



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

žalobkyně: **HORKON s. r. o.**,
sídlem Sezónní 634/8, 739 32 Vratimov,
zastoupen Ing. Tomášem Kubným, daňový poradcem,
sídlem Karla Pokorného 1553/42, 708 00 Ostrava,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 2. 2019, č. j. 8012/19/5200-11434-70300,
ve věci daně z příjmů

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 2. 2019, č. j. 8012/19/5200-11434-70300 **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 13 200 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Ing. Tomáše Kubného, daňového poradce s místem podnikání Karla Pokorného 1553/42, 708 00 Ostrava.

Odůvodnění:

I. Žalobní body a vyjádření žalovaného

1. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 (rozhodnutí ze dne 13. 5. 2015). Žalobkyně se proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru bránila odvoláním. Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 8. 2016 změnil výši doměřené daně z částky 233 700 Kč na částku 310 650 Kč a úměrně tomu zvýšil i penále. Žalovaný žalobkyni neuznal uplatněné výdaje ve čtyřech případech: na stavební práce od dodavatelky Orresant, s. r. o. (1 188 290 Kč), a dodavatelky Excelent Brno, spol. s r. o. (386 850 Kč), na vibrační válec zakoupený od druhé z těchto společností (17 820 Kč) a na materiál lapače tuku od společnosti Sineko Engineering (41 666,40 Kč), neboť o těchto výdajích vznikly žalovanému pochybnosti.
2. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu. Krajský soud v Ostravě zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 4. 4. 2018, č. j. 22 Af 90/2016-37, dále jen **první rozsudek** krajského soudu). Žalovaný tehdy pochybil, jelikož neprovedl navrhované svědecké výslechy dvou stavbyvedoucích, kteří se mohli jednoznačně vyjádřit k tomu, kdo, kdy a které práce prováděl a na základě čeho. Žalovaný měl rovněž provést místní šetření a ověřit při něm koupi vibračního válce. Tyto vady řízení mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.
3. Poté žalovaný opět rozhodl v této věci (rozhodnutí specifikované v záhlaví). Po vyslechnutí svědků a provedení místního šetření znovu změnil rozhodnutí správce daně ze dne 13. 5. 2015 tak, že doměřená daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2010 se zvýšila z částky 233 700 Kč na částku 310 650 Kč a současně se zvýšil i penále.
4. Žalobkyně podala žalobu také proti tomuto druhému rozhodnutí žalovaného. Žalobkyně mj. namítá, že jí žalovaný nesprávně neuznal uplatněné náklady na stavební práce přijaté od tří dodavatelek: Orresant, Sineko a Excelent. Nesouhlasí ani s tím, že jí neuznal uplatněný daňový odpis za nákup vibračního válce od Excelent. Žalobkyně své žalobní námítky směřovala do tří základních okruhů. Zejména nesouhlasila s hodnocením provedených důkazů. Tvrzení V. T. o tom, že spolupráci se společností Orresant ukončil v roce 2010 a plnou moc vypověděl v roce 2011, údajně nemůže obstát ve světle dalších zjištění; správce daně měl nadto V. T. před tím, než zemřel, vyslechnout jako svědka. Dále namítla, že nijak nemohla ovlivnit, zda došlo k výběru finančních prostředků z účtu společnosti Orresant bezprostředně po jejich úhradě. Nesouhlasila s posouzením výpovědi svědků M. H. a L. H. Namítla nedostatečně zjištěný skutkový stav u uplatněných výdajů vůči Sineko. Žalobkyně dále poukázala na to, že žalovaný odlišně hodnotil tytéž skutečnosti u daně z příjmu a DPH, kdy pro účely DPH měl totéž plnění poskytnuté týmiž dodavatelkami za prokázané a daňový odpočet ji uznal. Dále žalobkyně namítla neuznání alespoň minimálních nutných výdajů, jelikož daňové orgány nepochybně, že žalobkyně plnění vůči svým odběratelům skutečně provedla, a na realizaci tohoto plnění jí

nutně vznikly minimální výdaje. Zdůraznila, že vibrační válec stále skutečně má, přesto jí daňové orgány odpis neuznaly.

5. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

II. Předcházející soudní řízení

6. Krajský soud v Ostravě i této druhé žalobě vyhověl, opětovně zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (**druhý rozsudek** krajského soudu ze dne 7. 1. 2020, č. j. 25 Af 17/2019-43). Žalovaný se proti rozsudku krajského soudu bránil kasační stížností, které Nejvyšší správní soud vyhověl (rozsudek ze dne 9. 12. 2021, č. j. 10 Afs 56/2020-37). Nejvyšší správní soud závázal krajský soud, aby v souladu s jeho závazným právním názorem opět vypořádal námitky týkající se výdajů vůči Sineko, a také výtky ohledně minimálně nutných výdajů.
7. Žalobkyně ani žalovaný se po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci nevyjádřili k právním či skutkovým okolnostem případu.

III. Z obsahu správního spisu

8. Dne 10. 9. 2013 správce daně u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010. V kontrolovaném období žalobkyně prováděla hlavně stavební činnost. Žalobkyně účtovala v soustavě účetnictví podle § 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a zaúčtovala náklady za přijaté stavební práce od dodavatelek Orresant, Excelent a Sineko, a též uplatnila odpis vibračního válce od Excelent. Správce daně vyloučil uplatněné výdaje vůči Orresant a Sineko. Žalovaný v odvolacím řízení vyloučil rovněž výdaje vůči Excelent, a to jak v předchozím rozhodnutí ze dne 17. 8. 2016, tak v nyní napadeném rozhodnutí.

10. Co se týká personálií jednotlivých subjektů a předmětu činnosti, pak:

- společnost Excelent má od 28. 8. 2009 zapsanou činnost – výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách č. 1-3 živnostenského zákona, jejím jednatelem byl od 20. 5. 2008 do 7. 10. 2014 pan V. T.,
- společnost Orresant má od 3. 12. 2009 zapsán předmět činnosti – výroba, obchod a služby neuvedené v příloze 1-3 živnostenského zákona, pronájem nemovitostí a bytů. Vedla účet u České spořitelny a. s., jejímž disponentem byl pan V. T. od 12. 3. 2010 do 1. 6. 2012, který byl rovněž zmocněncem vůči správci daně tohoto subjektu od 25. 7. 2007 do 13. 2. 2011. Jednateli společnosti byli pan L. P. (od 3. 12. 2009 do 18. 3. 2011) a J. M.,
- společnost Sineko má od 27. 5. 2002 do 8. 7. 2014 zapsán mj. předmět činnosti inženýrská činnost v investiční výstavbě, jejím jednatelem byl v době 27. 5. 2002 do 10. 7. 2014 Ing. J. F. a T. B.,
- žalobkyně je stavební společností, jejímž jednatelem je pan P. K. a J. H.

11. Žalobkyně do daňově uznatelných nákladů zaúčtovala od dodavatelky Orresant čtyři výdaje: dvě faktury ze dne 30. 10. 2010 za „stavební práce Teva Opava“ a za „stavební práce Mirel Vratimov“ a dvě ze dne 30. 9. 2010 za „stavební práce Mirel Vratimov“ a

„stavební práce OC Hornbach“. Výdaje doložila pouze těmito fakturami. Správce daně ji proto vyzval k prokázání faktického plnění. Žalobkyně uvedla, že neuzavřela písemné smlouvy o dílo. Na stavbě jednal za Orresant pan M. H. Výkazy práce nepředložila s tím, že se vše zapisovalo do notesu přímo na stavbě. Provedené práce zachycují stavební deníky. O předání staveb nesepisovala protokoly, vše probíhalo ústně. Platila částečně v hotovosti, částečně bankovním převodem. Faktury předával pan H. a jemu rovněž platila v hotovosti. Žalobkyně předložila smlouvy o dílo se svými odběrateli, vztahující se k dotčeným stavbám, včetně dalších dokladů, jako jsou rozpočty, protokoly o předání a převzetí díla a vydané faktury.

12. Správce daně zjistil, že kromě faktury č. 101000016 (faktura ze dne 30. 10. 2010 na „stavební práce Teva Opava“) žalobkyně hradila faktury bankovním převodem na účet Orresant u České spořitelny a v den přijetí byly platby vybrány v hotovosti. Co do platby v hotovosti Orresant vystavila příjmový doklad dne 21. 1. 2011, výdajový pokladní doklad na totéž plnění žalobkyně vystavila až 30. 12. 2011.
13. Dále správce daně zjistil, že Orresant je vůči svému správci daně nekontaktní, daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2010 vyměřila na nulu a za rok 2011 jej ani nepodala. Nepodávala ani přiznání k DPH od října 2011.
14. Orresant zmocnila k jednání za ni V. T. a rovněž mu dala dispoziční oprávnění k účtu u České spořitelny. Pan T. dne 13. 7. 2011 sdělil Finančnímu úřadu, že od srpna 2010 s Orresant nespolupracuje.
15. Správce daně vyslechl několik osob. Paní M. K., zaměstnankyně žalobkyně, uvedla, že výdajový pokladní doklad vztahující se k hotovostní platbě vystavila s datem, jak je na něm uvedeno, a to na základě instrukcí jednatele žalobkyně. Neví, proč na dokladu není uveden podpis příjemce hotovosti. Svědkyně nedokázala popsat příjemce hotovosti; nezná ani pana M. H., ani V. T. Dále správce daně vyslechl pana H. R., jednatele společnosti M. R. – Vodovody a kanalizace s.r.o., odběratele žalobkyně. Svědek vypověděl, že Orresant nezná, pracovníci na stavbě měli na oblečení označení „Horkon“, toto označení bylo i na bagrech a strojích. Práce řídila společnost Horkon – pan H. a pan K. Bývalého jednatele Orresantu L. P. správce daně nevyslechl, protože se jej nepodařilo předvolat.
16. Žalobkyně dále uplatnila jako daňově uznatelný výdaj faktury od dodavatelky Excelent, a to fakturu č. 1012000011 ze dne 30. 12. 2010 na práce „stavební na kanalizaci Forvark Stará Bělá, dále fakturu č. 101200009 na „vibrační válec Wacker“ ze dne 22. 12. 2010 a jeho odpis za rok 2010. I zde žalobkyně k uplatněným nákladům předložila pouze faktury a správce daně ji proto vyzval k prokázání faktického plnění.
17. K vibračnímu válci žalobkyně uvedla, že ho koupila od společnosti Excelent ústně uzavřenou kupní smlouvou. Předávací protokol žalobkyně nemá, nemá ani návod k použití. Cena byla zřejmě včetně dopravy. Kupní cenu žalobkyně zaplatila bankovním převodem omylem společnosti Orresant. Omyl vznikl tím, že pan T. byl jak jednatelem Excelent, tak Orresant. Následně pan T. sdělil žalobkyni e-mailem, že platbu předal společnosti Excelent; tento e-mail žalobkyně předložila správci daně. Správce daně dále zjistil, že Excelent nabyla vibrační válec krátce před jeho prodejem žalobkyni od

dodavatelky Elza spol. s r. o., jejímž jednatelem a společníkem byl pan J. M., který byl rovněž jednatelem Orresant (byl v jiném období). Společnost Elza je nekontaktní. Správce daně následně vyhodnotil, že žalobkyně neprokázala uskutečnění tohoto zdanitelného plnění.

18. K stavebním pracím „Forvark Stará Bělá“, žalobkyně uvedla, že tyto práce provedla její dodavatelka Excelent a ona je pak dodala společnosti M. R., Vodovody a kanalizace s. r. o. Zakázka probíhala stejným způsobem, jako u společnosti Orresant. Stavbu řídil pan K. Neměla výkazy práce ani žádné rozpisy k fakturaci. Žalobkyně předložila rukopis stavebních deníků, smlouvu s konečnou odběratelkou, vydané faktury a rozhodnutí o povolení stavby. Předložila rovněž výdajový pokladní doklad na částku 464 220 Kč vystavený ve prospěch Excelent ze dne 30. 9. 2011, s datem platby 9. 2. 2011, podpis pokladníka nečitelný, podpis příjemce není uveden. Při místním šetření u Excelent předložil její jednatel V. T. kopie sporných faktur, jejich zaúčtování a příjmové pokladní doklady. Současně předložil objednávku od žalobkyně a výkaz provedené práce, s tím, že zde nebyla písemná smlouva ani předávací protokol. K úhradě částky 464 220 Kč předložil dva příjmové pokladní doklady, a to na částku 200 000 Kč ze dne 3. 1. 2011 a částku 264 220 Kč ze dne 4. 1. 2011.
19. Žalobkyně dále uplatnila jako daňově uznatelný výdaj fakturu vystavenou společností Sineko č. ZU/21010004 ve výši 41 666,60 Kč, u které je uvedeno pouze „zaúčtování zálohové platby faktury Z/2900598“. K výzvě správce daně žalobkyně uvedla, že dne 12. 11. 2009 zaúčtovala zálohu 50 000 Kč, úhradu provedla bankovním převodem dne 15. 1. 2010. Následně Sineko vystavila příslušný daňový doklad a doklad na částku 8 333,40 Kč. Sineko fakturovala lapač tuku, který je zabudován v zemi.
20. Poté, co krajský soud v předchozím rozsudku uložil žalovanému, aby doplnil spisový materiál, žalovaný dne 13. 8. 2018 vyslechl pana M. H. a pana L. H. Výpověď M. H. shledal vnitřně rozpornou a obecnou, a proto nepotvrzující tvrzení žalobkyně. Výpověď pana H. neprokázala přijetí plnění od společnosti Orresant. Při místním šetření dne 20. 8. 2018 zjistil žalovaný, že žalobkyně má „nefunkční strojní zařízení“, kterému chyběl horní kryt a strojové zařízení, na němž bylo vyraženo RT a na štítku stroje bylo uvedeno „LOMBARDINI, 12 LD 475-2, 4306027 K 377989, MADE IN ITALY“. Žalovaný konstatoval, že nelze jednoznačně ztotožnit předvedený válec s vibračním válcem koupeným od Excelent. Setrval na předchozích závěrech o tom, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti o pořízení vibračního válce od deklarované dodavatelky ani o jeho faktickém pořízení.
21. Na základě takto zjištěného skutkového stavu žalovaný napadeným rozhodnutím z uplatněných výdajů vyloučil výdaje na stavební práce od Orrestant a Excelent na shora uvedených stavbách, neboť žalobkyně neprokázala, že práce deklarované na jí předložených dokladech skutečně provedly a dodaly tyto společnosti (viz bod [74] napadeného rozhodnutí). Daňové orgány neuznaly jako daňové účinný náklad odpis vibračního válce v roce 2010, neboť žalobkyni se nepodařilo prokázat faktické pořízení vibračního válce, ani to, že válec byl skutečně dodán deklarovanou dodavatelkou (viz body [80] a [81] tamtéž). Vyloučily rovněž výdaj vůči Sineko, neboť žalobkyni se nepodařilo prokázat tvrzení, co bylo předmětem sporného nákupu a že související výdaj byl

vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (viz bod [86] tamtéž).

IV. Právní hodnocení krajského soudu

22. Krajský soud tedy znovu – po kasačním zásahu Nejvyššího správního soudu – přezkoumal napadené rozhodnutí. Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, (s. ř. s.)]. Ve věci rozhodl bez jednání, neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
23. Žaloba je důvodná.
24. Soud předesílá, že judikatura správních soudů se již nespočetněkrát zabývala rozložením důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Z ní – zjednodušeně řečeno – plyne, že daňový subjekt musí prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž prokázání ho správce daně vyzval. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. V podrobnostech soud odkazuje jak druhý rozsudek v této věci ze dne 7. 1. 2020, body 24 až 25, tak na něj navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2021, č. j. 10 Afs 56/2020-37, bod 14 a další tam cit. judikaturu.
25. S důkazním břemenem je třeba pracovat s přihlédnutím ke konkrétnímu typu daňové povinnosti. Zde jde o výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovení tímto zákonem a zvláštními předpisy*. O daňově účinný výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jde pouze tehdy, jsou-li splněny tyto čtyři podmínky: 1. výdaj byl skutečně vynaložen, 2. výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3. výdaj byl vynaložen ve zdaňovacím období, a 4. zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj.

IV.1. Vibrační válec

26. Úvodem soud zdůrazňuje, že Nejvyšší správní soud výslovně potvrdil jeden z důvodů, pro které krajský soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem měl za to, že žalovaný *nesprávně* pochyboval o uskutečnění plnění, konkrétně nabytí vibračního válce od společnosti Excelent, který žalobkyně též odepisovala. V tomto směru orgány daňové správy neunesly důkazní břemeno. Soud je nyní vázán jak svým původním závěrem stran vibračního válce, který vyslovil v druhém rozsudku ze dne 7. 1. 2020 (srov. § 49 odst. 10 s. ř. s.), tak na něj navazujícím rozsudkem 10 Afs 56/2020 (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Od těchto závěrů se může odchýlit, jen pokud tento právní názor *popřel* nadřízený soud nebo v dalším řízení došlo *ke změně skutkového základu*, která by způsobila nepoužitelnost dříve vysloveného právního

názoru (nález Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2012, sp. zn. II. ÚS 1688/10, zejména body 26 a 34). Ani jeden z těchto dvou předpokladů ovšem v nyní posuzované věci nenastal. Navíc žalobkyně ani žalovaný nic takového ani netvrdili, ačkoli jim k tomu soud po kasaci jeho druhého rozsudku poskytl prostor. V podrobnostech soud odkazuje na odůvodnění jeho druhého rozsudku ze dne 7. 1. 2020, body 35 až 38, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu 10 Afs 56/2020, body 41 až 49.

27. Již jen toto je nutným a dostatečným důvodem pro opětovné zrušení napadeného rozhodnutí.

IV.2. Výdaje vůči společnosti Sineko

28. Dle žalobkyně měly daňové orgány provést výslech jednatele dodavatelky Sineko, popř. provést místní šetření za účelem prokázání dodání lapače tuku.

29. Krajský soud v druhém rozsudku v této věci ze dne 7. 1. 2020 měl za to, že žalobkyně takový důkazní návrh uplatnila. Avšak Nejvyšší správní soud v rozsudku 10 Afs 56/2020, body 36 a násl. tento závěr popřel, jelikož usoudil, že žalobkyně žádné důkazní návrhy do řízení nevnesla. V návaznosti na to Nejvyšší správní soud uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a nepřesvědčila o opaku ani daňové orgány, ani správní soudy. Žalobkyně pouze tvrdila předmět plnění (lapač tuku), ale nedoložila ho formálně správnými a úplnými doklady, ani jinými prostředky. V tomto směru nestačila zálohová faktura, z níž navíc vůbec nevyplývalo, že se jedná o lapač tuku. Žalobkyně tedy neunesla své důkazní břemeno ani v první fázi daňového řízení a nebylo na daňových orgánech, aby to za žalobkyni dokazovaly. Daňové orgány seznámily žalobkyni s tím, jak na tento výdaj nahlízejí. V návaznosti na to mohla žalobkyně předběžné závěry řádně zpochybnit a navrhnout odpovídající důkazy. Neučinila tak ani v odvolání, proto nyní nemůže v tomto směru nic vycítat orgánům finanční správy.

30. Tato námitka je tedy nedůvodná.

IV.3. Výdaje vůči společnosti Orresant a související rozhodnutí ve věci DPH

31. Žalobkyně dále nesouhlasila s hodnocením provedených důkazů k prokázání uplatněných výdajů vůči společnosti Orresant, které žalovaný vyloučil z důvodu pochybností o tom, že práce deklarované na dokladech vystavených touto společností, Orresant skutečně realizovala.

32. Dle daňových orgánů žalobkyně ve vztahu k těmto výdajům splnila primární důkazní povinnost, nicméně nevyvrátila pochybnosti, které jim následně o uplatněných výdajích vznikly. Tyto pochybnosti vyvolala zejména skutečnost, že Orresant je nekontaktní, za rok 2010 nepodala daňové přiznání k DPH. Na daň z příjmu podala nulové daňové přiznání. Podezřelým se jevil další osud plateb za sporná plnění, jelikož tyto platby byly následně vybrány v hotovosti. Toto sice samo o sobě nevedlo k závěru o neprokázání faktické realizace plnění dodavatelkou Orresant, nicméně jde o skutečnost, která u daňových orgánů vyvolala pochybnosti o účelu poskytnutých plateb a současně o faktickém provedení prací ve fakturovaném rozsahu (viz bod [55] napadeného rozhodnutí).

33. Krajský soud v druhém rozsudku v této věci ze dne 7. 1. 2020, body 25 až 29, vyvrátil žalobní výtky ohledně uskutečnění prací fakturovaných dodavatelkou Orresant. Jak již vysvětlil výše (bod 26 shora), tímto závěrem je vázán. Ostatně tyto závěry nezpochybnil ani Nejvyšší správní soud v rozsudku 10 Afs 56/2020, jakkoli měl k tomu procesní prostor.
34. Nejvyšší správní soud však v právě cit. rozsudku kritizoval krajský soud kvůli nepodloženým závěrům ohledně odlišného postupu daňové správy ve věci daně z příjmů a DPH. V tomto soud plně odkazuje na rozsudek 10 Afs 56/2020, body 18 až 29, kterým je vázán. Žalovaný tedy bude muset opět srozumitelně a přezkoumatelně vysvětlit, zda totožné skutkové okolnosti hodnotil odlišně u daně z příjmů a DPH.

IV.4. Výdaje vůči společnosti Excelent

35. Žalobkyně nesouhlasila ani se závěry žalovaného ohledně výdajů na akci Forvark Stará Bělá. Jak krajský soud vysvětlil již v druhém rozsudku v této věci ze dne 7. 1. 2020, bod 44, žalobkyně ve vztahu k neuznání těchto výdajů neuvedla téměř žádné konkrétní argumenty. Námitka rozdílného posouzení výdajů vůči dodavatelkám Excelent a Orresant je nedůvodná, jelikož správce daně tyto výdaje shodně neuznal. Naopak soud v obecné rovině na některé své závěry ohledně plnění od Orresant odkazuje i ve vztahu k neuznání výdajů od Excelent, jelikož obě dodavatelky Orresant a Excelent pojí osoba pana T., jemuž první jmenovaná udělila plnou moc k zastupování a zřídila dispoziční právo k jejímu bankovnímu účtu, a u druhé z dodavatelek pak ve sporném období působil jako jednatel. Jde-li pak o argumenty na s. 11 žaloby, jádro žalobkyniní citovaných závěrů judikatury se především vztahuje k podvodům na DPH, nikoliv k dani z příjmů. Proto se mívá s rozhodovacími důvody žalovaného.

IV.5. Minimální nutné výdaje

36. Konečně žalobkyně namítla, že jí žalovaný měl uznat alespoň minimální, tzv. esenciální výdaje k přijatému plnění. Žalovaný k této námitce uvedl, že není-li prokázáno, že práce byly poskytnuty, není znám jejich rozsah a kdo je vykonal, nelze tzv. minimální nutné náklady uznat.
37. V druhém rozsudku v této věci ze dne 7. 1. 2020, bod 39 a násl., soud této výtce vyhověl. Měl, za to, že závěr žalovaného je vnitřně rozporný a nepřezkoumatelný. Ke kasační stížnosti žalované ovšem Nejvyšší správní soud tento důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí popřel (rozsudek 10 Afs 56/2020, body 52).
38. Krajský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, se tedy dále zabýval otázkou, zda napadené rozhodnutí ob stojí i ve věcném přezkumu důvodů, pro které daňové orgány žalobkyni neuznaly ani minimální nutné výdaje. Přitom následoval vodítka, na která ho Nejvyšší správní soud odkázal v rozsudku 10 Afs 56/2020, body 53.
39. Minimálně nutné výdaje lze uznat jen výjimečně, a to jen tehdy, je-li samotné uskutečnění výdaje nade vší pochybnost prokázáno, byť např. není doložena jeho přesná výše (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, čj. 5 Afs 169/2019-43, bod

- 47). Při uznávání minimálních nutných výdajů nelze přehlížet, že podíl vyloučených výdajů z celkově uplatněných výdajů za rok 2010 je minimální a správce daně účetnictví žalobkyně jako celek nezpochybnil (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, čj. 10 Afs 26/2018-46, body 19 a 20).
40. Ve smyslu těchto závěrů je nutné nahlížet i na žalobkyní deklarované výdaje od dodavatelek Orresant a, co se týče fakturovaných prací, také Excelent (akce Forvark Stará Bělá). Krajský soud přitom neopomenul pokyn Nejvyššího správního soudu, že bod 102 napadeného rozhodnutí nelze číst odděleně od zbytku odůvodnění tohoto rozhodnutí.
41. Nyní projednávaná kauza nepatří mezi výjimečné případy. Žalobkyně a žalovaný se nepřou o to, zda sporné služby (práce) byly provedeny, sporný je rozsah provedených prací a není ani jasné, kdo tyto práce provedl. Toto nelze přičíst na vrub žalovanému. Naopak, byla to žalobkyně, která je s ohledem na shora vysvětlené rozložení důkazní povinnosti povinna dbát o to, aby prokázala skutečný rozsah provedených prací, a – v případě, že by neprokázala, že práce vykonaly jí označené dodavatelky – nabídnout orgánům finanční správy alternativní vysvětlení, resp. jiný scénář toho, kdo práce ve skutečnosti provedl. V tomto směru žalovaný trefně poznamenal, že žalobkyně měla sama kapacitu vykonat práce, které si nechala fakturovat od tvrzených dodavatelek (např. bod 96 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně tuto pochybnost nijak nevyvrátila, natož to pouhým tvrzením, že způsob realizace plnění je otázkou jejího soukromoprávního (podnikatelského) rozhodnutí (s. 15 žaloby). Námitky ohledně neuznání esenciálních výdajů jsou tedy nedůvodné. Tento závěr platí s jedinou výjimkou, a to ledaže by se žalovanému nepovedlo vysvětlit, proč totožné skutkové okolnosti (zejm. fakturace od dodavatelky Orresant) hodnotil odlišně u daně z příjmů a DPH, pokud tak skutečně učinil (bod 34 shora včetně odkazu na rozsudek 10 Afs 26/2018, body 18 až 29).
42. Co do tvrzených výdajů na dodání lapače tuků od Sineko nelze o uznání esenciálních výdajů uvažovat, jelikož žalobkyně nesplnila ani jen prvotní důkazní povinnost (rozsudek 10 Afs 26/2018, bod 39).
43. Ve vztahu k esenciálním výdajům ohledně vibračního válce od Excelent se krajský soud nemůže vyjádřit, jelikož žalovaný musí nejdřív znovu – ve smyslu výše uvedeného – posoudit, zda vibrační válec lze uznat jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů (bod 26 shora).

IV. *Procesní postřeh co do hmotněprávní lhůty*

44. Pro úplnost soud dodává, že v této věci zvažoval také otázku, zda daňovým orgánům neprekluovalo právo daň doměřit. Krajský soud v jiném případě poukazyval na to, že prekluzivní dobu, která započala za účinnosti § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (zde 31. 12. 2010), nelze ve smyslu § 41 s. ř. s. stavět, pokud daňový subjekt podal žalobu proti rozhodnutí žalovaného až v roce 2011, tzn. po tom, co nabyl účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 21. 12. 2020, č. j. 65 Af 19/2019-47 ve znění opravného usnesení). Navzdory přesvědčení krajského soudu Nejvyšší správní soud tento výklad odmítl (rozsudek ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021-21). Teprve usnesením ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 95/2021-40, devátý senát Nejvyššího správního soudu postoupil tuto spornou

otázku rozšířenému senátu za účelem sjednocení judikatury. Na názor rozšířeného senátu krajský soud nemohl vyčkat, jelikož v kauze Horkon rozhodl dva dny předtím, než devátý senát tuto otázku vůbec postoupil rozšířenému senátu.

V. Závěr a náklady řízení

45. Napadené rozhodnutí nemá ve vztahu k závěrům o vyloučení odpisu vibračního válce oporu ve spise. Soud ho proto zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení [§ 76 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s.]. V něm žalovaný, pokud to považuje za potřebné, doplní dokazování ve vztahu a k vibračnímu válci, a nově posoudí, zda vibrační válec lze uznat jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Žalovaný neopomene ani srozumitelně a přezkoumatelně vysvětlit, zda v posuzované věci hodnotil totožné skutkové okolnosti odlišně u daně z příjmů a DPH.
46. Vzhledem k tomu, že v řízení byla plně procesně úspěšná žalobkyně, vzniklo jí právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Náklady řízení žalobkyně představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč, dále odměnu za zastoupení daňovým poradcem ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif], a to za tři úkony právní služby: příprava a převzetí zastoupení, sepsání žaloby a vyjádření se ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], a třikrát režijní paušál ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Všechny tyto náklady řízení v celkové výši 13 200 Kč žalobkyni prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jejího práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobkyně podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve spojení s § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze 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 22. března 2022

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu