



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. 19963/20/5200-11434-707700,

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26.5.2020, č.j. 19963/20/5200-11434-707700, 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. 19963/20/5200-11434-707700, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 22.12.2015,
  - č.j. 4243917/15/3005-52521-711416, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2011 do 31.12.2011 ve výši 806 930 Kč a spolu s tím mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 161 386 Kč,
  - č.j. 4243936/15/3005-52521-711416, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2012 od 31.12.2012 ve výši 1 284 780 Kč a spolu s tím mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 256 956 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 2011 dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), o částku 806 930 Kč a za zdaňovací období 2012 o částku 1 284 780 Kč, neboť žalobce neprokázal vynaložení 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 v rámci zakázkové výroby za zdaňovací období roku 2011 a 2012.
3. Žalobce podal proti shora uvedeným dodatečným platebním výměrům odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 20.4.2017, č.j. 18188/17/5200-11434-707700, zamítl. Toto rozhodnutí žalovaného bylo rozsudkem zdejšího soudu ze dne 6.6.2019, č.j. 62 Af 58/2017-60, zrušeno pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů, neboť ze shora uvedeného rozhodnutí žalovaného 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“) a za totožná zdaňovací období stanovena podle pomůcek, zatímco daň z příjmů právnických osob byla doměřena na základě dokazování. Žalovaný se na základě zrušujícího rozsudku věcí opětovně zabýval a v nyní napadeném rozhodnutí dospěl k věcně shodnému názoru se svým dřívějším rozhodnutím, odvolání žalobce zamítl a potvrdil shora uvedené dodatečné platební výměry.

#### II. Shrnutí procesního postojů 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 58/2017-60; podle žalobce je nepřijatelné, aby žalovaný s argumenty krajského soudu polemizoval či dokonce s nimi vyjadřoval nesouhlas, tím spíše v případě, pokud 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 nákladů a stejně tak ze zprávy o daňové kontrole nelze vyčíst, na základě jakých pohnutek či procesu 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 daně 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. 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. aktuálního principu, tedy časové přílehavosti 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 zdejšími 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 předloženy 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. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvádí, že v napadeném rozhodnutí je zcela jasně a přezkoumatelně vysvětlen postup správce daně při posuzování uplatněných výdajů jako daňově účinných.
12. K námitce neuznání faktické spotřeby žalovaný zdůrazňuje, že pohyb materiálu (pokud by se nepropojil na vydané faktury) by se měl projevit alespoň ve skladové evidenci (příjem, výdej), případně v nedokončené výrobě, což žalobce v žalobě přehlíží.
13. K námitce stanovení daně podle pomůcek žalovaný uvádí, že v daném případě neměl správce daně pochybnosti o příjmech žalobce 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 zdejšími 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 58/2017-60, 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 58/2017-60, 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 58/2017 rovněž proběhlo jednání, v jehož rámci bylo dokazováno zprávou o daňové kontrole k DPH za zdaňovací období leden až prosinec roku 2011 (dokazování je shrnuto v bodě 43 rozsudku zdejšího soudu ze dne 6.6.2019, č.j. 62 Af 58/2017-60). Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že DPH za předmětná zdaňovací období byla pravomocně stanovena podle pomůcek.
18. Žalobce za zdaňovací období roku 2011 a 2012 uplatnil náklady na základě faktur od svých dodavatelů LABARA s.r.o., VITABO s.r.o., Ing. V. H., EM Brno s.r.o., J. D. Danpex, BENTEL, s.r.o. Správce daně část dodávek některých dodavatelů jako prokázané neuznal (od EM Brno s.r.o. a od J. D. DANPEX – zdaňovací období roku 2011, a od Ing. V. H. a od EM Brno s.r.o. – zdaňovací období roku 2012), neboť nebyla prokázána jejich spotřeba ve věcné a časové souvislosti s příjmy za předmětná zdaňovací období. 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. 18188/17/5200-11434-707700, 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 zákona č. 280/2009 sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
22. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
23. Podle § 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 58/2017-60, 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 (zejména s údaji ve skladových příjemkách a výdejkách). 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. 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 (VITABO, s.r.o., EM Brno s.r.o., J. D. DANPEX, LABARA s.r.o., Ing. V. H., BENTEL, s.r.o.) a ke každé konkrétní faktuře zvlášť. Kupříkladu jednotlivé dodávky nebyly přiřazeny ke konkrétní vystavené faktuře (LABARA s.r.o., EM Brno s.r.o., BENTEL, s.r.o.), k některým dodávkám nebyla doložena skladová karta (LABARA s.r.o., Ing. V. H., EM Brno s.r.o., J. D. DANPEX), dle skladové karty měl být evidován nevyskladněný zůstatek (VITABO s.r.o.), ze skladových karet vyplynul nesoulad mezi daty nákupu, naskladnění, vyskladnění a prodeje (VITABO s.r.o., EM Brno s.r.o., J. D. DANPEX), prodejní cena byla nižší než nákupní (VITABO s.r.o., Ing. V. H., J. D. DANPEX), předmět dodávky či cena nekorespondovaly s vydanou fakturou (VITABO s.r.o., Ing. V. H., EM Brno s.r.o., BENTEL, s.r.o.). Na základě vyjádření žalobce ze dne 29.4.2014 správce daně dospěl ke kontrolnímu zjištění a uvedl, které dodávky považuje za prokázané a které nikoli.

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. 238 až str. 240 a str. 426 až str. 428 zprávy o daňové kontrole, pokud jde o neuznané dodávky od EM Brno s.r.o., a str. 344 zprávy o daňové kontrole, pokud jde o dodávky od Ing. V. H.).
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 58/2017-60, 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 58/2017-60, uvedl následující: *„Žalobce namítá, že není zřejmé, proč byly některé dodávky uznány 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 a leden až prosinec roku 2011 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 část dodávek byla správcem daně po provedeném dokazování a vyjádření žalobce ke druhé výzvě uznána. Pokud jde o dodávky od LABARA s.r.o., VITABO s.r.o. a Ing. V. H. poskytnuté v roce 2011 a o dodávky od BENTEL, s.r.o., J. D. DANPEX poskytnuté v roce 2012, ty byly po vyjádření žalobce ke druhé výzvě správcem daně bez bližšího odůvodnění uznány všechny. Žalobce ve vyjádření 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. Dále žalobce uvedl, že vodič slouží jako spotřební materiál, a proto není ekonomické ručně evidovat vodiče. Některý drobný materiál nešel přes sklad, nýbrž přímo do výroby, přičemž nebylo ekonomické jej evidovat. Žalobce ve svém vyjádření dále 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. Skladová karta a datum příjmu „se dělaly“ v okamžiku převzetí faktury a výdej až na základě vráceného potvrzeného dodacího listu. Při zápisu na skladovou kartu se řádně dbalo na příjem a výdej, nicméně podle žalobce se nedbalo na uvedení správného data. Dále žalobce přiřadil některé přijaté faktury k přílohám skladových karet. K některým dodávkám a službám přiřadil faktury vydané. Pokud jde o nákup služeb, u těch se podle žalobce skladová karta „nedělala“. K některým dodávkám pak žalobce uvedl, že se rozebraly na dílce; ty přiřadil k fakturám vydaným. U dodavatele J. D. DANPEX žalobce vysvětlil překlepy v datech a poukázal na to, že zboží se zčásti rozebralo na dílce. Správce daně toto vysvětlení bez bližších úvah akceptoval (str. 113 zprávy o daňové kontrole, pokud jde o dodavatele LABARA s.r.o., str. 131 zprávy o daňové kontrole, pokud jde o dodavatele u VITABO s.r.o., str. 137 zprávy o daňové kontrole, pokud jde o dodávky za rok 2011 od dodavatele Ing. V. H., str. 284 zprávy o daňové kontrole, pokud jde o dodavatele BENTEL, s.r.o., a str. 318 pokud jde o dodávky od J. D. DANPEX v roce 2012).“

„Pokud jde o dodávky od J. D. DANPEX poskytnuté žalobci v průběhu 2011, správce daně na základě výše uvedeného vyjádření žalobce část nákladů uznal, nicméně u dvou faktur (tabulka na str. 270 zprávy o daňové kontrole) zjistil, že na jejich základě byla do nákladů dvakrát zúčtována částka 26 355, 96 Kč za totožný předmět plnění – asynchronní elektromotor se stejnými výrobními čísly. V odpovědi na výzvu k tomu žalobce uvedl, že omylem byly přijaty dvě faktury na dva elektromotory a že byla reklamována cena na první fakturu. Proto J. D. DANPEX vystavil novou fakturu se správnou cenou. Správce daně v návaznosti na uvedené zjištění základ daně žalobce za zdaňovací období roku 2011 upravil (proti tomu v žalobě žalobce nic konkrétního nenamítá). Pokud jde o dodávky od Ing. V. H., které byly za zdaňovací období roku 2010 a 2011 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 vyjádření žalobce, že služby nebyly evidovány ve skladových kartách, a vysvětlení, jak vznikly nesrovnalosti v datech na skladových kartách, po předložení chybějících skladových karet a po identifikaci 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 a že neprodané motory měly být podle správce daně vykázány ve skladové evidenci a měly být zahrnuty v inventurním soupisu zásob.

*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.“*

*„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 letech 2011 a 2012, tedy jak byly skutečně použity. Správce daně vypracoval tabulky (str. 139 až 172 a str. 347 až 376 zprávy o daňové kontrole), v nichž 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. Žalobce dále k některým fakturám přijatým přiřadil faktury vydané. 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. V některých případech se podle žalobce jednalo o opravy a údržbu vlastních přípravků. **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. 187 a 188 zprávy o daňové kontrole, pokud jde o rok 2011, a str. 388 až 389 zprávy o daňové kontrole, pokud jde o rok 2012). Ohledně některých faktur dospěl k závěru, že žalobce pochybnosti nevyvrátil (tabulka na str. 188 a str. 389 zprávy o daňové kontrole, na niž zdejší soud v podrobnostech odkazuje), neboť podle správce daně žalobce neprokázal náklady související s materiálem, které měly být součástí pořizovací ceny a měly být do ní zahrnuty. Dále neprokázal prodej nakoupeného zboží (motorů, satorů, rotorů), neboť předmětem vystavených faktur, na něž žalobce odkázal, byl prodej služby na jiných typech motorů a nikoli samotný prodej konkrétního zboží, nepředložil a neprokázal provázanost použití ostatních dílců v jiných vystavených fakturách, nedoložil žádný doklad, který by prokazoval prodej zbývajících dílců do sběrných surovin, nedoložil zůstatek dílců na skladní kartě zásob, u některých nákupů neprokázal příjem zboží, nedoložil žádnou skladní kartu zásob a ani se tyto nákupy neprojevíly v nedokončené výrobě. Správce daně uvedené dodávky neznal, neboť žalobce neprokázal způsob zahrnování vlastních nákladů vynaložených na výrobu (materiál, mzdy, zakoupené služby), ani nákladů režijní povahy, vymezenými v souladu s účetními metodami. Součástí pořizovací ceny zásob jsou též náklady související s jejich pořízením, dále náklady na vnitropodnikové služby, ocenění zásob na skladě se poté s ohledem na tyto náklady zvyšuje. Žalobce podle správce daně neprokázal postup oceňování zásob vlastní výroby a nestanovil kalkulační vzorec oceňování, přitom práce na produktu či službě má vliv na náklady účetní jednotky. Z důvodu zajištění věcné srovnatelnosti nákladů a výnosů v daném období a věrného zobrazení skutečnosti je proto třeba v souladu s účetními předpisy účtovat o nedokončené výrobě. Správce daně poukázal na to, že žalobce spolupracoval s EM Brno s.r.o. tak, že pro tento subjekt zajišťoval, prováděl, ale i nakupoval činnost charakteru služby (navíječské práce, obráběcí práce) na základě ústní dohody. 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. Obrábění se pak provádí na obráběcích strojích. Pokud by žalobce prováděl navíječské a obráběcí práce na nakoupeném zboží, pak by se vstupní cena tohoto zboží zvýšila o provedenou službu 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, a v tom případě je nutné vést skladovou evidenci tak, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a pořizovací ceny zásob. V evidenci zásob zboží, v evidenci nedokončené výroby a v evidenci tržeb nejsou uvedeny všechny skutečnosti vyjadřující stav a pohyb zásob. Pokud jde o evidence dodatečně předkládané, ty byly podle správce daně účelově vytvořeny, neboť byly vytvořeny tak, aby byl údaj o konečném stavu shodný s údajem uvedeným v inventurních seznamech, neboť údaje z inventurních seznamů jsou uvedeny v jednotlivých přiznáních. Správce daně poukázal na to, že i když v těchto seznamech chybí některé nákupy, přesto konečný stav zásob v nich uvedený souhlasí s prvotně předloženými inventurními soupisy. Pokud tedy vykázané chyby vznikly skutečně za provozu, tj. v době, kdy měly být evidence průběžně tvořeny, nemohl by podle správce daně žalobce dospět ke shodným údajům o počátečních a konečných stavech zásob v evidencích a současně v inventurních seznamech.“*

*„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 odebraly), 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., které žalobce navrhl vyslechnout, 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.*

*„Správce daně 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 svědků – zaměstnanců EM Brno s.r.o. (jenž je dodavatelem i odběratelem žalobce), 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 vykázané ve skladové evidenci, byly by zahrnuty v inventurním soupisu zásob a údaj o konečném stavu by nemohl být shodný s údajem v inventurních seznamech. Použití části dílců v jiných vystavených fakturách by podle správce daně musela odpovídat kalkulaci rozpracované výroby. Způsob zahrnování vlastních nákladů žalobcem 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, ale pouze jejich obsah. Právě uvedené svědčí podle zdejšího soudu o tom, že, až na jednu fakturu přijatou od J. D. DANPEX, kdy žalobce sám uvedl, že se jednalo o fakturu duplicitní, 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....Pokud jde v této souvislosti o námitku, že správce daně nedůvodně odmítl vyslechnout žalobcem navrhované svědky... Podle žalovaného navrhovaní svědci měli dle tvrzení žalobce vypovídat ke skutečnostem, které nebyly s to vyřešit sporné body mezi zjištěními správce daně a tvrzeními žalobce. I s tím zdejší soud souhlasí.“*

32. Také žalovaný v **původním rozhodnutí** k argumentům žalobce uplatněným v odvolání zdůraznil povinnost vést průkazné vedení skladové evidence a předpoklad, že náklady na zboží i výnosy související s realizací zboží uvedené v účetnictví a promítuté do základu daně budou odpovídat údajům a částkám, které lze získat ze skladové evidence. Jedním z rozhodujících důkazních prostředků je podle žalovaného právě skladová evidence, z níž je možné zjistit, kdy a na základě jakého dokladu byla zásoba naskladněna a vyskladněna a minimálně spolu s účetními doklady je možné dohledat, součástí jakého plnění je vyskladněná zásoba. Daňový subjekt musí vést stav zásob tak, aby bylo možné kdykoli v průběhu účetního období stav zásob a jejich ocenění prokázat. U žalobce tomu tak nebylo. U konkrétních komponentů byly náklady evidovány v odlišné výši na účtu 501, případně 518, a jinak ve skladové evidenci. Ne všechny nákupy se promítly do skladové evidence. Podle žalovaného žalobce předloženými důkazními prostředky neprokázal, zda byl konkrétní materiál skutečně nakoupen, případně zda a jakým způsobem byl fakticky využit.
33. Zdejší soud však ve svém rozsudku ze dne 6.6.2019, č.j. 62 Af 58/2017-60, dal zapravdu žalobci v tom, že není zřejmé, proč byly na základě výše uvedeného hodnocení některé dodávky uznány a jiné nikoli. Ani zdejšímu soudu není zřejmé, jak mohl správce daně a žalovaný, pokud jej k odmítnutí konkrétních nákladů vedly výše uvedené zcela zásadní nedostatky zatemňující skladovou evidenci žalobce a způsob zahrnutí komponentů do výrobního procesu, některé dodávky uznat a jiné nikoli, ačkoli i reakce žalobce na druhou výzvu správce daně byla ve vztahu ke zjištěným nesrovnalostem obdobná a zčásti v obecné rovině poukazující na nedostatky při vedení skladové evidence. Nadto správce daně i žalovaný poukázali na to, že údajné dělení některých dodávek na části (dílce) a jejich další použití pro výrobu, a tudíž výstupy žalobce, zůstalo v rovině tvrzení. Pokud správce daně

pokračoval v dokazování, není také vůbec zřejmé, zda prověřoval přiřazení dodávek, které uznal, k fakturám vydaným uvedeným v odpovědi žalobce na druhou výzvu.

34. Zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 6.6.2019, č.j. 62 Af 58/2017-60, 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 stíženy 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 a zjištění totožných nesrovnalostí správce daně žalobcem postupně předkládanou dokumentaci ke všem dodávkám jako důkazy neuznal. Pokud jde o dodávky od VITABO s.r.o. v roce 2011, správce daně uvedl, že zjistil rozdíl v přiřazení čísel faktur vydaných na dani z příjmů a na DPH. Nejedná se o rozdíly jen v číslech faktur vydaných, nýbrž i rozdíly v množství nebo službách. Podle správce daně byly skladní karty vytvořeny dodatečně a přiřazení materiálu a zboží k fakturám vydaným bylo provedeno tak, aby stav zásob souhlasil s údaji v předloženém účetnictví. Samotný fakt, že skladní karty byly dopracovány dodatečně, činí tento důkazní materiál zcela neprůkazným a nevěrohodným. Ve vztahu ke všem dodavatelům dále správce daně uvedl, že 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. Správce daně dále poukázal na rozdíly mezi doklady vedenými v evidenci pro daňové účely a doklady předloženými žalobcem. Jedná se o rozdíly v objemu, v označení a v identifikaci zboží, v datech a v časových posloupnostech přijatých a vystavených dokladů v návaznosti na skladové příjímky a výdejky a jiné nesrovnalosti. Podle správce daně žalobce neprokázal a nedoložil provázanost jednotlivých nákupů a prodejů služeb a materiálů (str. 121 zprávy k DPH k dodávkám od VITABO s.r.o., str. 156 zprávy k DPH k dodávkám od EM Brno s.r.o., str. 176 až str. 177 zprávy k DPH k dodávkám od J. D. DANPEX, str. 180 zprávy k DPH k dodávkám od Ing. V. H., str. 186 zprávy k DPH k dodávkám od LABARA s.r.o.). Na str. 186 až 187 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 2011 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 přiblížnout. 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 2011 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 níž opírá správce daně a žalovaný odmítnutí některých nákladů, spočívá převážně na stále týchž závěrech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Nadto hodnotící závěry správce daně jsou obecně závěry, jež zpravidla bývají důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. Co se v procesu dokazování tak zásadně změnilo, že správce daně poté, co stanovil DPH podle pomůcek, najednou větší část týchž dodávek měl za prokázané, není ze správního spisu ani z úvah správce daně a žalovaného zřejmé. Stejně tak není zřejmé, že proč přes rozsah zjištěných vad správce daně uznal všechny dodávky od Ing. H. v roce 2011 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 dostalo.
36. V bodě 48 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „Správce daně podrobil detailní kontrole pořízení veškerého zboží, zaúčtovaného dodavatelskými fakturami do nákladů ve zdaňovacích obdobích roku 2011 a 2012, respektive prověřil oprávněnost daňové účinnosti takto pořízeného zboží, jestliže přezkoumal a vyhodnotil, zda zboží bylo při konkrétní zakázce fakticky spotřebováno, tedy i odběrateli fakturou vydanou reálně vyfakturováno a naplnilo tak podmínky daňové účinnosti vyžadované § 24 odst. 1 ZDP (tj. zda jde v případě pořízeného zboží o daňově účinný náklad, který při respektování věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů ve stejném období byl vynaložen za účelem dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů ZO 2011a ZO 2012). Stejně tak správce daně prověřil i výši fakturovaných výnosů v návaznosti na předložené skaldové karty (skladové příjemky a výdejky), inventuru skladu k 31.12.2011, případně k 31.12.2012 a inventuru nedokončené výroby k 31.12.2012. V Seznámení pak správce daně 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 2011, případně v roce 2012 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. 2011, případně k 31.12.2012 (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 2011, případně v roce 2012 pořízené, avšak v průběhu roku 2011, případně roku 2012 při zakázkové výrobě nespotřebované – tj. takové zboží, jehož pořízení nenaplnňuje podmínky daňové účinnosti v ZO 2011, případně v ZO 2012, 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 2011, případně 2012 pořízené, jehož prodej (spotřeba) se však v rámci zakázkové výroby nezobrazil ve výnosech (účty 602.00 a 611.000), a současně zboží, které nebylo součástí konečného stavu zásob zboží na skladě k 31.12.2011, případně k 31.12.2012 (účet 112.000).“ Žalovaný dále k uznaným dodávkám uvedl, že žalobce prokázal tvrzenou věcnou a časovou souvislost mezi obsahem plnění FAP a FAV, tedy daňovou účinnost pořízeného zboží, jestliže předmět plnění „napárovaných“ faktur vydaných koresponduje kvantitativně (množství) i kvalitativně (druh zboží) se zbožím pořízeným fakturami přijatými (rovněž bod 11 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný akcentuje důsledné napárování nákladů, tj. spotřebovaného zboží, s výkony (výnosy).

37. Žalobce však podle žalovaného neprokázal, že se spotřeba (některého) zboží reálně projevila ve výnosech kontrovaného období, jestliže zboží pořízené dodavatelskými fakturami nebylo v průběhu roku 2011 (2012) prodáno, tedy nebylo předmětem žádné z faktur vydaných (nepromítlo se do výnosů příslušných roků), a to ani formou nedokončené výroby, a současně nebylo ani součástí konečného stavu zásob, který byl podkladem pro zaúčtování konečného stavu zásob zboží a materiálu k 31.12.2011 (k 31.12.2012).
38. 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 2011 pravomocně stanovena DPH na základě pomůcek, z bodu 93 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 způsob, 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 nespotebované zboží snižší 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 [97]), 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 nespotebované 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.“*
39. Ohledně odlišného způsobu stanovení daně z příjmů právnických osob a DPH lze dále odkázat na bod 96 a 97 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 pohledu 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 bylo při realizaci zakázky skutečně spotřebováno (§ 24 odst. 1 ZDP) a následně odběrateli vyfakturováno, případně 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 107 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 konkrétním 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 konkrétním 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 110 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.“

40. Z argumentace žalovaného, jak byla výše shrnuta, dle zdejšího soudu plyne, že žalovaný obsírně vysvětluje své důvody, pro které potvrdil jako správný postup správce daně, který

dospěl ke stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2011 a 2012 dokazováním. Zdejší soud však upozorňuje na to, že žalovaný v případě vysvětlení odlišností kontroly DPH a daně z příjmů obecně upozaduje 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).

41. 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 2011 a 2012. **Nebylo možno seznat stav zásob v průběhu času, nebyl naplněn smysl vedení evidence zásob**, kterým je v první 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 příjmy a výdejky jiné nesrovnalosti. Na uvedeném by tak nic nezměnilo ani dokazování tabulkou vypracovanou žalobcem obsahující seznam faktur od dodavatele EM Brno s.r.o. a Ing. V. H., 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 (207,9 palet o celkové hmotnosti 68 508,80 kg materiálu); proto tomuto důkaznímu 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.
42. Zdejší soud zdůrazňuje, že pomůcky přichází v úvahu ve chvíli, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno neunes v takové míře, že daň nelze dokazováním stanovit.
43. Žalovaný v bodě 40 napadeného rozhodnutí popisuje aktuální princip ve vztahu k zakázkové výrobě a mj. zdůrazňuje: „*Zakázková výroba je jednou ze základních oblastí, kde daňový subjekt musí obzvláště respektovat aktuální 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 aktuálního 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 díkce § 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.

44. 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 aktuálního 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 faktury vydané (vstupy) s fakturami přijatými (výstupy), které lze spojit s určitým předmětem plnění, v jehož rámci bylo nakoupené zboží použito.
45. 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 2011 (2012) 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 31.12.2011 (k 31.12.2012), 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.
46. Pokud tedy kupř. v bodě 83 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že se nelze jednoznačně ztotožnit se závěrem soudu, že není zřejmé, 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 především jde o polemiku se závěrem, který již zdejší soud vyslovil ve svém zrušujícím rozsudku.
47. 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. 187 je správcem uvedena tabulka daňových dokladů od EM Brno s.r.o., která neobsahuje žádné „napárování“ provedené správcem daně. Správce daně pouze akceptoval „přirazení“ vydaných faktur tak, jak je správci daně zaslal žalobce ve svém vyjádření (kupř. str. 189 zprávy o daňové kontrole), obdobně správce daně postupoval u dodávek od J. D. Danpex v roce 2011 (str. 270 zprávy o daňové kontrole), v případě dodávek od Ing. V. H. v roce 2012 (str. 329 zprávy o daňové kontrole) či v případě dodávek od EM Brno s.r.o. v roce 2012 (str. 389 a násl. zprávy o daňové kontrole). Takto ostatně správce daně „nenapároval“ a ani detailně neprověřoval uznané faktury za dodávky od Labara s.r.o., od VITABO s.r.o.

či Ing. V. H. (v roce 2011) či od BENTEL, s.r.o. či LABARA s.r.o. v roce 2012. 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 .... 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. 113, 131, 137, 284, 310, 318 zprávy o daňové kontrole).

48. 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 příjmy 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.“
49. 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.
50. 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 kruciólním, 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.

51. 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.
52. 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

53. 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.
54. 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 plátcem 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 nejbližší 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