



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci

žalobkyně: **MT-STOFI, s.r.o.**, IČ 26014556,
se sídlem Pod Labužkou 949/7, 180 00 Praha 8 – Libeň,
zastoupená JUDr. Šárkou Veskovou, advokátkou,
se sídlem Brněnská 300/31, 500 06 Hradec Králové,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2019, č. j. 7608/19/5200-11434-701858,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 2. 2019, č. j. 7608/19/5200-11434-701858, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku nahradit žalobkyni k rukám její zástupkyně JUDr. Šárky Veskové, advokátky, náklady řízení ve výši 15.953 Kč.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně, společnost podnikající ve stavebnictví, část své činnosti realizovala (mimo jiné) prostřednictvím dodavatelských společností SLAVSTAVBA, s. r. o. (dále jen „SLAVSTAVBA“), LIKRES, spol. s r. o. (dále jen „LIKRES“), BATTYZA, s. r. o. (dále jen „BATTYZA“), a GARANTI INVESTMENT PRAGUE, s. r. o. (dále jen „GARANTI“). Platby vyplacené těmto společnostem uplatňovala žalobkyně jako náklady dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“). Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) neměl pochybnosti o provedení zakázek pro odběratele žalobkyně dle jí vystavených faktur. Správce daně měl ovšem důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění „*v rozsahu a v částkách*“ uvedených v přijatých (dodavatelských) fakturách od konkrétních deklarovaných dodavatelů žalobkyně SLAVSTAVBA, LIKRES, BATTYZA a GARANTI, přičemž žalobkyně tyto důvodné pochybnosti správce daně (o rozsahu a finanční náročnosti stavebních prací údajně provedených výše uvedenými dodavateli žalobkyně) neodstranila. Správce daně proto tyto náklady neuznal (konkrétní položky vyloučil - celkem se jednalo o 36 faktur z 936 faktur přijatých v roce 2011 a o 25, 26 % celkových nákladů vykázaných žalobkyní v roce 2011), zvýšil žalobkyni daňový základ o 7.931.706 Kč a rozhodnutím ze dne 20. 8. 2015, č. j. 1242298/15/2804-50532-608583, žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši 1.506.890 Kč a současně stanovil povinnost uhradit penále ve výši 301.378 Kč. Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 6. 2016, č. j. 29456/16/5200-11434-701858, zamítl.
2. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2016, č. j. 29456/16/5200-11434-701858, podala žalobkyně žalobu, která byla rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále též „krajský soud“) ze dne 3. 5. 2017, č. j. 52 Af 51/2016 – 66, zamítnuta. Krajský soud při svém rozhodování vycházel z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, dle které:
 - a) Důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů nese daňový subjekt. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že 1) se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 – 64, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 – 108, a ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012 – 46, z novější judikatury srov. především rozsudek ze dne 18. 7. 2019, č. j. 3 Afs 270/2017 – 31, bod 25).
 - b) Daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 – 68). Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat (srov.

rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 – 72, bod 20, ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35, bod 22, ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31, bod 26, ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 – 34, bod 26). Proto za situace, kdy jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy komu byla částka, kterou daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, uhrazena), daňový subjekt sice může náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl právým dodavatelem (srov. shodně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31, bod 32, ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 – 34, bod 32, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018 – 52, bod 19). Je však nutno si uvědomit, jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické a přesvědčivé vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 – 48, bod 39).

- c) Chce-li stavební podnikatel uplatňovat výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů, měl by se snažit, aby pohyb jeho finančních prostředků byl co nejspolehlivěji a nejvěrněji zachycen v účetní dokumentaci a provedené práce co nejpresněji evidovány ve stavebních denících, případně by měl být připraven prokázat rozhodné skutečnosti i jiným způsobem. Pouze tak totiž dokáže unést své důkazní břemeno (z poslední doby srov. shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017 – 46, bod 19, popř. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 5 Afs 349/2017 – 39, bod 18). Pokud práce neprovedl žádný ze zjištěných dodavatelů, ale někdo jiný, vzniká důvodná pochybnost o skutečném rozsahu těchto prací a tedy o výdaji, který má být uznán (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 – 48, bod 40). Finanční orgány ani správní soud nemohou uznat tvrzené výdaje jen proto, že skutková verze daňového subjektu je možná a uvěřitelná. Jakkoliv je skutečnost, že ve stavebnictví to obvykle funguje neformálně, celkem běžně známá, nemůže to sloužit jako právní argument pro uznání výdajů. Daňový subjekt vždy musí prokázat, že práce byly vykonány právě v tom rozsahu, o jakém vypovídají objednávky vystavené vůči subdodavatelům, a že právě za tyto konkrétní práce na konkrétních stavbách byly vyplaceny sporné částky (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 10 Afs 381/2017 – 46, body 22 a 23, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č.

- j. 5 Afs 349/2017 – 39, bod 18). Vždy je tedy nutno prokázat rozsah a finanční náročnost stavebních prací, nepostačuje to, že není sporné, že stavební práce někdo provedl (srov. opět rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 5 Afs 349/2017 – 39, bod 18).
- d) Daňový subjekt jistě může činit nesporným, že určité zboží nebo služby pořídil. Tato skutečnost ovšem sama o sobě nevede k uznatelnosti jím uplatněného výdaje. Musí totiž 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011 – 109, bod 44). Neprokázal-li daňový subjekt, od koho zboží či služby nabyl a jakou částku na jejich pořízení vynaložil, nelze deklarované výdaje uznat za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž uvedené platí i tehdy, pokud existence zboží (služeb) a jeho následný prodej, včetně výše takto vytvořeného zisku, nejsou sporné. Za této situace, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, správci daně nic nebrání v tom, aby příjmy z prodeje tohoto zboží (služeb) považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za pořízení zboží (služeb) nikoliv (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 13/2010 – 73, shodně srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 – 116, či rozsudek téhož soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 – 75).
- e) Samotné neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Opačný závěr by vedl k věčnému vyprázdňení důkazní povinnosti daňových subjektů, neboť ty by byly ušetřeny negativních důsledků vlastního porušení zákona (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35). Stát by tak např. musel na pasivitu daňového subjektu či na jeho protiprávní činnost reagovat vlastní činností zaměřenou na snížení daňového základu daňového subjektu. To je jednak absurdní, jednak v rozporu s celou konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení. Uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů je právem daňového subjektu, stát nemá povinnost za daňový subjekt domýšlet a následně i uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno rovnou (opět srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35).
- f) Ani ne zcela průkazné účetnictví daňového subjektu nutně nemusí vést ke stanovení daně podle pomůcek (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Stanovení daně podle pomůcek je totiž náhradním způsobem stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54), přednost má vždy stanovení daně dokazováním (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2019, č. j. 7 Afs 122/2018 – 49, bod 27, ze dne 20. 3. 2017, č. j. 8 Afs 40/2016 – 40, ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018 – 52, bod 40, etc.). Pokud má správce daně k dispozici údaje o příjmech žalobce za dané zdaňovací období a sporné je pouze to, zda žalobce vynaložil některé výdaje v

souladu s § 24 zákona o daních z příjmů, nejsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (srov. shodně např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2019, č. j. 7 Afs 122/2018 – 49, bod 27, ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018 – 52, bod 40). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit pouze v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku. Nejvyšší správní soud opakovaně akceptoval zpochybnění i cca 30 % všech výdajů daňového subjektu (příjmy daňových subjektů přitom byly ponechány beze změny, byť nebylo sporné, že určité výdaje musely být vynaloženy), aniž by současně dospěl k závěru, že bylo třeba postupovat dle § 98 odst. 1 daňového řádu. Poukázat lze např. na rozsudek ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 – 116 [nešlo, podobně jako v nyní posuzovaném případě, o zpochybnění účetnictví jako celku, ale toliko o zpochybnění průkaznosti části dokladů představujících zhruba 30 % výdajů uplatňovaných daňovým subjektem (prokázány byly toliko příjmy spojené s prodejem zboží, nikoli však výdaje na jeho pořízení) a Nejvyšší správní soud v takové situaci shledal, že taková část zpochybněných výdajů zanesených v účetnictví daňového subjektu ještě nepředstavovala důvod k přikročení ke stanovení daně podle pomůcek], na rozsudek ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-7, či na rozsudek ze dne 16. 6. 2015, č. j. 5 Afs 27/2015 – 41. V odůvodnění rozsudku ze dne 16. 6. 2015, č. j. 5 Afs 27/2015 – 41, Nejvyšší správní soud konstatoval: „Podle krajského soudu měl stěžovatel, respektive finanční úřad, zareagovat na uvedenou disproporci tím, že by přikročil ke stanovení daně podle pomůcek. Z výše citované judikatury, ba dokonce i z citace samotného § 98 odst. 1 daňového řádu, je ovšem patrné, že tento názor není správný. Stanovení daně podle pomůcek není nástrojem k odstraňování tvrdosti či reakcí na pociťovanou nespravedlnost stanovení daně, tedy jako v nyní posuzovaném případě na to, že je zdaňován i příjem, u něhož se nepodařilo prokázat existenci a výši jemu odpovídajícího výdaje vynaloženého na získání předmětného zboží; nýbrž výhradně reakcí na to, že „nelze daň stanovit na základě dokazování“, jak tomu bude například právě tehdy, kdy je zpochybněna „podstatná část účetnictví“, nikoli kdy se daňovému subjektu toliko nepodařilo prokázat část daňově uznatelných výdajů, byť by i šlo o část významnou. Z výše provedeného srovnání s rozsudkem č. j. 2 Afs 32/2008 – 116 je však zjevné, že v nyní posuzovaném případě nastalé zpochybnění části dokladů, jež měly prokazovat 30 % žalobcových daňově uznatelných výdajů, nelze označit za zpochybnění „podstatné části účetnictví“. Zpochybnění takové části dokladů prokazujících výdaje, představující fakticky jen jednu sérii transakcí vůči jedinému dodavateli, nevyvolává podle názoru Nejvyššího správního soudu zpochybnění žalobcova účetnictví jako celku, a tedy nutnost přejít ke stanovení daně podle pomůcek.“

3. Nejvyšší správní soud však na základě kasační stížnosti žalobkyně zrušil rozsudkem ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35, rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
4. V odůvodnění rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35, Nejvyšší správní soud uvedl (viz bod 20 rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35), že „dospěl shodně s krajským soudem k závěru, že v řízení bylo správcem daně kvalifikovaně zpochybněno tvrzení stěžovatelky o realizaci sporných plnění deklarovaným způsobem. Ze správního spisu (např. výzva ze dne 25. 3. 2015, na č. l. 61 spisu správce daně) je patrné, že správce daně stěžovatelku s těmito pochybnostmi seznámil a vyzval ji, aby prokázala provedení prací tvrzenými dodavateli.“

Stěžovatelce tak byl dán prostor k osvědčení výdajů jiným způsobem nežli účetním dokladem, což je zcela v souladu se závěrem uvedeným v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04. Navrženými důkazy stěžovatelka neprokázala, že tvrzení dodavatelé práce uskutečnili, neboť provedené důkazy tuto skutečnost buď nebyly schopné prokázat (rámcové smlouvy, výpisy z účtů, fotografie), nebo byly rozporné (výsledky svědků)“. Dle Nejvyššího správního soudu (viz bod 21 rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35) „stěžovatelka prokázala faktické uskutečnění prací a jejich úhradu (tedy příjem stěžovatelky), nicméně se jí nepovedlo vyvrátit pochybnosti správce daně, že plnění byla poskytnuta tvrzenými dodavateli.“

5. Následně Nejvyšší správní soud konstatoval (viz bod 23 rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35), že „*neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68). Nicméně jedná-li se o výdaje (náklady), které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 – 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 – 85, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 – 143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS)“. Podle Nejvyššího správního soudu (viz bod 24 rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35) „*v posuzovaném případě bylo prokázáno, že předmětné zakázky byly realizovány a zaplacený, stavební práce tedy musely být uskutečněny, sporné bylo pouze to, kdo konkrétně je provedl.*“ Pokud „*za daného skutkového stavu orgány finanční správy stanovily daň dokazováním tak, že zcela vyloučily uplatněné náklady jako neprokázané, a nezávažily využití pomůcek, postupovaly v rozporu s § 98 daňového řádu, ale také v rozporu s § 5 odst. 3 téhož zákona*“ (viz bod 24 rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35). Nejvyšší správní soud vše shrnul tak, že „*nezmění-li se podstatně důkazní situace v navazujícím řízení, žalovaný stanoví daň dle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu*“ (viz bod 26 rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35).*
6. Právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v kasačním rozhodnutí je závazný jak pro žalovaného, tak pro krajský soud. Vysloveným právním názorem je vázán i Nejvyšší správní soud sám.
7. Vzdor tomu, že nedošlo k žádné změně skutkového či právního stavu, žalovaný v dalším řízení opět odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí správce daně rozhodnutím ze dne 28. 2. 2019, č. j. 7608/19/5200-11434-701858, potvrdil. Žalovaný setrval na svých závěrech. Zabýval se též možností aplikace § 98 odst. 1 daňového řádu (stanovení daně podle pomůcek), nicméně dospěl k závěru, že pro takový postup nejsou v nyní projednávané věci splněny zákonem stanovené podmínky. Konkrétně žalovaný uvedl (viz body 108 až 110 rozhodnutí), že předmětem kontrolního zjištění správce daně byly částky v celkové výši 7.931.706 Kč (zaokr.), a to dle 6 dodavatelských faktur od deklarovaného dodavatele SLAVSTAVBA, dle 19 dodavatelských faktur od deklarovaného dodavatele LIKRES, dle 10 dodavatelských faktur od deklarovaného dodavatele BATTYZA a dle 1 dodavatelské faktury od deklarovaného dodavatele GARANTI (podrobný seznam je uveden na str. 3 a 4 zprávy o daňové kontrole). Celkem se jednalo o neuznání daňové účinnosti částek ve

smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů dle 36 dodavatelských faktur z celkem 936 faktur. Žalovaný zopakoval, že správce daně v průběhu daňové kontroly prověřoval vazbu mezi předmětnými dodavatelskými fakturami od deklarovaných dodavatelů SLAVSTAVBA, LIKRES, BATTYZA a GARANTI a odběratelskými fakturami, ke kterým je sama žalobkyně na výzvu správce daně přiřadila. Žalobkyně argumentovala zakázkami pro své odběratele (viz zprávu o daňové kontrole na str. 5, 11, 23, 38 a 48). Správce daně však u tvrzených vazeb mezi přijatými (dodavatelskými) a vydanými (odběratelskými) fakturami zjistil řadu rozporů a vzájemně se vylučujících skutečností, které neosvědčují fakticitu promítnutí deklarovaných prací dle předmětných dodavatelských faktur do tvrzených vydaných faktur, a tedy do výnosů - zdanitelných příjmů žalobkyně subjektu. Jednalo se např. o závažné odlišnosti časové, závažné odlišnosti předmětu fakturace, neztotožnění materiálu a prací atd. Veškeré podrobnosti tohoto charakteru jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole (na str. 12 až 17 – SLAVSTAVBA, na str. 23 až 32 – LIKRES, na str. 38 až 45 – BATTYZA a na str. 48 až 52 – GARANTI). Fakticitu deklarovaných dodavatelských plnění nelze dle žalovaného dovodit ani z přezkoumání problematiky související s úhradami deklarovaných dodavatelských faktur, a to vzhledem ke zjištěným závažným nesrovnalostem i k hotovostnímu výběru plateb v den připsání na účet (viz body 36, 58, 68 a 86 rozhodnutí). Ve stavebních denících jsou uvedeny pouze počty pracovníků v jednotlivých dnech, není z nich zřejmé, o jaké konkrétní pracovníky se jednalo a kdo byl jejich zaměstnavatelem (viz body 43, 59, 74 a 89). Taktéž předložená fotodokumentace zachycuje pouze neidentifikované stavební dělníky (viz body 44, 60, 75 a 90 rozhodnutí), to vše za situace, kdy je z účetní evidence žalobkyně zcela zřejmé, že dodavatelem žalobkyně nebyla pouze společnost SLAVSTAVBA, společnost LIKRES, společnost BATTYZA a společnost GARANTI, ale žalobkyně v roce 2011 přijala faktury od celé řady jiných dodavatelů, jak fyzických, tak i právnických osob – např. S. Š., M. M., I. B., Š. R., S. A., U. J., MILLENNIUM UA, s.r.o., L.K. – KAPITAL, s.r.o., MaxR.D.S, s.r.o., AL-GID, s.r.o., SHALANDA, s.r.o., KV BAU, s.r.o., VolBob, s.r.o., Stavební společnost KAMA, s.r.o., STAMONT CZ, s.r.o., PKS MONT, a.s., STAV CZECH, s.r.o., atd. V rámci těchto ostatních dodavatelů ze strany fyzických i právnických osob se vyskytovala i řada cizích státních příslušníků. Počet přijatých faktur za rok 2011 je celkem 936, z toho byly správcem daně zpochybněny pouze částky zúčtované v daňových nákladech dle 36 přijatých faktur, tj. malá část z celkového počtu přijatých faktur. Dále žalovaný zdůraznil, že z celkové výkonové spotřeby v daném období (28.479.528,63 Kč) nebyla správcem daně uznána za daňově účinné náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů na základě předmětných kontrolních zjištění částka 7.931.706 Kč, což činí 27,85 %. Z celkových nákladů vykázaných žalobkyní v účetní evidenci r. 2011 částka 7.931.706 Kč představuje 25,26 %. V poměru k „výkonům“ (30.718.527,45 Kč) činí daň přiznaná žalobkyní v řádném daňovém přiznání (5.510 Kč) 0,02 %, částka nově stanovené celkové daňové povinnosti správcem daně (1.512.400 Kč) pak 4,92 %. Vzhledem ke skutečnosti, že sazba daně dle § 21 zákona o daních z příjmů činí 19 % ze základu daně sníženého o položky podle § 34 a § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů, je dle žalovaného již z vyčísleného poměru nově stanovené celkové daňové povinnosti správcem daně k „výkonům“ (4,92 %) zcela zřejmé, že v předmětném řízení byly k vykázaným „výkonům“ (zdanitelným příjmům) akceptovány esenciální náklady, tj. náklady nutné k dosažení zdanitelných příjmů, a to v přiměřené výši. Žalovaný tedy uzavřel, že neprůkazností 36 nákladových položek v tomto konkrétním případě nedošlo k zatemnění obrazu o

hospodaření žalobkyně a bylo možno stanovit daň dokazováním. Zákonem stanovené podmínky pro použití pomůcek nebyly splněny.

8. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2019, č. j. 7608/19/5200-11434-701858, podala žalobkyně žalobu, v níž namítala, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu obsaženým v rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35. Nejvyšší správní soud dle žalobkyně jasně uvedl, že pokud nedojde k podstatné změně důkazní situace v navazujícím řízení, musí žalovaný stanovit daň podle pomůcek. K žádné změně důkazní situace nedošlo, žalovaný však daň podle pomůcek nestanovil, jeho rozhodnutí je proto nezákonné a mělo by být zrušeno.
9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
10. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že **ž a l o b a j e d ů v o d n á**.
11. Jak soud uvedl v narativní části tohoto rozsudku, v dané věci již Nejvyšší správní soud jednou rozhodoval a formuloval dva zcela jasné závěry. Jednak uzavřel, že žalobkyně neunesla v daňovém řízení důkazní břemeno, které ji tížilo (viz bod 21 rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35). Dále konstatoval, že za daného skutkového a právního stavu jsou v projednávané věci splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (*„nezmění-li se podstatně důkazní situace v navazujícím řízení, žalovaný stanoví daň dle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu“* - viz bod 26 rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35).
12. Právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený ve zrušovacím rozhodnutí je závazný jak pro žalovaného [srov. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.], tak pro krajský soud (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 27. 2. 2018, č. j. 46 Af 35/2015-27, publ. pod č. 3732/2018 Sb. NSS). Vysloveným právním názorem je vázán i Nejvyšší správní soud sám, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. Změny původně vysloveného právního názoru se senát, který o nové kasační stížnosti rozhoduje, nemůže domoci ani předložením věci rozšířenému senátu postupem podle § 17 s. ř. s. (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56). Vázanost právním názorem je oslabena pouze výjimečně, a to typicky v případě nových (zásadních) skutkových zjištění (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2019, č. j. 1 Afs 183/2019 – 40, bod 27), v případě změny právní úpravy nebo v případě překonání předešlého právního názoru judikaturou (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2017, č. j. 10 As 305/2017 – 57, bod 12).
13. Princip kasační závaznosti právního názoru instančně nadřízeného soudu je procesním odrazem hierarchického uspořádání soudní soustavy. Není přitom samoučelný, smyslem jeho zachovávání je jednak rychlost a hospodárnost výkonu soudnictví, jednak právní jistota účastníků soudního řízení a z ní vyplývající důvěryhodnost rozhodovací činnosti soudů. Případný - byť i důvodný - nesouhlas krajského soudu či správního orgánu s

právními závěry či se skutkovým hodnocením Nejvyššího správního soudu obsaženým v jeho zrušujícím rozsudku, je irrelevantní a krajský soud i správní orgán musí v dalším řízení závěry Nejvyššího správního soudu respektovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2017, č. j. 1 As 74/2017 – 28). Možné překročení pravomocí instančně nadřízeným soudem při formulaci závazného právního názoru lze řešit toliko cestou opravných prostředků (jsou-li jaké), eventuálně cestou ústavní stížnosti, vždy však pouze z iniciativy účastníků řízení (srov. nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 15/14).

14. Lze tedy shrnout, že kasační závaznost může být - při nezměněném skutkovém a právním stavu - reflektována toliko bezpodmínečným respektováním právního názoru Nejvyššího správního soudu. V řízení následujícím po kasačním rozhodnutí Nejvyššího správního soudu proto není prostor pro úvahy, zda je právní názor Nejvyššího správního soudu správný či úplný. Toto pravidlo neplyne z přesvědčení o neomylnosti Nejvyššího správního (či jiného) soudu, nýbrž z nutnosti definitivně ukončit konkrétní spor a předejít nekonečnému soudnímu ping-pongu, který by neúměrně prodlužoval řízení, a tím porušoval právo účastníků na spravedlivý proces (srov. – mutatis mutandis – právní názor vyslovený v odůvodnění nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. IV.ÚS 1642/11).
15. Po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu nedošlo k žádné změně skutkového stavu (na čemž se ostatně účastníci shodli – viz protokol o jednání na listech číslo 48 a 49 soudního spisu). Nebyla tvrzena ani změna právní úpravy či změna výkladu relevantní právní úpravy rozhodnutím „vyšší váhy“ (např. rozhodnutím rozšířeného senátu, nálezem Ústavního soudu, rozhodnutím ESLP či SDEU; k tomu srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2019, č. j. 1 Afs 183/2019 – 40, bod 25, ze dne 30. 10. 2019, č. j. 1 Afs 184/2019 – 38, bod 21, či ze dne 10. 10. 2018, č. j. 1 As 109/2018 – 97, bod 33). Za těchto okolností proto měl žalovaný stanovit daň podle pomůcek, jak mu uložil Nejvyšší správní soud, byť soud nezpochybňuje racionalitu jeho argumentace a je si vědom toho, že stanovení daně podle pomůcek bude v projednávané věci velmi složité (sama žalobkyně nebyla při jednání dne 6. 11. 2019 schopna uvést, jaké zcela konkrétní pomůcky by měl žalovaný pro stanovení daně užít, byť se stanovení daně podle pomůcek dlouhodobě domáhá), jakož i toho, že žalobkyně bude (na rozdíl od jiných subjektů) ušetřena negativních důsledků vlastního porušení zákona a stát za ni bude domýšlet a následně i uplatňovat to, co mohla v souladu se zákonem uplatnit sama (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35).
16. Vzhledem k výše uvedenému soud uzavírá, že žalovaný porušil povinnost plynoucí z § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s., a proto soud jeho rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok I; § 78 odst. 1 s. ř. s.). Nedojde-li v dalším řízení k podstatné změně skutkového a právního stavu, bude žalovaný postupovat dle pokynů Nejvyššího správního soudu obsažených v odůvodnění rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35 (viz bod 26 zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu), a stanoví daň podle pomůcek.
17. Dle § 60 odst. 1 s. ř. s. 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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.

18. Soud proto úspěšné žalobkyni přiznal proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem (výrok II) tvořených:

a) odměnou advokáta za 3 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsí žaloby, účast na jednání před soudem) dle § 7 bodu 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. (3 x 3.100 Kč),

b) paušální náhradou hotových výdajů advokáta (dle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.) spojených se třemi úkony právní služby (3 x 300 Kč),

c) náhradou cestovních výdajů (§ 13 odst. 1, 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb.) za cestu z Hradce Králové do Pardubic a zpět (50 km) osobním automobilem s průměrnou spotřebou pohonných hmot 5, 97 l NM na 100 km při ceně pohonné hmoty (dle vyhl. č. 33/2018 Sb.) 33,60 Kč/l a sazbě základní náhrady za používání silničních motorových vozidel 4, 10 Kč/km, náhradou za promeškaný čas za 2 půlhodiny po 100 Kč (§ 14 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.); celkem činí cestovní náhrady a náhrada za promeškaný čas 505 Kč [(6, 1 x 50) + 200],

d) daní z přidané hodnoty (21 %) ve výši 2.248 Kč (10.705 x 0,21), neboť advokát žalobkyně je plátcem této daně (§§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

e) zaplaceným soudním poplatkem za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3.000 Kč.

Celkem 15.953 Kč.

19. Platební místo („k rukám zástupce žalobkyně“) bylo určeno v souladu s § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s., přiměřená lhůta ke splnění povinnosti uložené výrokem II pak v souladu s § 160 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

V Pardubicích dne 13. listopadu 2019

Jan Dvořák v.r.
předseda senátu