



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Bočrad s. r. o.**

sídlem Hájecká 238, 747 22 Dolní Benešov

zastoupen JUDr. Kateřinou Martínkovou, advokátkou

sídlem Sokolská tř. 22, 702 00 Ostrava

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2019, č. j. 33436/19/5200-11434-701858, ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 25 Af 62/2019 o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2019, č. j. 33436/19/5200-11434-701858, a pod sp. zn. 25 Af 63/2019 o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2019, č. j. 33435/19/5200-11434-701858, **se spojují** ke společnému projednání, přičemž nadále budou vedeny pod sp. zn. 25 Af 62/2019.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 8. 2019 č. j. 33435/19/5200-11434-701858 a č. j. 33436/19/5200-11434-701858 **se zrušují** a věci se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 30 684 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Kateřiny Martínkové, advokátky se sídlem Sokolská tř. 22, 702 00 Ostrava.

Odůvodnění:

I. Žalobní námitky

1. Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 9. 10. 2020 vedenou pod sp. zn. 25 Af 62/2019 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2019 č. j. 33436/19/5200-11434-701858 (dále jen „napadené rozhodnutí I.“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 4. 2015 č. j. 1258368/15/3211-50525-802334, doměřující žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2012 až 31. 12. 2012 daň z příjmů právnických osob o částku 341 810 Kč a penále 68 362 Kč. Žalobou z téhož dne vedenou pod sp. zn. 22 Af 63/2019 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2019 č. j. 33435/19/5200-11434-701858 (dále jen „napadené rozhodnutí II.“), měnící dodatečný platební výměr správce daně na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 tak, že doměřená daň se mění z částky 432 060 Kč na částku 416 480 Kč, odpovídajícím způsobem bylo změněno i penále. Napadená rozhodnutí byla vydána poté, co krajský soud rozsudkem č. j. 22 Af 68/2016 – 31 z 6. 2. 2018 předchozí rozhodnutí žalovaného – výrokově shodná s nyní napadenými rozhodnutími - proti týmž dodatečným platebním výměrům zrušil a jeho rozsudek potvrdil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 2018 - 35.
2. Žalobce oběma napadeným rozhodnutím vytýkal tytéž nedostatky. Předně zopakoval svůj nesouhlas s navýšením výsledku hospodaření o 636 848 Kč a o 1 749 538 Kč, představující pohledávku za pronajímatelem z titulu provedených oprav, a snížení hospodářského výsledku o 120 000 Kč představující roční nájemné. Správce daně ani žalovaný nezohlednili dodatky k nájemní smlouvě, týkající se jednak změny nájemného, a dále závazku pronajímatele zaplatit žalobci pouze úpravy provedené nad rámec běžné údržby, nikoliv stavební úpravy, které se zavázal zaplatit až při skončení nájmu, pokud nebude pronajatá nemovitost žalobci prodána. Zjištění, která správce daně učinil, nemají oporu v provedených.

3. Dále žalobce své námitky směřoval ke spornému výkupu šrotu. Žalovaný, resp. správce daně neprokázali důvodné pochybnosti a nedošlo tak k přechodu důkazní povinnosti. Žalobce dále zdůraznil, že postupoval obezřetně, a nemohl za to, že osoba prodávající šrot neměla povolení k pobytu na území České republiky, a tato skutečnost neznamená, že prodávající osobu nebylo možné identifikovat. Co se týká vytýkaných vážných lístků, není stanoven závazným právním předpisem jejich obsah, a žalobce v nich zachytil veškeré skutečnosti, které bylo podle zákona o odpadech zachytit třeba. Žalovaný vyslechl osoby, které zřejmě nezaplatily daň z příjmů, a jejich zájmy jsou tak protichůdné zájmům žalobce, žalovaný jim přesto uvěřil.
4. Žalobce nesouhlasil s hodnocením výpovědi svědka R. G., který vypovídal k událostem starým sedm let a nelze po něm proto požadovat, aby si pamatoval podrobnosti. Prodloužení mezi konáním výpovědi a skutečnostmi, ke kterým byl svědek dotazován, přitom způsobil svou nečinností správce daně.
5. Žalobce tvrdil, že nebyl povinen pro uznatelnost nákladů prokázat osobu dodavatele; poukázal přitom na rozpornou judikaturu Nejvyššího správního soudu.
6. Žalovaný nerespektoval závazný právní názor, vyslovený oběma soudními instancemi, že v případě neuznání uplatněných výdajů náleží žalobci alespoň výdaje v minimální nutné výši.
7. Konečně žalobce namítl prekluzi práva doměřit daň, když zrušené předchozí rozhodnutí žalovaného nemohlo vyvolat účinky prodloužení prekluzivní lhůty.
8. Žalobce současně navrhl jak zrušení napadeného rozhodnutí, tak jemu předcházejících dodatečných platebních výměrů.

II. Stanovisko žalovaného

9. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Napadená rozhodnutí považuje za zákonná a zopakoval argumenty v nich uvedené. K prekluzi práva stanovit daň žalovaný poukázal na ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, podle kterého se prodloužení lhůty pro stanovení daně váže na oznámení, nikoliv existenci opravného prostředku.

III. Posouzení krajským soudem

10. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloby byly podány včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemných vyhotovení rozhodnutí žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadená rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloby jsou důvodné; vzhledem k jejich skutkové souvislosti je podle § 39 odst. 1 s. ř. s. spojil ke společnému projednání. Ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

III. a. Zjištění ze správních spisů

11. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že dne 7. 1. 2014 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2011 a 2012, a to bez omezení rozsahu. Správce daně dne 25. 4. 2014 vyzval žalobce mj. k prokázání výši oprav na pronajaté nemovitosti za zdaňovací

období 2011, neboť na účtu oprav bylo účtováno kumulativně za veškeré opravy; dále ke skutečnému vynaložení výdajů deklarovaných na dokladech, vztahujících se k výkupu šrotu, o kterém bylo účtováno na sklad (způsob A) a teprve při prodeji „do spotřeby“. Vážní listky, které výkup šrotu dokladují, obsahují částečně povinné údaje podle zákona o odpadech a vyhlášky o podrobnostech nakládání s odpady, nicméně správci daně vznikly pochybnosti odůvodněné těmito skutečnostmi: vážní listky neobsahují údaj o pobytu cizince a datu jeho narození, o vozidle, kterými byl odpad do výkupny dovezen, cizinci, od kterých byl šrot vykoupen, vozidlo neřídili a hotovost byla přitom předávána přímo jim, vážní listky obsahují údaj o váze šrotu kolem 20 tun, užitná hmotnost vozidla by měla být opět nejméně 20 tun a přitom váha má nejvyšší povolenou hmotnost 30 tun, údaj tak není správný, na vážních listkách není zaznamenán údaj o opakovaném vážení. Žalobce se nezajímal o původ šrotu, ač vykoupené množství je značné, všechny vážní listky jsou za žalobce podepsány panem B., ač se tento střídá s více zaměstnanci a má pracovní smlouvu na poloviční úvazek, v buňce, kde je šrot vykupován, není vedena pokladní hotovost, není stanoven denní limit, pokladna se mezi zaměstnanci protokolárně nepředává a není návaznost denních výkupů na účetnictví. Pochyby správce daně jej vedly k zjištění cizinců, od kterých měl být šrot vykoupen, přičemž správce daně zjistil, že část jich nebyla ztotožněna a část neměla v době výkupu šrotu povolen pobyt na území ČR. Na výzvu žalobce reagoval rozklíčováním oprav a k výkupu šrotu doplnil údaje o datu narození sporných cizinců, od kterých šrot vykoupil, a poskytl další vysvětlení k pochybnostem správce daně, důkazy nenavrl.

12. Správce daně žalobce opětovně vyzval dne 25. 4. 2014 k prokázání stanovení daňového základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2011 a 2012 v souladu s ustanovením § 23 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), tj. že příjmy (výnosy) byly přiznány v souladu s § 18 ZDP a náklady byly uplatněny v souladu s § 24 až 33 ZDP, neboť i přes formální náležitosti, které doklady (vážní listky) splňují podle předpisů o účetnictví, je nelze pokládat za účetní doklady, jimiž by byly doloženy skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví podle § 11 zákona o účetnictví ve vazbě na § 24 odst. 1 ZDP, jelikož osoby v nich označené za „prodávajícího“ jím reálně nebyly; samotná existence zboží ještě nevypovídá nic o tom, od koho bylo získáno a jaké s ním byly spojeny výdaje. Správce daně provedl svědecký výslech osob, od kterých měl žalobce sporný šrot vykoupit, které ovšem toto popřely. Na to žalobce odpověděl, že předložené vážní listky jsou doklady se všemi formálními náležitostmi a prokazují, že došlo k nabytí šrotu koupí, jakož i výši kupní ceny a její zaplacení. Žalobce navrhl výslech svého zaměstnance R. G., který u žalobce působí coby bagrista a který prováděl vykládky sporného.
13. K nákladům, které žalobce uplatnil jak náklady na opravy pronajaté nemovitosti, správce daně zjistil, že žalobce, coby nájemce, uzavřel dne 2. 1. 2010 smlouvu o nájmu nemovitostí s R. Š., coby pronajímatelem. V článku V. této smlouvy bylo dohodnuto, že „*pronajímatel tímto uděluje souhlas k tomu, aby nájemce prováděl na nemovitostech potřebné opravy namísto něho a zavazuje se zaplatit nájemci náhradu nákladů, které nájemce na opravu vynaložil*“. V dalším odstavci nájemní smlouvy bylo sjednáno, že „*pronajímatel tímto dává souhlas k tomu, že je nájemce oprávněn provádět změny a stavební úpravy na pronajatých nemovitostech*“, přičemž pokud se takto stane, tak bylo dohodnuto, že „*tyto stavební úpravy provádí na svůj náklad a po skončení nájmu je*

oprávněně požadovat po pronajímateli úhradu těchto nákladů, pokud mu nebudou nemovitosti pronajímatelem prodány“. Dne 16. 12. 2013 uzavřely smluvní strany dodatek č. 2 k nájemní smlouvě, v němž se dohodly na tom, že „nájemce provedl v letech 2010 až 2013 na objektech opravy, které byly nutné pro zachování provozuschopnosti objektů a které mu umožní užívat tyto objekty v rámci své podnikatelské činnosti i v následujících letech“, přičemž současně bylo dohodnuto že „nájemné za roky 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 a část 2015 nájemce pronajímateli nebude hradit, kdy to je sjednáno s ohledem na výši nákladů, které nájemce vynaložil na opravy majetku pronajímatele v letech 2010 – 2013“.

14. U ústního jednání dne 26. 3. 2015 byla projednána zpráva o daňové kontrole, na základě které dne 3. 4. 2015 vydal správce dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2011, č. j. 1257030/15/3211-50525-802334, a dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2012, č. j. 1258368/15/3211-50525-802334, přičemž v odůvodnění odkázal na výsledek daňové kontroly zachycený ve zprávě o daňové kontrole ze dne 26. 3. 2015, č. j. 645541/15/3211-60564-803312. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce dne 11. 5. 2015 odvolání, o němž žalovaný rozhodl dne 15. 6. 2016 rozhodnutími pod č. j. 26459/16/5200-11434-701858 a č. j. 26467/16/5200-11434-701858, kterými žalobci doměřil daň z příjmů a uložil povinnost zaplatit penále.
15. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce dne 15. 8. 2016 žaloby, o kterých krajský soud rozhodl shora uvedeným rozsudkem č. j. 22 Af 68/2016-31 tak, že rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nedůvodnými shledal žalobcovy námitky týkající se nájemní smlouvy a vytýkaných procesních pochybení; zavázal však žalovaného vyslechnout R. G. k prokázání výkupu šrotu, jehož nevyslechnutí považoval za procení vadu, která mohla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Důvodnou shledal rovněž námitku neuznání alespoň minimálních nezbytných výdajů na nákup šrotu. Konkrétně uvedl: *„Pokud žalovaný nepopřel prodej předmětného šrotu a rovněž tak příjmy z tohoto prodeje ponechal beze změny v základu daně a neuznal pouze žalobcem uplatněné výdaje vynaložené na tyto příjmy, pak pochybil, přičemž neobstojí jeho úvaha, že část výdajů byla žalobci uznána. Tato část se totiž netýká příjmů, kterých žalobce dosáhl z prodeje sporného šrotu, ale týká se příjmů z jiného prodeje. Předpokládá-li zákon o daních z příjmů ke každému zdanitelnému příjmu přiměřený výdaj, je rozhodnutí žalovaného v tomto směru nezákonné (...)“* (viz body 37. a 38. rozsudku).
16. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud shora uvedeným rozsudkem č. j. 2 Afs 97/2018 – 35 zamítl. Korigoval závazný právní názor krajského soudu ohledně výsledku bagristy R. G. s ohledem na velmi strohé odůvodnění potřeb tohoto výsledku žalobcem a uzavřel, že *„z takto obecně formulovaného důkazního návrhu nikterak nevyplývá, že by uvedený zaměstnanec kromě manipulace s právě vykoupeným šrotem měl být přítomen vážení šrotu nebo že by se měl z titulu svého pracovního zařazení cíleně zajímat o přesné určení množství vykoupeného šrotu, či ceny, kterou za něj žalobce zaplatil. Nicméně právě takové okolnosti byly pro danou věc relevantní, a proto měl být žalobce přinejmenším vyzván k upřesnění konkrétních skutečností (jiných, než uskutečnění vykládky šrotu), které tímto způsobem zamýšlel prokazovat. Nejvyšší správní soud tudíž shledal tuto kasační námitku částečně důvodnou“* (viz bod 21. rozsudku). Nepřisvědčil ani námitce žalovaného ohledně minimálně nutných výdajů a uvedl, *„[p]akliže ovšem nastane situace, kdy daňovým subjektem*

předložené daňové doklady byly správcem daně náležitě zpochybněny, aniž byla zpochybněna samotná existence zboží, a v rámci následného dokazování se nepodařilo prokázat skutečnou výši výdajů spojených s pořízením zboží, je namíste daňovému subjektu uznat výdaj alespoň v minimální nutně vynaložené výši (srov. krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013 – 45). Opačný postup by nedbal postulátu podaného Ústavním soudem např. v nález ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, či ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008 (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123), a sice že orgány daňové správy mají mít na zřeteli stanovení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, nikoli ve výši za každou cenu maximální (která nadto zjevně odporuje principu elementární logiky, podle kterého by zdaněnému příjmu měl zásadně odpovídat určitý výdaj).“

17. V následném řízení, které vyústilo v nyní napadená rozhodnutí, žalovaný vyzval žalobce k doplnění tvrzení, k čemu má být vyslechnut R. G., a výslech zaměřený na přezkoumávané vážní lístky provedl. Jeho výpověď však považoval za neprokazující žalobcova tvrzení, protože svědek, který v letech 2011 a 2012 pracoval jako bagrista a vážný, nebyl schopen věrohodně osvědčit konkrétní osoby, od kterých byl výkup prováděn, neboť tyto sám nijak neidentifikoval, nebyl schopen osvědčit ani faktické množství šrotu a cenu na vážních lístcích, neboť vážení, určení druhu kovu a s tím související cenu a jejich vyplacení a vypsání vážního lístku prováděl pan B. Výpověď žalovaný proto považoval za nekonkrétní, neurčitou a nejednoznačnou a žalobce se tak měl vyskytnout v důkazní nouzi, neboť nepředložil věrohodný důkaz, který by osvědčil daňovou účinnost zúčtovaných nákladů ve výši 1 061 745 Kč za zdaňovací období roku 2012 (viz bod 88 napadeného rozhodnutí I.), a 202 960 Kč za zdaňovací období roku 2011 (viz bod 90 napadeného rozhodnutí II.). Neuznal ani minimální náklady, neboť žalobci nebyly uznány náklady pouze ve výši 3,17% z celkové částky uplatněných nákladů (za zdaňovací období roku 2012) a 0,77% (za období roku 2011), což považoval za minimální část, nebylo zpochybněno účetnictví jako celek a nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu; poukázal přitom na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 160/2016 – 38 a č. j. 9 Afs 11/2011 – 68 (body 92 – 94 napadeného rozhodnutí I. a body 93 – 95 napadeného rozhodnutí II.).

III. b. Posouzení žalobních námitek

18. Žalobce zopakoval své námitky ohledně nesprávného zvýšení výsledku hospodaření a nesprávného snížení hospodářského výsledku o dohodnuté nájemné, které uplatnil v předchozí žalobě a které krajský soud v rozsudku č. j. 22 Af 68/2018 – 31 neshledal důvodnými. Vzhledem k tomu, že se v tomto směru skutkový ani právní stav nijak nezměnil, krajský soud zde pouze zopakuje svou argumentaci, neboť není důvod se od ní nyní odchýlit.
19. Podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP), *výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se zvyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy*. Pro posouzení žalobní námitky je podstatné, zda investice žalobce, kterou provedl do jím pronajaté nemovitosti a o kterých v posuzovaných obdobích roku 2011 a 2012 účtoval v nákladech, mohly být současně pohledávkou žalobce za pronajímatelem předmětné nemovitosti, a tak daňově účinným výnosem (příjmem). Pro závěr o existenci pohledávky žalobce za jeho

pronajímatelem je proto v tomto případě rozhodující, zda žalobce měl právo vůči pronajímateli na náhradu těchto investic z hlediska práva soukromého. Smlouva o nájmu nemovitosti byla mezi žalobcem a jeho pronajímatelem uzavřena dne 1. 2. 2010, platí tak pro ni zákon č. 40/1964 Sb., v znění účinném v roce 2010 (dále jen občanský zákoník). Podle § 652 odst. 2 občanského zákoníku, *opravou věci je činnost, kterou se zejména odstraňují vady věci, následky jejího poškození nebo účinky jejího opotřebení*. Podle § 669 občanského zákoníku, *nájemce má nárok na náhradu nákladů při opravě, ke které je povinen pronajímatel, jestliže byla provedena se souhlasem pronajímatele*. Podle § 667 občanského zákoníku, *změna věci je možná jen se souhlasem pronajímatele a náhrada nákladů nájemci náleží jen, zaváže-li se k tomu pronajímatel a není-li dohodnuto jinak, po ukončení nájmu a po odečtení znehodnocení změn, k čemuž došlo v důsledku užívání věci*.

20. Smlouva o nájmu této zákonné úpravě plně odpovídá. V článku V. smlouvy bylo dohodnuto, že „*pronajímatel tímto uděluje souhlas k tomu, aby nájemce (žalobce) prováděl na nemovitostech potřebné opravy namísto něho a zavazuje se zaplatit nájemci náhradu nákladů, které nájemce na opravu vynaložil*. Bude-li žalobce (v pozici nájemce) provádět změny a stavební úpravy, tak se sjednává, že „*tyto stavební úpravy provádí na svůj náklad a po skončení nájmu je oprávněn požadovat po pronajímateli úhradu těchto nákladů, dokud mu nebudou nemovitosti pronajímatelem prodány*“. V dodatku č. 2 k této smlouvě z 16. 12. 2013 se strany dohodly na tom, že „*nájemce provedl v letech 2010 až 2013 na objektech opravy, které byly nutné pro zachování provozuschopnosti objektů a kterému umožní užívat tyto objekty v rámci své podnikatelské činnosti i v následujících letech*“. Současně bylo dohodnuto že „*nájemné za roky 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 a část 2015 nájemce pronajímateli nebude hradit, kdy to je sjednáno s ohledem na vyšší náklady, které nájemce vynaložil na opravy majetku pronajímatele v letech 2010 – 2013*“ (zvýraznění podtržením provedl krajský soud). Žalobce uvedl správci daně v odpovědi za jeho výzvu z 10. 6. 2014, že prováděl opravy, které specifikoval (údržba, opravy, provoz stavebních strojů a automobilů a restaurace včetně zahrádky, a to oprava omítek, malování, drobné funkční stavební úpravy, výměna koberců, opravy WC a šaten, revize a výměna oken a dveří a z toho vyplývající úspora energií, postavení krbu, osvětlení zahrádky a další režijní náklady, dále sociální zařízení včetně šaten, opravy betonových ploch, opravy kójí, opravy oplocení, ostatní opravy nemovitostí). Z této odpovědi žalobce správce daně vyšel při vyčíslení navýšení hospodářského výsledku. Zde uvedené činnosti plně odpovídají definici opravy podle shora citovaného § 652 odst. 2 občanského zákoníku, neboť jde o činnosti směřující k *odstranění vad věci, následky jejího poškození nebo účinky jejího opotřebení*, žalobce je nadto sám za opravy označil jak v dodatku č. 2 k nájemní smlouvě, tak v odpovědi správci daně, a správce daně tedy neměl žádný důvod se domnívat, že se o opravy nejedná. Žalobce měl právo smluvně úhradu opravy po pronajímateli požadovat, měl mu tedy provedené opravy vyúčtovat příslušnou fakturou a zaúčtovat ji v souladu v účtové třídě 6 podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., jako výnos v příslušném roce. Nestalo-li se tak, žalobce podle § 23 odst. 3 písm. a) ZDP neoprávněně zkrátí své příjmy a správce daně v souladu se shora citovaným ustanovením správně hospodářský výsledek žalobce o tyto příjmy navýšil. Došlo –li následně v roce 2013 k dohodě o tom, že nájemné se za určitou část doby nájmu „*nebude hradit*“ v návaznosti na realizované opravy, pak jde o událost budoucí, která nemůže mít vzhledem k zásadě časové souvislosti mezi příjmy a výdaji, vyplývající z § 23 odst. 1

ZDP, žádný dopad do posuzovaného období roku 2011 a 2012. Žalobní námitka chybného posouzení uzavřených dodatků tak není důvodná.

21. K žalobní námitce nesprávného snížení hospodářského výsledku o dohodnuté nájemné ve výši 120 000 Kč za každý z posuzovaných roků 2011 a 2012 lze uvést totéž, co v předchozím odstavci, neboť se jedná o daňově účinný výdaj, který je nutno vzhledem k zásadě časové souvislosti mezi příjmy a výdaji, vyplývající z § 23 odst. 1 ZDP, uplatnit v příslušném roce 2011 a 2012. Nebyla - li v roce 2011 a 2012 částka 120 000 Kč, představující nájemné za předmětné nemovitosti, zaplacená, či došlo - li na základě dodatku k nájemní smlouvě k odložení splatnosti, nemá to na její posouzení jako daňově účinného výdaje žádný vliv. Žalovaný tak správně podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 2. ZDP hospodářský výsledek žalobce o tyto příjmy snížil, neboť jde o částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které lze podle tohoto zákona do výdajů (nákladů) zahrnout. Ani tato námitka tak důvodná není.
22. Krajský soud se dále zabýval žalobními námitkami, vztahujícími se k neuznání výdajů na nákup šrotu, a to nejprve ve vztahu k hodnocení výpovědi R. G. V předchozím rozsudku krajský soud vysvětlil důkazní povinnost žalobce a žalovaného, jak je tíží podle § 92 daňového řádu. Zde pouze pro stručnost opakuje, že v daňovém řízení obecně platí, že je povinností daňového subjektu podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a v dalších podáních, kterou žalobce plnil prostřednictvím vážných lístků o jednotlivých výkuech a jim příslušnými fakturami a příjmovými doklady. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008 č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně proto může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, tíží jej však důkazní povinnost ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb tak, že *prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem* (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu). Pokud se jedná o uplatnění výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP, uplatňuje se tato zásada ještě důrazněji. Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že je to právě daňový subjekt, který musí prokázat mimo kompletních dokladů též ostatní předpoklady podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, mj. tedy skutečnou realizaci obchodního případu. Účetnictví je sice považováno za určitý prostředek zobrazení reality; jak a zda má být o určité transakci účtováno, však musí vždy vycházet *a priori* ze zjištěného skutkového stavu. Nelze tedy pouze formálně z obsahu daňového dokladu dovozovat, že účetnímu zápisu skutečně odpovídá skutkový stav. (srov. rozsudky ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008 - 48 a ze dne 14. 6. 2013, č. j. [5 Afs 63/2012 - 57](#)). Nejvyšší správní soud se vyjádřil v tom smyslu, že „*daňový subjekt svá tvrzení neprokazuje pouze účetními doklady, které mohou být z formálního důvodu bezvadné, ale musí doložit faktické naplnění toho, o čem se dá hovořit jako o daňově uznatelnosti výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (tedy daňově uznatelným není každý výdaj daňového subjektu, ale pouze takový výdaj, který byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů)*. Je nesprávný právní názor stěžovatele, který uvedl v kasační stížnosti, že samotným

předložením účetních dokladů se na správce daně přesunuje důkazní břemeno podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní (podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem). V dané věci totiž nebyla předmětem dokazování nevěrohodnost, správnost, průkaznost či úplnost účetnictví (kde by správce daně musel takovou skutečnost prokazovat), ale daňová uznatelnost uplatněného výdaje, jejíž všechny skutečnosti musí prokázat sám daňový subjekt“ (srov. rozsudek ze dne 27. 9. 2006, č. j. 7 Afs 147/2005 - 95). I přes existenci nezpochybněného účetního dokladu tak lze po daňovém subjektu požadovat, aby prokázal daňovou uznatelnost takového výdaje.

23. V nyní přezkoumávané věci vznikly správci daně pochybnosti o správnosti a oprávněnosti výdajů, které stěžovatel uplatnil v rozhodném období na nákup šrotu, které odůvodnil těmito, žalobcem nezpochybněnými, skutečnostmi: vážní lístky neobsahovaly údaje o pobytu cizince a údaj o datu narození, obsahovaly pouze jméno a číslo pasu, někteří prodejci v době, kdy měl výkup probíhat, neměli povolen pobyt na území ČR, někteří nebyli ztotožnění, což podle správce daně znamená, že nemohli převzít za výkup šrotu hotovost. Vážní lístky neobsahují údaje o vozidle, kterým byl odpad do provozovny odvezen. Cizinci – prodejci vozidlo přímo neřídili, přesto měli převzít hotovost. Vážní lístky obsahují údaje o hmotnosti odebraného šrotu, který se pohybuje okolo 20 tun, což po přičtení váhy vozidla přesahuje nejvyšší povolenou hmotnost 30 tun. Všechny vážní lístky jsou signovány panem B., ačkoliv právě pan B. sdělil, že se při výkupu šrotu střídá s několika zaměstnanci, což odpovídá jak otevírací době ve výkupně (denně od 7.00 do 16.00 hodin, v sobotu od 8.00 do 12.00 hodin a v neděli na zavolání), přičemž pan B. měl pouze poloviční úvazek. Ve výkupně, kde probíhal výkup šrotu, není vedena pokladní hotovost, není stanoven pokladní denní limit, pokladna se mezi zaměstnanci protokolárně nepředává, vše probíhá na základě důvěry a není návaznost denních výkupů na vedeném účetnictví. Vyplacená částka se přitom pohybuje v řádu několik desítek tisíc denně.
24. Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně pochybnosti ohledně předložených vážních lístků prokázal. Krajský soud shledává zcela logickou úvahu, že osoba, která neměla na území ČR povolen trvalý pobyt a osoba, kterou nelze ztotožnit, těžko mohla převzít hotovost za šrot, stejně tak nemohla být zvážena na váze vyšší hmotnost šrotu, než je povolená hmotnost použité váhy. Rovněž lze přisvědčit správci daně, že za situace, kdy osoba signující vážní lístky, která má pouze poloviční úvazek, jen obtížně mohla být přítomna po celou otevírací dobu žalobce a šrot přebírat. Již těmito skutečnostmi jsou pochybnosti správce daně odůvodněny a námitka žalobce chybného vyhodnocení důkazní povinnosti není důvodná, Splnil – li tedy správce daně svou důkazní povinnost, byla opětovně aktivována důkazní povinnost žalobce podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu.
25. Žalobce nesouhlasil s hodnocením důkazů, zejména výpovědi svědků, od kterých měl žalobce šrot podle vážních lístků vykoupit a hotovost jim předat, s ohledem na jejich nedůvěryhodnost pro rozpor zájmů se zájmy žalobce; žalobce nemůže za to, že osoby, kterým měl za šrot vydat hotovost, neměly na území ČR povolen pobyt, popř. se je nepodařilo identifikovat. Krajský soud opětovně poukazuje na rozložení důkazní povinnosti v daňovém řízení, jak vyplývá z ustanovení § 92 daňového řádu a jak byla popsána shora. Vzhledem k tomu, že správce daně prokázal skutečnosti zpochybňující

věrohodnost předložených vážních lístků ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu, byla znovu aktivována důkazní povinnost žalobce. Správce daně provedl výslech osob, které měly žalobci šrot prodat, resp. od kterých měl žalobce šrot vykoupit, které však podpisy na vážních lístcích popřely. Za situace, kdy důkazní povinnost měl žalobce, mohl správce daně buď těmto výpovědím uvěřit, což by s ohledem na jejich obsah vedlo k závěru o nesplnění důkazní povinnosti žalobcem, nebo jim mohl neuvěřit pro důvody žalobcem uvedené a k výpovědím nepřihlédnout; to by však rovněž vedlo k závěru o nesplnění důkazní povinnosti žalobcem, neboť by tím pochybnosti na jeho straně nebyly odstraněny. Co se týče neztotožnění osob, od kterých měl žalobce předmětný šrot vykoupit, a skutečnosti, že neměly povolen pobyt na území ČR, to jsou skutečnosti zakládajícími důvodné pochybnosti na straně správce daně, jak bylo dovozeno shora, a v tomto směru jsou vskutku přičteny k tíži žalobce. Žalobce tak byl povinen předložit jiné důkazy k prokázání svých daňových tvrzení.

26. Žalobce dále namítl, že žalovaný chybně vyhodnotil výpověď svědka pana R. G., když nepřihlédl k časovému odstupu mezi konáním výpovědi a skutečnostmi, o kterých měl svědek vypovídat. Jak bylo uvedeno výše, žalovaný hodnotil výpověď svědka jako natolik nekonkrétní, že neprokazuje tvrzené skutečnosti, tedy nevede k identifikaci osob, od kterých žalobce sporný šrot nabyt, a neosvědčuje ani faktické množství šrotu a cenu na vážních lístcích, neboť vážení, určení druhu kovu a s tím související cenu a jejich vyplacení a vypsání vážního lístku prováděl pan B. Krajský soud nemůže žalobní námitce přisvědčit, neboť R. G. vskutku odpovídal ohledně osob, od který byl šrot vykupován, neurčitě (uvedl, že „nějaký rusák tam byl“, „já jsem cizince neidentifikovat“), ohledně množství a druhu šrotu odkazoval na to, že tuto činnost prováděl pan B. V posuzované věci nebylo sporné, že žalobce skutečně šrot vykupoval, sporné bylo, od koho a za jakou cenu, tak, aby byla prokázána konkrétní výše uplatněného výdaje. Neurčitá výpověď pana G. v tomto směru však nebyla schopna prokázat žalobcova tvrzení. Důkazní povinnost měl žalobce, a nebyl-li R. G. schopen výslovně a konkrétně žalobcova tvrzení potvrdit, není možné dospět k jinému závěru, než že žalobce svou důkazní povinnost nesplnil; ani s přihlédnutím k uplynulému času totiž není možné ve výpovědi pana G. zjistit něco, co neřekl.
27. Žalobce konečně namítl, že za situace, kdy správce daně a žalovaný nepochybovali o tom, že žalobce předmětným šrotem skutečně disponoval, prodal ho a výnos z prodeje řádně záúčtoval a zahrnul do základu daně, měl žalobci přiznat alespoň minimální nutné náklady, které s nákupem šrotu musely vzniknout. Tuto námitku žalobce uplatnil v předchozí žalobě a krajský soud mu přesvědčil, stejně tak Nejvyšší správní soud (v podrobnostech viz bod 16. tohoto rozsudku). Žalovaný však dospěl k závěru opačnému, a to, že vyloučené výdaje jsou podle něj v poměru k celkem uplatněným výdajům nepatrné, a proto nejsou splněny podmínky pro přechod na pomůcky podle § 98 daňového řádu, jak je precizovala judikatura správních soudů, a tedy žalobci nelze minimálně nutné výdaje přiznat. S tímto názorem žalovaného však nelze souhlasit. Předně, krajský soud ve svém rozsudku jednoznačně a konkrétně vyslovil právní názor, jak má žalovaný postupovat, a stejně jednoznačně se vyjádřil i Nejvyšší správní soud. Po vyhlášení rozsudku se v řízení před žalovaným skutkový stav nezměnil (z jediného provedeného důkazu svědecké výpovědi žalovaný žádná relevantní zjištění neučinil) a nebyla tedy dána důvodnost nerespektování právního názoru z důvodu změny skutkového stavu; nedošlo ani ke změně právní úpravy ani jejího výkladu, což

by vedlo k neaplikovatelnosti vysloveného právního názoru (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ads 16/2003 – 56 ze dne 18. 6. 2004, rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 59/2007 -56 ze dne 8. 7. 2008). Nerespektování závazného právního názoru vysloveného soudem je samo o sobě důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost (rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 A 110/2002 – 25 ze dne 23. 9. 2004).

28. *Obiter dictum* krajský soud dodává, že nesouhlasí s úvahou žalovaného pro zamítnutí uznání minimálně nutných výdajů z důvodu, že vyloučené výdaje představují pouze – z hlediska žalovaného – marginální část celkem uplatněných výdajů, není tak zpochybněno účetnictví jako celek a tedy není splněna podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, jak vyplývá z § 98 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný nevzal v potaz, že podmínky, které z § 98 daňového řádu pro stanovení daně podle pomůcek vyplývají, jsou upraveny pro případy, kdy nelze daň stanovit dokazováním, a to obecně. V posuzované věci žalobci náleží minimálně nutné výdaje k přiznaným příjmům, které sice je nutno stanovit podle pomůcek, neboť je nelze stanovit dokazováním, ale pomůcky budou použity pouze k té části základu daně, která se vztahuje k výdajům nezbytně nutným k získání uplatněných příjmů z prodeje tohoto šrotu. Zpochybnění ostatních výdajů (popř. příjmů) a „zatemnění“ obrazu účetnictví jako celku zde nenastalo, protože „zatemněna“ je pouze tato konkrétní část výdajů. Jde tak o speciální případ založený na § 24 odst. 1 ZDP a úvaze, že pokud žalobce v posuzovaném období prodal kovový šrot a výnos z tohoto prodeje řádně záúčtoval do účetnictví a uplatnil jako zdanitelný příjem a není-li pochyb, že žalobce tento šrot musel získat (že se nejednalo o vlastní šrot), je naprosto zřejmé, že žalobce musel vynaložit náklady na jeho pořízení. Žalovaný předložené důkazy – tedy vážní listky – neakceptoval nikoliv z důvodu, že by žalobce vůbec šrot nenakoupil, nýbrž proto, že žalobce neprokázal, od koho tento šrot nabyl a zejména pak jeho cenu. Předpokládá-li zákon o daních z příjmů ke každému zdanitelnému příjmu přiměřený výdaj, byl žalovaný povinen žalobci alespoň minimálně nezbytný výdaj přiznat bez ohledu na celkovou marginálnost tohoto výdaje, neboť jej bylo nutno vynaložit na získání příjmu – byť rovněž marginálního – z prodeje tohoto šrotu, který žalobce zdanil.
29. Námitku prekluze krajský soud důvodnou neshledal. Žalobce namítal, že zrušením předchozího rozhodnutí žalovaného o odvolání pozbylo toto účinků též na běh prekluzivní lhůty. Konstantní judikatura však již dospěla k závěru opačnému, a to, že zrušení rozhodnutí o odvolání na běh prekluzivní lhůty nemá žádný vliv, neboť „[z]ruší-li soud ve správním soudnictví takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením předtím došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a vrátí-li soud věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, zůstávají účinky oznámení zrušeného rozhodnutí o odvolání týkající se lhůty pro stanovení daně i nadále zachovány“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29).
30. Pro úplnost krajský soud dodává, že pro zdaňovací období roku 2011 (dřívějšího z posuzovaných, pro žalobce tedy z hlediska možného uplynutí lhůty výhodnější) počala prekluzivní lhůta běžet podle § 136 odst. 2 daňového řádu dne 1. 7. 2012 a skončila by podle § 148 odst. 1 daňového řádu dne 1. 7. 2015. Dne 7. 1. 2014 byla zahájena daňová kontrola, čímž se konec prekluzivní lhůty posunul podle § 148 odst. 3 daňového řádu na 9. 1. 2017. Dne 15. 6. 2016 žalovaný poprvé rozhodl o odvolání, což rovněž mělo vliv na běh lhůty podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a lhůta by

skončila 9. 1. 2019. Žalobce podal žalobu ke krajskému soudu dne 15. 8. 2016, do konce lhůty zbývalo 564 dnů a po dobu soudního řízení lhůta podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběžela. Krajský soud předchozím rozsudkem rozhodl dne 6. 2. 2018. Bez ohledu na řízení před Nejvyšším správním soudem, po které lhůta rovněž neběžela, žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím dne 15. 8. 2019, tedy včas. Námitka prekluze tak není důvodná.

31. Krajský soud z důvodu uvedeného v bodě 27. napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s., jak je uvedeno shora. V souladu s ustanovením § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný zde vysloveným právním názorem.
32. Žalobce žalobou navrhl zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně, což je postup předvídaný ustanovením § 78 odst. 3 s. ř. s., krajský soud však pro tento postup neshledal důvod, a proto tak nepostupoval; o návrhu nerozhodl, neboť domáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému rozhodnutí, není procesním právem žalobce (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 – 106).
33. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 2 x 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za 2 x tři úkony právní služby, kterými jsou 2 x příprava převzetí zastoupení, 2 x sepsání žaloby a vyjádření ke stanovisku žalovaného podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky a šestkrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobce zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti výroku I. tohoto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

Proti výrokům II. a III. tohoto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 28. dubna 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu