedené dokládá porušení zásady součinnosti a nesprávné zjištění skutkového stavu žalovaným. Napadené rozhodnutí je rovněž nepřezkoumatelné, neboť žalovaný se s námitkami ohledně předmětného místního šetření vůbec nevypořádal.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí nepřipustně předjímal, jak by měl Ing. S. reagovat při ústním jednání. Nesprávně odmítl provedení jeho opětovného výslechu a nezohlednil ani čestné prohlášení Ing. S. ze dne 3. 12. 2014.

Nelze rovněž přistoupit na výtku žalovaného, že zvýšení cen výrobků nebylo promítnuto do prodejních cen konečnému odběrateli AGROEL. Vyjednávání s odběratelem o zvýšení cen probíhala, ale odběratelská společnost v roce 2011 cenový nárůst neakceptovala. Na tuto skutečnost musela žalobkyně z důvodu zachování jediného odběratele přistoupit.

Žalobkyně dále vytkla žalovanému nepřesnosti při hodnocení důkazů ohledně údajných rozporů v jejích tvrzeních (mzdové náklady, existence relevantních podkladů pro prokázání oprávněnosti kalkulací, hodnocení rentabilnosti výroby Ing. S. aj.). Žalovaný nepochopil systém předložených důkazních prostředků. Předběžné kalkulace propočítal výrobce Ing. S. na začátku roku 2011 s cílem promítnout zvýšení nákladů výroby od roku 2009 do cen odebíraných výrobků. Výsledné kalkulace byly vyhotoveny teprve v průběhu kontroly jako podpůrný důkaz reálnosti propočtů z roku 2011 na základě již známých účetních podkladů. Uvedenou námitkou se žalovaný v rozhodnutí nezabýval.

Žalobkyně uzavřela, že na základě přímých i nepřímých důkazů bylo v daňovém řízení prokázáno, že žalobkyně na základě tří sporných faktur hradila svému dodavateli cenu za odebrané výrobky.

K prokázání svých tvrzení žalobkyně navrhla soudu zpracování znaleckého posudku ohledně nárůstu nákladů na výrobu Ing. S. a výslech Ing. V. M., jednatele AGROEL.

Žalobkyně požaduje, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení a přiznal žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

Setrval na názoru, že v daňovém řízení nebyly předloženy žádné důkazní prostředky prokazující, že by sporná částka 591 666,60 Kč byla skutečně nákladem na dodatečné zvýšení ceny dodaných výrobků. Fakturace byla provedena ve třech částkách s ohledem na výši disponibilních finančních prostředků žalobkyně. Předběžné kalkulace se od kalkulací skutečných liší jen minimálně, což nasvědčuje tomu, že v předběžných nákladech již bylo se zvyšováním cen vstupů počítáno. Použila-li žalobkyně jako odběratel své finanční prostředky na pokrytí ztráty dodavatele bez reálného důvodu, nelze tyto náklady uznat jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“). To platí i v situaci, kdy se v důsledku „dofakturace“ žalobkyně sama dostala do ztráty.

K oprávněnosti vydávaných výzev žalovaný uvedl, že výzvy vydané v průběhu řízení byly řádně odůvodněny. Směřovaly k prokázání, že výdaje související se spornými fakturami jsou náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Z odpovědi žalobkyně nevyplývala žádná skutečnost, ani nebyl předložen žádný důkaz, osvědčující oprávněnost tvrzení žalobkyně.

Provedení navrhovaných důkazních prostředků žalovaný odmítl. Výslech Ing. M. by podle něj byl bezpředmětný, neboť nemůže za žádných okolností vyvrátit pochybnosti o tom, že dodatečná fakturace byla neidentifikovatelným plněním. Zpracování znaleckého posudku se rovněž jeví jako irelevantní. Nelze jím prokázat souvislost fakturované částky s podnikatelskou činností žalobkyně.

Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

Žalobkyně s vyjádřením žalovaného nesouhlasila v plném rozsahu. Zopakovala svá tvrzení uvedená v žalobě. Je přesvědčena, že žalovaný nepochopil její argumentaci, kterou uváděla v průběhu celého řízení.

V. Posouzení věci soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumal krajský soud v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (*ex offio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.

Krajský soud rozhodl o žalobě v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.

Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nesprávného hodnocení důkazů v daňovém řízení [bod V. A)], poté námitkou nesprávné aplikace § 24 odst. 1 ZDP [bod V. B)] a námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného [bod V. C)].

V. A) Výsledky důkazního řízení a hodnocení důkazů správními orgány

V.A.1 Obsah správního spisu

Ze spisového materiálu vyplynuly následující skutečnosti.

Finanční úřad pro Jihomoravský kraj zahájil dne 15. 5. 2013 (protokol č. j. 1799485/13/3013-05401-707670) u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za rok 2011.

Na ústním jednání dne 28. 5. 2013, č. j. 1802187/13/3013-05401-707670, se finanční úřad žalobkyně dotazoval, čeho se týkaly účetní transakce uskutečněné na základě sporných faktur. Konkrétně se jedná o faktury ze dne 15. 4. 2011 na částku 150 000 Kč (č. 2011055), ze dne 12. 7. 2011 na částku 108 333,30 Kč (č. 2011128) a ze dne 25. 11. 2011 na částku 333 333,30 Kč (č. 2011212). Předmět fakturace na všech sporných fakturách byl: „VZT – vyúčtování zálohy“. Vzhledem k tomu, že jiné faktury od téhož dodavatele měly v předmětu fakturace uvedeno konkrétní zboží, které bylo předmětem dodávky, a jemu odpovídající cenu, požadoval finanční úřad vysvětlení předmětu fakturace. Podle žalobkyně šlo „o do fakturaci vícenákladů na veškeré zboží vyrobené pro PS Plast s. r. o., které bylo PS Plastem dodáno firmě AGROEL. Z tohoto důvodu není na fakturách uvedeno konkrétní zboží. Jako důvod uvádím, že původně fakturované ceny nebyly rentabilní pro firmu Ing. S.“ Uvedené dokládala žalobkyně přehledem příjmů a výdajů Ing. S. za rok 2011.

Následně finanční úřad dne 13. 6. 2013, pod č. j. 1803608/13/3013-05401-707670, vyzval žalobkyni k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů. Požadoval, aby žalobkyně prokázala a doložila, že náklady související se spornými fakturami jsou náklady dle § 24 odst. 1 ZDP. Finanční úřad popsal své pochybnosti a vysvětlil, že z předloženého přehledu příjmů a výdajů Ing. S. není zřejmá struktura příjmů a výdajů; nemá proto pro posouzení oprávněnosti nákladů vypovídací schopnost. Dodal, že ani v případě, že by byly zakázky určené pro AGROEL pro dodavatele žalobkyně nerentabilní, nedokládalo by to nutnost podřazení daných výdajů pod § 24 odst. 1 ZDP. Podle finančního úřadu „[z]álohové faktury vystavené až po dodání a vyfakturování služby se jeví jako nepravděpodobný postup, neboť v tomto okamžiku musela být ztráta z uskutečněných transakcí známa.“

V odpovědi na uvedenou výzvu žalobkyně dne 23. 6. 2013 zopakovala, že se jednalo o „dofakturaci nákladů na výrobu zboží (...) od Ing. P. S., a to z těch důvodů, že výroba dodávaného zboží byla v roce 2011 nerentabilní a podnikatel Ing. S. z tohoto důvodu nedisponoval finančními prostředky a ani majetkem (...), které by zajistily další výrobu. Z těchto důvodů bylo rozhodnuto, že dojde k plošnému zpětnému navýšení cen za dodané zboží, což již ale nebylo možné přenést na (...) AGROEL (...) z konkurenčních důvodů a celkové situace na trhu.“ Šlo „o jakýsi příspěvek odběratele na podporu a zachování výroby dodavatele.“

Na ústním jednání dne 24. 7. 2013, č. j. 2275928/13/3013-05401-707670, jednatel žalobkyně Ing. S. vysvětlil, že žalobkyně neobchodovala s dodavatelem S. na základě žádné smlouvy; konkrétní objednávky nebyly předloženy. Jednalo se o opakující se výrobu, proto cena dodávaného zboží vycházela z předchozích akcí. Výše dofakturovaných nákladů nemá reálný podklad. Dofakturace se odvíjela od finanční situace fyzické osoby, netýkala se žádných konkrétních dodávek. Žádné podklady neexistovaly. Šlo o ojedinělou akci.

Přípisem ze dne 21. 8. 2013 žalobkyně mj. správci daně navrhla provedení svědecké výpovědi Ing. S. a účetní K. Měla za to, že daňová uznatelnost sporných nákladů již v řízení byla prokázána.

Finanční úřad provedl u Ing. S. dne 20. 9. 2013 místní šetření (úřední záznam č. j. 3312233/13/3013-05401-707670), aby ověřil zvýšení růstu nákladů na výrobu (např. růst vstupní ceny materiálu a mzdových nákladů). Porovnával růst cen v letech 2010 – 2011.

Dne 21. 11. 2013, č. j. 3666870/13/3013-05401-707670, provedl finanční úřad svědeckou výpověď paní K., účetní. Svědkyně ke sporným fakturám uvedla: „*Pan S. – fyzická osoba si uvědomil, že posledních 5 – 6 let neměnil cenu výrobků prodávaných [žalobkyní]. Zpětně si spočítal, že byla zvýšena cena materiálu, došlo ke zvýšení mezd a na základě těchto zjištění dal pokyn k dofakturaci. Zálohové faktury jsem si stanovila podle toho, jak byl na právnické osobě dostatek finančních prostředků.*“ Ke způsobu obchodování mezi žalobkyní a dodavatelem S. svědkyně potvrdila, že Ing. S. běžně stanovuje ceny sám a dává jí pokyn k fakturaci. Objednávky na jednotlivé dodávky nebyly vystavovány. K dofakturaci jí dal Ing. S. jeho výpočty podle toho, kolik ztrácí na dodávkách v uplynulých pěti letech. Šlo o plošnou dofakturaci na veškeré dodávky za rok 2011 mezi žalobkyní a Ing. S. Proběhla na několikrát, podle toho, jak byly u žalobkyně k dispozici finanční prostředky.

Dne 10. 12. 2013, č. j. 3793012/13/3013-05401-707670, finanční úřad žalobkyni opět vyzval podle § 92 odst. 4 daňového řádu k doložení písemných propočtů, na jejichž základě došlo k dodatečné fakturaci za dodávky dodané Ing. S. Dne 12. 12. 2013 žalobkyně doložila kalkulace. Podle správce daně však tyto dokumenty nebyly dostatečné, neboť nebylo možné ověřit jejich komplexnost (nebyly podloženy navazujícími podklady). Vydal proto dne 20. 1. 2014, č. j. 269744/14/3013-05401-707670, další výzvu k prokázání skutečností a vyžadoval doplnění podkladů.

Žalobkyně považovala dané výzvy za nadbytečné, vydané v rozporu se zásadou součinnosti (její vyjádření k výzvě ze dne 20. 1. 2014), nicméně dne 14. 2. 2014 a 21. 2. 2014 finančnímu úřadu předložila dokumenty, jež měly nárůst nákladů výroby doložit.

Dne 30. 5. 2014 (protokol č. j. 2524924/14/3013-05401-707670) byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. Po zhodnocení důkazů správce daně vyloučil předmětné tři faktury z daňově uznatelných nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP. K tomu se žalobkyně přípisem ze dne 11. 7. 2014 vyjádřila. Zpráva o daňové kontrole byla se žalobkyní projednána dne 3. 9. 2014, č. j. 3485135/3013-05401-707670. Na straně 28 zprávy finanční úřad uzavřel, že žalobkyně „*poskytuje svému dodavateli finanční prostředky bez jakékoliv souvislosti s podnikatelskou činností daňového subjektu. V takovém případě, ani přes skutečnost, že odběratel takové prostředky použije na pokrytí své ztráty z podnikatelské činnosti a zdaní je, nelze považovat vynaložené částky za náklady (...) v souladu s ust. § 24*

odst. 1 ZDP.“ Finanční úřad proto vydal dne 22. 9. 2014, č. j. 3498615/14/3013-05301-705772, dodatečný platební výměr, jímž žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 106 400 Kč, zrušil daňovou ztrátu ve výši 95 761 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 22 237 Kč.

Proti citovanému platebnímu výměru podala žalobkyně 23. 10. 2014 odvolání, které doplnila 27. 11. 2014. Ke sporné fakturaci nákladů na výrobu žalobkyně dodala, že Ing. S. zvolil sazbu růstu nákladů 14,8 %, což činí částku 592 tisíc korun. Dal pokyn účetní K., aby tuto fakturaci realizovala vždy podle toho, jak měla žalobkyně volné finanční prostředky. Přípisem ze dne 9. 12. 2014 žalobkyně opět doplnila své odvolání. Přiložila čestná prohlášení Ing. S. a účetní K. a faktury mající dokládat růst cen výroby dodavatele S. i vůči jiným odběratelům. V prohlášeních se zmíněné osoby vyjadřovaly ke způsobu hodnocení jejich výpovědí správcem daně. Ve třetím doplnění odvolání ze dne 6. 3. 2015 navrhla žalobkyně provedení výsledku svědka Ing. V., daňového poradce žalobkyně, a Ing. M., jednatele společnosti AGROEL.

Rozhodnutím ze dne 20. 11. 2015, č. j. 37378/15/5200-11434-706462, žalovaný odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Odmítl provedení dalších důkazů. Ve vztahu ke sporným fakturám uzavřel, že „*žádný z důkazních prostředků, které byly správci daně předloženy, neosvědčily skutečnost, že předmětná částka, kterou daňový subjekt uplatnil v daňově účinných nákladech, je skutečně nákladem na dodatečné zvýšení ceny dodaného zboží*“ (strana 11 rozhodnutí). Částky zaúčtované do nákladů na základě faktur podle žalovaného nejsou daňově uznatelnými náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

V.A.2 Hodnocení důkazů, rozložení důkazního břemene

Dokazování v daňovém řízení bylo podle žalobkyně nedostatečné, jednostranné a v rozporu se zásadou součinnosti. Provedené důkazy byly podle jejího názoru chybně hodnoceny. K tomu soud uvádí následující.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení upravuje § 92 daňového řádu. Správce daně podle zákona prokazuje mj. existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Na druhou stranu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu).

Vyvstanou-li správci daně relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, je subjekt povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení

prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63).

Pro účely odvedení daně z příjmů právnických osob je nutno nejdříve v souladu se zákonem stanovit její základ. Podle § 24 odst. 1 ZDP „[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem (§ 23 odst. 10 ZDP).

Žalobkyně byla povinna správci daně prokázat oprávněnost částek výdajů, zaúčtovaných na základě sporných tří faktur dodavateli Ing. S., které si odečetla od základu daně. Tato povinnost v sobě nezahrnuje pouze povinnost tyto výdaje správci daně doložit po formální stránce listinnými důkazy, neboť formální důkazy (faktury, výdajové doklady) nejsou samy o sobě s to bez jakýchkoliv pochybností prokázat, že k vynaložení výdajů skutečně došlo (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73).

Podle soudu je z výše uvedeného shrnutí obsahu správního spisu zřejmé, že dokazování v daňovém řízení bylo vedeno velmi podrobně, např. i z toho důvodu, že žalobkyně svá tvrzení o důvodu vydání předmětných faktur v průběhu řízení měnila, upřeshňovala, předkládala další a další dokumenty a navrhovala provedení nových důkazů. Hodnocení provedených důkazů finančním úřadem i žalovaným je velmi podrobné, logicky odůvodněné a podle soudu dostatečné.

Podstata věci spočívá v tom, že správce daně na základě sporných faktur pojal pochybnosti o daňové uznatelnosti zaúčtovaných záloh. Pochybnosti vzbudily samotné faktury, neboť z nich (oproti srovnatelným fakturám) nebyla zřejmá podstata účtované transakce. Pochybnosti nebyly rozptýleny ani z výpovědí Ing. S. při ústním jednání. Správce daně proto své pochybnosti v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu žalobkyni sdělil a vyzval ji k prokázání, že se dané transakce skutečně udály způsobem, kterým tvrdila ona (výzvy ze dne 13. 6. 2013, 10. 12. 2013 a 20. 1. 2014). Důkazní břemeno tak přešlo zpět na žalobkyni. Žalobkyně předkládala dokumenty, které měly osvětlit reálnost kalkulací, byl proveden výslech účetní K. Z provedených důkazních prostředků správce daně vyvodil závěr, že „dofakturace“ nákladů na výrobu není daňově uznatelným výdajem. Uvedený závěr finančního úřadu je podrobně vysvětlen zejména na straně 28 zprávy o daňové kontrole (viz citace výše). Rovněž žalovaný se hodnocením provedených důkazů podrobně zabýval a uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že by sporné částky byly daňově uznatelnými výdaji.

Soud se ztotožňuje s hodnocením důkazních prostředků provedeným finančním úřadem (strany 13 – 34 zprávy o daňové kontrole), potažmo i žalovaným (zejm. strany 10 – 11 napadeného rozhodnutí). Sporné faktury, výpověď Ing. S. při jednání dne 28. 5. 2013 a 24. 7. 2013 nebo výslech účetní K. dne 21. 11. 2013 podle soudu jasně dokládají, že motivem vystavení faktur nebylo dodatečné zvýšení ceny zboží dříve dodaného žalobkyni

Ing. S. Spíše mohlo jít o účelové přelévání finančních prostředků, bez reálného protiplnění, motivované snahou snížit ztrátu z podnikání Ing. S.

Žalobkyně se hodnocení důkazních prostředků finančními orgány snaží zpochybňovat navrhováním dalších důkazních prostředků a nesouhlasí s tím, že některé z navrhovaných důkazů (např. opakované výsledky Ing. S. a účetní K.) nebyly v řízení provedeny. Uvedenými důkazy ovšem žalobkyně nezamýšlí prokázat nové skutečnosti, ale změnit hodnocení těchto důkazů provedené správcem daně. Žalobkyně vyjádření Ing. S. a účetní K. potvrzující závěry správce daně o nemožnosti podřazení nákladů pod § 24 odst. 1 ZDP bagatelizuje a omlouvá nezkušeností daných osob, jejich „provozní mluvou“ či jejich erudicí a kompetentností (viz strana doplnění odvolání ze dne 27. 11. 2014). Soud se s hodnocením důkazních prostředků provedených správními orgány ztotožnil. Výtky žalobkyně ohledně hodnocení důkazních prostředků žalovaným se soudu jeví jako účelové, vedené snahou o překroucení původních výpovědí.

Správní orgány nemusely rovněž přihlížet k čestným prohlášením Ing. S. a účetní K. Důkazy provedené v řízení byly dostatečné pro závěry správce daně o nemožnosti podřazení výdajů pod § 24 odst. 1 ZDP. Vysvětlení Ing. Soukupa ke sporným fakturám měl správce daně k dispozici z ústních jednání dne 28. 5. 2013 a 24. 7. 2013. Znal rovněž stanovisko účetní K. z výsledku dne 21. 11. 2013. Jejich výpovědi byly zohledněny správcem daně ve zprávě o daňové kontrole. Navrhováním opakovaných výsledků těchto osob či předložením jejich čestných prohlášení se žalobkyně snažila zvrátit hodnocení původních výpovědí těchto osob správcem daně, které pro ni vyznívalo nepříznivě. Správní orgány tedy správně uzavřely, že pro provedení opakovaných výsledků nebyl důvod. Tím spíš nemohla nové skutečnosti přinést ani čestná prohlášení těchto osob; nebylo tedy důvodu k nim přihlížet. Čestná prohlášení jsou vždy odvozeným důkazem, svědčí o subjektivním náhledu určité osoby na věc. Neprokazují objektivně danou skutečnost, proto jimi nelze ověřit skutečnosti pro správné stanovení daňové povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 77/2005-43).

Obdobně je tomu i v případě tzv. kalkulací, tedy propočtů pro dodatečné zvýšení cen výrobků. Žalobkyně rozporuje závěry správce daně, tvrdí, že srovnával špatná období, či popisuje, proč byl vzorec pro výpočet kalkulací doložen správcem daně až později. Nelze přehlédnout, že žalobkyně v řízení nejprve tvrdila, že dodatečné zvýšení cen „nebylo realizováno na základě kvalitativních či jiných okolností, za kterých byly jednotlivé výrobky dodány, ale za účelem kompenzace nákladů na výrobu“, „žádných konkrétních dodávek se do fakturace netýkala“, „výše do fakturovaných nákladů nemá reálný podklad“, „do fakturace se odvíjela od finanční situace fyzické osoby“, „žádné [propočty] neexistovaly“ (protokol o ústním jednání ze dne 24. 7. 2013). Dokumenty ke kalkulaci dokládající zvýšení nákladů na výrobu Ing. S. doložila žalobkyně až 12. 12. 2013 na základě výzvy správce daně ze dne 10. 12. 2013 a konečný vzorec pro výpočet kalkulací uvedla v doplnění odvolání ze dne 27. 11. 2014 (strana 12). Z výše uvedeného má soud za to, že v okamžiku vydání sporných faktur žádné kalkulace skutečně neexistovaly a žalobkyně vyplatila sporné částky dodavateli Ing. S. bez souvislosti s konkrétními dodávkami. Vzorec pro výpočet kalkulací byl vytvořen až *ex post* s cílem přesvědčit správce daně o podřaditelnosti výdajů pod § 24 odst. 1 ZDP. Pokud správce daně tvrzením žalobkyně v tomto směru neuvěřil, soud se s ním ztotožňuje.

Žalobkyně se mylí, pokud uvádí, že jí bylo fakticky znemožněno prokázat svá tvrzení. Odmítnutí provedení opakovaného výsledku Ing. S., účetní K., jakož i neprovedení svědecké výpovědi Ing. V. nebo Ing. M., bylo řádně odůvodněno. Žalobkyně měla dostatek prostoru prokázat, že se sporné transakce uskutečnily tak, jak tvrdila. V průběhu řízení se jí to nepovedlo, to však neznamená, že k tomu neměla příležitost, nebo že by její návrhy důkazů byly tendenčně odmítány. Skutkový stav v daňovém řízení zjištěn dostatečně a správce daně řádně vysvětlil, proč citované důkazní prostředky nemohly na podstatě věci ničeho změnit. Nebylo proto nutné k jejich provedení přistoupit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 – 42).

Soud přezkoumal dokazování provedené v daňovém řízení a uzavírá, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně, správce daně postupoval při jeho zjišťování v souladu se zákonem. Výzvy vydávané správcem daně byly řádně odůvodněny; žalobkyni z nich musely být známy konkrétní pochybnosti správce daně, jakož i jeho požadavky na doplnění dokazování. Četnost výzev je reakcí na procesní postup žalobkyně, která svá vyjádření ohledně důvodu vydaných faktur v řízení měnila a doplňovala. Do skončení dokazování však spolehlivě neprokázala, že uhrazené částky představují dodatečné výdaje na zboží odebrané od Ing. S. Závěry finančního úřadu i žalovaného ohledně hodnocení důkazů toto jasně dokládají.

Hovořit nelze ani o jednostrannosti dokazování, tedy o tom, že by dokazování a hodnocení důkazů bylo zaměřeno proti žalobkyni. Správce daně v souladu s principy dokazování zakotvenými v daňovém řádu zpochybnil zahrnutí sporných částek do nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP a žalobkyně dalšími důkazy v řízení neprokázala, že by se skutečně o daňově uznatelné náklady jednat mělo.

Soud tak uzavírá, že provedené dokazování bylo dostatečné, hodnocení důkazů finančním úřadem i žalovaným je řádně odůvodněné a má oporu ve správním spisu.

Námítka nesprávného hodnocení důkazů žalovaným není důvodná.

V. B) Daňová uznatelnost nákladů

Žalobkyně v podané žalobě kromě způsobu hodnocení důkazů v daňovém řízení zpochybňuje závěry z takového hodnocení vyplývající, tedy daňovou uznatelnost nákladů. Krajský soud se proto zabýval, zda předmětné výdaje lze podřadit pod § 24 odst. 1 ZDP.

Podle § 24 odst. 1 ZDP, věta první, *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.*

Při posuzování, zda lze určité výdaje považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je nutno zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí, nestanoví-li zvláštní předpis jinak. Správce daně musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí nebo jsou nepřiměřené (nález Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000). Vynaložené výdaje se nemusí vždy reálně projevit v příjmech daňového subjektu, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně nemusí existovat vztah přímé úměry. Musí se však jednat o výdaje za tímto

účelem vynaložené. (podrobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73).

Zákonným požadavkem, jež musí výdaj (náklad) splnit, aby byl daňově uznatelným, je mj. jeho faktické vynaložení daňovým subjektem, a to za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů, které v důsledku podléhají zdanění. Zákon jasně umožňuje a podporuje uplatnění výdajů (nákladů), které přinesou nebo reálně mohou přinést, ať už současné nebo budoucí příjmy, nebo pomohou k tomu, aby byl udržen tok příjmů již dosahovaných. Podstatné je, že mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy musí existovat přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra), v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí, nebo alespoň napomůže příjmy daňovému subjektu udržet (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82).

Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Od základu daně si tedy nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky zákona.

V předmětné věci není sporu o tom, že byly výdaje skutečně vynaloženy. Podle tvrzení žalobkyně představují sporné výdaje dodatečnou platbu dodavateli žalobkyně za dříve dodané zboží. Byly vynaloženy s cílem zachovat podnikatelskou činnost dodavatele Ing. S. z důvodu nárůstu nákladů na výrobu. Sporné je, zda takové výdaje sloužily k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů žalobkyně ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

Soud má za to, že v dané věci mezi příjmy žalobkyně a spornými výdaji neexistuje přímý a bezprostřední vztah, tak jak jej definuje citovaná judikatura. Žalobkyně souvislost s příjmy odůvodňuje tím, že Ing. S. je jejím jediným dodavatelem. Pokud by jeho podnikání bylo neziskové, žalobkyně by ztratila dodavatele a nemohla by sama podnikat. Prvně, finanční podpora třetího subjektu, i kdyby se jednalo o jediného odběratele žalobkyně, bez souvislosti s konkrétním poskytovaným plněním [viz část V.A) rozsudku], nenaplňuje podle soudu podmínky daňové uznatelnosti. V užším smyslu nesměřuje k dosažení a zajištění zdanitelných příjmů žalobkyně, ale k pouze zachování podnikání jejího dodavatele Ing. S. Za druhé, žalobkyně netvrdí, že by právě Ing. S. byl jediným možným dodavatelem na trhu. Není tedy vyloučeno, že by se žalobkyně mohla orientovat i na jiné subjekty na trhu.

Žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že by sporné výdaje souvisely s konkrétními výrobky dodávanými Ing. S. žalobkyni. Ostatně, tvrzená dodatečná fakturace odběrateli za odebrané výrobky odůvodněná tím, že dodavatel zapomněl do cen odebraných výrobků zahrnout růst nákladů na výrobu, se soudu jeví jako nepravděpodobná. Lze očekávat, že dodavatel, jemuž rostou náklady na výrobu, tuto skutečnost průběžně promítá do ceny dodávaných výrobků. Přistoupení odběratele na zpětnou paušální „dofakturaci“ za výrobky dodané v průběhu kalendářního roku je z hlediska běžných ekonomických vztahů nestandardní.

K tvrzení žalobkyně, že šlo o příspěvek na podporu podnikání jejího dodavatele, které by jinak bylo ztrátové, soud konstatuje následující. Tvrdí-li žalobkyně, že je pro ni zásadní udržet podnikání Ing. S., vyjadřuje to úzkou provázanost žalobkyně s jejím dodavatelem. Ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP však takový vztah není relevantní, neboť podpora ziskovosti jediného dodavatele žalobkyně sama o sobě nezaručuje udržení zdanitelných příjmů v hospodaření žalobkyně. Chce-li žalobkyně finančně podporovat svého dodavatele, jistě tak může na základě svobodné vůle činit. Problém však nastal v situaci, kdy si žalobkyně takový příspěvek zahrнула do daňově uznatelných výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP.

V daňovém řízení nebylo prokázáno, že by sporné platby souvisely s konkrétními výrobky dodávanými Ing. S. Nebyla tak prokázána bezprostřední souvislost výdajů s příjmy žalobkyně, proto sporné výdaje nelze uznat jako náklady podle § 24 odst. 1 ZDP.

Námítka nesprávného posouzení daňové uznatelnosti nákladů tak není důvodná.

V.C) Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného

Žalobkyně v podané žalobě namítá, že se žalovaný nevypořádal s jejími námitkami ohledně místního šetření a námitkami ohledně promítnutí zvýšení cen odběrateli AGROEL.

Krajský soud s odkazem na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu shrnuje, že nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění.

Krajský soud uvádí, že namítaná nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného směřuje do závěrů o hodnocení důkazů. Žalobkyně tvrdí, že se žalovaný nezabýval jejími konkrétními námitkami ohledně místního šetření ze dne 20. 9. 2013, resp. zvýšením cen společností AGROEL. Již výše bylo popsáno, že hodnocení důkazů žalovaným a zejména finančním úřadem bylo vyčerpávající, srozumitelné a souladné se zásadami daňového řádu. Soud se se závěry správních orgánů ztotožnil [viz část V. A) rozsudku].

Pro doplnění lze uvést, že s námitkami ohledně místního šetření se žalovaný vypořádal na straně 14 rozhodnutí. Uzavřel, že žalobkyně předloženými kalkulacemi neprokázala nerentabilitu výroby u svého dodavatele. Obdobně ve vztahu k nepromítnutí rostoucích nákladů na výrobu odběrateli AGROEL lze odkázat na stranu 17 rozhodnutí. Žalovaný konstatoval, že navrhovaný výslech Ing. M., jednatele AGROEL, nemůže za žádných okolností vyvrátit pochybnosti správce daně. Ani v případě, že by bylo potvrzeno, že AGROEL nepřistoupil na zvýšení ceny obchodovaných výrobků.

Námítka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného proto není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

Žalobkyně navrhovala provedení důkazních prostředků: zpracování znaleckého posudku, který by doložil nárůst nákladů Ing. S. na výrobu, a rovněž výslech Ing. M., jednatele AGROEL. K tomu soud především odkazuje na své závěry uvedené v části V. A) tohoto rozsudku. Dokazování v daňovém řízení bylo dostatečné a soud se se závěry správních orgánů ohledně hodnocení důkazů ztotožnil. Ani prokázání růstu výrobních nákladů dodavatele Ing. S. či potvrzení vyjednávání žalobkyně o zvýšení cen výrobků se společností AGROEL by nemohlo ničeho změnit na závěru, že sporné výdaje neměly souvislost s konkrétními výrobky dodávanými žalobkyni Ing. S. Zpracování znaleckého posudku i výslech Ing. M. by tak byl v předmětné věci nadbytečný, proto soud k doplnění dokazování nepřistoupil a navrhané důkazní prostředky neprovedl.

S ohledem na vše shora uvedené lze závěrem konstatovat, že krajský soud neshledal důvodným žádný z žalobních bodů, a proto v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 10. ledna 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu