62 Af 45/2020-148

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **EBH Moutnice s.r.o.**
sídlem Moutnice 297
zastoupen BDO Czech Republic s.r.o.
sídlem Nádražní 344/23, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2020, č.j. 19955/20/5200-11434-707700,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26.5.2020, č.j. 19955/20/5200-11434-707700, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení k rukám BDO Czech Republic s.r.o. ve výši 19 456 Kč ve lhůtě do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26.5.2020, č.j. 19955/20/5200-11434-707700, kterým bylo změněno rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22.12.2015, č.j. 4243865/15/3005-52521-711416, tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010 se mění z částky 955 320 Kč na částku 957 030 Kč a penále dle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), se mění z částky 191 064 Kč na částku 191 406 Kč.

2. Správce daně vycházel z výsledků daňové kontroly (zahájené dne 8.7.2013, protokol č.j. 2515452/13/3005-05401-710708) daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2010, 2011 a 2012, s jejímiž výsledky byl žalobce seznámen dne 14.11.2014 (protokol č.j. 3982560/14/3005-05401-710708) a dne 24.11.2014 (protokol č.j. 4069544/14/3012-60561-710708). Správcem daně byl navýšen základ daně za zdaňovací období roku 2010 dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), o částku 5 035 914 Kč, neboť žalobce neprokázal vynaložení některých výdajů za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů při respektování časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů ve stejném období, tedy promítnutí faktické spotřeby pořízeného zboží (elektromotory, rotory, statory aj.) od TRITOS, s.r.o., EM Brno s.r.o. a P. K. v rámci zakázkové výroby do realizovaných výkonů – vydaných faktur, nedokončené výroby; dále byl základ daně navýšen o částku 1 883 Kč dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 ZDP v návaznosti na porušení § 18 ZDP.

3. Žalobce podal proti shora uvedenému dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Žalovaný ve svém rozhodnutí ze dne 20.4.2017, č.j. 10357/17/5200-11434-707700, dospěl k závěru, že správce daně nepromítl do celkového zvýšení základu daně dodavatelskou fakturu č. 1262 na částku 8 950 Kč a základ daně tak z toho důvodu, stejně jako penále, navýšil. Uvedené rozhodnutí žalovaného bylo rozsudkem zdejšího soudu ze dne 6.6.2019, č.j. 62 Af 57/2017-67, zrušeno pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů, neboť nebylo zřejmé, proč některé dodávky byly uznány a jiné nikoliv, a dále nebylo zřejmé, z jakého důvodu byla daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za totožná zdaňovací období stanovena podle pomůcek a daň z příjmů právnických osob byla doměřena na základě dokazování. Žalovaný se tedy věcí opětovně zabýval a v napadeném rozhodnutí dospěl k věcně shodnému názoru se svým dřívějším rozhodnutím, tedy že žalobce neprokázal vynaložení správcem daně identifikovaných výdajů ve smyslu § 24 ZDP od shora uvedených dodavatelů a stejným způsobem změnil výši doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

4. Žalobce namítá, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně neřídil závěry krajského soudu obsaženými ve zrušujícím rozsudku ze dne 6.6.2019, č.j. 62 Af 57/2017-67; podle žalobce je nepřijatelné, aby žalovaný s argumenty krajského soudu polemizoval či dokonce s nimi vyjadřoval nesouhlas, tím spíše v případě, kdy žalovaný proti shora uvedenému zrušujícímu rozsudku nebrojil kasační stížností.

5. Žalobce namítá, že i nyní napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť se kvalitativně neodlišuje od původně vydaného rozhodnutí žalovaného. Podle žalobce žalovaný nezdůvodnil, co jej vedlo k neuznání části žalobcem tvrzených nákladů od některých dodavatelů jako daňově účinných, a stejně tak ze zprávy o daňové kontrole nelze vyčíst, z jakých důvodů správce daně dospěl k závěru, že žalobcem tvrzené náklady od týchž dodavatelů splňují podmínky stanovené pro jejich daňovou uznatelnost, konkrétně nelze zjistit, proč doklady od dodavatele LABARA s.r.o. jsou v pořádku, zatímco obchodní transakce s dodavatelem EM Brno s.r.o. nedosahují pro správce daně takového stupně věrohodnosti, aby bylo možné přijaté faktury zahrnout do uznatelných nákladů žalobce.

6. Žalobce poukazuje na to, že u některých dodavatelů (např. EM Brno, s.r.o.) jsou bez uvedení konkrétního důvodu uznány jen některé přijaté faktury; jedná se přitom o faktury z konce jednotlivých zdaňovacích období 2010, 2011 a 2012. Dále z napadeného rozhodnutí není zřejmé, proč správce daně neuznal přijaté faktury z konce zdaňovacího období a nepromítl je do období následujícího (materiál nakoupený na skladě se nepromítl do spotřeby v následujícím roce). Žalobce dále poukazuje na faktury od dodavatele Ing. V. H.; část dodávek byla bez bližšího odůvodnění uznána, ale přijaté faktury v roce 2012 posoudil správce daně odlišně a neuznal je jako daňově účinný náklad.

7. Žalobce, shodně jako v předchozí žalobě, shrnuje podstatu své podnikatelské činnosti a průběh opravy elektromotoru; zdůrazňuje, že se jedná o zakázkovou výrobu a že jednotlivé opravy nelze normovat. Poukazuje na to, že ke správci daně přistupoval aktivně, připustil chybné vedení skladu, ale má za to, že dokládal důkazy a podařilo se mu spárovat a předložit faktury přijaté s fakturami vydanými, jejichž účelem mělo být prokázání použití nakoupených vstupů ve výstupech (vydaných fakturách). Žalobce poukazuje na nesmyslnou úvahu správce daně, který nezpochybňuje, že žalobce prováděl ekonomickou činnost, ale materiál nezahrnuje do hodnocení (není možné zpochybnit vstupy, aniž by nebyly zpochybněny výstupy). Žalobce dále zpochybňuje, že úřední osoby žalovaného disponují natolik vysokou odborností, aby mohly tvrdit, že k existujícímu výstupu žalobce nepoužil konkrétní součástky.

8. Žalobce dále namítá, že správce daně měl stanovit daň jednotně, a to podle pomůcek. Při stanovení daně podle pomůcek by správce daně porovnal srovnatelné daňové subjekty a jejich daňové povinnosti a další poznatky získané při správě daní, nikoliv toliko neuznal část uplatněných nákladů způsobem, který nelze přezkoumat. Podle žalobce je nesprávné a nezákonné, aby jeden a tentýž správce daně vyhodnotil jednou kvalitu důkazních prostředků jako nedostatečnou pro stanovení daně dokazováním (viz stanovení daně podle pomůcek u DPH) a podruhé dospěl k závěru, že je možné stanovit daň na základě dokazování. Žalobce dále poukazuje na bod 92 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný polemizuje nad správností pravomocně stanovené DPH; podle žalobce se ze strany žalovaného jedná o aroganci moci, popírající princip presumpce správnosti správních aktů.

9. V neposlední řadě žalobce poukazuje na rozdíl mezi DPH a daní z příjmů právnických osob. Žalobce zásadně odmítá názor žalovaného ohledně odlišného přístupu k prokazování podmínek pro daňovou uznatelnost nákladu z pohledu daní z příjmů a DPH. Rozdíl činěný žalovaným na základě tzv. akruálního principu, tedy časové přiléhavosti výnosu a nákladu (pohledem daní z příjmů), nelze přijmout tak, jak jej použil žalovaný. Tvrzení žalovaného ohledně nedodržení časové a věcné souvislosti, když tvrdí, že žalobce neuznané vstupy použil v jiném zdaňovacím období, je neprůkazné a odporuje zároveň závěru žalovaného, že žalobce náklady nepoužil.

10. Žalobce tedy navrhuje napadené rozhodnutí zrušit. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

11. Žalovaný se žalobou nesouhlasí, napadené rozhodnutí považuje za správné, věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí a navrhuje zamítnutí žaloby. Žalovaný odmítá, že by bylo napadené rozhodnutí v rozporu se zrušujícím rozsudkem zdejšího soudu. Žalovaný dodává, že byť byly předložené doklady ve vzájemném rozporu, či byly neprůkazné, správce daně při respektování věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů napároval faktury přijaté od dodavatelů s fakturami vydanými na odběratele, případně zaznamenanými v nedokončené výrobě. Pokud se tyto doklady podařilo napárovat, byly uznány jako daňově účinné.

12. K námitce neuznání faktické spotřeby žalovaný zdůrazňuje, že pohyb materiálu (pokud by se nepropojil na vydané faktuře) by se měl projevit alespoň ve skladové evidenci (příjem, výdej), případně v nedokončené výrobě, což žalobce v žalobě přehlíží. V evidenci zásob zboží a v evidenci nedokončené výroby nejsou zachyceny všechny skutečnosti vyjadřující stav a pohyb zásob. Předložená evidence stavu a pohybu zásob u posuzovaného zboží nekoresponduje s údaji uvedenými na dílčích fakturách přijatých, neboť byla vytvořena účelově tak, aby údaj o konečném stavu zboží byl shodný s údajem uvedeným v inventárních seznamech k 31.12.2010, tedy i se stavem zásob vykázaným v rozvaze k 31.12.2010.

13. K námitce stanovení daně podle pomůcek žalovaný uvádí, že v daném případě neměl správce daně pochybnosti o příjmech žalobce (s výjimkou částky 1 883 Kč, o kterou byl základ daně navýšen), ale pouze o spotřebě konkrétního zboží (zásob). Vzhledem k tomu, že žalobce se správcem daně aktivně komunikoval, správce daně disponoval důkazy, aby bylo možné stanovit daň na základě dokazování. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů totiž samo o sobě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek. Žalovaný uvádí, že ze skutečnosti, že DPH byla stanovena podle pomůcek, nelze dovozovat, že daň z příjmů měla být doměřena také podle pomůcek, i za situace, kdy správce daně vycházel ze stejných důkazních prostředků, a odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí, které shrnuje důvody postupu žalovaného.

14. Na tomto procesním postoji také žalovaný setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

IV. Posouzení věci

15. Žaloba byla podána osobou oprávněnou (§ 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“) a včas (§ 72 odst. 1 s.ř.s.). Žaloba je přípustná (§ 65, § 68, § 70

s.ř.s.). Napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

16. Předmětem sporu je otázka, zda žalovaný odstranil nepřezkoumatelnost svého původního rozhodnutí v této věci zrušeného rozsudkem zdejšího soudu ze dne 6.6.2019, č.j. 62 Af 57/2017-67, tedy zda respektoval závazný právní názor učiněný ve zrušujícím rozsudku zdejšího soudu.
O závěrech uvedených v rozsudku zdejšího soudu ze dne 6.6.2019, č.j. 62 Af 57/2017-67, nepřísluší žalovanému jakkoli polemizovat; jediným prostředkem k vedení polemiky se závěry již vyslovenými a nadále závaznými pro tuto věc by byla kasační stížnost ve smyslu § 102 a násl. s.ř.s., kterou žalovaný nepodal.

17. Ve věci sp. zn. 62 Af 57/2017 rovněž proběhlo jednání, v jehož rámci bylo dokazováno zprávou o daňové kontrole k DPH za zdaňovací období leden až prosinec roku 2010 (dokazování je shrnuto v rozsudku zdejšího soudu ze dne 6.6.2019, č.j. 62 Af 57/2017-67). Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že DPH za předmětná zdaňovací období byla pravomocně stanovena podle pomůcek.

18. Žalobce za zdaňovací období roku 2010 uplatnil náklady na základě faktur od svých dodavatelů – LABARA s.r.o., Ing. V. H., TRITOS, s.r.o., EM Brno s.r.o. (jednatel Ing. V. H.), J. D. Danpex a P. K. Správce daně některé z dodávek uznal a některé jako prokázané neuznal (od TRITOS, s.r.o., část od EM Brno s.r.o. a od dodavatele P. K.), neboť nebyla prokázána jejich spotřeba ve věcné a časové souvislosti s příjmy za zdaňovací období roku 2010. Jednalo se o náklady, jež měly být vynaloženy na nákup elektromotorů, rotorů, statorů, regulátorů, ventilátorů, pohonů a dalších náhradních dílů – komponentů a dále na nákup služeb. Žalobce v řízení před žalovaným mimo jiné namítal, že i daň z příjmů měla být stanovena podle pomůcek, na čemž setrval i v obou podaných žalobách (jak proti původnímu rozhodnutí žalovaného ze dne 20.4.2017, č.j. 10357/17/5200-11434-707700, tak proti nyní napadenému rozhodnutí).

19. Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

20. Podle § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

21. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

22. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

23. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

24. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

25. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu jsou pomůckami zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

26. Je vhodné k věci předeslat, že je již ustáleně judikováno, že pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemena poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19.1.2016, č.j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS).

IV. a)

27. Jak shrnul zdejší soud ve svém předchozím rozsudku ze dne 6.6.2019, č.j. 62 Af 57/2017-67, správce daně v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2010, 2011 a 2012 zahájené dne 8.7.2013 zjistil, že předložené daňové doklady (dodavatelské faktury) co do obsahu nekorespondují s ostatními k výzvě správce daně ze dne 26.9.2013, č.j. 3258338/13/3005-05401 (dále jen „první výzva“), předloženými doklady žalobce. Správce daně informace ohledně dodávek dle dodavatelů a komponentů (komponent, množství, cena a datum pořízení) porovnával s fakturami vydanými, skladovými kartami, inventurou skladu ke dni 31.12.2010 a inventurou nedokončené výroby ke dni 31.12.2010. Rozdíly byly zjištěny u jednotlivých dodávek a týkaly se zejména objemu, označení a specifikace žalobci dodaných komponentů, nesrovnalostí v časové posloupnosti přijatých a vydaných faktur, v návaznostech dat a záznamů uvedených na skladových kartách a v inventuře skladu ke dni 31.12.2010. Kupříkladu jednotlivé dodávky nebyly přiřazeny ke konkrétní vystavené faktuře (LABARA s.r.o., Ing. V. H.), k některým dodávkám nebyla doložena skladová karta (LABARA s.r.o., Ing. V. H., J. D. DANPEX), dle skladové karty byl evidován zůstatek, ale jeho další použití nebylo nikde zachyceno (LABARA s.r.o.), ze skladových karet vyplynul nesoulad mezi daty nákupu, naskladnění, vyskladnění a prodeje (LABARA s.r.o., Ing. V. H., TRITOS s.r.o., EM Brno s.r.o., J. D. DANPEX, P. K.), byl zjištěn nesoulad jednotlivých dodávek s inventurou skladu a s přílohami ke skladovým kartám (Ing. V. H.), prodejní cena byla nižší než nákupní (Ing. V. H.), byly zjištěny nesrovnalosti v předmětu dodávky (TRITOS, s.r.o.), předmět dodávky či cena nekorespondovaly s vydanou fakturou

(EM Brno s.r.o., P. K.) nebo byl zjištěn časový nesoulad, pokud jde o prováděné opravy (Ing. V. H.). Zjištěné rozdíly správce daně popsal ve výzvě k prokázání skutečností (výzva č.j. 1676295/14/3005-05401-710708 ze dne 10.4.2014, dále jen „druhá výzva“), a to ke každému z dodavatelů žalobce (TRITOS, s.r.o., EM Brno s.r.o., J. D. DANPEX, LABARA s.r.o., Ing. V. H., P. K.) a ke každé konkrétní faktuře zvlášť. Na základě vyjádření žalobce ke druhé výzvě správce daně ze dne 29.4.2014 dospěl ke kontrolnímu zjištění a uvedl, které dodávky považuje za prokázané a které nikoli. Pokud jde o obchodní transakce s J. D. DANPEX, správce daně také zjistil, že žalobce nezahrnul do základu daně výnosy z těchto dodávek ve správné výši, a proto základ daně odpovídajícím způsobem upravil (proti tomu žalobce nic nenamítal).

28. V návaznosti na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění č.j. 3982560/14/3005-05401-710708 ze dne 14.11.2014 žalobce správci daně předložil obsáhlou dokumentaci, s níž se správce daně vypořádal ve zprávě o daňové kontrole (str. 34 až 36, str. 66 až 68 a str. 103 až 104 zprávy o daňové kontrole).

29. Pokud jde o místní šetření, to proběhlo dne 14.10.2014 v provozovně a ve skladu žalobce. Jeho účelem bylo vysvětlení technologických postupů při výrobě elektromotorů, rotorů a statorů a provádění konkrétních prací. Dodavatel žalobce Ing. V. H. seznámil správce daně s výrobním procesem, vysvětlil způsob provádění prací, charakter služby a zásady kooperace se žalobcem. Po provedeném místním šetření zaslal žalobce správci daně písemné vyjádření, v němž shrnul obsah místního šetření a dále uvedl, že k provádění oprav (služeb) se používají dílce, které vzniknou rozebráním (rozřezáním) nového nakoupeného elektromotoru, přičemž zbylé nepoužité dílce zůstávají ve výrobě a neevidují se ve skladě. Správce daně se k provedenému místnímu šetření vyjádřil na str. 100 až 101 zprávy o daňové kontrole. Podle správce daně nebyly potvrzeny nově tvrzené skutečnosti spočívající v rozřezání elektromotorů na dílce, neboť nejsou zaznamenány ani v evidenci zásob zboží a materiálu, ani v evidenci nedokončené výroby.

30. Zdejší soud dále ve svém rozsudku ze dne 6.6.2019, č.j. 62 Af 57/2017-67, uvedl, že se žalovaný vypořádal s argumentací žalobce, proč při místním šetření nebyly nalezeny rozporované komponenty; pokud žalobce tvrdil, že byly použity při jednotlivých dodáních, dle žalovaného jde o zcela účelové tvrzení bez jakékoli věcné a časové souvislosti s posuzovanou věcí, neboť místní šetření bylo provedeno v roce 2014, tedy čtyři roky poté, co měly být komponenty nakoupeny. Podle žalovaného žalobce tyto komponenty nespotřeboval a nevyfakturoval, a tedy fakticky ani nenakoupil.

31. Zdejší soud dále ve svém rozsudku ze dne 6.6.2019, č.j. 62 Af 57/2017-67, uvedl následující *„Žalobce namítá, že není zřejmé, proč byly některé dodávky uznány (zejména ty z konce roku 2010) a jiné nikoli, ač se mělo jednat o obdobné obchodní případy, a odkazuje na závěry z daňové kontroly týkající se DPH, kdy správce daně dospěl k závěru, že DPH v souvislosti s plněním od totožných dodavatelů jako v nyní posuzované věci nebylo možné stanovit dokazováním. Mezi účastníky řízení přitom není sporu o tom, že za jednotlivá zdaňovací období leden až prosinec roku 2010 byla DPH již pravomocně stanovena pomocí pomůcek na základě dodatečných platebních výměrů.* ***U jednání žalobce zdůraznil, že mu není zřejmé, proč správce daně zvolil takto odlišný přístup, a odvolával se na použití pomůcek u DPH s tím, že vysoká výše doměřené daně z příjmů v posuzované věci nemůže odrážet jeho ekonomickou realitu.***“

„K tomu ze zprávy o daňové kontrole zdejšímu soudu vyplynulo, že ***v případě dodavatelů LABARA s.r.o., Ing. V. H. a J. J. DANPEX*** *byly jejich dodávky ve zdaňovacím období roku 2010 správcem daně po vyjádření žalobce na druhou výzvu* ***správcem daně bez bližšího odůvodnění uznány****. Žalobce ve svém vyjádření ke všem dodávkám uvedl, že po zhlédnutí dokladů a dotazování zaměstnanců zjistil, že „skladová karta a datum příjmu se dělaly" v okamžiku převzetí faktury a výdej až na základě vráceného potvrzeného dodacího listu. K dodávkám od J. D. DANPEX uvedl, že v některých případech byly v dokladech překlepy ve výrobních číslech, že při prodeji nebyl omylem fakturantkou započítán příplatek a že jednu z vytčených nesrovnalostí nepochopil. K dodavateli LABARA s.r.o. žalobce uvedl, že nakupoval spotřební materiál rozdělený na vodiče, měď a cívku. Ve skutečnosti se však jednalo o měděné dráty navinuté na cívku, proto jsou obě položky evidovány na jedné skladové kartě s názvem vodič. Cívky, jako vratné obaly, se evidovaly samostatně po dobu, než byly vráceny. Vodič se jako materiál používal ve výrobě na různé zakázky, rychle se spotřebovával, a proto nebylo ekonomické ručně evidovat vodiče; žalobce uvedl, že „toto stanovil ve směrnici". Některý materiál „nešel přes sklad", nýbrž přímo do výroby, přičemž žalobce uvedl čísla vydaných faktur, k nimž se měl materiál vztahovat. U některého zboží došlo k rychlému spotřebování (vodič GOMEL), a proto jeho fyzický výdej nebyl na skladové kartě zaznamenán. Pokud jde o dodávky od Ing. V. H., žalobce uvedl, že při výdeji ze skladu si zaměstnanci vzali materiál, poznamenali to na štítek a do skladových karet se dopsaly výdeje ze štítků ve čtvrtletním intervalu nebo před provedením inventury. Při zápisu na skladovou kartu se řádně dbalo na příjem a výdej, nicméně nedbalo se na uvedení správného data. Jedné nesrovnalosti z výzvy žalobce neporozuměl. Pokud jde o nákup služeb, u těch se „skladová karta nedělala". Žalobce dále přiřadil faktury přijaté za služby (navíječské práce, navíjení statorů a rotorů motoru) k fakturám vydaným (kupř. 40 kusů služeb se použilo na navíjení statorů). Dále přiřadil faktury za nákup materiálu k fakturám vydaným, u některých dodávek uvedl, že se rozebraly na dílce, které přiřadil k fakturám vydaným.* ***Správce daně toto vysvětlení bez bližších úvah akceptoval.****"*

„Pokud jde o dodávky od Ing. V. H., které byly za zdaňovací období roku 2010 uznány, žalobce v této souvislosti namítá neodůvodněné rozdílné hodnocení správce daně, ***neboť ve zdaňovacím období roku 2012 správce daně naopak některé dodávky od Ing. V. H. neuznal****. Ze zprávy o daňové kontrole zdejšímu soudu vyplynulo, že pokud jde o dodávky zboží a služeb v roce 2012, správce daně zjistil, že mimo nesrovnalostí v datech nekorespondují s vystavenými fakturami, nebo k nim nebyly přiřazeny faktury vydané a skladové karty, rovněž nebylo prokázáno, kde se ve výrobě žalobce promítly. Na základě vysvětlení žalobce a identifikace faktur vydaných, kde bylo zboží a služby použity,* ***správce daně část dodávek bez bližšího odůvodnění uznal (str. 328 zprávy o daňové kontrole),*** *přičemž pokud jde o šest konkrétních dodávek, k nim správce daně na str. 329 až 342 uvedl hodnocení, na něž zdejší soud v podrobnostech odkazuje. Kupříkladu šlo o neuznanou fakturu na nákup 54 kusů komutátorů motorů, které byly žalobcem v odpovědi na druhou výzvu správce daně přiřazeny k fakturám vydaným, jejichž předmětem byly navíječské práce rotorů a motorů. Jejich předmětem tedy byla podle správce daně služba spočívající v navíjení a vyvažování rotorů motorů a žalobce neprokázal spotřebování nakoupených komutátorů motorů. Správce daně poukázal na předloženou projekční zprávu a uvedl, že pro navíjení se používají měděné vodiče, cívky, sklené tkaniny, izolační trubičky a nikoli nakoupené nové motory. Pokud by žalobce prováděl navíječské práce na nakoupených motorech, pak by se cena tohoto zboží zvýšila o provedenou službu na motoru a další náklady s tím související, což by mělo být zaznamenáno na skladní kartě zásob, což nebylo a nebyla doložena ani kalkulace rozpracované výroby. Správce daně poukázal na to, že žalobce účtoval o zásobách*

způsobem B. Neprodané motory měly být podle správce daně vykázány ve skladové evidenci a měly být zahrnuty v inventurním soupisu zásob a stav zásob zboží na skladě měl být k poslednímu dni účetního období řádně zaúčtován. Dále správce daně poukázal na to, že faktury přijaté, jejichž předmětem byly opravy na určitých typech motorů, byly přiřazeny k fakturám vydaným, jejichž předmětem bylo vinutí jiných typů motorů.“

*„U dodavatele TRITOS, s.r.o. správce daně specifikoval pochybnosti o jednotlivých dodávkách s předmětem plnění specifikovaným na fakturách (ze dne 31.1.2010, 7.4.2010 a 15.4.2014) jako elektromotory, pohony, náhradní díly, regulátor dynamo-spouštěče. Správce daně obdržel v rámci dožádání knihu vydaných faktur tohoto dodavatele, která nekorespondovala s fakturami předloženými žalobcem, nadto bylo zjištěno, že TRITOS, s.r.o. v daňových přiznáních v kontrolovaném období dodal zboží a služby v tuzemsku ve snížené sazbě daně a předmětem jeho činnosti je výhradně řeznictví a uzenářství. Správce daně zaslal tomuto dodavateli žalobce výzvu k vydání veškerých dokladů vystavených ve prospěch žalobce, nicméně v odpovědi bylo uvedeno, že jednatelka je v pracovní neschopnosti a výzvě není možné vyhovět. Z výslechu se pak správci daně omluvila. Pokud v reakci na druhou výzvu správce daně žalobce poukázal na původní chybu při předkládání dokladů, odkázal na zápisy na jiných skladových kartách, dodací listy a četné prohlášení zástupce TRITOS s.r.o., a dále uvedl, **že se při vedené skladové evidence nedbalo na zápis data ohledně pohybu materiálu ve skladu**, správce daně dospěl k závěru, že žalobce tím pochybnosti nevyvrátil.“*

„V reakci na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění žalobce odkázal na již předložené důkazní prostředky, uvedl, že identifikoval zákazníky (INTECMA Slovakia, s.r.o., Ing. V. H., EM Brno s.r.o., JAKO MEZ s.r.o.), kterým bylo zboží od TRITOS s.r.o. dodáno s tím, že toto přiřazení již bylo správci daně poskytnuto. Obsah seznamu zákazníků žalobce navrhl doložit výslechem svědků. Žalobce dále uvedl, že dokládá technický popis výrobních postupů, které se mají týkat konkrétního obchodního případu, knihu oprav, dodací list, objednávku, pokud byla zaslána v písemné podobě. Žalobce dále navrhl vyslechnout jako svědka Mgr. F. D., s nímž za TRITOS, s.r.o. jednal, a J. B., který měl dosvědčit fyzické převzetí zboží od TRITOS, s.r.o. Dále uvedl, že dodavatel TRITOS s.r.o. podal dodatečné daňové přiznání k DPH, v jehož rámci plnění pro žalobce přiznal. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že výsledek kontrolního zjištění nezměnil. Žalobce při zahájení daňové kontroly předložil přijaté faktury včetně dodacích listů s konkrétním uvedením zboží, které následně v reakcích na výzvy měnil. To podle správce daně svědčí o nedůvěryhodnosti předkládaných důkazních prostředků a jejich účelovosti. K návrhu na výslech svědka Mgr. F. D. správce daně uvedl, že se jej opakovaně snažil vyslechnout, nicméně svědek se vždy omluvil a požádal o změnu termínu (celkem čtyřikrát). V této souvislosti správce daně poukázal na personální propojenost TRITOS, s.r.o. a INTECMA SK s.r.o. skrze tuto osobu. Čestné prohlášení Mgr. F. D. pak správce daně jako důkaz o vynaložení nákladů u sporných dodávek neuznal. Pokud jde o návrh na výslech svědků Mgr. O. M., Ing. V. H., J. K. a K. J., tak tomu správce daně nevyhověl s tím, že nejsou nezbytné pro zjištění podstatných skutečností týkajících se správné výše daně a že výslechem svědků nelze nahradit chybějící skladovou evidenci. Skutkový stav byl podle správce daně zjištěn dostatečně. K poukazu na dodatečné daňové přiznání TRITOS s.r.o. uvedl, že v návaznosti na dodatečná daňová přiznání, kde byl vykázán rozdíl oproti poslední známé daňové povinnosti v částce 0 Kč, byla vydána výzva k odstranění pochybností, na kterou TRITOS s.r.o. nereagoval.“

„Pokud jde o dodavatele EM Brno s.r.o., tak z přeložených dokladů (faktury přijaté a vydané, skladové příjemky a výdejky, inventura skladu, inventura nedokončené výroby) nebylo možné

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

„Pokud jde o fakturu od dodavatele P. K., správce daně identifikoval rozpor týkající se dané dodávky (str. 98 zprávy o daňové kontrole). Předmětem plnění bylo 150 kusů motorů 1L112M-2 5,5 kW bez vinutí, jež měly být rozebrány na dílce, z nichž některé byly přiřazeny k fakturám vydaným, a část měla zůstat na skladě a následně měla být použita pro další služby. V průběhu daňového řízení dále ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění žalobce uvedl, že při navíjení statorů došlo k poškození drážek u 93 kusů statorů, ty bylo třeba nahradit, a tudíž se použily statory z demontovaných motorů 1 L 112M2 a zbylé dílce demontovaných motorů zůstaly ve výrobě. Správce daně zjistil, že pokud jde o žalobcem označené faktury vydané, jejich předmětem byly navíječské práce na motorech typu D 100LB-2 (2 125 kusů, u nichž mělo být použito 93 kusů motorů od P. K.) a dále navíjení statorů a rotorů na motorech různých typů pro odběratele EM Brno s.r.o. Podle správce daně byl předmět plnění dle těchto faktur odlišný od dodávek od P. K., jednalo se o jiné typy motorů. ***Tvrzení o použití části dílců do výroby a provázanost s výrobou podle správce daně žalobce neprokázal. Nedoložil žádný doklad, který by pokazoval prodej zbývajících dílců do sběrných surovin, ani zůstatek dílců na skladní kartě zásob****. Správce daně poukázal na předloženou projekční zprávu a uvedl, že pro navíjení se používají měděné vodiče,*

cívky, sklené tkaniny, izolační trubičky a nikoli nakoupené nové motory. Pokud by žalobce prováděl navíječské práce na nakoupených motorech, pak by se cena tohoto zboží zvýšila o provedenou službu na motoru a další náklady s tím související, ***což by mělo být zaznamenáno na skladní kartě zásob, což nebylo a nebyla doložena ani kalkulace rozpracované výroby. Správce daně poukázal na to, že žalobce účtoval o zásobách způsobem B. Neprodané motory, tudíž měly být vykázány ve skladové evidenci a měly být zahrnuty v inventurním soupisu zásob a stav zásob zboží na skladě měl být k poslednímu dni účetního období řádně zaúčtován.*** *"*

„Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění žalobce odkázal na to, co již správci daně předkládal s tím, že doplňuje technický popis (jaké výrobní postupy se v tom kterém případě odehrály), knihu oprav, dodací list, knihu kooperace, doklady k přepravě a seznam jmen řidičů, které žalobce navrhl vyslechnout, seznam obchodních případů, do kterých vybrané faktury vstoupily a seznam zaměstnanců EM Brno s.r.o., u nichž žalobce navrhl výslech, přičemž mimo jiné uvedl, že v rámci místního šetření dne 14.10.2014 byly rozdělané motory a dílce správci daně ukázány. K některým dílcům žalobce doložil seznam faktur o jejich prodeji do kovošrotu. Dále uvedl, že neprováděl navíječské práce na nakoupeném zboží, nýbrž navíječské práce na zákazníkem dodaném zboží do kooperace, a v žádném případě nebyly navíječské práce použity na materiál na skladě. Pokud jde o dokumentaci obsaženou ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, tak ***správce daně uvedl, že tvrzení žalobce, že dodané komponenty byly rozebrány na dílce a zbylé zůstaly ve výrobě, neodpovídají údajům ani ve skladové evidenci, ani v nedokončené výrobě, a pokud jde o pohyb těchto dílců na skladě, ten nebyl doložen. Předložená evidence stavu a pohybu zásob u posuzovaných komponentů nekoresponduje s údaji na dílčích fakturách přijatých a byla podle správce daně vytvořena účelově tak, aby údaj o konečném stavu komponentů byl shodný s údajem uvedeným v inventárních seznamech ke dni 31.12.2010, tedy i se stavem zásob vykázaným v rozvaze ke dni 31.12.2010****. Pokud jde o důkazy spočívající v dokladech od daňového subjektu EM Brno s.r.o. (zakázkové listy, skladové karty, průvodky kooperace, evidenční skladní karty zásob, faktury a dodací listy, přepravní listy a objednávky)* ***ty nemohou podle správce daně nahradit nedostatečnou skladovou evidenci žalobce.*** *"*

„Správce daně tedy dospěl k závěru, že žalobce v reakci na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění neuvádí žádné nové skutečnosti, kterými by se správce daně již nezabýval. Správce daně poukázal na to, že žalobce důkazní prostředky v reakcích na výzvy měnil, což svědčí o jejich nedůvěryhodnosti a účelovosti. Žalobce nepředložil žádnou vnitřní směrnici, která by popisovala, co je v jaké činnosti považováno za kalkulační jednici, které druhy nákladů jsou považovány za přímé a které za výrobní nebo správní režii, jak je vytvořen systém číslování zakázek, jak jsou stanoveny zásady pro jejich ukončování a též pro oceňování nedokončené výroby, polotovarů výrobků dle § 49 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb. ***Vzhledem ke stále se měnícím důkazním materiálům****, které daňový subjekt předkládal správci daně v průběhu daňové kontroly, žalobce neunesl podle správce daně důkazní břemeno,* ***neboť nevedl žádnou evidenci nedokončené výroby a předkládal vždy jinou skladovou evidenci.*** *Pokud jde o návrh na výslech zaměstnanců EM Brno s.r.o., ten by nemohl podle správce daně nahradit chybějící skladovou evidenci žalobce. Pokud jde o listiny od EM Brno s.r.o., ty mají podle správce daně nulovou vypovídací hodnotu o správném vedení skladové evidence žalobce. Pokud by bylo pravdivé tvrzení, že zboží bylo rozebráno na dílce, přičemž část měla být přiřazena k fakturám vydaným a zbývající část měla zůstat na skladě, tak podle správce daně by zbylé dílce byly vykázány ve skladové evidenci, byly by zahrnuty v inventurním soupisu zásob a údaj o konečném stavu by nemohl být shodný s údaji v inventurních seznamech. Použití části dílců v*

jiných vystavených fakturách by podle správce daně musela odpovídat kalkulace rozpracované výroby. ***Způsob zahrnování vlastních nákladů žalobce nepředložil a neprokázal ani postup oceňování zásob vlastní výroby. Přitom práce na produktu či službě (spotřeba materiálu, služeb, režie atd.) má vliv na náklady účetní jednotky. Proto je třeba věrně a řádně účtovat o nedokončené výrobě a zachycovat z účetního hlediska všechny výrobní procesy v účetní jednotce.*** *Podle správce daně není rozhodující, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů byl předložen, nýbrž pouze jejich obsah.*

Právě uvedené svědčí podle zdejšího soudu o tom, že až na faktury přijaté od TRITOS s.r.o., kde byly identifikovány specifické skutečnosti na straně tohoto dodavatele zpochybňující reálné uskutečnění dodávek, ***se neuznání konkrétních dodávek opírá o celkové nedostatky ve skladové evidenci, v inventuře zásob, v evidenci a inventuře nedokončené výroby a nesrovnalostech ve vysvětlení žalobce o použití dodávek pro navíjení. Pokud jde o pochybnosti správce daně specifikované ve druhé výzvě, ty byly podle zdejšího soudu zcela důvodné. Správně vedené účetnictví v návaznosti na řádně vedenou skladovou evidenci slouží k poctivému zachycení finanční situace daňového subjektu. Skladovou evidenci je třeba vést v takovém rozsahu a takovým způsobem, aby z ní bylo možno ověřit pohyb zboží a materiálu v návaznosti jak na příjmy, tak na výdaje daňového subjektu. Z údajů ve skladové evidenci je možné zjistit stav zásob v kusech a jejich ocenění během roku, a lze analyzovat pohyb zboží ve skladu a porovnat tyto údaje s inventurním stavem ke konci roku.“***

32. Také žalovaný v **původním rozhodnutí** zdůraznil povinnost vést průkazné vedení skladové evidence, která je jedním z rozhodujících důkazních prostředků, z něhož je možné zjistit, kdy a na základě jakého dokladu byla zásoba naskladněna a vyskladněna a minimálně spolu s účetními doklady je možné dohledat, součástí jakého plnění je vyskladněná zásoba. Daňový subjekt musí vést stav zásob tak, aby bylo možné kdykoli v průběhu účetního období stav zásob a jejich ocenění prokázat. U žalobce tomu tak nebylo. U konkrétních komponentů byly náklady evidovány v odlišné výši na účtu 501, případně 518, a jinak ve skladové evidenci. Ne všechny nákupy se promítly do skladové evidence. Žalovaný tedy v původním rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, zda byl konkrétní materiál skutečně nakoupen, případně zda a jakým způsobem byl fakticky využit. O tvrzení žalobce by podávala průkazný doklad právě řádně vedené skladová evidence – inventurní soupis zásob ke dni 31.12.2010, na základě něhož se účtuje o konečném stavu zásob zboží a materiálu a evidence nedokončené výroby ke dni 31.12.2010.

33. Zdejší soud však ve svém rozsudku ze dne 6.6.2019, č.j. 62 Af 57/2017-67, dal zapravdu žalobci
v tom, že není zřejmé, proč byly na základě výše uvedeného hodnocení některé dodávky uznány a jiné nikoli. Zdejšímu soudu nebylo zřejmé, jak mohl správce daně a žalovaný, pokud jej k odmítnutí konkrétních nákladů **vedly výše uvedené zcela zásadní nedostatky zatemňující skladovou evidenci žalobce a způsob zahrnutí komponentů do výrobního procesu, některé dodávky uznat a jiné nikoli**, **ačkoli i reakce žalobce na druhou výzvu správce daně byla ve vztahu ke zjištěným nesrovnalostem obdobná a zčásti v obecné rovině poukazující na nedostatky při vedení skladové evidence. Nadto správce daně i žalovaný poukázali na to, že údajné dělení některých dodávek na části (dílce) a jejich další použití pro výrobu, a tudíž výstupy žalobce, zůstalo v rovině tvrzení.** Pokud správce daně pokračoval v dokazování, není také vůbec zřejmé, zda prověřoval přiřazení dodávek, které uznal, k fakturám vydaným uvedeným v odpovědi žalobce na druhou výzvu.

34. Zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 6.6.2019, č.j. 62 Af 57/2017-67, uvedl, že *„Pokud správce daně prověřuje z daňového hlediska vstupy a výstupy daňového subjektu, použití „vstupů“ pro jeho ekonomickou činnost a vazbu „vstupů“ (dodávek) na výstupy, tak je jeho povinností po stránce skutkové učinit jasný závěr o tom, zda to, co daňový subjekt tvrdí, se opravdu událo tak, jak tvrdí, jinými slovy, zda tvrzení daňového subjektu (tu o konkrétních dodávkách) může mít za prokázané. Musí mít postaveno najisto, zda se dodávky uskutečnily či nikoli. Pokud dospěje k závěru, že důkazní prostředky důvěryhodně uskutečnění ekonomické operace (náklad a jeho použití pro výstupy) nemohou prokázat, protože kupříkladu daňový subjekt identifikované pochybnosti nevyvrátí nebo celé účetnictví a další doklady daňového subjektu jsou stiženy takovými vadami, že kompletně zatemní obraz jeho hospodaření, není možné mít po stránce skutkové za to, že se jednotlivé případy udály tak, jak daňový subjekt tvrdí. V tomto ohledu nelze argumentovat ani odlišností některých právních aspektů DPH; i u DPH musí správce daně prověřit, zda se plnění, z nichž je nárokován odpočet DPH, reálně uskutečnila.* ***Dokazováním zprávou o daňové kontrole č.j. 1455676/15/3005-60563-704646 na daň z přidané hodnoty (dále jen „zpráva k DPH“) zdejší soud zjistil****, že v případě totožných dodavatelů jejich dodávky správce daně v jejich celku neuznal jako prokázané. Ve všech případech uvedl, že z tabulek, v nichž identifikoval u každé dodávky rozpory mezi doklady zapůjčenými správci daně a důkazními prostředky předloženými žalobcem v odpovědi na výzvu, vyplynul rozdíl mezi daňovými doklady uvedenými v evidenci pro daňové účely a doklady předloženými žalobcem jak na DPH, tak na dani z příjmů právnických osob. Jedná se rozdíly v objemu, v označení a identifikaci zboží, v datech a v časových posloupnostech přijatých a vystavených dokladů v návaznosti na skladové příjemky a výdejky a jiné nesrovnalosti. Z tabulek je zřejmé, že u zboží a materiálu v nich specifikovaných nelze podle správce daně určitý druh prodaného zboží a materiálu ověřit na faktury přijaté, neboť daňový subjekt k fakturám vydaným přiřadil velké množství zboží a materiálu, které není na faktuře vydané uvedeno. Správce daně nemůže zjistit a ověřit, zda materiál a zboží uvedené daňovým subjektem na skladních kartách byl skutečně použit v rámci fakturované zakázky. Z faktur vydaných není zřejmé, zda se jednalo pouze o opravy, neboť k nim byl přiřazen materiál i zboží, nebo zda se jednalo pouze o prodej zboží a materiálu. Potom by musel být konkrétní materiál na faktuře vydané uveden. Dále bylo správcem daně zjištěno ze skladních karet, že přiřazené zboží (druh) nesouhlasí s druhem zboží uvedeným na faktuře vydané a fakturované částky za zboží a materiál jsou fakturovány v cenách nižších, než jsou ceny nákupní. Na fakturách vydaných jsou uvedeny služby, přitom cena za práci by měla tvořit podstatnou výši fakturované částky, a přesto cena práce nebyla žalobcem na žádném dokladu vyčíslena. U některých faktur bylo zboží prodáno dříve, než bylo nakoupeno (str. 67 až 68 zprávy k DPH k daňovým dokladům od EM Brno s.r.o., str. 87 zprávy k DPH k daňovým dokladům od J. D. DANPEX, str. 97 až 98 zprávy k DPH k daňovým dokladům od Ing. V. H.). K daňovým dokladům od LABARA s.r.o. správce daně na str. 91 zprávy k DPH uvedl, že žalobce nakoupené zboží a materiál nepřiřadil k fakturám vydaným, neuvedl ve skladní kartě nebo zboží naskladnil dříve než bylo nakoupeno dle faktury přijaté. Pokud jde o doklady od Pavla Kusého, na str. 99 zprávy k DPH správce daně uvedl, že faktury vydané byly vystaveny za služby, nikoli za prodej zboží, a nesoulad vyplynul i z předložené skladní karty. Na str. 101 až 102 zprávy k DPH správce daně uvedl, že v rámci prováděné kontroly byl žalobce vyzván k předložení průkazné průběžné evidence zásob zboží, neboli evidence pohybu zboží v průběhu zdaňovacího období leden až prosinec 2010 tak, aby byly tyto zůstatky zboží na skladě ověřeny. Evidence – skladní karty byly doplněny až na základě výzvy správce daně a vytvořeny tak, aby byl údaj o konečném stavu shodný s údajem*

uvedeným v inventárních seznamech. Přestože ve skladních kartách chybí některé nákupy i prodeje, konečný stav zásob souhlasí s prvotně předloženými inventurními soupisy. Z této skutečnosti logicky vyplývá, že skladní karty byly vytvořeny dodatečně a přiřazení materiálu a zboží k fakturám vydaným bylo provedeno tak, aby stav zásob souhlasil s údaji v předloženém účetnictví. Pokud by žalobce skutečně provedl podle § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb. k poslednímu dni zdaňovacího období fyzickou inventuru, zjistil skutečný stav zásob a porovnal se stavem evidenčním (inventurou dokladovou), musel by k výše uvedeným rozporům týkajícím se stavu zásob na základě jednotlivých nákupů a prodejů zásob v průběhu zdaňovacího období přihlédnout. ***Na str. 189 zprávy k DPH pak správce daně uvedl, že (ani po místním šetření ze dne 14.10.2014) nesplnil žalobce své zákonné povinnosti, a to v takové míře, že není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. V průběhu kontrolovaných zdaňovacích období přijímal zdanitelná plnění za nákup materiálu a zboží od různých dodavatelů, z nichž si uplatňoval nárok na odpočet daně, a zároveň vykazoval uskutečněná zdanitelná plnění. Správce daně nemohl zjistit a prověřit uskutečněná plnění na výstupu při absenci průkazně vedené skladové evidence, neboli evidence toho, jaké zboží a materiál, v jakém množství a v jaké ceně byl daňovým subjektem použit k uskutečňování jeho ekonomické činnosti a zároveň nemohl prověřit, že žalobcem vykázaná uskutečněná zdanitelná plnění odpovídají skutečnosti. Podle správce daně jestliže žalobce své zákonné povinnosti neplní v takové míře, že daň v tomto důsledku nelze stanovit dokazováním (pro převažující absenci relevantních důkazů), pak má správce daně právo (ale i povinnost) zvolit pro stanovení daně pomůcky. Při posuzování identického skutkového děje tedy dospěl správce daně k diametrálně odlišným závěrům. U DPH neměl žádné z tvrzení žalobce o dodávkách za rok 2010 za prokázané z důvodu zjištění týchž vad skladové evidence a evidence nedokončené výroby jako při kontrole daně z příjmů. Z hlediska daně z příjmů však dospěl k závěru o prokázání podstatné části těchto plnění důkazními prostředky.*** *Podle zdejšího soudu by k takovému odlišnému postupu mohlo dojít pouze tehdy, pokud by v dalším průběhu daňové kontroly na daň z příjmů došlo k výraznému obratu v dokazování, kdy by po stránce skutkové muselo být zcela zřejmé, z jakých důvodů správce daně dodávky, jež podle jeho názoru nebylo pro rozsah zjištěných vad vůbec možné prokázat a stanovit tak jim odpovídající výši DPH dokazováním, nakonec pro účely daně z příjmů má za prokázané. Nic takového však nelze ze zprávy o daňové kontrole zjistit, nadto za situace, kdy argumentace, o niž opírá správce daně a žalovaný odmítnutí některých nákladů, spočívá převážně na stále týchž závěrech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Nadto hodnotící závěry správce daně jsou obecně závěry, jež zpravidla bývají důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. Co se v procesu dokazování tak zásadně změnilo, že správce daně poté, co stanovil DPH podle pomůcek, najednou větší část týchž dodávek měl za prokázané, není ze správního spisu ani z úvah správce daně a žalovaného zřejmé.* ***Stejně tak není zřejmé, že proč přes rozsah zjištěných vad správce daně uznal všechny dodávky od Ing. H. v roce 2010 a v roce 2012 již nikoli, jak bylo výše uvedeno. Námitka, že není zřejmé, co vedlo správce daně k neuznání některých dodávek a jiných nikoli, a námitka, že není zřejmé, proč v případě DPH přistoupil na stanovení daně podle pomůcek a v případě daně z příjmů naopak správce daně dokazoval, je tedy důvodná.*** *Pokud tedy žalobce namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, tak z argumentace žalovaného a správce daně, jak byla výše shrnuta, dle zdejšího soudu neplynou dostatečné a konkrétní nosné důvody osvětlující, proč byly některé dodávky uznány jako prokázané a jiné nikoli. Žalovaný přitom úvahy správce daně v tomto směru nedoplnil a jeho rozhodnutí se opírá*

o tytéž skutkové a právní důvody; proto je jeho rozhodnutí stiženou vadou, jež má za následek jeho nepřezkoumatelnost.“

IV. b)

35. Zdejší soud se tedy zabýval tím, zda napadené rozhodnutí požadavkům výše citovaného zrušujícího rozsudku zdejšího soudu dostálo.

36. V bodě 50 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „*Správce daně podrobil detailní kontrole pořízení veškerého zboží, zaúčtovaného dodavatelskými fakturami do nákladů ve zdaňovacím období roku 2010, ...V Seznámení pak správce dně nejen vyčíslil, ale i druhově a množstevně uvedl spotřebu konkrétního zboží dle dodavatelských společností, která je nákladem daňově účinným, jestliže toto zboží bylo v roce 2010 nejen fakticky pořízeno, ale současně i skutečně spotřebováno (tj. dle postupů účtování zásob způsobem B ovlivnilo základ daně prostřednictvím účtu třídy 5) a reálně vyfakturováno odběrateli, případně bylo součástí nedokončené výroby (tj. projevilo se ve výnosech) nebo součástí konečného zůstatku zásob zboží na skladě k 31. 12. 2010 (tj. neprojevilo se ve výnosech, tudíž neovlivnilo základ daně a mělo být zahrnuto v konečném zůstatku zásob na skladě – účty účtové třídy 1). Obdobně správce daně nejen vyčíslil, ale i druhově a množstevně vymezil zboží sice v roce 2010 pořízené, avšak v průběhu roku 2010 při zakázkové výrobě nespotřebované – tj. takové zboží, jehož pořízení nenaplňuje podmínky daňové účinnosti v ZO 2010, tedy zboží, které bylo sice fakticky pořízeno, avšak při akceptaci vedení zásob způsobem B mělo být v rámci uzávěrkových operací převedeno a vykázáno v konečném zůstatku zásob zboží na skladě. Daňově neúčinným nákladem je tak reálně pouze zboží v roce 2010 pořízené, jehož prodej (spotřeba) se však v rámci zakázkové výroby nezobrazil ve výnosech (účty 302.00 a 311.000), a současně zboží, které nebylo součástí konečného stavu zásob zboží na skladě k 31. 12. 2010 (účet 112.000).*“ Žalovaný dále zdůraznil, že žalobce neprokázal, že (*některé)* předmětné zboží, zásobu pořízenou v konkrétním zdaňovacím období, vynaložil za účelem dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů a že se tedy jedná o daňově účinný náklad roku 2010, tedy neprokázal, že jím tvrzené náklady na pořízení materiálu se promítly do faktické spotřeby, neboť správce daně zjistil, že pořízené zboží nebylo prodáno a vyfakturováno, případně nebylo součástí nedokončené výroby ani inventurního soupisu zásob ke dni 31.12.2010, který byl podkladem pro zaúčtování konečného stavu účtu 112.00.

37. K odkazu žalobce na stanovení DPH podle pomůcek, kdy tentýž skutkový stav stanovení DPH na základě dokazování podle správce daně neumožňoval a žalobci byla za zdaňovací období měsíců roku 2010 pravomocně stanovena DPH na základě pomůcek, z rozhodnutí žalovaného plyne následující: „*V případě daně z příjmů postupem dle § 24 odst. 1 ZDP jde v podstatě o prokázání přímé souvislosti mezi uplatněnými náklady a dosaženými příjmy, neboť daňově účinným nákladem při akceptaci vedení zásob způsobem B, je pouze takové zboží (zásoba) které bylo použito (spotřebováno) na konkrétní uskutečněnou, odběrateli vyfakturovanou zakázku, tedy takové, které se reálně projevilo ve výnosech kontrolovaného období (faktury vydané, nedokončená výroba). Zvolil-li odvolatel pro vedení zásob způsob B, tedy způsobem, kdy veškeré pořizované zásoby zboží jsou prvotně účtovány do nákladů (strana MD účtů účtové třídy 5), pak daňově účinným nákladem je pouze takové zboží, které je spotřebováno a které se reálně projeví ve výnosech (strana D účtu účtové třídy 6). Po řádně provedené inventarizaci se o ostatní nakoupené (pořízené), avšak nespotřebované zboží sníží celkové náklady, jestliže toto nebylo vynaloženo (tj. spotřebováno) za účelem dosažení, zajištění a*

udržení zdanitelných příjmů a je následně (tj. ke konci účetního období) vykázáno v konečném zůstatku zásob zboží na skladě na účtech účtové třídy 1, tedy na účtech neovlivňujících (nesnižujících) základ daně předmětného zdaňovacího období (účetní zápis: strana MD účtů účtové třídy 1; strana D účtů účtové třídy 5). A právě v uvedeném lze spatřovat zásadní odlišnost hmotně právní normy dopadající na daň z příjmů a hmotně právní normy dopadající na daň z přidané hodnoty (viz dále i bod [101]), ***neboť v případě DPH není rozhodný způsob vedení evidence zásob, ani skutečnost, zda se spotřeba pořízeného zboží (zásoby) projevila ve výnosech kontrolovaného zdaňovacího období (tj. zda bylo zboží prodáno), ale ani zda v rámci uzávěrkových operací jsou nespotřebované zásoby promítnuty do konečného zůstatku zásob (tedy jejich hodnota nevstupuje do základu daně), jestliže uskutečněná plnění na DPH jsou posuzována samostatně.*** *Respektování akruálního principu (věcná a časová souvislost nákladů a výnosů, přičemž věcná souvislost u výnosů je určena realizací výsledku hospodaření ve stejném období) v případě daně z příjmů je však naprosto zásadní, jestliže daňově účinnými náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP jsou pouze náklady skutečně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tj. zásoby skutečně spotřebované. DPH na rozdíl od daně z příjmů skutečnou spotřebu zásob nehodnotí, zatímco u stanovení základu daně z příjmů je tato skutečnost naprosto zásadní. Zboží, které nebylo spotřebováno, zůstává na skladě, tedy nevstupuje do základu daně a je evidováno na účtech účtové třídy 1. Pro DPH však toto zjištění a hodnocení není relevantní.*“

38. Ohledně odlišného způsobu stanovení daně z příjmů právnických osob a DPH lze dále odkázat na bod 100 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvádí: „*I ve Zprávě o DPH správce daně uvádí, že ve věci daně z příjmů ale ani ve věci DPH nedošlo ke zpochybnění faktického uskutečnění dodávek zboží. S ohledem na nekompatibilitu obou daní, a to zejména s ohledem na respektování věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů ve věci daně z příjmů z podhledu ZDP ale i ZoÚ je daňově účinným nákladem pouze takové zboží (zásoba), které bylo fakticky spotřebováno za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů konkrétního zdaňovacího období. Správce daně tak byl schopen sledováním osudu (cesty) zboží, zaúčtovaného při pořízení na nákladový účet, jednoznačně určit, zda jde o zboží (zásobu) které se v rámci uzávěrkových operací promítlo či mělo promítnout do stavu zásob ke konci konkrétních účetních období na účtech účtové třídy 1. Ve věci DPH však časová provázanost přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění ve shodném období není zákonem vymezena, jestliže nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění lze uplatnit, aniž by použití přijatých zdanitelných plnění k ekonomické činnosti bylo vázáno ke konkrétnímu (kontrolovanému) zdaňovacímu období tak, jak je tomu u daně z příjmů (viz § 72 odst. 1 a 2 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů).*“ V bodě 111 napadeného rozhodnutí žalovaný dále uvádí: „*Správce daně rovněž jasně uvedl, které účetní případy zpochybňuje – vyloučení nespotřebovaného zboží (zásob) v členění dle dodavatelských společností s ohledem na neprokázanou spotřebu tohoto zboží v kontrolovaném zdaňovacím období, přičemž samotné vyloučení jakkoli nesouvisí s konkrétním dodavatelem, stejně tak jakkoli nesouvisí s daty pořízení zásob (měsíce, roku), neboť zásadním pro vyhodnocení věci je pouze faktická spotřeba zboží odrážející se v realizovaných výnosech [tj. skutečnost, že fakticky dodané zboží (zásoba) bylo v předmětném zdaňovacím období spotřebováno a promítlo se ve výnosech a jeho pořízení (nákup) tak mohlo snížit základ daně či naopak spotřebováno nebylo a mělo tak zůstat jako zásoba na skladě, tedy na účtech účtové třídy 1 bez vlivu na základ daně]. Nelze očekávat, že z důvodu neprokázání spotřeby konkrétního zboží je nutné zpochybňovat účetnictví odvolatele jako celku, pokud v ostatních případech byla spotřeba zboží ve vazbě na realizované výnosy ve*

zdaňovacím období jednoznačně prokázána. Konečně je běžným postupem při správě daní, že správce daně vyloučí z daňově účinných nákladů pouze konkrétní účetní případy a akceptuje tak pouze prokazatelně vynaložené náklady naplňující podmínky daňové činnosti, aniž by došlo ke zpochybnění celého účetnictví daňového subjektu a následně proto ke stanovení dan např. podle pomůcek tak, jak dovozuje odvolatel." Dále žalovaný v bodě 114 (na straně 29 napadeného rozhodnutí) uvádí: „*A právě v nyní posuzované věci, tedy změnou způsobu stanovení daně (požadavek odvolatele na stanovení daně podle pomůcek i v případě daně z příjmů, které by pro něj bylo pravděpodobně příznivější) ve věci daně z příjmů by dle odvolacího orgánu bylo postupováno v rozporu s daňovým řádem, zejména s § 1 odst. 2 (stanovení daně ve správné výši), neboť případě odvolatele nebyla hypotéza ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu naplněna, jestliže daň dle pomůcek lze stanovit pouze tehdy, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit dokazováním. Současně změnou způsobu stanovení daně (přechod z dokazování na pomůcky) by bylo postupováno v rozporu s hmotněprávní úpravou upravující daň z příjmů (ZDP), konkrétně s §§ 23 odst. 1 a odst. 10 a 24 odst. 1 ZDP, ale i s §§ 2, 3 odst. 1 a 8 odst. 4 ZoÚ, s § 9 odst. 7 Vyhlášky a s ČÚS č. 015 a 019. V nyní posuzované věci totiž předmětem pochybností rozhodně nebyla samotná fakticita plnění (tj. pořízení zásob zboží dle dodavatelských faktur), ale neprokázání spotřeby konkrétního druhu zboží (pořízených zásob) v kontrolovaném zdaňovacím období, tedy neprokázání vynaložení jednoznačně specifikovaného nákladu za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (zakázková výroba) při nerespektování věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů ve shodném období.*"

39. Z argumentace žalovaného, jak byla výše shrnuta, dle zdejšího soudu plyne, že žalovaný obšírně vysvětluje své důvody, pro které potvrdil jako správný postup správce daně, který dospěl ke stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2010 dokazováním. Zdejší soud však upozorňuje na to, že žalovaný v případě vysvětlení odlišností kontroly DPH a daně z příjmů obecně upozaďuje zásadní hledisko uznání nároku na odpočet DPH, kterým je použití přijatých plnění pro uskutečňování ekonomické činnosti žalobce, tedy prověření i žalobcem uskutečněných plnění ve vazbě na nakoupené zboží (komponenty do výroby a oprav).

40. Zdejší soud v tomto směru nepovažuje za nutné podrobně opakovat základní principy dokazování a rozložení důkazního břemena, nicméně z hlediska nyní posuzované věci je podstatné, že daňový subjekt svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). V případě žalobce nebylo možno ověřit stav zásob a způsob nakládání se zbožím v průběhu zdaňovacího období roku 2010. **Nebylo možno seznat stav zásob v průběhu času, nebyl naplněn smysl vedení evidence zásob**, kterým je v prvé řadě možnost ověřit skutečný, faktický stav zásob v průběhu času ve vazbě na stav účetní. Proto musí být evidence vedena přesně a průběžně, tj. aby byla věrným obrazem skutečného stavu zásob (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2013, č.j. 9 Afs 70/2012-35 či ze dne 20.6.2007, č.j. 9 Afs 36/2007-98). Nadto bylo zjištěno, že žalobcem správci daně postupně předkládané doklady se navzájem lišily, a to u všech vyjmenovaných dodavatelů; správce daně zjistil **rozdíly mezi zaúčtovanými doklady a doklady předloženými žalobcem** v návaznosti na první výzvu, které spočívaly v objemu, označení a identifikaci zboží, v datech a časových posloupnostech přijatých a

vystavených dokladů v návaznosti na skladové příjemky a výdejky jiné nesrovnalosti (str. 11, 17, 29, 37, 67, 72, 97 zprávy o daňové kontrole). Na uvedeném by tak nic nezměnilo ani dokazování tabulkou vypracovanou žalobcem obsahující seznam faktur od dodavatele EM Brno s.r.o. a TRITOS, s.r.o., z níž mělo podle žalobce plynout mimo jiné množství podle správce daně neprokázaného nakoupeného materiálu, který však podle žalobce naopak měl reálně zůstat v jeho skladě (83,2 palet o celkové hmotnosti 22 941 kg materiálu); proto tomuto důkazními návrhu uplatněnému u jednání dne 20.10.2022, stejně jako návrhu na dokazování fotografiemi statorů, rotorů apod., zdejší soud nevyhověl i se zohledněním toho, že jde fakticky jen o podrobněji rozpracovanou žalobní argumentaci ve vztahu k neuznaným nákupům, jež odpovídá argumentaci konstantně žalobcem uplatňované již před správcem daně.

41. Zdejší soud zdůrazňuje, že pomůcky přichází v úvahu ve chvíli, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno neunese v takové míře, že daň nelze dokazováním stanovit.

42. Žalovaný v bodě 42 napadeného rozhodnutí popisuje akruální princip ve vztahu k zakázkové výrobě a mj. zdůrazňuje: „*Zakázková výroba je jednou ze základních oblastí, kde daňový subjekt musí obzvláště respektovat akruální princip (tj. věcná a časová souvislost nákladů a výnosů). Zatímco v běžných případech při vynakládání nákladů nesouvisejících s konkrétní zakázkou lze akceptovat, že vynaložené výdaje se nemusí vždy reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, a náklady a z nich přitékající příjmy se tak nemusí střetnout v témže zdaňovacím období, v případě zakázkové výroby je situace jiná. Daňový subjekt vynakládá konkrétní někým objednané náklady na výkony, které vyfakturuje a zahrne do zdanitelných příjmů po splnění sjednané objednávky. Z tohoto důvodu,* ***tedy při respektování akruálního principu, nemůže do jednoho období zahrnout pouze náklad a do druhého výnos, ale musí příslušné náklady a výnosy k dané zakázce důsledně párovat a příslušné výnosy a náklady ze zakázky zahrnout do výsledku hospodaření zásadně ve stejném období.*** *... Při stanovení základu daně musí být respektována věcná a časová souvislost příjmů a výdajů vynaložených v daném zdaňovacím období, neboť pouze tímto způsobem dojde k naplnění dikce § 23 odst. 1 ZDP, jestliže v souladu s tímto ustanovením lze účtovat pouze o výnosech a nákladech, které v daném účetním období skutečně vznikly, bylo věcí odvolatele,* ***aby v případě daňové účinnosti konkrétního zboží (zásob) prokázal svá tvrzení o vynaložení předmětného nákladu (tj. o faktické spotřebě) a o jeho souvislosti s dosaženými příjmy (faktury vydané případně nedokončená výroba).***“ Citované východisko zdejší soud v obecné rovině nezpochybňuje, nicméně z předchozího rozsudku zdejšího soudu plyne jiná otázka, kterou měl žalovaný vyjasnit.

43. I v nyní napadeném rozhodnutí má žalovaný nadále za to, že daň z příjmů bylo možno stanovit dokazováním, zejména podle žalovaného díky důslednému párování příslušných nákladů (faktury přijaté) a výnosů (faktury vydané) při respektování akruálního principu správcem daně (pokud jde o příjmy žalobce, ty nebyly zpochybňovány). Podle žalovaného byl správce daně (na rozdíl od jeho postupu v případě DPH) schopen sledováním osudu (cesty) zboží, zaúčtovaného při pořízení na nákladový účet, jednoznačně určit, zda jde o zboží (zásobu), které se v rámci uzávěrkových operací promítlo či mělo promítnout do stavu zásob ke konci konkrétních účetních období na účtech účtové třídy 1. Žalovaný má tedy za to, že faktickou spotřebu dokazují spárované faktur vydané (vstupy) s fakturami přijatými (výstupy), které lze spojit s určitým předmětem plnění, v jehož rámci bylo nakoupené zboží použito.

44. Tvrdí-li žalovaný, že správce daně důsledně „napároval“ daňové doklady žalobce a tím prokázal, že daňově neúčinným nákladem je tak reálně pouze zboží v roce 2010 pořízené, jehož prodej (spotřeba) se v rámci zakázkové výroby nezobrazil ve výnosech a současně zboží, které nebylo součástí konečného stavu zásob zboží na skladě k 31.12.2010, tak zde se do určité míry argumentačně jedná o polemiku se závěry zdejšího soudu, který v předchozím rozsudku mimo jiné správním orgánům vytknul, že správce daně uznal některé výdaje pouze na základě vyjádření žalobce bez bližšího zdůvodnění.

45. Pokud tedy kupř. v bodě 86 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že se nelze jednoznačně ztotožnit se závěrem soudu, že není zřejmé, že proč přes rozsah zjištěných vad správce daně uznal všechny dodávky od Ing. V. H. v roce 2010 a v roce 2012 již nikoli, přičemž podle žalovaného tak správce daně učinil na základě „napárování“ faktur vydaných a přijatých, kdy koresponduje jejich předmět kvantitativně i kvalitativně s pořízeným zbožím, tak to jednak není pravdou a kromě toho jde o polemiku se závěrem, který již zdejší soud vyslovil ve svém zrušujícím rozsudku.

46. Zpráva o daňové kontrole (a ani seznámení s výsledkem kontrolního zjištění) neobsahuje důsledná „napárování“ příslušných nákladů (faktury přijaté) a výnosů (faktury vydané) provedená správcem daně, jak tvrdí žalovaný. Naopak kupř. na str. 53 je správcem uvedena tabulka daňových dokladů od EM Brno s.r.o., která neobsahuje žádné „napárování“ provedené správcem daně. Správce daně pouze akceptoval „přiřazení“ vydaných faktur tak, jak je správci daně zaslal žalobce ve svém vyjádření. Takto ostatně správce daně „nenapároval“ ani uznané faktury za dodávky od Labara s.r.o., od Ing. V. H. či od J. D. DANPEX. Správce daně pouze, i přes vytknuté vady prolínající se celou zprávou o daňové kontrole, po přímo citovaném vyjádření žalobce k seznamu faktur, u nichž správce daně specifikoval jednotlivé pochybnosti, uvedl bez jakéhokoli hodnocení žalobcova vyjádření na druhou výzvu správce daně z hlediska jeho průkaznosti či věrohodnosti závěr, že „daňový subjekt prokázal a doložil výdaje (náklady), které byly použity k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ke konkrétním výnosům ve zdaňovacím období roku 2010. Správce daně nemá pochybnosti o tom, že výše uvedené výdaje (viz tabulka č...) byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 ZDP“ (str. 16, 26, 53, 93 zprávy o daňové kontrole).

47. Z uvedeného je zřejmé, že správce daně de facto pouze akceptoval v tabulkách uvedené výdaje jen na základě „legendy“ předestřené žalobcem na druhou výzvu správce daně (tedy akceptoval přiřazení od žalobce, aniž by vyjádření žalobce jakkoli detailně hodnotil), ačkoli na jiných místech opakovaně (prakticky u všech dodávek) uvádí, že správce daně zjistil rozdíly mezi zaúčtovanými doklady a doklady předloženými žalobcem (!) v návaznosti na první výzvu, které spočívaly v objemu, označení a identifikaci zboží, v datech a časových posloupnostech přijatých a vystavených dokladů v návaznosti na skladové příjemky a výdejky jiné nesrovnalosti, které nadto konkrétně specifikoval. To vše navíc za situace, kdy správce daně zjistil, že žalobce v evidenci zásob zboží, nedokončené výroby a evidenci tržeb neuváděl všechny skutečnosti vyjadřující stav a pohyb zásob, a kdy sám na jiných místech zprávy o daňové kontrole uvádí, že žalobce neustále měnil důkazní materiály, což svědčí o nedůvěryhodnosti a účelovosti předkládaných důkazních prostředků. Nadto již v předchozím zrušujícím rozsudku zdejší soud žalovaného upozornil, že „reakce žalobce na druhou výzvu správce daně byla ve vztahu ke zjištěným

nesrovnalostem obdobná a zčásti v obecné rovině poukazující na nedostatky při vedení skladové evidence.“

48. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy; správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Tak správce daně vůbec nepostupoval, neboť bez dalšího akceptoval i přes výše vytknuté nedostatky a nesrovnalosti vyjádření žalobce jako důkaz.

49. Jestliže hlavním ze specifik daně z příjmů je časová a věcná provázanost nákladů (výdajů) s příjmy, tedy vztah provázanosti mezi „vstupy“ a „výstupy“, je zřejmé, že jsou na daňový subjekt stran dokazování nákladů ve smyslu § 24 ZDP kladeny nároky, které nepochybně žalobce nesplnil. Míra jeho pochybení zatemnila slovy žalovaného „sledovatelnost osudu“ nakoupeného zboží (zásob). Pokud povinnost prokázat náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 ZDP s přihlédnutím ke shora uvedenému principu podle správních orgánů žalobce pro některé případy splnil, zatímco v případě odpočtů DPH z přijatých plnění tuto povinnost nesplnil a DPH mu za toto konkrétní období musela být stanovena pouze kvalifikovaným odhadem, je z hlediska práv daňového subjektu kruciálním, zda skutečně bylo možné správně stanovit daň z příjmů dokazováním. Výše uvedený postup správce daně však nelze označit za řádné dokazování. Byl-li totiž žalobcem zpochybněn samotný způsob správného stanovení daně, tak podstatné je nejen zdůvodnění neuznání konkrétních dodávek, ale i to, zda byla výsledná daň stanovena správně a zda se skutečně opírá o skutkové závěry zjištěné procesem dokazování i u výdajů uznaných.

50. Zdejší soud konstatuje, že závěr žalovaného, že správce daně, pokud jde o uznané výdaje žalobce, v rámci dokazování důsledně spároval vydané a přijaté faktury a že je „detailně prověřoval“, tak není správný, stejně jako závěr, že daň z příjmů byla správně stanovena dokazováním; to se podle zdejšího soudu správci daně přes rozsáhlé vady (rozpornost) a nedostatky důkazních prostředků předkládaných žalobcem zatemňujících reálný stav, pokud jde o nakoupené dodávky, nepodařilo, a žalovaný, ač mu byl zdejším soudem dán prostor, tuto vadu nezhojil.

51. S ohledem na výše uvedené tak zdejší soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

V. Náklady řízení

52. Výrok o náhradě nákladů řízení opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

53. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má dle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen žalobci zaplatit náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady ve výši 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Dále šlo o náklady zastoupení spočívající v odměně zástupce za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč – převzetí a příprava zastoupení,

žaloba, replika k vyjádření žalovaného, účast u jednání soudu dne 20.10.2022; podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátce DPH, byla k nákladům za právní zastoupení připočtena částka odpovídající DPH. Pokud jde o úkon právní služby spočívající v nahlížení do spisu u zdejšího soudu dne 17.10.2022 „za účelem zjištění aktivity žalovaného, která ho měla vést k vydání napadeného rozhodnutí“, nejde podle zdejšího soudu o úkon, jehož náhrada by měla jít k tíži žalovaného. Zpochybnění důvodů vydání napadeného rozhodnutí (a logicky tomu předcházející průběh řízení před žalovaným, které vyústilo ve vydání napadeného rozhodnutí) se předně mělo promítnout v žalobě v rámci včas uplatněných žalobních bodů. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci částku 19 456 Kč, a to k rukám zástupce žalobce ve stanovené lhůtě.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 20. října 2022

David Raus v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.