



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **S&M Develop s. r. o.**
sídlem Makovského náměstí 3147/2, Brno
zastoupen daňovým poradcem ORKÁN plus, s.r.o.
sídlem Makovského náměstí 3147/2, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2023, č. j. 9008/23/5200-11433-706599,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) na základě výsledku daňové kontroly dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 5. 2019, č. j. 2565910/19/3004-51522-711620, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ve

výši 523 640 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu v částce 3 720 Kč a stanovil penále ve výši 104 765 Kč. Žalobce dle správce daně neprokázal vynaložení nákladů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), na údržbu budov a příjezdových komunikací v areálu v Jevíčku v celkové hodnotě 2 600 000 Kč. Dle správce daně nebylo prokázáno, že společnost Jisotrans s.r.o., práce v deklarovaném rozsahu pro žalobce uskutečnila. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a dodatečný platební výměr potvrdil.

II. Žaloba

2. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu. Namítá, že žalovaný nesprávně vyhodnotil zjištění učiněná při místním šetření u společnosti Jisotrans s.r.o. Správce daně během šetření zjišťoval, které náklady souvisí se službami poskytnutými žalobci. Jednatelka společnosti Jisotrans s.r.o. žádné takové náklady neoznačila, neboť náklady na tuto zakázku nebyly vedeny v účetnictví odděleně. To klade žalovaný žalobci nepřípustně k tíži, stejně jako skutečnost, že jednatelka sama aktivně (bez dotázání správce daně) neuvedla, že předmětem smlouvy o dílo nebyl materiál na zakázku, ale pouze služby. Jednatelka dodavatele potvrdila dodání služeb, popsala, co bylo předmětem díla, kdy bylo dílo realizováno, a kdo dílo realizoval, předání díla odsouhlasila předávacím protokolem podepsaným oběma stranami, dílo vyfakturovala a přijala platbu za dílo. Nemůže být tedy pochyb o tom, že dílo bylo fakticky provedeno.
3. Pochybnosti dle žalovaného vzbuzuje to, že žalobci byly uznány náklady na údržbu budov prováděnou společností TRANSLIGNUM s.r.o., a jednalo se o podobné práce jako ty, které měla dodat žalobci společnost Jisotrans s.r.o. S každým z dodavatelů ovšem byla uzavřena samostatná smlouva o dílo v jiných částech areálu, který dosahuje rozlohy 20 000 m². Nesprávný je i závěr žalovaného, že společnost Jisotrans s.r.o. ve svém účetnictví neměla materiál na realizaci zakázky, a proto k realizaci zakázky nemohlo dojít. Materiál na realizaci zakázky totiž dodal sám žalobce, což později doložil. Ani způsob zaúčtování materiálu není důvodem pro zpochybnění, že materiál pořídil sám žalobce. Pakliže součástí smlouvy o dílo bylo dodání služeb, nikoliv materiálu, nemohl žalobce logicky doložit materiál, který měl být dle žalovaného dodán v rámci plnění díla.
4. Při místním šetření v roce 2015 v rámci daňové kontroly na daň z přidané hodnoty správce daně předmětná plnění prověřoval a žalobci uznal nárok na odpočet daně. Dle žalobce by tedy měl v souladu s § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), uznat náklady na tyto dodávky za náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť rozhodnutí v obou případech stojí na skutkově shodném základě. Neobstojí úvaha žalovaného, že správce daně při místním šetření na DPH ověřoval, zda stavební práce byly provedeny, a kontrola DPH byla primárně zaměřena na to, zda plnění náleží do režimu přenesené daňové povinnosti. Pokud by při daňové kontrole na daň z přidané hodnoty nebyly ověřovány všechny skutečnosti týkající se plnění od společnosti Jisotrans s.r.o., nemohl by být nárok na odpočet z tohoto plnění uznán.
5. Žalobce dále nesouhlasí s tím, jak žalovaný hodnotil položkový rozpočet – soupis provedených prací k 21. 5. 2013 a provedené svědecké výpovědi. V položkovém rozpočtu bylo uvedeno, že se jedná o stavbu SaM Jevíčko, trapézové plechy a spojovací materiál a ke zúčtování došlo v závěrečné faktuře. Svědek Ing. H. vypověděl a nepochybně potvrdil, že byl dodavatelem materiálu. Dodání materiálu po jeho předchozí úhradě je běžnou praxí užívanou u mnoha podnikatelských i nepodnikatelských subjektů. Není podstatné, že Ing.

H. drží 40% podíl ve společnosti H&H Energy s.r.o., v níž drží podíl i žalobce. Ing. H. není spojenou osobou dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vůči žalobci a jeho výpověď nebyla v tomto směru nijak ovlivněna.

6. Rovněž Z. H. jako řadový zaměstnanec žalobce a J. P., vedoucí pracovník společnosti WIND SERVIS CZ, s.r.o., jedné z holdingových společností žalobce, jednoznačně potvrdili, že údržbu areálu a oplechování budov prováděla společnost Jisotrans s.r.o.
7. Nesprávně také žalovaný přistoupil k hodnocení vyjádření do protokolu ze strany K. P. a J. S. Pan P. je jednatelem žalobce od 10. 9. 2021, pan S. od 4. 7. 2016, tzn. v době prováděných prací nebyli statutárními orgány žalobce. Správce daně, resp. žalovaný, v souladu s ustálenou judikaturou neprovedl výslechy svědků, nýbrž s těmito osobami sepsal protokoly o ústním jednání. Oba rovněž tvrzené skutečnosti potvrdili. Žalovaný však oslabil jejich vypovídací hodnotu s tím, že dle § 79 odst. 3 daňového řádu se nejedná o důkazní prostředky. Tvrzení daňového subjektu je ve smyslu § 93 odst. 1 věty druhé daňového řádu také důkazním prostředkem postaveným naroveň svědecké výpovědi a je potřeba je vyhodnotit. To sice žalovaný učinil, avšak nepřistupoval k němu jako k rovnocennému důkaznímu prostředku. Ze všech uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí včetně dodatečného platebního výměru zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

8. Žalovaný uvádí, že je třeba na všechna učiněná zjištění nahlížet komplexně, nikoliv se zaměřit na dílčí jednotlivosti a vytrhávat je z kontextu. Jednatelky společnosti Jisotrans s.r.o. se správce daně dotazoval na náklady spojené s nákupem zeleně, náklady spojené s provedením opláštění budovy skladu pelet, náklady spojené s provedením maleb a nátěrů a dostala prostor pro uvedení čehokoliv, co souviselo s prošetřovanou zakázkou. Nic nesdělila a nebyla schopná uvést nejen materiálové, ale ani ostatní náklady. Obdobné náklady žalobce za služby provedené společností TRANSLIGNUM s.r.o. byly prokázány. Žalobce pomíjí další zjištění. Společnost Jisotrans s.r.o. pro provedení zakázky nebyla materiálově ani personálně vybavena. Nedoložila faktury za zpracování nebo např. za zapůjčení strojů potřebných ke zhotovení této zakázky, kvalifikovaný a vyškolený personál nebo potřebné technické vybavení. Seznam majetku (např. DAF, kontejnery, obytný automobil, tahače, návěsy, přívěs) přitom odpovídal majetkovému vybavení firmy zabývající se dopravou.
9. Žalobce upravil svá tvrzení ohledně potřebného materiálu poté, co bylo správcem daně zjištěno, že dodavatel Jisotrans s.r.o. neneviduje žádný materiál nezbytný k provedení prací. Žalobce nijak neosvědčil ani nákup materiálu pro předmětnou zakázku.
10. Kontrola DPH v roce 2015 byla primárně zaměřena na skutečnost, zda část provedených prací souvisejících s touto zakázkou nejsou práce náležející do režimu přenesené daňové povinnosti. Podrobněji však správce daně neprověřoval, kdy práce byly provedeny, a zda byly provedeny skutečně deklarovaným dodavatelem. Z výsledků této kontroly nelze dovozovat automatickou nutnost posoudit uplatněné náklady jako daňově účinné ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
11. Předložený položkový rozpočet žalovaný posoudil jako neprůkazný, jelikož z něj nebylo patrné, kdo ho vystavil, pro koho, kdy, a zda se dodávka uskutečnila, nebylo z něj zřejmé ani množství materiálu. Výslechnutí svědci uvedli různé kusé informace, ani jedna z výpovědí ovšem neprokazuje, že společností Jisotrans s.r.o. byly skutečně provedeny práce dle dotčené smlouvy o dílo. Výslech jednatele či bývalého člena statutárního orgánu

daňového subjektu je toliko výsledkem účastníka řízení, a tedy důkazním prostředkem podpurným. Žalovaný proto navrhuje, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

12. Žalobce v replice setrvává na svém procesním postoji. Nad jeho rámec dodává, že otázka, zda byly k pracím potřeba speciální stroje, nebyla předmětem žádného řízení, a pokud by tomu tak bylo, pak by bylo prokázáno, že dodavatel měl potřebné přístroje k dispozici, jelikož zakázku realizoval. Případné chybějící proškolení zaměstnanců Jisostrans s.r.o. nemůže být kladeno za vinu žalobci. Žalobce od počátku tvrdil a prokazoval, že se v případě zakázky společnosti Jisostrans s.r.o. jednalo o dodání služeb. Rovněž několikrát správci daně i žalovanému vysvětloval, že pro žalobce nešlo o zakázku, ale o vlastní majetek, proto nemohl doložit nakupovaný materiál na zakázku. Pořizovaný materiál se stal součástí majetku žalobce.

IV. Posouzení věci

13. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Za splnění podmínek § 51 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.
14. Žaloba není důvodná.
15. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, platí, že *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně se odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*. Je to tedy nepochybně poplatník, resp. daňový subjekt, kdo prokazuje existenci a výši výdajů snižujících základ daně (daňově účinných výdajů).
16. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Nicméně existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. např. pokladničních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neprokazuje, že operace, která je jejich předmětem, se uskutečnila na dokladech deklarovaným způsobem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 – 68). Pro daňovou uznatelnost výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nepostačuje jeho samotné vynaložení (např. platba na bankovní účet), ale také prokázání toho, za co byl ve skutečnosti vynaložen, a že souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. K uznatelnosti výdajů proto nepostačuje existence bezhotovostní platby a skutečnost, že byla vytvořena určitá hodnota (v nynější věci je např. nepochybné, že k údržbě, oplechování a provedení střešní krytiny budov došlo). Je nutné rovněž prokázat, že daňový subjekt deklarované služby skutečně pořídil dle sporných dokladů, případně za jiných okolností, které budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 5 Afs 169/2019 – 43).
17. Předmětem sporu je, zda žalobce prokázal vynaložení nákladů na služby poskytnuté společností Jisostrans s.r.o. dle smlouvy o dílo ze dne 3. 1. 2014 (resp. též dle cenové nabídky ze dne 2. 1. 2014, předávacího protokolu ze dne 29. 12. 2014, faktury vystavené dne 31. 12. 2014 a vyčíslení hodnoty prací ze dne 3. 4. 2015).
18. Dle smlouvy o dílo se jednalo o pomocné dokončovací práce po uvedení „Obnovy kotle, výstavby ORC (pozn. soudu: tato zkratka zjevně znamená Organický Rankinův cyklus – technologie transformace tepelné energie na elektrickou energii) systému a peletizační linky“ do zkušebního provozu, úklidové práce po uvedení ORC do zkušebního provozu, zajištění

konečné úpravy příjezdových komunikací k areálu ORC, pomocné práce při úklidu a další práce související s dokončením zakázky ORC. Dle ostatních dokumentů byla předmětem plnění demontáž stávajících rozvodů uvnitř objektu peletárny a průběžný úklid peletárny při provádění nezbytných stavebních úprav a při montáži technologie, provedení maleb a nátěrů v objektu peletárny, provádění průběžného úklidu v místech zasažených uváděním technologie ORC do provozu, demontáž původního tepelného zdroje, provedení maleb a nátěrů v objektu kotelny, převoz štěrky, úklid dočasného i provozního skladu štěrky, převoz piliny, úklid dočasného i provozního skladu piliny; konečná úprava příjezdových komunikací k areálu ORC: úklid okolo komunikace, obnova zelených ploch, provedení nezbytné výsadby, čištění komunikace, provedení nezbytných značení, obnova nátěrů venkovních konstrukcí; další práce související s dokončením zakázky ORC: příprava skladu piliny, montáž krytiny nad skladem piliny, příprava skladu štěrky, provedení opláštění budovy skladu pelet na parcele č.1259 a čištění plechových střech budov provozních skladů na parcele č. 853, ruční čištění žlabů střech budov provozních skladů, čištění svodů střech budov provozních skladů – demontáž, vyčištění a zpětná montáž a čištění lapačů vody.

19. V rámci probíhající daňové kontroly správce daně výzvou ze dne 16. 4. 2018 vyzval žalobce k prokázání, že se uvedené práce uskutečnily v deklarovaném rozsahu a období, mimo jiné konkrétně odpracovaným časem (např. výkazy práce) a skutečně poskytnutými službami včetně konkrétní ceny za jednotlivé služby. Žalobce v odpovědi na výzvu uvedl, že k výkazům práce dodavatele neměl nikdy přístup a dodavatele kontroloval a dohlížel na činnosti, které byly v souladu se smlouvou provedeny.
20. Správce daně provedl u společnosti Jisotrans s.r.o. místní šetření. Jednatelka této společnosti uvedla, že náklady na tuto zakázku odděleně nevedla a jsou součástí celkových nákladů. K dotazu na převoz štěrky uvedla, že cesta do Jevíčka a v Jevíčku není přímo specifikovaná v cestovních dokladech. Přeprava byla uskutečněna v rámci cest tímto směrem. Během místního šetření správce daně obstaral seznam hmotného majetku společnosti Jisotrans s.r.o.
21. Při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 10. 4. 2019 správce daně vyjádřil pochybnosti spočívající v tom, že předmět smlouvy se společností Jisotrans s.r.o. se v části obnovy zelených ploch a úklidu příjezdových komunikací v souvislosti se stavebními úpravami shoduje s předmětem obdobné smlouvy uzavřené žalobcem na stejné období se společností TRANSLIGNUM s.r.o. Žalobce zůstal u obecného popisu služeb, který neprokazuje, že se práce uskutečnily. Žádné konkrétní důkazy žalobce nepředložil. Správce daně dále uvedl, že společnost Jisotrans s.r.o. neměla ve svém účetnictví faktury za použitý materiál (např. barvy, plech, na výsadbu zeleně), dle správce daně nemohla uvedené práce uskutečnit.
22. K výsledku kontrolního zjištění se žalobce vyjádřil dne 24. 4. 2019. Uvedl, že převážná většina pracovních prostředků nebyla vůbec poskytnuta společností Jisotrans s.r.o., ale přímo žalobcem. Stejně tak žalobce poskytl na realizaci služeb materiál, část materiálu pořídil v roce 2014, část již v roce 2013.
23. Dle zprávy o daňové kontrole pochybnosti správce daně rozptýleny nebyly; žalobce nedoložil žádné konkrétní důkazy o tom, že deklarované práce byly provedeny. Nad rámec shora uvedeného správce daně konstatoval, že součástí vyjádření ke kontrolnímu zjištění byl i soubor s pohyby na účtech žalobce. Pohyby na účtu 042 dle jednotlivých položek jednoznačně nesouvisely s předmětnou zakázkou, neboť se týkaly technického zhodnocení administrativní budovy a celý zůstatek ve výši 18 950 387 Kč byl jako zvýšení pořizovací

ceny převeden na kartu majetku administrativní budovy. Správce daně dodal, že součástí prací bylo také opláštění budovy o užitné ploše 408,4 m² a výšce 7 m. To vyžaduje provést práci profesionálně, přičemž předmětem činnosti společnosti Jisotrans s.r.o. je silniční motorová doprava a opravy silničních vozidel.

24. V odvolacím řízení správce daně v rámci ústních jednání obstaral vyjádření formou podání vysvětlení dle § 79 daňového řádu ze strany J. S. a K. P., jednatelů žalobce. Z jejich vyjádření vyplývá, že v roce 2013 probíhala v areálu v Jevíčku rekonstrukce administrativní budovy, kterou prováděla společnost HIKELE stavební firma s.r.o. Oba jednatelé potvrdili, že společnost Jisotrans s.r.o. prováděla práce na opláštění budovy skladu a údržbové práce. J. S. si konkrétní rozsah údržbových prací nepamatuje; uvedl, že v areálu pracovali minimálně 4 pracovníci asi měsíc nebo dva. Plechy na opláštění a spojovací materiál dodala společnost HIKELE stavební firma s.r.o., ohledně převozu štěpky nic neví. K. P. uvedl, že na místě pracovali 4 pracovníci, bližší podrobnosti nevěděl.
25. V odvolacím řízení byli dále vyslechnuti J. P. a Z. H., kteří pracovali pro společnost v rámci holdingu žalobce. J. P. potvrdil, že práce na opláštění budovy skladu prováděla společnost Jisotrans s.r.o., bližší podrobnosti nevěděl. Ohledně dotazů na údržbu odpověděl, že údržbu dělal zřejmě ten, kdo neměl práci v terénu, i oni někdy dělali údržbové práce, odklízeli sníh nebo dělali drobné opravy. Dle Z. H. dělala oplechování nějaká firma z Blanska, která rovněž spolu se společností TRANSLIGNUM s.r.o. prováděla údržbové práce. V areálu se pohybovalo asi 6 zaměstnanců, zhruba měsíc. Plechy dodala společnost HIKELE stavební firma s.r.o., on sám je pomáhal panu Hikelemu skládat z auta. Štěpku převážela společnost H&H Energy s.r.o.
26. Vyslechnut byl také svědek Ing. J. H. Ten uvedl, že jeho společnost prováděla rekonstrukci a přístavbu hlavní budovy. Potvrdil, že dodal žalobci plech a spojovací materiál, žádné další podrobnosti (kdy, v jakém množství, která osoba ho přivezla) nevěděl.
27. K místnímu šetření u společnosti Jisotrans s.r.o. žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že budova skladu pelet, na které bylo provedeno opláštění (skladu pelet), je tak velká, že montáž dílů opláštění musela probíhat na místě. Dle zjištění správce daně jsou dvě možnosti provedení opláštění. Plechy jsou buďto zpracované dopředu, např. na ohraňovacím lisu je provedeno stříhání, ohnutí a následuje smontování, nebo se neopracované plechy upravují a ostatní práce provádějí na místě montáže. Dodavatel Jisotrans s.r.o. nedoložil faktury za zpracování, nebo za např. zapůjčení strojů potřebných ke zhotovení této zakázky, a zároveň na místním šetření nijak nedoložil, že by měl kvalifikovaný a vyškolený personál na tyto práce a potřebné technické vybavení (např. ohraňovací lis, CNC, falcovací kleště na ohýbání, autogen). Dodavatel rovněž nedoložil náklady spojené se školením pracovníků na práce ve výškách. Dle žalovaného není třeba odborného posudku k tomu, aby správce daně zaujal stanovisko, že dodavatel Jisotrans s.r.o. tyto práce nevykonal.
28. Pochybnosti o celé zakázce vzbuzuje i skutečnost, že žalobci (po provedeném dokazování) byly uznány náklady na údržbu budov od firmy TRANSLIGNUM s.r.o. – jednalo se totiž také o náklady na údržbu budov a příjezdových komunikací v areálu Jevíčko (v celkové hodnotě 2 900 000 Kč).
29. K první žalobní námitce, nesprávnému vyhodnocení místního šetření u společnosti Jisotrans s.r.o., zdejší soud uvádí, že jednatelka společnosti Jisotrans s.r.o. skutečně neidentifikovala žádné náklady spojené s danou zakázkou. Kromě potvrzení provedení díla nic konkrétního k dané zakázce nesdělila a uvedla pouze to, že v účetnictví neexistuje žádná stopa související

přímo s poskytnutím těchto služeb. Dle zdejšího soudu proto žalovaný nepochybil, pokud zjištění z tohoto místního šetření vyhodnotil tak, že pochybnosti o provedení předmětných služeb nerozptýlila. Takový výsledek není žalobci ku prospěchu, nicméně nelze hovořit o tom, že by správce daně něco aktivně „kladl žalobci k tíži“.

30. Jednatelka neuvedla, že předmětem smlouvy o dílo nebyl materiál na zakázku, ale pouze služby. To souvisí s celkovým obrazem jejich vyjádření při místním šetření, která byla velmi stručná a žádné podrobnosti o provedení služeb z nich neplynou. Správce daně se při místním šetření dotazoval jednatelky na materiálové, mzdové a režijní náklady související se zakázkou. Zde by se skutečně nabízelo zmínit, že žádné materiálové náklady nevznikly, namísto obecné odpovědi, že přímé náklady na zakázku není možné přesně přiřadit. Tím spíše, pokud ze smlouvy o dílo nevyplývá závazek objednatele dodat materiál (samotná smlouva o dílo pak vymezuje jenom část služeb, které měly být provedeny). Dle obecných ustanovení o smlouvě o dílo přitom, není-li sjednáno jinak, zhotovitel provádí dílo na svůj náklad (§ 2586 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku). Tvrzení, že součástí díla nebyl materiál, vznesl žalobce poprvé v seznámení s výsledky kontrolního zjištění. Žalobci lze dát za pravdu v tom, že se nejedná o obrat. Žalobce nikdy předtím netvrdil opak. Podstatné z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí je nicméně to, že žalovaný se v odůvodnění těmito tvrzeními žalobce zabýval.
31. Žalovaný připustil, že je možné nakoupit materiál před realizací v předchozím roce, avšak dle deníku roku 2014 nedošlo k přeúčtování žádného materiálu z roku 2013 do spotřeby v roce 2014. Rovněž tak výpis z účtu 501 z roku 2013 a 2014 nevypovídá o nákupech materiálu na deklarovanou zakázku. Náklady, které by mohly být využity pro předmětnou zakázku, jsou v řádu stokorun a je zřejmé, že tento materiál by nepostačoval na provedení zakázky. Účtování na účtu 042010 neprokazuje nákup materiálu na zakázku provedenou dodavatelem Jisotrans s.r.o. v roce 2014, neboť technické zhodnocení na administrativní budovu bylo v plné výši 18 950 387 Kč dne 9. 8. 2013 převedeno dle karty majetku inv. č. S2013001 jako zvýšení pořizovací hodnoty administrativní budovy. Nákupy účtované na tomto účtu nemohly být využity pro zakázku v roce 2014. Žalobce tedy dle žalovaného neprokázal ani nákup materiálu potřebný pro danou zakázku. Na tyto úvahy žalobce reaguje pouze obecným tvrzením, že ani způsob zaúčtování materiálu není důvodem pro zpochybnění, že materiál pořídil sám žalobce.
32. Skutečnost, že žalobci byly uznány náklady na údržbu budov prováděnou společností TRANSLIGNUM s.r.o., a jednalo se o podobné práce jako ty, které měla dodat žalobci společnost Jisotrans s.r.o., dle zdejšího soudu pochybnosti správce daně pouze prohlubuje. Na tom nic nemění ani celková rozloha areálu žalobce (který je ovšem dle podkladů ve správním spisu z převážné části zastavěn).
33. Ze správního spisu vyplývá, že dne 18. 3. 2015 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015. V průběhu daňové kontroly prověřoval správce daně také žalobcem nárokováný odpočet daně na základě faktury ze dne 31. 12. 2014 vystavené společností Jisotrans s.r.o. za sporné služby, a to i v rámci místního šetření provedeného v Jevíčku dne 19. 3. 2015. Dle zprávy o daňové kontrole správce daně na místě ověřil informace týkající se provedených prací společností Jisotrans s.r.o. a pořídil 10 fotografií (fotografie jsou součástí správního spisu). Výsledkem daňové kontroly bylo konstatování, že některé práce spadají do oddílu 41 – 43 klasifikace CZ-CPA s režimem přenesené daňové povinnosti a jiné nikoliv. Žalobci byl snížen nadměrný odpočet daně o 145 950 Kč.

34. Obecně není sporu o tom, že předpokladem nároku na odpočet daně z plnění přijatého od konkrétního dodavatele je to, že fakticky došlo k uskutečnění plnění tímto dodavatelem. Pokud správce daně provádí nejprve kontrolu na dani z přidané hodnoty a následně kontrolu daně z příjmů, přičemž v prvním případě předpoklad uskutečnění plnění ze strany deklarovaného dodavatele není zpochybněn, zatímco v druhém případě správce daně dospěje k závěru, že faktické uskutečnění plnění nebylo prokázáno, jedná se nepochybně o stav nežádoucí.
35. Žalobce upozorňuje na § 8 odst. 2 daňového řádu, podle něhož *správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly*. V nynější věci se *stricto sensu* nejedná ani o skutkově shodný nebo podobný případ. Skutkově jde objektivně o jednu a tutéž situaci, relace k jinému případu zde zcela chybí. Výstup hodnocení ovšem jiný je. Žalovaný k tomu uvádí, že při kontrole daně z přidané hodnoty se správce daně zaměřil na ověření výsledku (tj. bylo oplechováno, natřeno a uklizeno) a ověření plnění z hlediska režimu přenesené daňové povinnosti. Podrobněji však správce daně neprověřoval, kdy práce byly provedeny, a zda byly provedeny skutečně deklarovaným dodavatelem, protože mu při kontrole daně z přidané hodnoty nebyly známy všechny skutečnosti, které vyvolaly pochybnosti při kontrole daně z příjmů.
36. Podstatná je proto otázka, zda je správce daně v nynější věci vázán výsledky daňové kontroly provedené na jiné dani za jiné zdaňovací období (ovšem se hodným skutkovým základem), v níž implicitně (neboť dle výsledku kontrolního zjištění ani dle zprávy o daňové kontrole se této otázce výslovně nevěnoval) vycházel z toho, že sporné práce provedla společnost Jisostrans s.r.o. Dle zdejšího soudu takto absolutní závěr přijmout nelze.
37. Zdejší soud nepochybně, že jedním z nejvýznamnějších aspektů právního státu je hodnota právní jistoty a z ní vyplývající princip ochrany důvěry občanů v právo, které jsou v nejobecnější podobě obsaženy v čl. 1 odst. 1 Ústavy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 343/2019 – 49, nebo ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020 – 35).
38. Správce daně je však obecně vázán i dalšími zásadami; zásadou legality, zásadou materiální pravdy, podle níž postupuje správní orgán tak, aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a současně dbá, aby přijaté řešení bylo v souladu s veřejným zájmem a aby odpovídalo okolnostem daného případu. Z tohoto důvodu nelze dovozovat „vázanost“ správce daně svými předchozími kontrolními závěry, neboť ty se mohou s ohledem na skutkové okolnosti, další prověřované podklady i hloubku a rozsah kontroly změnit. Taková změna ovšem nemůže být svévolná, nýbrž racionální, odůvodněná a opodstatněná, přičemž zohlednit lze právě i změněnou důkazní situaci.
39. Správce daně v nynější věci prověřoval jiné zdaňovací období. V rámci tohoto prověřování zjistil, že žalobce ve stejném období uplatňoval náklady na služby od společnosti TRANSLIGNUM s.r.o. na údržbu budov a příjezdových komunikací v areálu Jevíčko v celkové hodnotě 2 900 000 Kč. Tyto skutečnosti proto začal hlouběji prověřovat. Současně s tím začal prověřovat také uplatňované náklady na služby od společnosti Jisostrans s.r.o. a vyjádřil konkrétní pochybnosti o tom, zda tyto služby poskytl žalobci deklarovaný dodavatel, a ve věci shromáždil nové důkazy. Žalobce sice v průběhu daňového řízení opakovaně odkazoval na výsledek daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období ledna 2015, na žádné konkrétní podklady skutkových zjištění ovšem neodkázal. Jeho argumentace zůstala v rovině poukazu na její výsledek. Za tohoto stavu proto dle zdejšího

soudu nelze hodnotit napadené rozhodnutí jako nezákonné pouze z toho důvodu, že výsledek daňové kontroly neodpovídá tomu, jak správce daně hodnotil zjištění učiněná v průběhu daňové kontroly daně z přidané hodnoty za jiné zdaňovací období.

40. K soupisu provedených prací k 21. 5. 2013 se žalovaný taktéž vyjádřil a odkázal na zprávu o daňové kontrole. Soupis zhodnotil tak, že z něj není zřejmé, kdo ho vystavil, pro koho, kdy, a zda se dodávka uskutečnila (dodání do 30. 10. 2013, soupis prací k 21. 5. 2013). Není zřejmé ani množství materiálu, když v kolonce měrné jednotky je vždy uvedeno „kpl“ a množství „1“, nikoli obvyklé měrné jednotky či bližší specifikace. Uvedená písemnost nemá náležitosti daňového dokladu.
41. Pokud žalobce tvrdí, že ke zúčtování došlo v závěrečné faktuře, tato závěrečná faktura nebyla v průběhu daňového řízení předložena. Svědek H. dodání plechu sice potvrdil, žádné podrobnosti k němu ovšem ani přes dotazy správce daně neuvedl. Obdobné platí i pro shora shrnuté výpovědi svědků Z. H. a J. P. Ti také potvrdili provedení prací v určitém rozsahu značně obecně a v podrobnostech nic konkrétního neuvedli.
42. Výslovně pouze „pro dokreslení“ žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že J. H. měl v roce 2014, a má dosud, podíl ve společnosti H&H Energy s.r.o. ve výši 40 %, se společností H&H Energy s.r.o. je dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů osoba spojená. Ve společnosti H&H Energy s.r.o. má obchodní podíl od roku 2013 i žalobce, jedná se o součást holdingu S&M CZ s.r.o., jehož součástí je i žalobce. Žalovaný tedy netvrdil, že J. H. je osobou spojenou se žalobcem. Pro hodnocení výpovědi svědka přitom dle zdejšího soudu lze vzít v úvahu i vzájemné vazby mezi dotčenými subjekty.
43. Co se týče posledního žalobního bodu, tu zdejší soud přisvědčuje žalobci, že žalovaný postupoval v odvolacím řízení nesprávně. Obecně platí, že výsledek statutárního orgánu daňového subjektu není výsledkem svědka, ale výsledkem účastnickým. Při jeho vyhodnocování, zejména co se věrohodnosti týče, je třeba zohlednit skutečnost, že se jedná o tvrzení osoby v její vlastní věci. Uplatněním vlastního tvrzení daňového subjektu jako důkazního prostředku zpravidla k prokázání rozhodných skutečností nedochází (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2023, č. j. 1 Afs 275/2022 – 43). To vyjadřuje žalovaný jinými slovy tak, že účastnický výsledek označuje za důkaz podpůrný.
44. Statutární orgán daňového subjektu ovšem nelze vyslechnout jako svědka pouze tehdy, týká-li se výsledek období, kdy vykonával svou funkci (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017 – 23, a ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2013 – 99, nebo ze dne 17. 1. 2020, č. j. 4 Afs 236/2019 – 61). V nynější věci navrhoval žalobce výsledek jednatelem ke zdaňovacímu období roku 2014, v němž ovšem ještě ani jeden z nich jednatelem žalobce nebyl. Žalovaný se proto dopustil v souvislosti s navrhovaným výsledkem svědků procesního pochybení.
45. Zdejší soud proto zkoumal, zda tato vada mohla mít v nynější věci vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že nikoliv. Správce daně totiž sice výpověď jednatelem obstaral v režimu § 79 daňového řádu, tedy jako vysvětlení prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, učinil tak nicméně v rámci nařízeného ústního jednání, žalobce i jeho zástupce měli možnost se ústního jednání zúčastnit (zástupce žalobce této možnosti nevyužil) a správce daně v průběhu ústního jednání kladl jednatelem žalobce obdobné otázky a v obdobném rozsahu, v jakém tak činil při výslechu ostatních svědků. Procesní pochybení správce daně proto nemělo žádný dopad do práv žalobce.

46. Žalovaný poté v napadeném rozhodnutí výpověď jednatelů žalobce nesprávně označil jako podpůrný důkazní prostředek, který je již ze své podstaty nadán značně limitovanou důkazní hodnotou. I přes toto označení ovšem výpovědi obou jednatelů po obsahové stránce poměrně důkladně vyhodnotil. Z tohoto hodnocení jsou podstatné závěry, že K. P. potvrdil opláštění budovy skladu firmou Jisotrans s.r.o., žádné důkazy však ke svému tvrzení nepředložil. Nevěděl, ve kterém období ani jak dlouho se pracovníci společnosti Jisotrans s.r.o. v areálu zdrželi. Z jeho výpovědi proto nevyšly najevo žádné nové skutečnosti. J. S. na jednu stranu uvedl, že práce na přestavbě sídla probíhaly od roku 2012 a v té době tam společnost Jisotrans s.r.o. měla na starosti údržbové práce a opláštění budovy, které mohlo skončit v roce 2014. Pak uvedl, že montáž plechů probíhala v roce 2013. Na druhou stranu sdělil, že tato firma byla v areálu v roce 2014 pouze měsíc, dva a byly tam minimálně 4 lidé. Následně nepotvrdil ani provádění údržbových prací v areálu, kterou měli dle něj na starosti nájemci, což byla společnost TRANSLIGNUM s.r.o. Ti většinou dělali údržbu v objektech, kde byli nastěhováni, např. čištění odpadů, kanálů, rýn. Domníval se, že Jisotrans s.r.o. tam dělal kolem skladu výsadbu. Dle žalovaného se J. S. vyjadřoval dost neurčitě, potvrdil pouze provedení opláštění firmou Jisotrans s.r.o., žádné důkazy však ke svému tvrzení nepředložil. Žádné další práce, které měly být dle smlouvy provedeny společností Jisotrans s.r.o., přesvědčivě nepotvrdil. S tímto hodnocením zdejší soud souhlasí.
47. Věcně žalobce k hodnocení výpovědi jednatelů v žalobě nic konkrétního nenamítá. Zdejší soud proto uzavírá, že žalovaný se dopustil při provádění a hodnocení výpovědi jednatelů žalobce ze shora uvedených důvodů dílčí nezákonnosti, která ovšem v nynějším případě neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

V. Závěr a náklady řízení

48. Ze shora uvedených důvodů zdejší soud žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 s. ř. s. Neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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.

Brno 21. listopadu 2023

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

David Raus v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.