



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka v právní věci

žalobce: **Z. M.**
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Kroměříž

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2021, č. j. 14580/21/5200-10422-711621,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 4. 2021, č. j. 14580/21/5200-10422-711621, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 12. 2018, č. j. 2125085/18/3304-50521-703234, Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) po provedené daňové kontrole doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 (ve výši 143 190 Kč) a stanovil související penále.
2. Na základě žalobcova odvolání žalovaný v záhlaví citovaným rozhodnutím změnil výši doměřené daně (na částku 114 930 Kč) a upravil stanovené penále. Důvodem doměření daně bylo neosvědčení části uplatněných výdajů jako výdajů daňově uznatelných dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť žalobce neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání daňové uznatelnosti výdajů na pořízení cigaretových dutinek pro odzkoušení provozuschopnosti balicí linky od deklarovaného dodavatele STAR Distribution s.r.o. a na nákup plastových zásobníků k balicí lince od společnosti RON IMPORT s.r.o. Žalobce taktéž neprokázal splnění zákonných podmínek pro uplatnění odpisu balicí linky dle § 26 odst. 5 a 10 zákona o daních z příjmů.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
2. Žalobce v první řadě namítá, že žalovaný hodnotil důkazní prostředky v rozporu se zákonnými požadavky, neboť je nehodnotil ve vzájemné souvislosti, zejména nepřihlédl ke skutečnosti, že důkazní prostředky, předložené žalobcem, nejsou ve vzájemném rozporu, a naopak společně navzájem plně korespondují. Žalobce je naopak přesvědčen, že pomocí nich prokázal splnění podmínek pro uplatnění daňově uznatelných výdajů a správce daně tyto důkazní prostředky relevantním způsobem nezpochybil.
3. Žalobce dále uvádí, že správce daně na žalobce nepřenesl výzvou k prokázání skutečností důkazní břemeno k osvědčení daňově uznatelných výdajů tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, neboť žalobce unesl své primární důkazní břemeno předložením formálně bezvadných dokladů, a správce daně neunesl své důkazní břemeno vyjádřením dostatečně důvodných pochybností ke zpochybnění správnosti a průkaznosti žalobcem předložených důkazních prostředků. Důkazní břemeno tak nemohlo přejít zpět na žalobce, protože správce daně pouze tvrdil, že má pochybnosti o daňové účinnosti uplatněných výdajů, aniž by prokázal, v čem tyto pochybnosti spočívají.
4. Po stránce věcného hodnocení se žalobce vymezuje proti závěrům žalovaného ve vztahu k uplatněným výdajům – plastovým zásobníkům od společnosti RON IMPORT s.r.o., cigaretovým dutinkám od deklarovaného dodavatele STAR Distribution s.r.o. a odpisu balicí linky. K plastovým zásobníkům žalobce uvádí, že žalovaný bagatelizuje skutečnosti, zjištěné Policií ČR během domovní prohlídky, místního šetření v rámci daňové kontroly a výpovědi svědka J. K. Je proto nepochybné, že plastové zásobníky, nalezené Policií ČR ve skladu v Chropyni, jsou tytéž zásobníky, na jejichž pořízení žalobce vynaložil uplatněné výdaje.
5. K cigaretovým dutinkám žalobce namítá, že pro posouzení daňové uplatnitelnosti tohoto výdaje je irelevantní výklad kupní smlouvy z hlediska soukromého práva. Podstatný je faktický stav, resp. naplnění podmínek dle § 24 zákona o daních z příjmů, nikoliv okamžik přechodu vlastnického práva k dutinkám. Žalobce dutinky prokazatelně využil ke svému

podnikání, obdobně jako další spotřební materiál, náklady na jehož pořízení byly žalovaným uznány. Z důkazů vyplývá, že společnost STAR Distribution s.r.o. dodala žalobci cigaretové dutinky tak, jak je zaznamenáno na daňových dokladech. Žalovaný se tedy mylí, pokud tvrdí, že k dodání dutinek vůbec nedošlo.

6. Ve vztahu k odpisu balicí linky žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že balicí linka nebyla uvedena do stavu způsobilého jejímu obvyklému užívání. Po generální opravě, provedené společností HILLEX s.r.o., byla balicí linka provozuschopná. K pochybnosti žalovaného o tom, zda balicí linka byla zařazena do majetku žalobce dne 2. 1. 2015 oprávněně, když související výdaje vznikly později, žalobce namítá, že jde o nové pochybnosti, sdělené až v napadeném rozhodnutí. K užívání balicí linky nebyl žalobce povinen disponovat povolením k provozování daňového skladu od Celní správy České republiky. Žalobce taktéž připomněl, že z pořízení balicí linky mu byl daňovými orgány uznán odpočet z DPH. Ostatně, použití balicí linky ke zpracování tabáku a tabákových výrobků byla jen jednou z možných variant jejího využití. Žalobce po celou dobu od jejího pořízení alternativně uvažoval o jejím prodeji.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě v první řadě odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž vyčerpávajícím způsobem vypořádal odvolací námítky žalobce.
8. Žalovaný se dále vyjádřil k žalobcovým námitkám ohledně věcného hodnocení uplatněných výdajů. K plastovým zásobníkům žalovaný uvádí, že v řízení předložené daňové doklady neprokazují, že došlo k dodání zboží. Žalovaný nikdy nepochybněval samotnou existenci plastových zásobníků, avšak skutečnost, že během domovní prohlídky v prostorách ve vlastnictví V. K. byly nalezeny určité plastové zásobníky sama o sobě neznamená, že toto zboží bylo pořízeno tak, jak žalobce deklaroval na daňových dokladech. Žalovaný je tedy přesvědčen, že společnost RON IMPORT s.r.o. žalobci nedoručila předmětné plastové zásobníky, nemohlo se tedy jednat o daňově uznatelný výdaj.
9. K cigaretovým dutinkám žalovaný zmínil, že žalobce předložil ohledně jejich nákupu pouze zálohové faktury, nikoliv fakturu „konečnou“, která by prokazovala jejich konečné vyúčtování. Nedoložil ani předávací protokoly. Žalobce i svědek J. L. ostatně potvrdili, že dutinky nebyly dodány v plném rozsahu, sjednaném v kupní smlouvě. Nové důkazní návrhy (protokol o dovozu cigaret, protokol o videozáznamech Police ČR a plná moci vystavená společnosti STAR Distribution s.r.o.) by soud neměl provádět, jelikož je žalobce neuplatnil v průběhu daňového řízení. Žalovaný upozornil na rozpory mezi výpověďmi svědků J. L. a V. K., žalobce tudíž neprokázal faktickou realizaci deklarovaného obchodního případu.
10. K odpisu balicí linky žalovaný uvedl, že žalobce neprokázal, že tuto balicí linku uvedl do stavu způsobilého obvyklému užívání, ani nenavrhl žádné dokumenty k takovému prokázání. O uvedení linky do provozu nevypovídá ani skutečnost, že byl z jejího pořízení žalobci uznán odpočet z DPH.

IV. Posouzení věci soudem

11. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, přičemž dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná**.

12. Předmětem sporu v posuzovaném případě je, zda žalobce dostatečně prokázal, že níže specifikované výdaje vynaložil v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
13. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů: „[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy (...)“. Ne každý výdaj (náklad) však může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu se o daňově účinný výdaj podle uvedeného ustanovení jedná, jsou-li splněny čtyři podmínky, a to: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období a 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (srov. např. rozsudek ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz).
14. Krajský soud na úvod poznamenává, že se již v rozsudku ze dne 21. 12. 2021, č. j. 29 Af 22/2020-89, zabýval skutkově podobnou věcí žalobce. Věc se týkala uplatnění nároku na odpočet DPH v roce 2015 za přijatá zdanitelná plnění – plastových zásobníků, cigaretových dutinek a odpisu balicí linky. Krajský soud shledal v citovaném rozsudku žalobu důvodnou, neboť shledal pochybnosti daňových orgánů nedostatečnými pro odepření nároku na odpočet DPH.
15. Žalobce za jednu ze stěžejních námitek považuje tvrzení, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno při zpochybnění důkazních prostředků, předložených žalobcem k vyvrácení pochybností správce daně ohledně faktického uskutečnění daňově účinných výdajů deklarovaným způsobem.
16. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení (že částku vydal a že ji vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmu), ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60). V první fázi daňového řízení tíží důkazní břemeno daňový subjekt, jenž prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu).
17. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, přičemž i když tak daňový subjekt učiní a předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. V tomto ohledu je to ovšem správce daně, koho tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je tak povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.

18. Dle krajského soudu je od sebe potřeba odlišovat dva procesní instituty, které má správce daně při plnění účelu správy daní k dispozici, a sice výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu a prokázání pochybností o správnosti, úplnosti, průkaznosti a věrohodnosti účetnictví daňového subjektu dle § 92 odst. 5 daňového řádu. Výzva k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu slouží k tomu, aby správce daně zjistil informace nezbytné pro správné stanovení daně, a správce daně tak může kdykoliv v průběhu daňové kontroly bez předchozích pochybností chtít po daňovém subjektu prokázat určité skutečnosti, tak jak je to daňový subjekt při daňové kontrole povinen dle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu činit. Tomu ostatně nasvědčuje i samotná skutečnost, že daňovou kontrolu, která slouží k prověření správnosti daňových tvrzení daňových subjektů, lze zahájit ze strany správce daně, aniž by měl v začátku pochybnosti o tvrzení daňového subjektu.
19. Povinnost vyvrátit pochybnosti správce daně pak má daňový subjekt až v okamžiku, kdy je s nimi materiálně seznámen, a to včetně důvodů, které ve správci daně tyto pochybnosti vyvolaly, tak, aby se daňový subjekt mohl proti nim účinným způsobem bránit. K tomu zpravidla může dojít až v seznámení s výsledky kontrolního zjištění, neboť i v takovém okamžiku má daňový subjekt stále možnost vyjádřit se k tomuto výsledku a pokusit se vyvrátit pochybnosti správce daně důkazně podloženými tvrzeními.
20. V tomto ohledu tak nelze dospět k závěru, že jednotlivé výzvy správce daně k prokázání skutečností byly nedostatečné, neboť neobsahovaly dostatečně zdůvodněné pochybnosti. Takové pochybnosti ani výzvy obsahovat nemusely, neboť měly sloužit k pouhému zajištění dostatečných důkazních prostředků pro správné stanovení daně. Na druhou stranu se však takovými výzvami nepřenáší důkazní břemeno na daňový subjekt, neboť k tomu výzva k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu neslouží. Pokud však daňový subjekt výzvě nevyhoví a neumožní správci daně získat důkazní prostředky k ověření správnosti, průkaznosti, úplnosti a věrohodnosti účetnictví daňového subjektu, riskuje tím, že se sám přivede do situace, kdy bude muset pochybnosti, vyvěrající právě až z absence těchto důkazů, vyvracet.
21. Krajský soud se dále zabýval tím, zda žalovaný unesl důkazní břemeno ohledně svých pochybností zakládajících důvod pro neosvědčení nákladů žalobce pro účely § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. S ohledem na strukturu žaloby i napadeného rozhodnutí krajský soud přistoupil k vypořádání unesení tohoto důkazního břemene ve vztahu k jednotlivým deklarovaným výdajům zvlášť.

IV. a) Plastové zásobníky

22. Ohledně obchodního případu plastových zásobníků není mezi účastníky sporné, že Policie ČR během prohlídky areálu v Chropyni ve vlastnictví V. K. zajistila 104 kusů plastových zásobníků. Podle žalobce je pak z kontextu skutkových zjištění nepochybné, že zajištěné plastové zásobníky jsou tytéž zásobníky, na jejichž pořízení vynaložil výdaje, které uplatnil ke snížení daňového základu. Žalovaný s ním nesouhlasí, žalobce podle něj neprokázal, že deklarované výdaje tímto způsobem žalobce.
23. Žalobce pořízení zásobníků vysvětlil takto. Plastové zásobníky slouží k plnění balicí linky B250 cigaretami. J. K., původní vlastník balicí linky, měl proto v dispozici i zásobníky k ní náležející. Z důvodu obchodního sporu s žalobcem ohledně ceny, za níž mu balicí linku prodal, odmítal J. K. prodat i předmětné zásobníky. Proto žalobce, jako jednatel společnosti

RON IMPORT s.r.o., od něj měl pořídit zásobníky přes tuto společnost. Přepravu zásobníků měla zajistit společnost Válek logistics s.r.o.

24. Žalovaný shledal toto vysvětlení nedůvěryhodným. Na daňovém dokladu, vystaveném společností Válek logistics s.r.o. dne 30. 12. 2014, je uvedeno: „*Fakturujeme Vám dle Vaší objednávky za transport balicího stroje. SPZ 3AP 3625 dne 20. 12. 2014*“. Datum deklarované přepravy zásobníků ale předchází téměř o rok datum dodání zboží mezi žalobcem a společností RON IMPORT s.r.o. (daňové doklady deklarují pořízení zásobníků na 6. 11. 2015 [dodávka 35 ks plast. zásobníků k balicí lince] a 30. 12. 2015). J. K. ve svědecké výpovědi na Policii ČR, použité jako důkazní prostředek v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu, uvedl, že žalobci a jeho obchodnímu partnerovi V. K. prodal a doručil 90 kusů plastových zásobníků v květnu 2015. Současně uvedl, že společnost RON IMPORT s.r.o. nezná. Doklad o prodeji zásobníků sice od žalobce obdržel, již ale nevěděl, kdo na nich byl uveden jako kupující.
25. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že samotná skutečnost, že určité zboží či služby byly pořízeny, nevede sama o sobě k uznatelnosti uplatněného výdaje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011-109). Naopak daňový subjekt musí prokázat, že „*vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně určitě tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením k nesprávnosti účetních dokladů*“ (pokud se deklarovaný dodavatel neshodoval s dodavatelem skutečným). Ačkoli je samotné pořízení zboží nebo služeb nepochybné, nemusí správce daně výdaj uznat, jestliže daňový subjekt toto své důkazní břemeno neunesl.
26. Krajský soud dále připomíná, že ani formálně bezvadné doklady v kombinaci s fakticky existujícím plněním nemusí být pro unesení důkazního břemene dostatečné, pokud nebyl obchodní případ v úplnosti a logicky uspokojivě vysvětlen (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018-39, a v něm citovaná judikatura). Na druhou stranu je však důkazní standart ve věcech daně z příjmů snížen – skutečný dodavatel se nemusí vždy shodovat s dodavatelem uvedeným na daňových dokladech. V takovém případě budou takové výdaje daňově uznatelné pouze za předkladu, že „*daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73).
27. Krajský soud v již citovaném rozsudku č. j. 29 Af 22/2020 uvedl, že pokud měl žalovaný pochybnosti o dodání plastových zásobníků deklarovaným dodavatelem (společností RON IMPORT s.r.o.), tyto zásobníky musely být stále někým dodány. „*...Ze správního spisu pak jasně vyplývá, že takovou osobou musel být J. K., který zboží dodal a od žalobce převzal kupní cenu za toto zboží*“.
28. S tímto hodnocením obchodní transakce (ohledně nároku žalobce na odpočet DPH) se krajský soud ztotožňuje i ve vztahu k její daňové uznatelnosti. Je nepochybné, že předmětné plastové zásobníky existovaly a byly žalobci nějakým subjektem dodány. Z výše citované judikatury pak plyne, že i když se skutečný dodavatel neshoduje s dodavatelem deklarovaným, nevylučuje tato skutečnost *a priori* uznatelnost výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů. Pokud tedy žalovaný i správce daně dospěli k přesvědčení, že o realizaci dodávky plastových zásobníků existují významné pochybnosti, krajský soud konstatuje, že ve svém posouzení zůstali na půli cesty. Skutečným dodavatelem, alespoň podle skutkových

zjištění obsažených ve správním spise, totiž musel být J. K. Jeho výpověď pak ale nebyla v daňovém řízení žádným způsobem zpochybněna, rozhodně ne tím, když ji daňové orgány označily za „podpůrnou informaci“. Žalovaný tedy pochybil, pokud neosvědčil výdaj na pořízení plastových zásobníků jen z důvodu pochybností o realizaci transakce, když nezohlednil, že z obsahu správního spisu vyplynulo, že žalobce deklarovaný výdaj mohl skutečně vynaložit. Otázka skutečného dodavatele zboží ostatně taktéž může za určitých okolností ovlivnit skutečný rozsah dodaného zboží, a tedy výdaj, který má být uznán.

29. Krajský soud shledal v této části napadené rozhodnutí nezákonným dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí (neprokázání deklarovaného dodavatele) je v rozporu se správním spisem.

IV. b) Cigaretové dutinky

30. Ve vztahu k uplatněnému výdaji na pořízení cigaretových dutinek pro odzkoušení provozuschopnosti balicí linky od dodavatele STAR Distribution s.r.o., krajský soud uvádí, že shledal pochybnosti správce daně, resp. žalovaného nedostatečnými pro neosvědčení tohoto výdaje pro snížení základu daně. S ohledem na výzvu k prokázání skutečností ve vztahu k tomuto zdanitelnému plnění žalobce předložil správci daně kupní smlouvu na 700 000 ks průmyslově plněných cigaretových dutinek, výdajové pokladní doklady, vztahující se k úhradě jednotlivých daňových dokladů ve vztahu k platbě jednotlivých faktur, opatřených na straně příjemce společností STAR Distribution s.r.o., protokol o domovní prohlídce Policie ČR, dle kterého bylo zjištěno v areálu, kde měl žalobce skladovat cigaretové dutinky, nejméně 543 980 ks cigaret. Dále byla k prokázání daňové uznatelnosti tohoto deklarovaného výdaje provedena svědecká výpověď J. L., jednatele STAR Distribution s.r.o., který potvrdil pravost výše uvedené kupní smlouvy a dodání předmětných cigaretových dutinek žalobci. V daňovém řízení byla taktéž provedena svědecká výpověď Ing. V. K., který potvrdil uzavření smlouvy o dodání cigaretových dutinek žalobci se společností STAR Distribution s.r.o.
31. Podle žalovaného žalobce neprokázal, že vynaložil deklarované výdaje na pořízení cigaretových dutinek. Svědeckou výpověď J. L. žalovaný zpochybnil z důvodu nezpůsobilosti tohoto důkazního prostředku prokázat, zda vůbec a kolik cigaretových dutinek bylo žalobci dodáno. Žalovaný poukázal na rozpory svědeckých výpovědí J. L. a Ing. K. a tvrzení žalobce. Prvním rozporem má být tvrzení, že J. L. se obrátil ohledně nákupu cigaretových dutinek na pana K., zatímco žalobce uvedl, že mu cigaretové dutinky pomohl sehnat Ing. K. Dle krajského soudu žádný rozpor v těchto výpovědích nevyplývá, Ing. K. byl dle plné moci, obsažené ve správním spise, oprávněn jednat za J. L. ve jménu společnosti STAR Distribution s.r.o., a zároveň spolupracoval s žalobcem, proto se krajskému soudu nejvíce nějak podezřelé, že by byl zapojen do shánění cigaretových dutinek pro žalobce. Dále žalovaný shledal zásadní rozpor mezi svědeckou výpovědí J. L. a tvrzením žalobce, spočívající v tom, že J. L. uvedl, že cigaretové dutinky nikde neskladoval, a rovnou je předal žalobci, zatímco žalobce uvedl, že dutinky nemohl vést ve své skladové evidenci v roce 2015, neboť zaplatil pouze zálohy, nikoliv konečnou kupní cenu, dutinky v té době nepřevzal, a tudíž je nemohl skladovat.
32. Krajský soud se ztotožňuje s tvrzením žalobce, že takový rozpor ze správního spisu vůbec nevyplývá. Žalobce ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění totiž skutečně uvedl, že zboží neměl formálně zavedené ve skladové evidenci, nikoliv že zboží nikde neskladoval v tom smyslu, že by jej neměl ve fyzické dispozici. Krajský soud proto shledává tvrzení

žalobce a svědka J. L. konzistentními do té míry, že prokázaly dodání cigaretových dutinek ze strany deklarovaného dodavatele (společnosti STAR Distribution s.r.o.) žalobci.

33. Žalovaný dále zpochybnil svědeckou výpověď J. L. s ohledem na skutečnost, že pro něj neměla transakce ekonomický smysl, protože neměl z prodeje provizi. K tomu krajský soud uvádí, že z tohoto tvrzení není vůbec zjevné, jak je relevantní skutečnost, že dodavatel nemá provizi, pro hodnocení věrohodnosti výpovědi svědka jako dodavatele deklarovaného plnění. Takové hodnocení věrohodnosti by mohlo mít vliv v případě, že by byl žalobce podezřelý z účasti na daňovém podvodu, tedy z nezákonného vylákání odpočtu na DPH. To však není předmětem řízení v nyní projednávané věci. Naopak v případě pouhého prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele není dle krajského soudu pro hodnocení věrohodnosti svědecké výpovědi relevantní, zda společnost z dodání deklarovaného plnění měla či neměla provizi.
34. K hodnocení důkazních prostředků – smlouvy o dodání cigaretových dutinek mezi žalobcem a STAR Distribution s.r.o., a výdajových pokladních dokladů, krajský soud uvádí, že se žalovaný dopustil pochybení, neboť tyto důkazní prostředky zjevně nehodnotil ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, získanými v daňovém řízení. Žalobce tak, za situace, kdy nebyly pochybnosti o tom, že mu skutečně bylo dodáno deklarované plnění, předložil smlouvu o tom, že předmětné plnění mu měla dodat STAR Distribution s.r.o., uzavření této smlouvy potvrdil svědek Ing. J. K., dodání cigaretových dutinek potvrdil jednatel STAR Distribution s.r.o. a zároveň žalobce předložil výdajové doklady, vztahující se k jednotlivým fakturám za cigaretové dutinky. Dle krajského soudu jsou veškeré tyto důkazní prostředky ve vzájemné souvislosti více než dostatečné k prokázání toho, že cigaretové dutinky dodala žalobci společnost STAR Distribution s.r.o.
35. Krajský soud taktéž nemůže přisvědčit argumentaci žalovaného ohledně výsledku domovní prohlídky v areálu v Chropyni. Skutečnost, že s více jak dvouletým odstupem od data deklarovaného obchodního případu Policie ČR zjistila v areálu větší množství cigaret, částečně zabalených v krabičkách a krabice obsahující blíže nezjištěný počet cigaret, koresponduje s tvrzeními žalobce i svědků K. a K. o tom, že žalobce pomocí cigaretových dutinek testoval a kalibroval balicí linku právě v tomto areálu. Je proto logické, že cigaretové dutinky byly tímto procesem spotřebovány, čemuž přibližně odpovídají i počty výsledných cigaret.
36. Žalovaný tak neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť nevyjádřil dostatečně důvodné pochybnosti, které by zpochybňovaly realizaci obchodního případu tak, jak byl deklarován na daňových dokladech.

IV. c) Odpis balicí linky

37. Krajský soud se ohledně posouzení, zda žalobce splnil podmínky daňové uznatelnosti odpisu balicí linky B250 dle § 26 odst. 5 a 10 zákona o daních z příjmů, ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobce v daňovém řízení neprokázal, že balicí linku uvedl do stavu způsobilému obvyklému užívání.
38. Dle § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů se odpisováním pro účely tohoto zákona „rozumí *zabrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení*

věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání...“.

39. Dle § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů se hmotným majetkem „*stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání*“.
40. Mezi účastníky není sporné, že žalobce balicí linku B250 skutečně pořídil a nechal ji opravit. Je taktéž nesporné, že žalobce dále prováděl testování a kalibrování balicí linky za účelem svého podnikatelského záměru odpovídajícímu jeho živnostenskému oprávnění – zpracování tabáku a výrobě tabákových výrobků. Žalobci se však nepodařilo v daňovém řízení prokázat, že balicí linku uvedl do stavu způsobilého obvyklému užívání.
41. Žalovaný v napadeném rozhodnutí interpretoval požadavek na uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání dle věty druhé § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Je toho názoru, že za tímto požadavkem je nutno vidět skutečně dokončený hmotný majetek, který je schopen plnit technické funkce, ke kterým byl vyroben. Předmětná balicí linka však tomuto požadavku nedostála, neboť balila pouze zlomek plánované kapacity, a to ještě po jednotlivých krocích, mezi nimiž musel být polotovar přenášen ručně.
42. Smyslem a účelem § 26 odst. 5 a 10 zákona o daních z příjmů je zajistit, že odepisován bude pouze majetek již skutečně pořízený a způsobilý k užívání za účelem dosahovat, udržovat nebo zajišťovat zdanitelný příjem. Ona způsobilost k užívání se projevuje ve třech podmínkách, které zákonodárce na daňový subjekt klade pro uznání odpisů jako daňově účinných výdajů. První je splnění technicko-ekonomických funkcí (dokončení věci), odepisování lze zahájit až poté, co je daný majetek fyzicky způsobilý k použití na stanovené účely. Druhá podmínka je formálně-právní, tj. právní úprava pro užití majetku ke stanovenému účelu požaduje uskutečnění nějakého úředního postupu (kolaudace stavby, automobil je opatřen registrační značkou apod.). Zatřetí pak musí daňový subjekt daný majetek vést v evidenci (viz Beránek P. § 26. In. Dráb, O. a kol. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. Praha, Wolters Kluwer. 2022). Krajský soud na okraj doplňuje, že podmínkou uplatnění výdajů [tedy i odpisů dle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů] není dosažení zdanitelného příjmu. Uplatnit je možné i výdaje související s konkrétním (např. podnikatelským) záměrem. Podmínkou ovšem je, že mezi výdaji a očekávanými příjmy, jež mají vynakládané výdaje daňovému subjektu přinést, musí existovat přímý, bezprostřední a ekonomicky racionální vztah (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 7. 2018, č. j. 30 Af 88/2016-51, a v něm citovaná judikatura). Tak tomu bylo i v nyní řešené věci, neboť žalobce nemohl vlivem zabavení balicí linky Policí ČR se svým podnikatelským záměrem vůbec započít, a tedy dosáhnout jakýchkoliv příjmů.
43. Nyní řešená věc se týká hned první uvedené podmínky. Otázkou tedy je, od jakého okamžiku lze v případě balicí linky B250 hovořit o jejím „dokončení“, tedy jejím uvedení do „stavu způsobilému obvyklému užívání“.
44. Žalobce v žalobě namítá, že předmětná balicí linka byla dokončenou věcí a žalovaný mu vlastně vytýká pouze její nižší výkonnost. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění uvedl, že balicí linka musela být kvůli nevhodnému skladování u původního vlastníka generálně opravena (vyčištěna, nastříkána, promazána) společností HILLEX s.r.o. Po tomto „hrubém“ nastavení byla linka 100 % (mechanicky) funkční. Nebyla však schopná vyrábět na požadovanou kapacitu 250 kusů krabiček (cigaret) za minutu. Žalobce proto balicí linku následně dolad'oval. Za tímto účelem žalobce v závěru roku 2015 balicí linku v rozděleném

stavu převezl na místo určení plánované výroby (balení krabiček). V roce 2015 tak žalobce ručně seřídil balicí linku a vyčistil jednotlivé stroje od maziva. V prosinci roku 2015 pak žalobce mohl linku spustit na elektrický pohon v pomalé rychlosti. Žalobce dále ve vyjádření osvětlil, z jakých konkrétních strojů je balicí linka sestavena, a uvedl, že *„jakmile dojde k vyladění všech třech strojů samostatně a nevznikají další zmetky, dochází k propojení všech tří strojů, tak, aby linka fungovala jako celek. To je od naplněných plastových zásobníků až po hotové balíky 10-ti krabiček“*. K propojení všech tří strojů do jednoho celku však žalobce vůbec nepřistoupil, protože Policie ČR během domovní prohlídky (dne 6. 3. 2017) balicí linku zabavila. V době jejího zásahu žalobce testoval první tři stroje samostatně, a to na nejmenší výkon, první stroj byl odladěn cca na 50% kapacity (125 krabiček za minutu), druhý taktéž na 50% kapacity. Při skupinovém balení krabiček docházelo k občasnému bourání balíků a ničení celých balíků po 10 kusech. Závěrem žalobce doplnil, že balicí linka nemohla být uvedena do užívání na 100 % výkonu, čímž je myšleno propojení všech tří samostatných strojů do jednoho celku a dosažení plné výrobní kapacity. Podle žalobce byla balicí linka zprovozněna odhadem na 50 % plné kapacity.

45. Žalovaný k tvrzením žalobce uvedl, že nebyla podložena žádnými dokumenty. Současně upozornil, že žalobce v odvolání uvedl, že část cigaretových filtrů *„byla znehodnocena při seřizování balicí linky v květnu 2016“*, *„filtry byly použity až následně k testovacímu provozu balicí linky zahájenému v červnu 2016, během něhož docházelo k doladování funkčnosti balicí linky“*, *„v červnu 2016 daňový subjekt sestavil balicí linku a učinil první pokus o její zprovoznění“*. Jako další důvod pochybností zmínil, že žalobce vedl předmětný hmotný majetek v evidenci skutečně jako „balicí linku“, nikoliv jako tři samostatné stroje. Pro účely odpisu taktéž jako vstupní cenu deklaroval celkovou kupní cenu balicí linky. Další rozpor žalobce spatřoval ve skutečnosti, že žalobce balicí linku zařadil do hmotného majetku dne 2. 1. 2015, avšak z dalších doložených daňových dokladů vyplývalo, že další výdaje, související s pořízením balicí linky, byly vyvolány až dne 24. 2. 2015, dne 2. 7. 2015, dne 24. 6. 2015 a dne 31. 7. 2015. Žalobce tedy vstupní cenu ke dni 2. 1. 2015 musel uvést v rozporu s § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a dle § 25 odst. 4 zákona o účetnictví.
46. Krajský soud konstatuje, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že splnil zákonné podmínky pro uplatnění odpisů balicí linky jako daňově účinného výdaje. Z vyjádření žalobce plyne, že se od pořízení balicí linky snažil o její plné zprovoznění, tedy dosažení výrobní (balicí) kapacity 250 krabiček za minutu. Tento stav je tedy stavem způsobilým obvyklému užívání. V daňovém řízení však žalobce tvrdil, že balicí linka dosahovala *maximálně* poloviční kapacity, resp. žalobce ani netvrdil, že by tomu bylo jinak. Výkonnost balicí linky však podle krajského soudu není hlavním důvodem, proč podle něj nebyla dokončenou věcí.
47. Lze totiž připustit, že balicí linka mohla dosahovat nižšího výkonu (např. 150 krabiček za minutu) z důvodu opotřebení, snížení odbytu nebo i přerušování výroby, a stále by byla ve stavu způsobilém obvyklému užívání. V takovém stavu však předmětná linka rozhodně nebyla. K dosažení vůbec nějakého výkonu totiž musel balicí linku někdo obsluhovat (přenášet polotovary mezi jednotlivými stroji), což zavdává k přesvědčení, že balicí linka nebyla funkční jako celek, ale že se jednalo o tři samostatně fungující stroje. Pokud se nejednalo o fyzicky zprovozněnou balicí linku, nemohl žalobce uplatňovat její odpisy. A již vůbec nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že balicí linku uvedl do vůbec nějakého provozu již ve zdaňovacím období roku 2015, když sám v průběhu řízení uváděl, že balicí linku vůbec poprvé spustil v prosinci 2015, a to pouze na pomalou rychlost, a k propojení všech strojů

do jednoho celku ani nepřistoupil. Koneckonců, o stav způsobilý obvyklému užívání balicí linky ze své podstaty půjde v případě, že budou jednotlivá zařízení zapojena tak, aby na sebe jednotlivé fáze balicího procesu navazovaly. O to se ostatně žalobce během let 2015 a 2017 snažil.

48. Krajský soud proto shledal tuto žalobní námitku nedůvodnou a shoduje se s právním posouzením žalovaného, že žalobce neunesl své důkazní břemeno stran prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění odpisu balicí linky jako výdaje dle § 24 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 26 odst. 5 a 10 zákona o daních z příjmů.
49. Krajský soud neprováděl žalobcem navrhané důkazy, neboť jsou s ohledem na obsah správního spisu pro vyhodnocení zákonnosti napadeného rozhodnutí nadbytečné.

V. Závěr a náklady řízení

50. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil, a to jednak z důvodu nezákonnosti dle § 78 odst. 1 s. ř. s., jednak proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisem [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.
51. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
52. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce (advokáta) žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o dva úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba) ve výši 2 × 3 100 Kč a dva režijní paušály ve výši 2 × 300 Kč, tedy celkem 6 800 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 1 428 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč.
53. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 11 228 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. 3. 2024

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu