



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **STAVební SERVIS Mělník s.r.o.**, IČO: 27172023
sídlem Nádražní 3731, Mělník
zastoupena advokátem Mgr. Janem Válkem
sídlem Vítkova 247/7, Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2020, č. j. 16622/20/5300-22441-708656,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2020, č. j. 16622/20/5300-22441-708656, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Jana Válka, advokáta.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni šesti dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 3. 2019 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců dubna až července 2016 a listopadu a prosince 2016, a současně jí sdělil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně.

2. Žalovaný k odvoláním žalobkyně v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) platební výměry potvrdil a odvolání žalobkyně zamítl.
3. Žalobkyně brojí proti napadenému rozhodnutí žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Požaduje jak zrušení napadeného rozhodnutí, tak dodatečných platebních výměrů a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Žalobní body

4. Žalobkyně k nároku na odpočet za přijetí zdanitelného plnění představujícího administrativu, podporu prodeje a zajišťování celého procesu realizace stavebních zakázek od společnosti STAVSEM Mělník, s.r.o. (dále jen „Stavsem“), namítá, že navrhla a předložila důkazní prostředky, kterými prokázala přijetí zdanitelných plnění dle jednotlivých daňových dokladů. Žalovaný odůvodnil neprovedení navržených výpovědí svědků tak, že by další dokazování nemohlo odstranit zjištěné závažné rozpory, současně však uvedl, že případné prokázání by nevedlo k odstranění pochybností o celkovém rozsahu plnění. Připustil tedy, že by navržené důkazní prostředky byly schopné prokázat tvrzení žalobkyně. Žalovaný si těmito vyjádřeními protiřečí. Správce daně doplnil v souladu s pokynem žalovaného spis o prověření jednotlivých nabídek investorům žalobkyně, nad rámec pokynu žalovaného, ale i nad rámec zákona však sám provedl i hodnocení takto získaných důkazů. Žalovaný následně neprovedl vlastní úvahu a hodnocení důkazů, pouze je převzal od správce daně. Vyhodnocení důkazů v odvolacím řízení však může provádět toliko žalovaný, žalobkyně tak byla zkrácena na svých procesních právech. Závěr žalovaného, že nabídky stavebních prací v roce 2016 vypracoval jednatel žalobkyně (pan Z. Š.), nikoli zaměstnanci Stavsem, je zcela lichý. Jednatel je sice na nabídkách uveden jakožto zpracovatel (předkladatel nabídky), neboť za celý proces zodpovídá a s konečnou platností rozhoduje, to ovšem neznamená, že on sám a jediný také nabídky technicky zpracovával. Ve stavebních společnostech je naprosto běžné, že na zpracování nabídek jsou určeni specializovaní pracovníci či dokonce celá oddělení („přípraváři“ či „rozpočtáři“). Tito lidé přicházejí do přímého styku se zákazníky zcela sporadicky. Roli přípravářů/rozpočtářů pro žalobkyni v roce 2016 plnili zaměstnanci společnosti Stavsem, které žalobkyně navrhovala vyslechnout jako svědky. Investoři jako kontaktní osobu přirozeně uvedli jednatele žalobkyně, neboť investoři nejsou detailně obeznámeni s tím, kdo a jak dlouho na nabídce pracoval. Žalobkyně také připomíná, že v roce 2016 neměla žádné zaměstnance. K prokázání skutečnosti, že je obecně zcela běžné, že statutární orgán či jiná osoba předkládá nabídky či jakékoli další zpracované materiály (prezentace, návrhy smluv, návrhy řešení apod.), které jsou *výslednicí* práce několika osob či dokonce týmů, navrhovala žalobkyně vyslechnout představitele zcela náhodně vytipovaných veřejně známých společností, konkrétně statutárního ředitele společnosti SKANSKA, a.s., nebo např. člena představenstva společnosti KONSIT a.s. Ani tyto důkazy žalovaný neprovedl.
5. Žalobkyně nesouhlasí ani s tvrzením žalovaného, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění spočívajícího v manipulaci se zbožím od společnosti Stavsem. I v tomto případě žalovaný pouze převzal závěr správce daně v rámci doplnění spisu v odvolacím řízení. Svědek pan N. manipulaci s materiálem potvrdil, ostatně i žalovaný konstatoval, že tato svědecká výpověď manipulaci prokázala, údajně ale nelze osvědčit fakturovanou manipulaci, neboť svědek nevěděl, zda manipuluje se zbožím žalobkyně nebo společnosti Stavsem. Nic takového však svědek v rámci své výpovědi neuvedl. Správce daně výpověď pana N. překroutil a žalovaný

tento nepravdivý závěr převzal. Žalovaný bez adekvátního zdůvodnění odmítl návrh na provedení výslechu pana S. Pokud by žalovaný navrhované svědky vyslechl, bylo by najisto prokázáno, že fakturované manipulace se zbožím od společnosti Stavsem se mohou týkat jen a pouze manipulace se zbožím žalobkyně.

6. K výši daně na výstupu při likvidaci neprodejných skladových zásob (nepoužitelných palet) žalobkyně předesílá, že dle jejího názoru nejde o klasické bezúplatné plnění, ze kterého je třeba doměřit daň. Palety byly tak poškozené, prošlé a zničené, že se je žalobkyně rozhodla zlikvidovat přenecháním jako odpad za odvoz, což prokázala čestnými prohlášeními těchto osob. Jednalo se o likvidaci odpadu výhodnějším způsobem pro žalobkyni, protože kdyby byly likvidovány na skládce, musela by žalobkyně za jejich likvidaci ještě zaplatit. Žalovaný nepostupoval správně ani při doměření daně. Podle žalobkyně měl při stanovení daně vycházet z ceny, za kterou by bylo možné stejné nebo obdobné zboží (tj. rozpadlé palety) pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaným stanovený základ daně vycházející z pořizovací ceny palet je ve zjevném a příkrém rozporu se skutkovými zjištěními. Nic na tom nemění ani skutečnost, že žalobkyně neprovedla přecenění zásob před jejich likvidací. Faktické přecenění (na nulu) provedla žalobkyně jejich vyřazením ze skladové evidence z důvodu likvidace. Žalobkyně navrhovala provedení důkazu odkazy a ceníky namátkou nalezených webových stránek společností zabývajících se výkupem palet, ze kterých je patrné, že starší i lehce poškozené palety jsou vykupovány v průměru za 20 až 60 Kč. Tyto důkazy odmítl žalovaný provést, stejně jako navrhovaný výslech svědků Z. a K.
7. Žalobkyně dále namítá, že se žalovaný vůbec nevypořádal s jedním z odvolacích důvodů, kterým žalobkyně brojila proti neuznání odpočtu daně z dokladu č. 52160097 za prosinec roku 2016. Důvodem odepření nároku na odpočet daně z tohoto daňového dokladu je podle správce daně, že nebyl vystaven plátcem, protože jej správce daně nenašel v tzv. kontrolním hlášení u původce daňového dokladu. Žalobkyně v doplnění odvolání předložila jednoznačný důkaz, že doklad byl vystaven plátcem (společností Stavsem) – doklad byl v souladu s metodickými pokyny finanční správy zařazen v části A5, kam se uvádí daňové doklady do 10 000 Kč, nikoli v části A4, kde jej chybně hledal správce daně.
8. Žalobkyně závěrem vyslovuje přesvědčení, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí čistě účelově, jelikož se u části kontrolovaných období blížil konec prekluzivní lhůty. Pokračování v dokazování by vedlo k prekluzi, proto žalovaný důkazní návrhy žalobkyně odmítl, aniž by tento postup dostatečně odůvodnil. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí pouhé dva dny poté, co mu bylo doručeno doplnění odvolání, ve kterém žalobkyně navrhovala provedení dalších důkazů pro případ, že by žalovaný setrval na svém původním závěru. Žalovaný byl zcela jistě rozhodnut o výsledku odvolacího řízení ještě předtím, než žalobkyně doplnila odvolání. Postačilo mu pouze vymyslet důvod pro neakceptování důkazních návrhů. Žalobkyně dále zdůrazňuje, že z její strany nedošlo k účelovému, natož úmyslnému krácení odvodů do státního rozpočtu. Veškeré daňové doklady byly zatíženy DPH a dodavatelé DPH řádně odvedli.

Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření v první řadě plně odkázal na napadené rozhodnutí. Navrhované svědecké výpovědi byly posuzovány ve světle již provedených důkazů a zjištěných skutečností. S ohledem na to, že cenové nabídky vypracoval jednatel žalobkyně a pod její hlavičkou, přičemž dotázaní investoři tuto komunikaci potvrdili, dospěl žalovaný k závěru, že svědecké výpovědi by nemohly prokázat faktické uskutečnění celého předmětu plnění.

Žalovaný zdůrazňuje, že předmět plnění byl na daňových dokladech vymezen velmi obecně a dodavatel Stavsem fakturoval hodinovou sazbou podle smlouvy o podílech na nákladech, přičemž tyto hodinové dotace nelze rozpočítat na dílčí položky. Podle žalovaného skutková zjištění vykazovala natolik závažné rozpory, které by nemohlo odstranit ani následné dokazování, tj. výslech navrhovaných svědků. I kdyby navrhovaní svědci prokázali svůj podíl na vypracování cenových nabídek, nepřispěli by k prokázání faktického uskutečnění celého zdanitelného plnění deklarovaného na daňových dokladech, neboť cenové nabídky jsou na daňových dokladech jen dílčí položkou. Žalovaný nesouhlasí s žalobní námitkou, podle které v odvolacím řízení neprovedl hodnocení důkazních prostředků předložených správcem daně. V této souvislosti odkazuje žalovaný na písemnost ze dne 12. 3. 2020, v níž žalobkyni seznámil se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení (dále jen „seznámení“). Skutečnost, že žalovaný setrval na závěrech správce daně, nijak neodporuje smyslu § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně nebyla na svých procesních právech nijak zkrácena.

10. K otázce prokázání faktického přijetí zdanitelných plnění spočívajících v manipulaci se zbožím žalovaný uvádí, že svědek N. sice obecně potvrdil, že pokyny k manipulaci s materiálem dostával od jednatele žalobkyně a od vedoucího stavebnin, avšak nevěděl, komu materiál patřil, tedy zda žalobkyni nebo společnosti Stavsem. Tato svědecká výpověď je tudíž co do průkaznosti nulového charakteru.
11. Ve vztahu k dani na výstupu při bezúplatném plnění skladových zásob (palet) žalovaný předesílá, že došlo k poskytnutí obchodního majetku bez úplaty pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností, žalobkyně tak měla povinnost z těchto plnění přiznat daň na výstupu. K námitce neprovedení svědeckých výpovědí pana Z. a K. žalovaný uvádí, že je vyhodnotil jako nadbytečné, neboť bezúplatné odebrání poškozených palet nebylo zpochybňováno. Žalobkyně nepředložila znalecký posudek na ocenění zboží před jeho likvidací nebo podklad o přecenění majetku. Ke dni ukončení daňové evidence nebylo možné určit cenu, za kterou by bylo možné zboží pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, byla proto stanovena cena za použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti podle § 36 odst. 6 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 113/2016 Sb. (dále jen „zákon o DPH“).
12. K námitce nevypořádání odvolacího důvodu poukazujícího na zahrnutí daňového dokladu č. 52160097 do kontrolního hlášení společnosti Stavsem žalovaný uvádí, že nemusí reagovat na každou jednotlivou dílčí námitku či tvrzení daňového subjektu, postaví-li vedle těchto námitek vlastní ucelenou argumentaci. Otázka výdejů zboží ze skladu byla řešena v bodu 53 rozhodnutí, kde žalovaný omylem opětovně uvedl čísla faktur 52160085 a 52160098 namísto čísel 52160088 a 52160097. Tento překlep nemůže mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, a to zvláště za situace, kdy žalobkyně ani v tomto případě neunesla důkazní břemeno stran uznání nároku na odpočet daně, neboť neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění od dodavatele Stavsem (nedoložila, o jaký výdej ze skladu a manipulaci se zbožím se mělo jednat). Pokud žalobkyně skladové zásoby prodala (či přefakturovala) téměř výhradně společnosti Stavsem (provozující stejnou činnost na stejné adrese jako žalobkyně), nebylo ani možné, že by zboží bylo vydáváno ze skladu za účelem dopravy k zákazníkům, ani zřejmé, že mělo být převáženo z jednoho skladu do druhého.
13. Žalovaný se závěrem ohrazuje proti tvrzení o účelovosti napadeného rozhodnutí. Pokud nebyl některý z navržených důkazů proveden, bylo tak učiněno po správním úvaze, která je

v napadeném rozhodnutí přezkoumatelně zdůvodněna. Tvrzení žalobkyně, že navržené důkazní prostředky vyzněly v její prospěch, je pouze její osobní domněnkou.

14. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

15. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Soud vycházel při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Shledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlídnout i z moci úřední.
16. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť účastníci řízení s tímto postupem nevyslovili nesouhlas (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Současně byly pro takový postup splněny zákonné předpoklady (§ 76 odst. 1 s. ř. s.).

Posouzení žaloby

Žalovaný neporušil § 115 daňového řádu

17. Soud se nejprve věnoval procesní námitce, podle které správce daně nad rámec pokynu žalovaného i zákona v odvolacím řízení provedl hodnocení nových důkazů. Žalovaný podle žalobkyně vlastní hodnocení důkazů neprováděl, ačkoli důkazy získané v odvolacím řízení může hodnotit pouze on. Tím byla žalobkyně zkrácena na svých právech.
18. Námitka není důvodná.
19. Žalovaný přípisem ze dne 28. 11. 2019 uložil správci daně doplnit řízení a ověřit výzvou k poskytnutí informací či telefonicky u subjektů uvedených na žalobkyní předložených nabídkách stavebních prací poptávání stavebních prací od žalobkyně podle cenových nabídek zpracovaných jednatelem společnosti Stavsem a dále ověřit, zda tyto subjekty práce poptávaly, kdy a u koho, kdy cenovou nabídku obdržely a kdy rozhodly o výsledku nabízené služby. Dále správci daně uložil provést výslech svědka J. N., který měl zodpovědět otázky týkající se jednak jeho práce jako řidiče a manipulanta pro žalobkyni a současně jako soukromé osoby, která od žalobkyně bezúplatně odebrala znehodnocené palety.
20. Dne 23. 1. 2020 žalovaný obdržel doplnění spisového materiálu, v němž správce daně shrnul, že setrvává na svém původním stanovisku a navrhuje odvolání zamítnout. V doplnění uvedl tabulku s přehledem subjektů, které měly podle předložených nabídek u žalobkyně poptávat stavební práce a dále jednotlivá zjištění vztahující se k těmto subjektům. Na s. 5 doplnění konstatoval, že předložené výkazy pracovních hodin prodejců jsou v rozporu s předloženými nabídkami a se skutečnostmi zjištěnými z odpovědí osob, pro které byly nabídky zpracovány. Podle výkazů měli nabídky zpracovat zaměstnanci Stavsem, na předložených nabídkách je jako zpracovatel uveden pan Š. (jednatel žalobkyně i Stavsem), kterého jako kontaktní osobu potvrdili i investoři. Uzavřel, že předložené nabídky

stavebních prací nelze považovat za důkazní prostředek jednoznačně a transparentně prokazující přijetí zdanitelného plnění (administrativní služby a podpora prodeje). Správce daně dále popsal obsah výpovědi svědka N. a konstatoval, že ani tato výpověď neprokázala, zda bylo skutečně manipulováno se zbožím žalobkyně, a to v rozsahu uvedeném na daňových dokladech.

21. Dne 12. 3. 2020 žalovaný žalobkyni zaslal seznámení. V něm zrekapituloval doplnění odvolacího řízení provedená správcem daně, předestřel hodnocení doplněných důkazů, které odpovídalo hodnocení provedenému správcem daně (viz shora) a uzavřel, že žalobkyně prozatím v daňovém řízení neprokázala podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle daňových dokladů č. 52160085 a 52160098, tedy že fakticky přijala plnění uskutečněná plátcem uvedeným na dokladech. Žalobkyni k vyjádření stanovil lhůtu patnácti dnů od doručení výzvy. K seznámení se žalobkyně vyjádřila v podáních ze dne 25. 3. 2020 a 24. 4. 2020.
22. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může v rámci odvolacího řízení odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
23. Z citovaného ustanovení vyplývá, že v odvolacím řízení může doplnit dokazování (resp. odstranit vady řízení) buď sám odvolací orgán, nebo může doplnění uložit správci daně. Správce daně je oprávněn odvolací řízení v souladu s pokyny odvolacího orgánu toliko doplnit (obstat a případně i provést další důkazy), není však oprávněn získané důkazy jakkoli hodnotit, neboť jeho pravomoc k hodnocení důkazů již byla „konzumována“ v rámci daňové kontroly. Odpovědným za zjištění skutkového stavu a hodnocení důkazů v odvolacím řízení je odvolací orgán, pro něhož je doplnění řízení prostřednictvím správce daně toliko pomocí vyžádanou za účelem efektivního a rychlého vedení odvolacího řízení. Opačný přístup by byl v rozporu s principem dvojinstančnosti daňového řízení.
24. Žalobkyni lze přisvědčit potud, že správce daně v rámci přípisu doplnění odvolacího řízení skutečně kromě rekapitulace toho, co vyplynulo z provedeného dokazování, předestřel vlastní hodnocení dodatečně provedených důkazů. Nelze však pominout, že žalovaný v rámci seznámení žalobkyni obeznámil s tím, jak sám doplněné důkazy hodnotil. Byť se závěry v podstatné míře překrývají s tím, co uvedl správce daně v doplnění odvolacího řízení, nelze mít za to, že žalovaný sám neprovedl hodnocení důkazů včetně těch, které byly doplněny v odvolacím řízení. Podstatné je, že žalovaný se svými závěry žalobkyni zákonným způsobem seznámil a umožnil jí se k nim vyjádřit. Žalobkyně tak měla možnost se k hodnocení důkazů vyjádřit. Ze samotné skutečnosti, že hodnocení důkazů provedené žalovaným odpovídá závěrům správce daně v doplnění odvolacího řízení, nelze dovodit, že žalobkyně byla zkrácena na svých právech. Soudu ostatně není zřejmé, jak by mohla být žalobkyně dotčena za situace, kdy by hodnocení důkazů provedl prvostupňový správce daně (jak žalobkyně tvrdí) a žalovaný toto hodnocení pouze převzal, avšak postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu žalobkyni s výsledkem dokazování seznámil a dal jí možnost se k němu vyjádřit. Je zjevné, že pokud by žalovaný toliko převzal hodnocení důkazů od správce daně, vyjádřil by tím souhlasné stanovisko s postupem správce daně při dokazování. Žalobkyni pak bylo v plné míře umožněno se k tomuto stanovisku žalovaného vyjádřit, což ostatně učinila a žalovaný v napadeném rozhodnutí na její výtky reagoval.

25. Nedošlo tedy k procesní vadě, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Nesouhlas žalobkyně s hodnocením důkazů žalovaným neznamena, že žalovaný se dopustil procesního pochybení.

Neprovedení navržených výsledků zaměstnanců Stavsem nebylo důvodné

26. Žalobkyně dále nesouhlasí se závěrem daňových orgánů, že neprokázala přijetí zdanitelných plnění – administrativních služeb a podpory prodeje podle daňových dokladů č. 62160071 (žalobkyně je označuje variabilním symbolem 52160041) a č. 62160110 (VS 52160087) od dodavatele Stavsem. Podle žalobkyně žalovaný pochybil, odmítl-li provést výsledky navrhovaných svědků – zaměstnanců společnosti Stavsem, kteří měli pro žalobkyni zpracovávat nabídky stavebních prací v roce 2016.
27. Tato námitka je důvodná.
28. Daňové orgány vyšly ze zjištění (která žalobkyně nezpochybňuje), že žalobkyně vznikla 11. 8. 2004, jejími jednateli byli po celou dobu V. Š. a Z. Š. Oba jsou také jednatele společnosti Š. stavby Mělník, s.r.o. (dále jen „Š. stavby“). Pan Z. Š. je také jednatelem společnosti Stavsem.
- Od 29. 6. 2006 má žalobkyně a Stavsem stejné sídlo (X). Vlastníkem nemovitých věcí na této adrese je pan Z. Š., který je pronajímá společnosti Stavsem, která je dále pronajímá žalobkyni. Obě společnosti tak ke své činnosti využívají totožné prostory. Předmětem podnikání žalobkyně je projektová činnost ve výstavbě, provádění staveb, jejich změn a odstraňování a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Stejný předmět podnikání mají i společnosti Stavsem a Š. stavby. V roce 2016 neměla žalobkyně žádné zaměstnance. Podle vyjádření žalobkyně v roce 2016 ukončila činnost prodeje stavebnin, kterou přesunula pod společnost Stavsem. Žalobkyně se nadále chtěla věnovat pouze poskytování stavebních prací. Proto došlo převážně v období ledna až dubna roku 2016 k přeprodeji zásob žalobkyně společnosti Stavsem. K 30. 11. 2016 byla i zbylá část zásob prodána nebo zlikvidována.
29. Žalobkyně přijaté služby od společnosti Stavsem podle shora označených daňových dokladů fakturovala na základě smlouvy o podílu na nákladech ze dne 6. 1. 2016 uzavřené s touto personálně propojenou společností. Jejím předmětem bylo objektivní rozúčtování nákladů spojených s podnikatelskou činností obou společností, které ji provozují ve stejném objektu. Protože žalobkyně neměla v roce 2016 žádné zaměstnance, bylo pod bodem 3 písm. e) této smlouvy ujednáno, že společnost Stavsem přefakturuje žalobkyni náklady spojené se službami administrativní podpory, podpory prodeje, výdeje ze skladu či manipulace se zbožím v případě, že budou takové služby poskytnuty, a to podle skutečně vynaložených hodin práce či strojů v dohodnutých částkách. V daňových dokladech byl obecně uveden předmět plnění a souhrnný počet hodin za každý fakturovaný měsíc včetně jednotkové ceny odpovídající nákladům na služby.
30. Žalobkyně dále předložila ručně psané výkazy pracovních hodin jednotlivých prodejců. Jako druh vykonávané práce uskutečněné prodejci byly uvedené položky: evidence materiálu, přetahování karet, přepisy zboží a karet, cenové nabídky, návštěvy staveb a zákazníků, oceňování materiálu, letáková akce, inventura apod. Celkový počet vykázaných odpracovaných hodin jednotlivými prodejci odpovídá fakturovanému počtu hodin administrativních služeb a podpory služeb dle daňových dokladů. Správce daně konstatoval, že pracovní výkazy jsou vedeny velice obecně, protože na nich není odkaz, jaké cenové nabídky byly vyhotoveny, jaké stavby byly navštíveny, s jakými zákazníky bylo jednáno,

jaký materiál byl oceňován či jaké letákové akce se provedené činnosti týkaly. Ručně psanými výkazy nelze zajistit neporušenost jejich obsahu k datu vytvoření. Z pracovních výkazů není zřejmé, ke které společnosti se činnosti vázaly. Výkazy sice schválil pan Š., avšak není na nich uvedeno, za jakou společnost výkazy podepsal. Chybí zde také provázanost na příslušné daňové doklady, kterými byla tato činnost vyfakturována. Nelze tedy s určitostí říci, že pracovní výkazy existovaly k okamžiku vystavení daňových dokladů, neboť byly předloženy až na vyzvu správce daně, nikoli jako příloha daňových dokladů.

31. Správce daně dále doplnil, že žalobkyně v roce 2016 vyřídila dvě reklamace a přefakturovala společnosti Stavsem pět zakázek, které se však vztahovaly k roku 2015, mimo zakázku „Žižkov – Štítného“, která byla ke dni 28. 1. 2016 provedena subdodavatelsky. Další stavební zakázky žalobkyně realizovala až na základě cenových nabídek z roku 2017. Není proto zřejmé, jaké přípravné práce prodejci uskutečnili a k jakým stavebním zakázkám se vztahovaly. Z pracovních výkazů nevyplývá, o jaké cenové nabídky se jedná, komu byly určeny, jaké poptávky byly přijaty apod.
32. V odvolacím řízení žalobkyně předložila 23 nabídek stavebních prací zpracovaných v roce 2016 a navrhla jejich ověření u subjektů, jimž byly určeny. Správce daně poptávky stavebních prací ověřil u subjektů, jimž byly adresovány nabídky zpracované v roce 2016 (viz shrnutí doplnění řízení shora, bod 20). Žalovaný na základě doplněných zjištění konstatoval, že předložené cenové nabídky vypracoval pan Z. Š. jako jednatel žalobkyně – uvedené žalovaný dovodil z „podpisového vzoru“ v e-mailové komunikaci (*žalovaný měl zřejmě na mysli zápatí e-mailu s přednastavenými údaji o jednatele žalobkyně, pozn. soudu*) a hlavičky (záhlaví) cenových nabídek, kde je uvedeno identifikační číslo žalobkyně. Předložené cenové nabídky a odpovědi jednotlivých investorů jsou proto podle žalovaného v rozporu s tvrzením žalobkyně a dalšími předloženými důkazy (daňové doklady, smlouva o podílu na nákladech, výkazy pracovních hodin). Podle výkazů měli nabídky zpracovat zaměstnanci Stavsem, na cenových nabídkách je však jako jediný zpracovatel uveden pan Š., kterého jako kontaktní osobu potvrdili také investoři. Žalobkyně tedy neprokázala, že část činnosti vykázané v pracovních výkazech jako cenové nabídky skutečně uskutečnil dodavatel Stavsem (jeho zaměstnanci). K dalším činnostem dle předložených výkazů pracovních hodin (návrhy a rozvoz letáků, letáková akce, evidence materiálu a oceňování či přeceňování materiálu) žalobkyně podle žalovaného nepředložila žádné důkazní prostředky, ani tuto činnost neupřesnila. Z předloženého účetnictví není zřejmé, že evidence materiálu se vztahovaly ke stavebnímu materiálu evidovanému žalobkyní. Žalobkyně neměla povinnost přecenit zásoby na reálné hodnoty, což vyplynulo i z účetnictví.
33. Žalobkyně v reakci na seznámení navrhla jako důkazní prostředky výpovědi všech zaměstnanců Stavsem, kteří se podíleli na vypracování nabídek stavebních prací předložených v odvolacím řízení (M. S., T. H., L. Š. a J. H.). Žalovaný k tomuto důkaznímu návrhu uvedl, že mu není zřejmé, jakým způsobem by měli tito zaměstnanci potvrdit vypracování cenových nabídek, jestliže na předložených listinách je uveden jediný zpracovatel pan Z. Š. a oslovení investoři potvrdili komunikaci pouze s panem Š. I kdyby svědci prokázali, že se dílem podíleli na vypracování cenových nabídek jako dílčí položce, neprokázali by uskutečnění celého předmětu plnění. Předmět plnění byl na daňových dokladech uveden obecně a dodavatel Stavsem je fakturoval hodinovou sazbou stanovenou smlouvou o podílu na nákladech, jejich hodinové dotace však nelze rozpočítat na dílčí položky. Proto navržené svědecké výpovědi žalovaný neprovedl. Dosud provedené důkazy

přinesly v řízení natolik závažné rozpory, že by je další dokazování nemohlo odstranit ani provedením navrhovaných výsledků.

34. Soud připomíná, že daňové orgány nejsou vázány návrhy daňového subjektu, nemusí tedy provést všechny daňovým subjektem navržené důkazní prostředky. V takovém případě však musí zdůvodnit, proč k jejich provedení nepřistoupily. Dle ustálené judikatury lze provedení důkazu odmítnout, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, *nemá relevantní souvislost* s předmětem řízení, není-li navržený důkaz *způsobilý ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost*, anebo je *nadbytečný*, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03). Neprovedení důkazu však musí daňové orgány v každém případě řádně odůvodnit (srov. např. rozsudky NSS ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014 – 21, ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016 – 43, a nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 2067/14).
35. Soud souhlasí s žalobkyní, že neprovedení výsledků navrhovaných svědků nebylo řádně odůvodněno.
36. Rozhodnutí žalovaného je postaveno na závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že pro ni zaměstnanci společnosti Stavsem vykonali činnosti uvedené na daňových dokladech č. 52160041 a 52160087 a v doložených pracovních výkazech. Žalobce navrhl provedení důkazů výsledkem těchto zaměstnanců. Za této situace se nemohlo jednat o nadbytečný důkazní návrh, neboť za takový lze označit pouze důkazní návrh směřující k prokázání skutečnosti, která byla doposud provedenými důkazními prostředky spolehlivě prokázána, nikoliv důkazní návrh směřující k prokázání skutečnosti odlišné od skutkového stavu zjištěného na základě doposud provedených důkazů. To, že podle daňových orgánů dosud provedené důkazy přinesly určité rozpory, ještě neznamená, že provedením dalších důkazů tyto rozpory nemohly být odstraněny a skutkový stav přehodnocen. Svědecká výpověď je přitom typově důkazním prostředkem, u něhož nelze *a priori* popřít způsobilost prokázat rozhodné skutečnosti. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazoval na povinnost žalobkyně unést důkazní břemeno. Právě o to se žalobkyně návrhem výsledků svědků snažila, žalovaný ji však nezákonným odmítnutím důkazů znemožnil tuto povinnost splnit.
37. Soud nemůže souhlasit ani se zkratkovitou úvahou žalovaného, že z dosud provedených důkazů vyplývá, že cenové nabídky zpracoval jednatel žalobkyně, a proto nemohly navržené svědecké výpovědi zaměstnanců společnosti Stavsem (kteří se podle žalovaného na této činnosti z uvedeného důvodu nepodíleli), spornou skutečnost prokázat. Žalovaný k závěru, že nabídky zpracovával jednatel žalobkyně, dospěl na základě toho, že v jejich záhlaví je uveden jako jediný zpracovatel a že oslovení investoři potvrdili, že komunikovali právě s ním (byl „kontaktní osobou“). Soud je shodně s žalobkyní přesvědčen, že na základě těchto zjištění nebylo možno jednoduše učinit závěr, že cenové nabídky zpracovával sám jednatel žalobkyně. Předně, skutečnost, kdo komunikoval s potenciálními investory a zasílal jim cenové nabídky, vůbec nevypovídá o tom, kdo tyto nabídky zpracoval. Je samozřejmě možné, že se bude v některých případech jednat o totožnou osobu, stejně tak je ale možné (a pravděpodobnější), že činnost obchodního zástupce a rozpočtáře (přípraváře) budou zastávat různé osoby. Stejně tak z uvedení jednatele žalobkyně v kolonce „zpracoval“ v záhlaví cenových nabídek nelze dovozovat, že on byl (jediným) zpracovatelem cenové nabídky. Soud považuje shodně s žalobkyní za běžné a myslitelné (což nesporně ani

žalovaný, viz níže), že v cenových nabídkách poskytovaných zájemcům o služby stavební společnosti nebudou zpravidla uvedeny všechny osoby, které zpracovaly cenovou nabídku (rozpočtáři/přípraváři), ale spíše osoba, které s potenciálními investory následně jedná a cenovou nabídku jim prezentuje. Z hlediska chodu společnosti by bylo krajně nepraktické a těžko představitelné, že by cenové nabídky zpracovávala jediná osoba, která se navíc věnuje (zpravidla) náročnému obchodnímu vedení společnosti. Otázka, jak probíhalo zpracování cenových nabídek, tak zůstala mezi účastníky řízení sporná. Žalovaný proto nemohl odmítnout důkazní návrhy směřující k jejímu objasnění s tvrdošíjným přesvědčením o tom, že cenové nabídky vypracoval jednatel žalobkyně, které se žalobkyně právě navrženými výpověďmi snažila vyvrátit.

38. Ostatně sám žalovaný nezpochybňoval „zaběhlý postup zpracování nabídek“, kdy jsou ve „velkých obchodních korporacích“ nabídky zpracovávány rozpočtovými odděleními zahrnujícími až několik osob (bod 108 napadeného rozhodnutí). Soud má za to, že tímto vyjádřením žalovaný implicitně vypořádal důkazní návrh na provedení svědeckých výpovědí představitelů vytipovaných veřejně známých stavebních společností, neboť zjevně neměl za sporné (neprokázané) tvrzení žalobkyně, podle které je ve stavebnictví běžné, že cenové nabídky jsou výsledkem práce několika osob či týmů, které následně předkládá odpovědná osoba. Neozřejmil však, proč tento „zaběhlý postup zpracování nabídek“ nemohl probíhat též u žalobkyně, která konzistentně tvrdila, že nabídky zpracovávalo několik zaměstnanců společnosti Stavsem. Žalovaný v této souvislosti poukázal jen na to, že cenové nabídky byly jen dílčí položkou předmětu plnění na zpochybněných daňových dokladech, takže výpovědi zaměstnanců by nemohly prokázat celý rozsah deklarovaného plnění. Ani tento argument pro odmítnutí důkazního návrhu nemůže obstát, neboť nelze pominout, že to byli právě zaměstnanci společnosti Stavsem, kteří podle pracovních výkazů měli provádět veškerá plnění, která byla fakturována spornými daňovými doklady. Tvrzení žalovaného, podle kterého by navržení svědci nepomohli žalobkyni unést důkazní břemeno, že skutečně přijala zdanitelná plnění (administrativní služby) v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech, proto nemohlo být důvodem pro odmítnutí provedení výsledků.
39. Podle soudu mezi ostatními důkazními prostředky, které žalobkyně předložila k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH na základě shora popsaných daňových dokladů, žádné významné rozpory nebyly. Naopak, i daňové orgány vycházely z toho, že počet fakturovaných hodin za dodání služeb dle daňových dokladů odpovídal počtu odpracovaných hodin zaměstnanců Stavsem dle pracovních výkazů. Odpracované hodiny pak byly násobeny hodinovou sazbou dle předložené smlouvy o podílu na nákladech. Žalovaný nezpochybnil ani to, že cenové nabídky skutečně existovaly a oslovení potenciální investoři přijetí cenových nabídek potvrdili. Žalovaný ve vztahu k pracovním výkazům uvedl, že není zřejmé, pro jakou společnost byly vyhotoveny, že jsou neprovázané s daňovými doklady, obecné a existuje u nich důvodná pochybnost o neporušitelnosti jejich obsahu. Je zřejmé, že veškeré tyto pochybnosti žalovaného mohly být vyvráceny právě provedením navržených svědeckých výpovědí. Osoby, o jejichž pracovní výkazy šlo, byly zaměstnanci společnosti Stavsem – podle názoru soudu tedy *a priori* nemohly existovat pochyby o tom, pro kterou společnost byly vyhotoveny, a pokud ano, mohli je navržení svědci rozptýlit. Provázanost s daňovými doklady podle názoru soudu vyplývá již se skutečností, že počet odpracovaných a fakturovaných hodin se shoduje. Předmět činnosti je v pracovních výkazech skutečně uveden vždy jen obecně, ale i v tomto případě mohly uvedený nedostatek odstranit výpovědi svědků, kteří by mohli konkretizovat, v čem přesně spočívala jejich pracovní náplň. Stejně tak ničím nepodložená pochybnost o

„neporušitelnosti obsahu“ pracovních výkazů mohla být odstraněna vyjádřením svědků ke způsobu, jakým byly pracovní výkazy vypracovávány (kdy a kým) a zda byly následně upravovány apod. V důsledku neprovedení svědeckých výpovědí jsou proto závěry, kterými žalovaný předložené pracovní výkazy jako důkazní prostředky zpochybnil, přinejmenším předčasné.

40. Soud tedy neshledal, že by byly dány důvody, pro které by bylo možné odmítnout provedení výslechů navrhovaných svědků. Za situace, kdy žalovaný výslechy svědků, jejichž pomocí mínila žalobkyně unést důkazní břemeno, neprovedl a současně svá rozhodnutí založil na závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyní, bylo řízení před žalovaným zatíženo vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Tento žalobní bod je tedy důvodný.

Hodnocení výpovědi svědka N. nebylo nezákonné

41. Žalobkyně dále žalovanému vytyká nesprávné hodnocení výpovědi skladníka pana N. Namítá jednak, že žalovaný neprovedl vlastní hodnocení důkazů – s touto námitkou se již soud vypořádal shora. Současně žalobkyně namítá, že pan N. nikdy netvrdil, že by nevěděl, s jakým materiálem (zda patřícím žalobkyni, či společnosti Stavsem) v daný moment manipuloval. Sdělil totiž, že materiál sám nikde neevidoval, evidenci vedl pan S., případně pan Š. Kdyby žalovaný provedl výslech pana S., prokázalo by se najisto, že fakturované manipulace se zbožím se mohly týkat jen a pouze zboží žalobkyně.
42. Tato námitka není důvodná.
43. Správce daně neuznal žalobkyni nároky na odpočet z plnění spočívajících ve službách „výdej ze skladu“ na základě přijatých faktur č. 62160072 (VS 52160042), 62160111 (VS 52160088) a 62160117 (52160097) a „manipulace se zbožím“ na základě přijatých faktur č. 62160069 (VS 52160039), 62160108 (VS 52160085) a 62160118 (VS 52160098) vystavených společností Stavsem.
44. Správce daně vyšel ze zjištění, že žalobkyně dle vlastních tvrzení v roce 2016 ukončovala činnost prodeje stavebnin a nadále se chtěla věnovat pouze poskytování stavebních prací. V lednu až březnu 2016 docházelo k přeprodeji zásob nové společnosti Stavsem od dubna do prosince žalobkyně ověřovala prodejnost zbylých zásob, prodejná část byla prodána a větší část byla k 30. 11. 2016 odvezena a zlikvidována. Služby „výdeje ze skladu“ nakoupené od společnosti Stavsem měly spočívat v pomoci při manipulaci, skladování a výdeji zboží, inventuře a obdobně. Správce daně konstatoval, že žalobkyně prodala skladové zásoby v období leden až listopad 2016 téměř výhradně společnosti Stavsem (kromě faktury č. 51160026 ze dne 16. 2. 2016 ve výši základu daně 832,23 Kč), která sídlí a provozuje stejné činnosti na stejné adrese jako žalobkyně. Zdůraznil dále, že žalobkyně v roce 2016 vyřizovala dvě reklamace, pět zakázek „přefakturovala“ společnosti Stavsem, účtovala o dokladech vztahujících se k akci z roku 2015 a jedinou fakticky prováděnou zakázkou v roce 2016 byla akce „Žižkov – Štítného“, která byla ke dni 28. 1. 2016 provedena subdodavatelsky. Žalobkyně uvedla, že k oběma reklamacím a jediné zakázce se vztahují doklady z ledna, února a června 2016. Není tak zřejmé, o jaký výdej zboží ze skladu a manipulaci se zbožím se mělo jednat, pokud žalobkyně prodala (či pouze „přefakturovala“) skladové zásoby v období leden až listopad 2016 téměř výhradně společnosti Stavsem (sídlící na stejné adrese

jako žalobkyně), a nebylo tedy možné, že by zboží bylo vydáváno ze skladu a manipulováno s ním za účelem dopravy k zákazníkům. Nebylo ani zřejmé, že by zboží mělo být převáženo z jednoho skladu do druhého. Žalobkyně v roce 2016 fakticky neprováděla žádnou zakázku, nebylo ani zřejmé, že by zboží mělo být vydáváno ze skladu a manipulováno s ním za účelem spotřeby na vlastních zakázkách.

45. Z předložených dokladů a účetnictví vyplývá, že žalobkyně k 30. 11. 2016 provedla inventuru stavebního a koupelnového zboží. Z položkového rozpisu zásob zboží vyplývá, že se stav zásob v prosinci 2016 nezměnil. Z protokolu k provedené inventuře vyplývá, že tyto skladové zásoby byly vyskladněny skladovými výdejkami ke dni 22. 11. 2016. K 30. 11. 2016 se tyto zásoby nenacházely v obchodním majetku žalobkyně a ke dni 31. 12. 2016 se již stav zbylých zásob nezměnil. Na účtu 132100 „zboží na skladě – stavebniny“ není v prosinci 2016 zachycen žádný pohyb. V prosinci 2016 proto již žádný výdej ze skladu probíhat nemohl, nebylo tak zřejmé, o jaké služby výdeje ze skladu se podle faktury 62160117 mělo jednat.
46. K předloženým výkazům pracovních hodin skladníků správce daně uvedl, že z nich neplyne, kdo je vystavil a za jakým účelem. Počet hodin uvedený ve výkazech odpovídá fakturovanému počtu hodin. Ve výkazech jsou k 7. 10., 11. 10., 13. 10., 17. 10., 20. 10., 21. 10., 25. 10. a 27. 10. 2016 jsou uvedeny položky „výdej zboží“, ačkoli v účetnictví není na účtu „zboží na skladě – stavebniny“ za měsíc říjen 2016 zaznamenán žádný pohyb. Ze záznamů o provozu vozidla (nákladní dopravy DAF) nevyplývá odkud, kam a jaký konkrétní náklad měl být přepravován. Počet hodin neodpovídá fakturovanému množství. Porovnáním s výkazy pracovních hodin vysokozdvížného vozíku i skladníků správce daně zjistil, že v řadě případů byl k určitému datu vystaven záznam o provozu vozidla DAF, ale ke stejnému dni není žádný záznam o činnosti vysokozdvížného vozíku či skladníka, ačkoli se jedná o vozidlo s nejvyšší povolenou hmotností 18 tun a o druh zařízení „valník“.
47. Z porovnání faktur přijatých za plnění „manipulace se zbožím“ za období prvního a druhého pololetí roku 2016 vyplývá, že se jedná o téměř stejné částky, ačkoli dle ostatních dokladů a účetnictví bylo zboží prodáno téměř výhradně společnosti Stavsem v období leden až duben 2016. Jak vyplývá z přehledu tržeb z prodeje zboží společnosti Stavsem, v lednu 2016 šlo o tržby více než 3 miliony Kč, v dalších třech měsících se pohybovaly okolo 600 tisíc Kč, v květnu šlo o 130 tisíc Kč a následovaly již jen tržby v nižších tisících Kč (s výjimkou září 2016, kdy tržby činily cca 46 000 Kč). V případě faktur přijatých za plnění „výdej ze skladu“ částky fakturované ve druhém pololetí odpovídaly přibližně třetině částek fakturovaných v prvním pololetí (ačkoli tržby za zboží ve druhém pololetí ve svém souhrnu nedosahovaly ani výše tržby za jednotlivé měsíce prvního pololetí).
48. Žalobkyně vytýká žalovanému, že „svévolně překroutil“ výpověď skladníka pana N., neboť tvrdí, že svědek nevěděl, s jakým zbožím (ve vlastnictví které společnosti) manipuluje.
49. Soud nepopírá, že tento svědek skutečně v rámci výpovědi výslovně nekonstatoval, že by nevěděl, zda manipuluje s materiálem žalobkyně či společnosti Stavsem. Současně ale ani výslovně neuvedl opak, tedy že si při práci ve skladu byl v tom kterém konkrétním okamžiku vědom toho, s čím materiálem manipuluje. K dotazu správce daně: „*Evidoval jste nějakým způsobem, pro koho jste v období 2016 manipuloval s materiálem. Zda se jednalo o materiál ve vlastnictví daňového subjektu nebo společnosti Stavsem?*“ uvedl: *Vypisoval jsem pouze stazky, žádné další evidence jsem nevedl.* Uvedená otázka a odpověď zjevně směřovaly toliko k tomu, zda skladník *evidoval*, s jakým materiálem manipuluje, nikoli k tomu, zda si

byl vědom toho, komu materiál patří. Žádná taková otázka v průběhu výslechu nezazněla, svědkovi ji nepoložil ani zástupce žalobkyně.

50. Žalobkyni lze tedy přisvědčit, že tvrzení žalovaného, podle kterého pan N. „*nevěděl, komu předmětný materiál, se kterým manipuloval, patřil*“ (bod 59 napadeného rozhodnutí), nemá oporu v provedeném dokazování. Uvedená skutečnost však byla pouze jednou z mnoha indicií, která u správce daně, resp. žalovaného vyvolala pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených dokladů. Jak soud popsal výše, nesrovnalosti týkající se plnění spočívajících v manipulaci se zbožím a výdejů ze skladu byly rozsáhlé (nebylo zřejmé, za jakým účelem mělo být vůbec s materiálem manipulováno, pokud žalobkyně sama téměř žádnou činnost v roce 2016 nevykonávala, k převodům materiálu docházelo mezi žalobkyní a společností Stavsem, které sídlily na stejném místě, neshodovala se data výdejů ze skladu podle pracovních výkazů a údajů v účetnictví, objem provedených prací měl být shodný v obou pololetích, ačkoli v druhé polovině roku již byly zásoby materiálu žalobkyně minimální atd.). Ani případná vědomost (či nevědomost) svědka o tom, komu patřil materiál, se kterým manipuloval, by takto rozsáhlé pochybnosti nemohla rozptýlit. Mezi účastníky řízení není sporu, že svědecká výpověď potvrdila, že k *nějaké* manipulaci se zbožím ve skladech docházelo. I kdyby svědek uvedl, že věděl se kterým zbožím (které ze společností) manipuluje, přetrvaly by pochybnosti zejména ohledně rozsahu přijatých plnění dle předložených daňových dokladů. Dílčí nesprávnost v hodnocení důkazů provedeném žalovaným tak nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
51. Důvodná není ani námitka, že žalovaný bez adekvátního zdůvodnění odmítl provést výslech pana S. Žalovaný se tomuto důkaznímu návrhu věnoval v bodu 115 napadeného rozhodnutí. Zde uvedl, že nezpochybňuje, že pan S. mohl vést evidenci zásob. Z předložených důkazních prostředků však nevyplývá, že by byl přítomen manipulaci a výdeji zboží ze skladu a vnímal tyto skutečnosti vlastními smysly. Podle žalovaného se jedná o *účelový požadavek vykazující znaky obstrukce*. Byť je vyjádření žalovaného stručné a částečně nepřesné (podle soudu požadavek na provedení výslechu tohoto svědka nebyl zjevně účelový), je z něj patrné, že výslech tohoto svědka nebyl proveden, neboť měl směřovat ke skutečnostem, které buď nebyly sporné (vedení evidencí), nebo výsledkem prokázány být nemohly (faktická manipulace se zbožím a jeho výdej ze skladu). Daňové orgány nikdy nezpochybnilly, že pan S. měl přístup do skladové evidence obou společností, a měl tak přehled o tom, které zboží či materiál v danou chvíli komu patří. Jak vyplývá ze shora uvedeného, daňové orgány měly na základě předložených dokladů a účetnictví přesně zmapováno, kdy a k jakému pohybu materiálu mezi oběma společnostmi docházelo a jaký byl evidenční stav zásob. Pokud tedy žalobkyně tvrdí, že by výsledkem svědka bylo prokázáno, že fakturované manipulace se zbožím se mohou týkat jen a pouze manipulace s materiálem žalobkyně, jelikož k tomu byly nastaveny interní procesy zpracování výkazů práce a stazek skladníků a řidičů, a pan S. měl přístup do skladové evidence, shoduje se soud s žalovaným, že provedení výslechu svědka by bylo nadbytečné, neboť jím žalobkyně hodlala prokazovat věci v zásadě nesporné. Pouze na okraj pak soud doplňuje, že pokud pan S. disponoval ještě nějakými jinými skladovými evidencemi, než těmi, které předložila žalobkyně, nic žalobkyni nebránilo je správci daně také předložit.
52. Soud pouze pro pořádek upřesňuje, že žalobkyně navrhovala výslech pana S. jako jednoho ze zaměstnanců společnosti Stavsem také k prokázání nároku na odpočet z plnění spočívajících v administrativních službách a podpoře prodeje. Vypořádání tohoto důkazního návrhu se soud věnoval výše a dospěl k závěru, že žalovaný postupoval nesprávně, pokud

v tomto rozsahu k provedení výslechu nepřistoupil. V dalším řízení tak bude v souladu se shora vysloveným právním názorem povinností žalovaného vyslechnout i tohoto svědka. I přesto, že ve vztahu k manipulaci se zbožím a výdejům ze skladu proti odmítnutí výslechu svědka S. soud výhrady nemá, bude tak jako tak jeho výslech v dalším řízení proveden.

53. S otázkou prokázání plnění spočívajících v manipulaci se zbožím souvisí i námitka pod bodem VII žaloby, podle které se žalovaný vůbec nevypořádal s odvolacím důvodem rozporujícím závěr správce daně, že dodavatel (Stavsem) neuvedl daňový doklad č. 52160097 v kontrolním hlášení (žalobkyně v doplnění odvolání uvedla, že tento doklad v kontrolním hlášení byl zahrnut, avšak nikoli v části A4, ale v části A5, kam daňové doklady do hodnoty 10 000 Kč patří).
54. Je pravdou, že žalovaný tuto námitku v napadeném rozhodnutí skutečně nevypořádal. Tato vada však nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť skutečnost, že uvedený daňový doklad nebyl uveden v kontrolním hlášení dodavatele, správce daně uvedl pouze jako jednu z dílčích pochybností, které jej vedly k závěru o neprokázání přijetí deklarovaných plnění podle dokladů týkajících se manipulace se zbožím a výdejů ze skladu popsaných v bodu 43 tohoto rozsudku (viz zejména s. 23 a 27 zprávy o daňové kontrole). Na tento daňový doklad se totiž shodně jako na ostatní daňové doklady uvedené v bodu 43 rozsudku vztahují všechny shora popsané pochybnosti. U tohoto dokladu je pak obzvláště nutno zdůraznit, že byl vystaven za služby výdej ze skladu v prosinci 2016, ačkoli z položkových rozpisů zásob vyplývá, že se stav zásob v prosinci 2016 již neměnil, a žádný výdej ze skladu proto nemohl probíhat. To je stěžejní skutečností, která vedla správce daně ke zpochybnění uvedeného dokladu. Neuvedení dokladu v kontrolním hlášení je podružnou okolností, bez jejíhož uvedení by pochybnosti správce daně i tak obstály.

Stanovení základu daně z bezúplatných plnění

55. Žalobkyně dále namítá, že likvidace palet jejich přenecháním jako odpadu za odvoz není klasickým bezúplatným plněním. Žalobkyně také nesouhlasí se stanovením základu daně podle § 36 odst. 6 písm. a) věty poslední zákona o DPH, tj. ze vstupní ceny majetku při jeho pořízení dle evidence zásob (tedy jako by se jednalo o majetek ve stavu a kondici při jeho pořízení). Žalovaný měl postupovat podle věty první citovaného ustanovení a za základ daně vzít cenu zboží, za kterou by bylo možné pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění stejné nebo obdobné zboží (tj. rozpadlé palety). Přecenění zásob (na nulu) žalobkyně fakticky provedla jejich vyřazením ze skladové evidence z důvodu likvidace. Žalovaný nedůvodně odmítl provést navržený důkaz ceníky poškozených palet a výpověďmi svědků pana Z. a K.
56. Žalobkyně k prokázání plnění „likvidace neprodejných skladových zásob“ předložila mimo jiné skladovou výdejku č. 1048004 ze dne 22. 11. 2016, která obsahuje seznam skladových zásob jako např. *palety – různé druhy, koš, rám, stojan, trojnožka apod.* a podle níž došlo k vyskladnění skladových zásob neprodejného zboží v celkové hodnotě 701 226,49 Kč (z toho palety v hodnotě 690 115,01 Kč). Z protokolu k provedené inventuře skladu ze dne 30. 11. 2016 vyplývá, že na základě zjištění stavu prodejnosti skladových zásob bylo rozhodnuto, že zásoby (*palety, sbrnilé a/nebo poškozené, viz fotodokumentace*) budou vyvezeny na skládku. Likvidace včetně odvozu skladových zásob byla zadána společnosti Š. stavby. Žalobkyně předložila také daňový doklad č. 62160209, kterým prokazovala, že tato společnost zajistila dne 7. 12. 2016 odvoz a likvidaci těchto skladových zásob ve výši 701 226,49 Kč. Následně (dne 29. 5. 2017) však žalobkyně předložila pět čestných prohlášení svých bývalých

zaměstnanců (v roce 2016 zaměstnanců společnosti Stavsem), podle kterých tyto osoby v listopadu až prosinci 2016 bezúplatně odebraly cca 3 500 ks různě poškozených palet. Žalobkyně také předložila 6 fotografií dřevěných palet, na kterých jsou zachyceny desítky palet, z nichž některé jsou zjevně poškozené. Dne 11. 9. 2017 žalobkyně upřesnila, že palety byly odběratelům předány v listopadu 2016 a postupně odváženy z areálu skladu v průběhu listopadu a prosince téhož roku. I svědek N. (který byl vyslechnut též jako osoba, která měla od žalobkyně bezúplatně odebrat palety) potvrdil, že v roce 2016 bezúplatně odebral poškozené palety, které využil k topení. Podle svědka byly palety ve špatném stavu určené k likvidaci uskladněny za halou č. 3, jednalo se o staré palety a vratky ze staveb, kde došlo k jejich poškození. Palety si odvezl vlastním autem a při jejich převzetí podepsal nějaký doklad, na který si již nevzpomínal.

57. Daňové orgány tedy uzavřely, že žalobkyně nejprve předložila doklady, které samy o sobě neprokazovaly její tvrzení o likvidaci skladových zásob v souladu s protokolem k provedené inventuře, následně předložila čestná prohlášení, kterými popřela svá původní tvrzení. Přibližně 3 500 ks poškozených palet nebylo odvezeno a zlikvidováno společností Š. stavby, nýbrž došlo k jejich bezúplatnému dodání. Uvedly, že žalobkyně k 30. 11. 2016 poskytla bezúplatně obchodní majetek, tj. 3 500 ks palet, u kterých při pořízení uplatnila nárok na odpočet daně v základní sazbě v plné výši. Průměrná cena palety bez DPH byla 180,7057 Kč, správce daně stanovil základ daně jako součin této částky s množstvím bezúplatně poskytnutých palet (tj. 632 470 Kč).
58. Žalovaný pak doplnil, že ke dni ukončení daňové kontroly již nebylo možno určit cenu zboží, či obdobného zboží, za kterou by je bylo možné pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (palety již fyzicky neexistovaly) a žalobkyně nepředložila např. znalecký posudek o ocenění palet před jejich předáním bývalým zaměstnancům k likvidaci. Cena za použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti proto byla stanovena podle § 36 odst. 6 písm. a) zákon o DPH.
59. Podle § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH se za dodání zboží za úplatu považuje také použití hmotného majetku *pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce*.
60. Podle § 13 odst. 5 zákona o DPH se použitím hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce pro účely tohoto zákona rozumí trvalé použití obchodního majetku plátcem pro jeho osobní spotřebu nebo jeho zaměstnanců, trvalé použití pro jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností, *a poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně*.
61. Podle § 21 odst. 5 písm. c) zákona o DPH se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem použití majetku nebo využití služby při použití hmotného majetku nebo poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.
62. Z § 13 odst. 4 ve spojení s § 13 odst. 5 zákona o DPH vyplývá, že dodáním zboží za úplatu, a tedy i předmětem daně mohou být i „plnění“, u nichž mnohdy ve skutečnosti úplata poskytnuta není. Tato plnění jsou za určitých okolností na základě právní fikce považována za úplatná. Účelem úpravy je zajištění stejné pozice osob, které při koupi zboží zaplatí v kupní ceně i DPH na straně jedné, a osob které uplatnily odpočet, přestože toto zboží použijí pro neekonomickou činnost (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 5. 1992 ve věci C-20/91, *Pieter de Jong*, bod 15). Kdyby toto ustanovení nebylo, měly by posledně jmenované osoby zboží levnější, tedy by byly neoprávněně zvýhodněny jenom proto, že operují uvnitř

výrobního či distribučního řetězce (viz Brandejs, T. a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2010, komentář k § 13, dostupný v systému ASPI). Předpokladem pro aplikaci citovaných ustanovení je, že u hmotného majetku použitého pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností byl uplatněn nárok na odpočet.

63. Za použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností se považuje i jeho poskytnutí bez úplaty. Pro posouzení plnění jako „použití majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti“ je postačující skutečnost, že jsou poskytnuty bezúplatně, ačkoli lze mnohdy oprávněně namítat, že bezúplatné poskytnutí souvisí s ekonomickou činností, neboť jsou poskytnuty v rámci podnikatelské činnosti. Souvislost s ekonomickou činností je v případě bezúplatného poskytnutí obchodního majetku irelevantní (viz rozsudek SDEU ze dne 27. 4. 1999 ve věci C-48/97, *Kuwait Petroleum*). Namítala-li tedy žalobkyně v odvolání, že likvidace poškozeného zboží patří k běžné ekonomické činnosti, je tento argument irelevantní z hlediska možnosti podřadit bezúplatné poskytnutí palet pod plnění ve smyslu § 13 odst. 5 zákona o DPH. Ze stejného důvodu je irelevantní též námitka, podle které je daný způsob likvidace pro žalobkyni výhodnější, neboť při likvidaci palet na skládce by musela za likvidaci ještě zaplatit. Rozhodla-li se totiž žalobkyně poskytnout majetek uvedeným způsobem, nemohla spoléhat na to, že bude neoprávněně daňově zvýhodněna, ale naopak musela počítat s tím, že v případě bezúplatného poskytnutí palet bude toto plnění posouzeno jako dodání zboží za úplatu, a tedy předmětem daně.
64. Mezi účastníky řízení není sporu o skutkovém stavu, tedy že žalobkyně přenechala bezúplatně 3 500 ks palet pěti osobám (bývalým zaměstnancům). Podle skladových výdejků byla hodnota palet v době uskutečnění zdanitelného plnění 632 470 Kč (správce daně podělil celkovou hodnotu skladovaných palet 690 115,01 Kč počtem palet, tj. 3 819, a vynásobil počtem bezúplatně dodaných palet). Není současně sporu o tom, že žalobkyně v minulosti tyto palety nakoupila a uplatnila nárok na odpočet z pořízení těchto palet. Byly proto naplněny podmínky pro zdanění tohoto plnění podle § 13 odst. 4 písm. a) ve spojení s odst. 5 zákona o DPH.
65. Soud nemůže s žalobkyní souhlasit, že se o bezúplatné plnění nejednalo. Obdobně jako ve věci řešené Krajským soudem v Ostravě v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 22 Af 14/2013 – 67, na nějž poukazují oba účastníci řízení, je zjevné, že pokud na začátku zdaňovacího období byl určitý stav zboží v určité hodnotě, na konci období je nula a výnos zboží není deklarován, je tedy též nulový, pak je logické, že došlo k použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.
66. Žalobkyně dále zpochybňuje způsob stanovení základu daně v případě tohoto zdanitelného plnění.
67. Podle § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH je základem daně v případě, že se jedná o dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) až e), odst. 5, odst. 6 a podle § 16 odst. 5, *cena zboží* nebo *cena obdobného zboží*, za kterou by bylo možné zboží pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a pokud takovou cenu nelze určit, výše celkových nákladů vynaložených na dodání zboží ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.
68. Soud předesílá, že § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH nemá žádnou *větu první a poslední* – jde o jedno souvětí. Ze žalobní argumentace však vyplývá, že se žalobkyně domáhá stanovení základu daně podle první části daného ustanovení, tedy z ceny zboží nebo ceny obdobného

zboží, za kterou by bylo možné zboží pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Ostatně i žalovaný primárně vycházel z toho, že základ daně má být určen z ceny zboží. Konstatoval však, že tuto cenu nebylo možno určit, neboť palety již neexistovaly a žalobkyně nepředložila podklady k přecenění před předáním palet k likvidaci (např. znalecký posudek). Vycházel proto z hodnoty uvedené v účetnictví žalobkyně.

69. K tomu soud předně uvádí, že § 13 odst. 4 písm. a) ve spojení s odst. 5 zákona o DPH je transpozicí čl. 16 směrnice Rady 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), podle kterého *použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, přenechá-li toto zboží bez úplaty, popřípadě obecněji řečeno použije-li takové zboží k jiným účelům než pro účely svého podnikání, považuje se takové použití za dodání zboží za úplatu, pokud byla daň z dotyčného zboží nebo jeho části plně nebo zčásti odpočitatelná.*
70. Podle čl. 73 směrnice o DPH při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.
71. Podle čl. 74 směrnice o DPH, pokud podle článků 16 a 18 osoba povinná k dani použije nebo poskytne zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, nebo pokud si zboží ponechá osoba povinná k dani nebo její právní nástupce po ukončení výkonu zdanitelné ekonomické činnosti, je základem daně *kupní cena zboží nebo podobného zboží*, a pokud kupní cena neexistuje, *nákladová cena* stanovená k okamžiku použití, poskytnutí nebo ponechání si zboží. Toto ustanovení směrnice o DPH bylo do českého právního řádu transponováno právě prostřednictvím § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH.
72. K výkladu tohoto pravidla pro stanovení základu daně se SDEU vyjádřil v rozsudku ze dne 23. 4. 2015 ve věci C-16/14, *Property Development Company NV* (byť se tento rozsudek primárně vztahoval k předcházející, šesté směrnici, stěžejní ustanovení týkající se stanovení základu daně jsou v zásadě shodná, viz bod 9 rozsudku). Zde uvedl, že pravidlo pro stanovení základu daně podle čl. 74 směrnice o DPH [dříve čl. 11 části A odst. písm. b) šesté směrnice] je odchylkou od obecného pravidla podle čl. 73 směrnice o DPH [dříve čl. 11 části A odst. písm. a) šesté směrnice], podle kterého je základem daně pro plnění podléhající DPH vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany (pokud jde o čl. 73 a 74 směrnice o DPH, obdobně viz rozsudek ze dne 8. 5. 2013 ve věci C-142/12, *Marinov*, bod 31).
73. V případě plnění podle čl. 16 směrnice o DPH, kdy je použití považováno za dodání za protiplnění, nezíská osoba povinná k dani od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany žádné skutečné protiplnění, které může být základem daně pro výpočet DPH, takže obecné pravidlo uvedené v čl. 73 směrnice o DPH nelze použít (v tomto smyslu viz rozsudek SDEU ze dne 9. 6. 2011 ve věci C-285/10, *Campsia Estaciones de Servicio*, body 26 a 27).
74. Dále je třeba uvést, že v případě, že zboží, které je předmětem použití ve smyslu čl. 16 směrnice o DPH, koupila osoba povinná k dani, je základem daně pro výpočet DPH z tohoto použití v souladu s čl. 74 *kupní cena tohoto zboží*. Za tímto účelem je třeba „kupní cenou zboží“ rozumět *zbytkovou hodnotu zboží v okamžiku jeho [odběru nebo] dodání* (rozsudek SDEU ze dne 17. 5. 2001 ve věcech C-322/99 a C-323/99, *Fischer a Brandenstein*, bod 80, jakož i rozsudek *Marinov*, bod 32).

75. SDEU v bodu 36 rozsudku *Property Development Company NV* dále zdůraznil, že pokud jde o kritérium „kupní ceny podobného zboží“, jež je uvedeno v tomtéž ustanovení, z výkladu uvedeného v předchozím bodě vyplývá, že toto kritérium umožňuje určit základ daně při použití zboží ve smyslu čl. 16 směrnice o DPH v případech, *kdy takto použité zboží nezískala osoba povinná k dani na základě koupě*. Pokud jde o ostatní aspekty, z uvedeného čl. 74 jednoznačně vyplývá, že „nákladová cena“ je základem daně pouze tehdy, nelze-li určit kupní cenu zboží nebo podobného zboží.
76. Ustanovení § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH je tedy nutno v souladu se shora uvedenými závěry SDEU eurokonformně vyložit tak, že stanoví (stejně jako čl. 74 směrnice o DPH) hierarchický postup při stanovení základu daně v případě bezúplatných dodání – v první řadě je to kupní, tedy zůstatková cena, pokud osoba povinná k dani zboží sama nakoupila. Pokud tomu tak nebylo, jde o kupní cenu podobného zboží. A pokud ani tu nelze určit, jde o cenu výrobní (nákladovou). Jde o tři různé způsoby stanovení základu daně, které nelze vzájemně kombinovat, ale je nutno použít vždy jen jeden z nich v závislosti na konkrétních skutkových okolnostech.
77. Základ daně by se tedy při eurokonformním výkladu v případě bezúplatného dodání měl u nakoupeného hmotného majetku stanovit na bázi zbytkové hodnoty ke dni použití, kterou je s ohledem na to, že zákon o DPH nestanoví jiný konkrétní postup, nutno rozumět účetní zůstatkovou cenu zohledňující skutečné opotřebení majetku [viz Brandeys, T. a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2010, k § 36 odst. 6 písm. a), dostupný v systému ASPI].
78. Požaduje-li tedy žalobkyně, aby byl základ daně v jejím případě stanoven podle ceny obdobného zboží, nelze takovému požadavku vyhovět, neboť v její věci není sporné, že palety sama nabyla tak, že je nakoupila. Základ daně proto bylo třeba stanovit z kupní (zbytkové) ceny, tedy z ceny podle posledního přecenění zásob (podle účetní zůstatkové ceny). Prokázání toho, jaká byla ke dni uskutečnění zdanitelného plnění zůstatková cena, bylo s ohledem na způsob rozložení důkazního břemene v daňovém řízení úkolem žalobkyně.
79. Daňové orgány při stanovení základu daně z bezúplatných plnění vycházely z primárních dokladů, které jim předložila sama žalobkyně, a to z údajů podle skladové výdejky č. 1048004 ze dne 22. 11. 2016, v níž údaje o hodnotě likvidovaných palet odpovídaly hodnotám podle účetnictví (viz listina „stav zásob k 31. 10. 2016“). Z těchto podkladů je zřejmé, že žalobkyně přecenění zásob neprovedla a jejich hodnotu v účetnictví evidovala stále ve výši odpovídající pořizovací ceně. Daňové orgány v tomto ohledu předložené doklady nezpochybnily, a při stanovení základu daně proto vycházely právě z hodnot zásob uvedených v předložených prvotních důkazech.
80. V této souvislosti nelze přisvědčit žalobkyni, že k přecenění na nulu došlo *de facto* vyřazením ze skladové evidence z důvodu likvidace. To, že se stav zásob – palet po jejich vyřazení z evidence rovnal nule (viz listina „stav zásob k 30. 11. 2016“) svědčí toliko o tom, že k danému okamžiku již palety nebyly ve vlastnictví žalobkyně (nebyly vedeny ve skladové evidenci). Nic to však nevypovídá o tom, jaká byla jejich (zůstatková) hodnota v době jejich vyřazení (bezúplatného dodání). K obecnému tvrzení žalobkyně, že toto „faktické přecenění na nulu“ bylo v souladu „s příslušnými ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a související vyhláškou č. 500/2006 Sb.“, soud ve stejné míře obecnosti konstatuje, že z žádného ustanovení zákona o účetnictví ani jeho prováděcí vyhlášky neplyne, že by

vyřazení ze skladové evidence znamenalo, že hodnota vyřazovaného majetku byla v okamžiku vyřazení rovna nule. Naopak, podle § 25 a § 26 zákona o účetnictví, které upravují otázku oceňování zásob, plyne účetním jednotkám povinnost při fyzické inventarizaci identifikovat znehodnocení zásob a vytvořit k takto identifikovaným snížením hodnoty opravné položky k zásobám. Ustanovení § 26 dále požaduje, aby si účetní jednotka stanovila metody oceňování zásob vnitřním předpisem, způsob ocenění musí být také uveden v příloze v účetní závěrce. Nic takového žalobkyně nedoložila.

81. Současně však nelze odhlédnout od toho, že sama žalobkyně zpochybnila údaje o ceně zásob obsažené ve vlastním účetnictví (a skladové evidenci), proto bylo důkazní břemeno na ní [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, § 92 odst. 3 daňového řádu]. Ve vyjádření k seznámení navrhla, aby žalovaný při stanovení základu daně nevycházel z hodnoty palet podle předložené skladové evidence, v níž jsou oceněny jejich pořizovací hodnotou (jako by byly nové), což je podle žalobkyně *ve zjevném a příkrém rozporu se zjištěními, která byla v rámci daňové kontroly učiněna, tj. že likvidované palety byly ve stavu „rozkladu“ čili byly vlastně odpadem*. K doložení ceny poškozených palet pak předložila ceníky výkupu opravených či poškozených palet společností namátkou nalezených na internetu. V doplnění odvolání ze dne 8. 7. 2019 žalobkyně k osvědčení stavu, v jakém se palety nacházely při jejich odběru fyzickými osobami, navrhla provedení svědeckých výpovědí pánů Z. a K. (jde o dvě z pěti osob, které palety bezplatně odebraly, pan Z. byl také skladníkem společnosti Stavsem).
82. Žalobkyně se tedy snažila unést důkazní břemeno stran zpochybnění údajů ve vlastním účetnictví shora popsány tvrzeními a důkazními návrhy. Ani v tomto případě nepovažuje soud důvody, pro které žalovaný přistoupil k neprovedení navržených důkazů za dostatečné.
83. K navrhovaným výsledkům svědků žalovaný v bodu 80 napadeného rozhodnutí uvedl, že je považoval za nadbytečné, neboť tento důkazní návrh směřoval k prokázání bezúplatného odebrání palet, což daňové orgány nezpochybňovaly. Jak však vyplývá ze shora uvedeného, žalobkyně navrhovala výslech svědků primárně k prokázání stavu poškozených palet (tedy k prokázání zůstatkové hodnoty zásob). Z vyjádření k seznámení je ostatně zcela zřejmé, že i žalobkyně si byla vědoma toho, že o způsobu provedení likvidace palet (jejich bezúplatným přenecháním bývalým zaměstnancům) není sporu a tato skutečnost je dostatečně prokázána. Výslovně proto uvedla, že její další důkazní návrhy nesměřují k prokázání provedené likvidace. Důvod, pro který žalovaný neprovedl navrhované výsledky svědků, tedy nemůže obstát, neboť se zcela míjí s důvodem, pro který žalobkyně provedení těchto důkazů navrhovala. Žalovaný nijak nereagoval na tvrzení žalobkyně, že navržené důkazy mohou prokázat stav zlikvidovaných palet, čímž jí znemožnil unést důkazní břemeno stran zpochybnění jejího vlastního účetnictví. Je přitom myslitelné, že navrhovaným svědkům mohl být stav likvidovaných palet znám, neboť jde o osoby, které palety bezplatně od žalobkyně odebraly (což daňové orgány nezpochybňují) a jedna z nich (pan Z.) v rozhodné době dokonce pracovala ve skladu, v němž byly likvidované palety uloženy (to potvrdil ve své výpovědi svědek N.). Nešlo tedy o irelevantní důkazní návrh.
84. Důvody, pro které žalovaný odmítl provést výslech svědků Z. a K. tedy neobstojí. I v tomto ohledu je napadené rozhodnutí stiženo vadou, která mohla mít vliv na jeho zákonnost.
85. K předloženým ceníkům výkupu poškozených palet žalovaný uvedl (bod 117 napadeného rozhodnutí), že žalobkyně nepředložila znalecký posudek na ocenění dotčeného zboží před jeho „likvidací“ nebo podklad o přecenění majetku. I toto vypořádání uvedeného důkazního

návrhu považuje soud za nedostatečné. Nevyplývá z něj totiž, proč předložené ceníky nebyly způsobitelným podkladem, z něž by bylo možno dovodit zůstatkovou cenu palet a proč by jediným takovým podkladem měl být znalecký posudek či přecenění majetku (které, jak je zjevné a nesporné, žalobkyně neprovedla). Daňový řád neobsahuje taxativní výčet podkladů, které lze užít jako důkazní prostředek k prokázání tvrzení daňového subjektu a rozhodně nestanoví, že by zbytkovou cenu palet bylo možno prokázat jen a pouze znaleckým posudkem (to nevyplývá ani ze zákona o DPH). Naopak, podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit *skutečný stav věci* a ověřit *skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně* a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Žalovaný tedy pochybil, pokud provedení předložených ceníků jako důkazu odmítl, aniž by uvedl, proč je považuje za důkaz nezpůsobitelný prokázat skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, zde konkrétně základu daně z bezúplatných plnění. Podle soudu přitom není na první pohled vyloučeno, aby tvrzení žalobkyně, podle které byly údaje v její skladové evidenci týkající se hodnoty palet nesprávné a v rozporu se skutečným stavem, bylo prokázáno předloženými ceníky ve spojení s výpověďmi svědků, které mohly potvrdit skutečný stav palet v době jejich vyřazení.

Ostatní žalobní námitky

86. K námitkám v bodu VIII žaloby soud uvádí, že z pouhé skutečnosti, že žalovaný napadené rozhodnutí vydal v době blízké uplynutí prekluzivní lhůty a záhy poté, co obdržel doplnění odvolání (aniž by provedl navržené důkazy), nelze usuzovat, že rozhodnutí bylo vydáno „účelově“, jak tvrdí žalobkyně. Žalovaný byl povinen o odvoláních žalobkyně rozhodnout a v řízení postupovat bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1 daňového řádu) a naplnit cíl správy daní, tedy správně zjistit a stanovit daň a zabezpečit její úhradu. Vydá-li tedy žalovaný rozhodnutí o odvolání, nejedná se v žádném případě o účelový, ale naopak zákonem předvídaný postup. Odlišnou otázkou samozřejmě je zákonnost takového rozhodnutí, kterou, jak vyplývá ze shora uvedeného, žalobkyně důvodně zpochybnila. Ani skutečnost, že napadené rozhodnutí je nezákonné, však neznamená, že by snad žalovaný vůči žalobkyni postupoval „účelově“.
87. Námitka, podle které u žalobkyně nešlo o úmyslné krácení odvodů DPH do státního rozpočtu a nešlo ani o situaci, kdy by se některý z dodavatelů stal účelově nekontaktním, se mívá s důvody, pro které byla žalobkyni doměřena daň. K doměření totiž nedošlo z důvodu zapojení žalobkyně do podvodného řetězce, ale pro neprokázání hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Za takové situace je proto otázka, zda došlo k (úmyslnému) neodvedení daně či zda byl některý z dodavatelů nekontaktní, zcela irelevantní.
88. Odkaz žalobkyně na § 1 odst. 2 daňového řádu v posledním odstavci žaloby nepovažuje soud za řádně uplatněný žalobní bod, neboť neobsahuje žádná ve vztahu k žalobkyni individualizovaná tvrzení, která by bylo možno věcně posoudit.

Závěr a náklady řízení

89. S ohledem na výše uvedené soud napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s. zrušil, neboť se žalovaný neprovedením výsledků navržených svědků – zaměstnanců společnosti Stavsem – dopustil vážného procesního pochybení, které mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Podle § 78 odst. 4 s. ř. s. soud vrátil věci žalovanému k

dalšímu řízení. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

90. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč. Tato částka sestává ze zaplaceného soudního poplatku za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a dále z nákladů na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Žalobcův zástupce provedl v řízení dva úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, a to převzetí zastoupení a sepsí žaloby. Odměna za jeden úkon právní služby činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu 3 100 Kč, celková výše odměny tak činí 6 200 Kč. Vedle odměny přísluší žalobci též náhrada hotových výdajů zástupce v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 600 Kč. Náhrada daně z přidané hodnoty z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů činí 21 % z 6 800 Kč, tj. 1 428 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám žalobkynina zástupce, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách.

Praha 28. března 2023

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu