



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 Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **Stavební servis Pardubice s.r.o. (dříve Stavby Kapitán, s.r.o.)**
sídlem Chelčického 686, Pardubice
zastoupena daňovým poradcem DPE servis a.s.
sídlem Křemencova 178/10, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2019, č. j. X

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 7. 2019, č. j. X, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč k rukám jejího zástupce DPE servis a.s., sídlem Křemencova 178/10, Praha, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) zahájil dne 19. 8. 2015 u žalobkyně kontrolu daně z příjmů právnických osob. Dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 8. 2018, č. j. X, zvýšil žalobkyni základ daně za zdaňovací období roku 2014 celkem o částku 11 917 007 Kč, doměřil jí daň z příjmů právnických osob ve výši 2 267 970 Kč a stanovil penále ve výši 453 594 Kč. Důvodem pro doměření daně bylo mj. neprokázání daňové uznatelnosti nákladů na pořízení plnicí linky kapalin (dle Smlouvy o koupi výrobních zařízení č. 44/2014 v celkové výši 8 066 000 Kč, zakázka č. 14Zak00042 KM PLUS výrobní zařízení).
2. Žalobkyně v odvolání zpochybnila závěry správce daně ohledně plnicí linky kapalin, povinného ručení a příspěvku zaměstnavatele. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

II. Obsah žaloby

3. Žalobkyně v podané žalobě namítla, že v průběhu daňové kontroly navrhla mnoho důkazních prostředků, kterými se však správce daně dostatečně nezabýval, nebo je vůbec neprovedl. Jedná se zejména o znalecký posudek, fotodokumentaci automatické linky a její plánky, jakož i revizi elektrického zařízení linky. Správce daně rovněž nepřistoupil k provedení navržených výpovědí svědků – M. H., P. B., M. G., T. P., M. K., P. J. a T. V.
4. Správce daně pochybil rovněž tím, že při místním šetření u obchodní korporace Anopack s.r.o. (dále jen „Anopack“) provedl ve skutečnosti výslech svědka, kterého se žalobkyně nemohla zúčastnit a klást Ing. M. H. otázky. Přestože žalobkyně navrhovala provedení následného výslechu tohoto svědka, správce daně jej neprovedl.
5. Dále namítla, že žalovaný nesprávně vyhodnotil provedené důkazy a porušil zásadu volného hodnocení důkazů. Skutkový stav byl zjištěn neúplně a nebylo přihlédnuto ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Nesprávně byly vyhodnoceny rovněž námitky týkající se povinného ručení. Žalobkyně odkázala na pokyn GFŘ D-22 (§ 23 odst. 2, bod 1), podle něhož lze nevýznamné a pravidelně se opakující částky účtovat do nákladů jiného období, i když časově a věcně souvisí s obdobím jiným.
6. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že námitka porušení zásady volného hodnocení důkazů je nedůvodná. V napadeném rozhodnutí podrobně popsal, co považuje v dané věci za prokázané a které skutečnosti jsou v dané věci podstatné. V případě nákupu nové linky od obchodní korporace Avodružstvo, družstvo (dále jen „Avodružstvo“), jejímž primárním dodavatelem měla být v roce 2014 společnost Calwera invest s. r. o. (dále jen „Calwera“), se prokazatelně jedná o fiktivní plnění, neboť k faktickému uskutečnění sporné dodávky nedošlo. Nebyla prokázána ani existence této nové linky u konečného odběratele, korporace KM PLUS spol. s r.o. (dále jen „KM PLUS“). Žalovaný předložil vlastní ucelenou úvahu s odůvodněním, které poskytuje dostatečnou oporu napadenému rozhodnutí.

8. Byly zjištěny skutečnosti, ze kterých vyplývá, že druhá plnicí linka byla odlišná od výrobní linky první. Znalecký posudek předložený žalobkyní tak není relevantní. Žalobkyní předkládané plánky z revize elektrického zařízení nemohou prokázat, že druhá plnicí linka byla nová, nepoužitá. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyhodnotil veškeré důkazní prostředky a skutečnosti, které měl ve vztahu k plnicím linkám k dispozici. K předmětnému znaleckému posudku se správce daně vyjádřil již ve zprávě o daňové kontrole, a to v tom smyslu, že vykazuje vady a nedostatky.
9. Zprávy o revizi předložené v rámci ústního jednání nemohou být považovány za důkaz o existenci a přesné identifikaci plnicích linek v inkriminované době. Je pravdou, že se k nim žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí explicitně nevyjádřil, nicméně části stejných revizních zpráv jsou součástí znaleckého posudku, jehož důkazní hodnotě se žalovaný věnoval. Předmětem řízení byla daň z příjmů právnických osob za rok 2014, proto ani komponenty plničky z roku 2015 nemohou být vyhodnoceny jako důkaz relevantní pro posouzení, zda náklad vynaložený v roce 2014 byl daňově účinný.
10. Žalobkyně v průběhu nalézacího řízení navrhovala provést četné výsledky svědků, v některých případech opakovaně. Správce daně se k důvodům neprovedení výsledků navržených svědků vyjádřil při ústním jednání a důvody jejich neprovedení podrobně vysvětlil.
11. K místnímu šetření žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016-32, a ze dne 13. 8. 2019, č. j. 7 Afs 368/2018-36. Místní šetření bylo provedeno u Anopack, která na výzvy správce daně již dříve potřebné informace sdělila. Žalovaný nevyužil informace zjištěné při místním šetření v neprospěch žalobkyně, ani nezkrátil její právo být přítomna výsledku svědka, neboť v tomto případě se nejednalo o svědeckou výpověď. Ze všech okolností případu je zřejmé, že se v případě plnicí linky jednalo o fiktivní plnění. Náklad na její pořízení tak nemohl být uznán jako daňově účinný.
12. K námitce nesprávného posouzení povinného ručení žalovaný uvedl, že povinné ručení za období říjen až prosinec roku 2013 je daňově účinným nákladem roku 2013. Navíc se jednalo o náklad účtovaný až jako úhrada nedoplatku na povinném ručení. Proto byl správcem daně tento náklad vyloučen z daňově účinných nákladů zdaňovacího období roku 2014.
13. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

14. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného zopakovala, že dodání linky od Avodružstvo bylo prokázáno několika důkazními prostředky. K prokázání dodání linky a provedení stavebních úprav byly navrženy svědecké výpovědi, které však správce daně neprovedl. Žalovaný nevyhodnotil všechny části znaleckého posudku, zejména se nevyjádřil ke zprávě o revizi elektrického zařízení, plánkům a fotodokumentaci. Setrvala proto na argumentaci uplatněné v žalobě.

V. Posouzení věci soudem

15. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.

16. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
17. Dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná**.

V. A) Namítané procesní pochybení při místním šetření

18. Soud se primárně zaměřil na důvodnost žalobního tvrzení zpochybňujícího legalitu postupu správce daně při získávání jednotlivých důkazních prostředků. Konkrétně se jednalo o zákonnost vysvětlení podaného Ing. M. H. v rámci místního šetření u obchodní korporace Anopack, která byla jedním ze subdodavatelů výrobních technologií (linky). Pokud by totiž námitky v tomto směru byly důvodné, jednalo by se o vadu řízení podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. vedoucí ke zrušení napadeného rozhodnutí, která by znemožňovala soudu další přezkum námitek týkajících se závěrů správních orgánů ohledně uznatelnosti nákladů na pořízení plnicí linky.
19. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu je správce daně oprávněn sám aktivně vyhledávat důkazní prostředky (provádět vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu). V rámci toho pak správce daně provádí místní šetření (§ 78 odst. 3 daňového řádu). Na rozdíl od výsledku svědka zákonodárce pro místní šetření (a vyhledávací činnost obecně) nestanoví výslovně právo daňového subjektu účastnit se tohoto postupu. To odpovídá především účelu místního šetření, kterým je v obecné rovině získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě však místní šetření slouží pouze ke zjišťování podkladových informací či k mapování terénu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005-130).
20. Pokud správce daně zamýšlí využít v daňovém řízení důkaz získaný při místním šetření, musí o konání místního šetření daňový subjekt informovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009-91). Oprávnění správce daně provést místní šetření bez součinnosti s daňovým subjektem je totiž výslovným odklonem od základních zásad daňového řízení, a to především od zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a zásady vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu). Jedná se o výjimku, kterou správce daně nemůže využívat excesivně bez ohledu na práva daňového subjektu. Neúčast daňového subjektu má především za následek, že je nutné zkoumat, zda správce daně během místního šetření nezjistil skutečnosti z důkazních prostředků, jejichž provedení se daňový subjekt musí osobně zúčastnit a musí o nich být ze zákona vyrozuměn (např. výslech svědka). Zároveň je nutné zkoumat okolnosti konání místního šetření. U místního šetření konaného v rámci probíhajícího daňového řízení je v obecné rovině vhodné, aby se daňový subjekt o konání místního šetření dozvěděl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009-91). Naopak u místního šetření konaného mimo daňové řízení je nepřítomnost daňového subjektu obecně akceptovatelnější (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 100/2017-91).
21. Vysvětlení podaná v rámci místních šetření nelze podle § 79 odst. 3 daňového řádu použít v rozhodnutí jako podklad pro zjištění skutkového stavu. Vyjadřujícím se osobám totiž daňový subjekt nemůže klást dotazy (neboť obvykle není přítomen). Osoby podávající vysvětlení navíc nejsou poučeny způsobem, jakým to procesní předpisy při výslechu svědků požadují (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 5 Afs 62/2017-31). Vyjádření získaná v rámci místního šetření lze chápat jako vysvětlení k

usnadnění orientace v předložených listinách či k jejich celkovému pochopení a zasazení do kontextu s jinými předloženými listinami (tj. ke shrnutí či zdůraznění určitých skutečností, které jsou však samy o sobě patrné již z předložených listin). Důkaz je však za takové situace třeba provést samotnou listinou, nikoli vysvětlením, které může sloužit jen k pomoci v rozhodnutí, na co se v listinách zaměřit, tj. k „mapování terénu“. Problematické však je, použije-li správní orgán při popisu skutkového stavu v rozhodnutí informace z vysvětlení, které jdou nad rámec předložených listin (tj. pokud zdrojem informace bylo vyjádření, nikoli listina). Použití takové informace (zachycené v protokolu o místním šetření) jdoucí nad rámec předložených listin jako podklad pro zjištění skutkového stavu v rozhodnutí značí, že k vyjádření bylo přistoupeno jako k výsledku svědka, což není možno připustit, jelikož při místních šetřeních nejsou naplněny procesní nároky spojené s výsledkem svědka (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012-37).

22. Soud pro zobrazení širšího kontextu projednávané věci ze správního spisu shrnuje následující skutečnosti. Podpůrně přitom odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 – 40, týkající daňového řízení u KM PLUS, konečného odběratele plnicí linky.
23. Ministerstvo průmyslu a obchodu poskytlo korporaci KM PLUS dotaci na projekt „*Pořízení nové technologie společnosti KM PLUS spol. s r.o.*“ Dne 28. 7. 2014 KM PLUS zveřejnila v Obchodním věstníku oznámení o zahájení výběrového řízení na a) dodávku stroje na vyfukování HDPE lahví o objemu 0,1 - 5 l, b) navazujících dvou automatických plnicích linek kapalin (žiravé, inertní, hořlavé). Předpokládaná hodnota zakázky činila 34 milionů Kč. Na základě tohoto oznámení obdržela KM PLUS tři cenově srovnatelné nabídky (GDK spol. s r.o. – 33 515 000 Kč, Anopack 33 697 000 Kč a žalobkyně 33 198 000 Kč). Jako nejvýhodnější byla vyhodnocena nabídka žalobkyně.
24. Správce daně zjistil, že žalobkyně se převážně zabývá stavební činností, poptávaná zařízení nevyroběla a na rozdíl od dalších dvou účastníků výběrového řízení s nimi ani neobchodovala. Společnost Anopack se zabývá prodejem a dovozem obalových technologií, montáží, instalací a servisem a je dodavatelem etiketovacích, balicích, plnicích a dalších strojů a linek používaných v obalové technice; GDK spol. s r.o. (dále jen „GDK“) je výrobcem vyfukovacích strojů.
25. Strojní vybavení mělo být dodáno na základě kupní smlouvy uzavřené mezi KM PLUS a žalobkyní. Žalobkyně na zakázku č. 14Z00042 KM PLUS – výrobní zařízení účtovala náklady na pořízení výrobních zařízení od korporace Avodružstvo, zálohu na pořízení plnicí linky od korporace KM PLUS a náklady na běžnou činnost související s touto zakázkou. Převážnou část nákladů uvedené zakázky tvořily náklady na pořízení výrobních technologií, které žalobkyně pořizovala od Avodružstvo a KM PLUS.
26. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila mimo jiné doklady a listiny (smlouvy, předávací protokoly, dodatky, výkresy, schémata, obrazovou dokumentaci aj.) a tvrdila pořízení 2 kusů „nové“ linky od korporace Avodružstvo a 1 kus „staré“ linky od korporace KM PLUS.
27. Správce daně dále zjistil, že žalobkyně byla v souvislosti s pořizovanými a prodávanými výrobními zařízeními zapojena do obchodního řetězce korporací přeprodávajících si mezi sebou uvedené linky. Tento obchodní řetězec podle správce daně tvořili subdodavatelé Anopack, GDK, Avodružstvo a KM PLUS (vystupující současně jako dodavatel a

odběratel). Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že KM PLUS vlastnila v roce 2014 „starou linku“ tvořenou mj. poloautomatickým plnicím zařízením od korporace Anopack. „Starou linku“ měla žalobkyně od KM PLUS pořídit na základě kupní smlouvy ze dne 14. 10. 2014. Žalobkyně dále poříдила 2 kusy nových automatických plnicích linek od Avodružstvo na základě smlouvy ze dne 27. 10. 2017. Jelikož správci daně vznikly o uvedených obchodních transakcích pochybnosti, které nebyly žalobkyní odstraněny, vyzval k součinnosti Anopack, která byla dodavatelem předmětných zařízení pro Avodružstvo. Anopack byla vyzvána k zaslání veškerých dokladů (faktur) vystavených na základě kupní smlouvy korporaci Avodružstvo, veškeré technické a výrobní dokumentace uvedených zařízení, komponentů a strojů i s uvedením výrobních čísel a také údajů, popř. listinných dokladů k tomu, kdo linku kompletoval, prováděl elektroinstalaci, popř. hydrauliku, revize, resp. kdo linku uvedl do provozu a provedl testovací zkoušky.

28. Na výzvu správce daně Anopack doručil správci daně kupní smlouvy, fotokopie faktur, schéma nové linky a výrobní čísla dodaných komponentů. Správce daně poté za účelem ověření věrohodnosti již získaných důkazních prostředků provedl místní šetření u obchodní korporace Anopack (viz protokol o místním šetření ze dne 19. 1. 2016, č. j. X, č. l. 73 správního spisu). Ve zprávě o daňové kontrole pak tvrdil, že místní šetření u Anopack bylo provedeno za účelem potvrzení a případného „dovysvětlení“ důkazních prostředků získaných na základě součinnosti od Anopack, aby „s ohledem na technickou stránku věci bylo správcem daně věci porozuměno“ (viz str. 12 zprávy o daňové kontrole, poskytnuté listiny na č. l. 26 a 32 správního spisu). Obdobně žalovaný v napadeném rozhodnutí uváděl, že místní šetření bylo provedeno za účelem zjištění skutečností týkajících se podnikatelské činnosti Anopack v letech 2013 až 2015, resp. k potvrzení již zasláných informací, zejména ve vztahu k prodeji plnicích linek korporacím Avodružstvo a KM PLUS. Z předložených dokladů je zřejmé, že žalobkyně s Anopack přímo neobchodovala, byla pouze obchodním partnerem Avodružstvo, který plnicí linku pořídil od Anopack.
29. Pokud by místní šetření směřovalo skutečně pouze k „dovysvětlení“ listinných důkazů získaných od Anopack či ke snazší orientaci v nich, jak tvrdí správce daně i žalovaný, jednalo by se o postup provedený v souladu s § 78 daňového řádu a výše citovanou judikaturou (zejm. rozsudek č. j. 1 Afs 29/2009-91). V nynějším případě tomu tak však nebylo, neboť správce daně při místním šetření čerpal od jednatele Anopack informace, které zásadním způsobem přispěly k závěru správních orgánů o neuznání výdajů na pořízení plnicí linky jako daňově účinných, tedy k doměření daně.
30. Z protokolu ze dne 19. 1. 2016 vyplývá, že správce daně při místním šetření provedl rozsáhlé dotazování, při kterém jednatelem Anopack Ing. M. H. položil značné množství otázek (o čemž svědčí protokol z místního šetření čítající více než 10 stran otázek a odpovědí na ně). Úvodem správce daně konstatoval, že je mu známo, že korporace Anopack v průběhu let 2013 až 2015 dodávala plnicí zařízení kapalin do korporací KM PLUS a Avodružstvo. Ing. H. byl vyzván k doložení kupní smlouvy a dalších dokumentů vztahujících se k prodeji linky korporaci KM PLUS v roce 2013. Po předložení listin pokládal správce daně Ing. H. dotazy k tomuto obchodnímu případu (případ tzv. „staré linky“). Mnohé otázky se týkaly technického vysvětlení, např. „co znamená poloautomatické plnicí zařízení“, „k čemu je nutné ho připojit“, „k čemu fungovalo“ apod. Současně se však správce daně dotazoval i na záležitosti jiného než „technického“ charakteru a zjišťoval širší souvislosti předmětného obchodního případu. Žádal např. o

popsání „všech okolností kolem staré linky od objednávky, dopravy, až do dodání, montáže apod.“, „důvodů dodání linky“, „pohybu osob po budově“ apod. Poté se správce daně zaměřil na obchodní případ týkající se tzv. „nové linky“ dodané Avodružstvo v roce 2014. Dotazoval se na podrobnosti navázání obchodního vztahu, okolnosti dopravy, místa dodání, montáže linky, nutnosti stavebních úprav, na názor Ing. H. ohledně doplňování linky náhradními díly, atp. Správce daně předložil Ing. H. dále celkem 64 fotografií linky a požadoval potvrzení, zda se jedná o zařízení, které korporace Anopack dodala do KM PLUS (viz protokol o místním šetření ze dne 19. 1. 2016, č. j. 39830/16/2914-60562-709716).

31. Správce daně z důkazních prostředků získaných v rámci daňové kontroly od korporace Anopack i z ohledání na místě samém v provozovně KM PLUS dospěl k závěru, že k dodávce 1 kusu plnicí linky kapalin v uvedeném řetězci reálně došlo (viz str. 12 zprávy o daňové kontrole), nicméně že fyzický pohyb zařízení proběhl od dodavatele Anopack přímo do prostor KM PLUS, bez jakéhokoliv zásahu dalších korporací začleněných do řetězce (Avodružstvo, žalobkyně; viz str. 17 zprávy o daňové kontrole).
32. Přestože žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že Ing. H. byly při místním šetření pokládány otázky, kterými chtěl správce daně pouze objasnit listiny zaslané Anopack správci daně, podle soudu z obsahu zprávy o daňové kontrole vyplývá závěr jiný. Při místním šetření byly v rámci vysvětlení podaného Ing. H. zjištěny skutečnosti týkající se okolností spolupráce žalobkyně s Anopack, na jejichž základě byly činěny závěry ohledně daňové neúčinnosti uplatněných výdajů. Jak soud uvedl výše, správce daně při místním šetření provedl rozsáhlé dotazování Ing. H., které se z části týkalo technických záležitostí dodané linky (a v tomto smyslu by na podkladě místního šetření mohlo poskytnuté vysvětlení obstát), ovšem mnohé otázky se týkaly i okolností prošetřované obchodní spolupráce žalobkyně s Anopack, potažmo podrobností o dodání plnicí linky společností Anopack přímo korporaci KM PLUS. Pokud správce daně v rámci místního šetření získal nové důkazní prostředky, ovšem žalobkyni o jeho konání předem neinformoval a neumožnil jí se místního šetření zúčastnit, dopustil vady řízení. Po jednání Anopack totiž nebylo požadováno toliko vysvětlení týkající se předložených listin, ale byl dotazován i na okolnosti ohledně vzájemné spolupráce žalobkyně s Anopack, které z předložených listin nijak nevyplývaly. Přestože žalobkyně v průběhu daňového řízení na tuto vadu upozorňovala a navrhovala zopakovat výslech Ing. H., aby se jej mohla zúčastnit a klást svědkovi otázky, tato vada nebyla v průběhu daňového řízení napravena.
33. Nelze opomenout ani dotazy správce daně týkající se reakcí Ing. H. na jím předložené fotografie, které by se daly přirovnat k provádění tzv. rekognice. Tento způsob dokazování sice není v daňovém řádu konkrétně rozveden, v právu trestním však platí, že k provádění rekognice se vždy přibere alespoň jedna osoba, která není na věci zúčastněna (§ 104b zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním), aby byl zajištěn objektivní průběh procesu. V nyní projednávaném případě princip objektivnosti zachován nebyl, neboť Ing. H. byl správcem daně dotazován bez účasti třetí osoby.
34. Soud dále posuzoval, zda výše popsané procesní pochybení mělo (nebo mohlo mít) vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. V tomto směru je stěžejní určit, zda zjištění správce daně nezákonně získaná v rámci místního šetření přispěla k doměření daně, tj. k závěru o neuznatelnosti výdajů na pořízení plnicí linky od Avodružstvo. Soud je přesvědčen, že tomu tak bylo.

35. Lze souhlasit se žalobkyní, že správce daně místní šetření využil zejména k dotazování Ing. H. Informace získané z jeho odpovědí, které nesměřovaly pouze k bližšímu vysvětlení listinných důkazů, poté užil jako důkaz pro závěry o skutečném pohybu automatické linky, resp. obchodních vztazích v obchodním řetězci. Přestože žalobkyně výslech Ing. H. navrhovala, správce daně jeho provedení považoval za neúčelné a nadbytečné s odůvodněním, že skutečnosti, které by správce daně při jeho výpovědi pravděpodobně zjišťoval, již byly najisto zjištěny (viz str. 5 protokolu o ústním jednání ze dne 16. 11. 2016, č. j. X, č. l. 101 správního spisu). Takové vysvětlení se však míjí s podstatou navrhovaného důkazního prostředku a pouze potvrzuje výše vyslovený závěr soudu, že skutečnosti získané z vysvětlení Ing. H. správce daně využil pro doměření daně.
36. Soud tak uzavírá, že správce daně při obstarávání důkazních prostředků pochybil tím, že ve věci prováděl místní šetření mimo ústní jednání a vysvětlení získané v jeho rámci následně použil jako důkazní prostředek k tíži žalobkyně, aniž by o konání místního šetření žalobkyni předem vyrozuměl a umožnil jí se místního šetření zúčastnit, případně klást Ing. H. otázky. Pokud správní orgány z takto nezákonně provedeného důkazu vycházely a využily jej k závěru o neuznání výdajů na pořízení plnicí linky, dopustily se vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (viz obdobně judikatura Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 150/2016-35, ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016-45, či ze dne 28. 3. 2008, č. j. 5 Aps 6/2007- 130).
37. Na projednávanou věc nedopadá žalovaným zmiňovaný závěr Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016 – 32, neboť v nyní posuzované věci správce daně informace zjištěné při místním šetření využil k tíži žalobkyně a nevycházel ve svých závěrech toliko z písemných podkladů získaných při místním šetření. Nepříléhavé jsou rovněž závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2019, č. j. 7 Afs 368/2018 – 36, ve kterém se soud věnoval sběru vzorků při místním šetření, při kterém byl přítomen zaměstnanec kontrolovaného daňového subjektu. V nynějším případě mělo nevyrozumění žalobkyně o konání místního šetření zásadní dopad do jejích procesních práv.
38. Námitka procesního pochybení při místním šetření dne 19. 1. 2016 je proto důvodná.
39. K obecné námitce porušení základních zásad daňového řízení lze v návaznosti na výše uvedené stručně zmínit následující. Popsané procesní pochybení je spjato s podklady významnými pro závěry správních orgánů obou stupňů o neuznání nákladů na pořízení plnicí linky, proto je v rozporu se základními zásadami daňového řízení, zejména se zásadou zákonnosti a zásadou spolupráce.
40. Zjištěná vada řízení brání věcnému posouzení žalobních námitek vztahujících se k oprávněnosti daňové uznatelnosti nákladů na pořízení plnicí linky (otázka unesení důkazního břemena, neprovedení svědeckých výpovědí, chybné vyhodnocení znaleckého posudku, daňová uznatelnost těchto nákladů atd.), proto se těmito námitkami soud nezabýval.

V. B) Námitka uznatelnosti výdajů za povinné ručení

41. Závěrem se soud vyjádřil k námitce nesprávného posouzení daňové uznatelnosti nákladů na povinné ručení, neboť ve vztahu k této otázce byl skutkový stav zjištěn řádně a dostatečně.

42. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně neuznal žalobkyni jako daňově účinný náklad roku 2014 náklady ve výši 19 504 Kč (doklad č. ČSfi0040026) za povinné ručení zaúčtované jako ostatní provozní náklady. Ve výzvě k prokázání skutečností z 9. 2. 2016 vyzval správce daně žalobkyni k prokázání, že náklad za povinné ručení za období 10-12/2013 je daňově uznatelným nákladem věcně a časově souvisejícím se zdaňovacím obdobím roku 2014. Žalobkyně k tomu v odpovědi na výzvu ze dne 26. 2. 2016 odkázala na § 23 odst. 2 bod 1 Pokynu GFŘ D-22 s tím, že se jedná o pravidelně se opakující náklady, které není třeba časově rozlišovat. Uvedené vysvětlení však správce daně nepovažoval za opodstatněné, proto na straně 29 zprávy o daňové kontrole uvedl, že v dané věci není Pokyn GFŘ D-22 aplikovatelný, neboť se jedná o výdaj věcně související se zdaňovacím obdobím roku 2013.
43. Žalovaný závěr správce daně aproboval a v bodě 80 napadeného rozhodnutí doplnil, že ani nebylo prokázáno, že se jedná o pravidelně se opakující náklad, jak předpokládá pokyn GFŘ. Jako chybný označil účetní postup žalobkyně, která účtovala náklady z titulu povinného ručení za vozidla nikoliv na základě účetního dokladu o vzniku závazku z dlužného povinného ručení, ale až na základě úhrady dlužného povinného ručení.
44. Z citace relevantní části § 23 odst. 2 bodu 1 Pokynu GFŘ D-22, která je obsažena v bodě 26 napadeného rozhodnutí (a o jejímž obsahu mezi účastníky není sporu), plyne, že nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje, které podle právních předpisů upravujících účetnictví není nutno časově rozlišovat, se mohou považovat za výdaje, u nichž byla dodržena věcná a časová souvislost (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů).
45. Soud souhlasí se žalovaným, že v dané věci není žalobkyní zmiňovaný pokyn GFŘ aplikovatelný, neboť jak bylo správně vysvětleno v bodě 80 napadeného rozhodnutí, žalobkyní uplatněné výdaje za povinné ručení se týkaly měsíců říjen až prosinec 2013, tedy daňově účinných nákladů spadajících do zdaňovacího období roku 2013. Navíc se jednalo o náklad účtovaný až na základě úhrady nedoplatku na povinném ručení, nikoliv na základě dokladu o vzniku závazku z povinného ručení. I tato skutečnost potvrzuje souvztažnost výdaje se zdaňovacím obdobím roku 2013. Správní orgány tak podle soudu správně uzavřely, že se nejednalo o „nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje“ ve smyslu § 23 odst. 2 bod 1 Pokynu GFŘ D-22.
46. Námitka tak není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

47. Vzhledem k tomu, že procesní pochybení při obstarávání důkazů v rámci místního šetření dne 19. 1. 2016 mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Bude-li žalovaný hodlat využít skutečnosti zjištěné při tomto místním šetření pro doměření daně, bude na něm, aby informace od Ing. H. získal způsobem souladným se zákonem, při němž budou respektována procesní práva žalobkyně (např. v rámci svědecké výpovědi, při níž bude žalobkyni umožněno být výslechu svědka přítomna a klást mu otázky).
48. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 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, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch

neměl. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, soud jí proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení žalobkyně se skládají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů jejího zástupce. Soud přiznal zástupci žalobkyně odměnu podle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby, replika) $3 \times 3\,100$ Kč a náhradu hotových výdajů s těmito úkony spojenými 3×300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky); celkem tedy 10 200 Kč. Protože zástupce žalobkyně (daňový poradce) je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2142 Kč odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkem tedy zástupci žalobkyně náleží náhrada nákladů řízení ve výši 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. června 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu