



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **R. s.r.o., IČO X**  
sídlem V. 294, X V.  
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským  
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2020, č. j. 4870/20/5200-11434-70700,  
ve věci daně z příjmů právnických osob,

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 2. 2020, č. j. 4870/20/5200-11434-70700, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 23 570 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov.

**Odůvodnění:**

**A. Vymezení věci**

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 2. 2019, č. j. 312540/19/3102-50524-804929 doměřil žalobkyni daň z příjmu právnických osob ve výši 2 349 540 Kč za zdaňovací období roku 2013 a stanovil penále. Dle zprávy o daňové kontrole vedla k doměření daně mj. následující kontrolní zjištění:
  - neoprávněné zahrnutí nákladů na opravu skladové haly v obci V. do daňově účinných nákladů ve výši 7 034 586,47 Kč – podle správce daně neprováděla žalobkyně opravu haly, nýbrž vystavěla novou, tj. pořídila hmotný majetek, přičemž výdaje vynaložené na pořízení hmotného majetku nelze uplatňovat v rámci nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ve spojení s § 25 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „ZDP“), nýbrž jediné v rámci odpisů dle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP (zjištění č. 1);
  - neoprávněné zahrnutí úroků z dluhopisů emitovaných v roce 2012 do daňově účinných nákladů ve výši 833 333 Kč – podle správce daně žalobkyně použila prostředky získané emisí dluhopisů na pořízení dlouhodobého majetku (výrobní haly v obci Všechnovice), nikoliv na financování provozních záležitostí, přičemž žalobkyně si sama stanovila, že úroky vzniklé během pořizování dlouhodobého majetku jsou součástí pořizovací ceny; proto takové úroky nemohou být uplatněny jako náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ve spojení s § 25 odst. 1 písm. b) ZDP, nýbrž jediné jako odpis dle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP (zjištění č. 2);
  - neoprávněné zahrnutí nákladů za nákup služeb od dodavatele T. S. (dále jen „společnost T.“) do daňově účinných nákladů ve výši 4 490 630 Kč [žalobkyně měla dodat společnosti K. R. a. s. (dále jen „společnost K.“) čerpadlo do budované jaderné elektrárny M. včetně průvodní technické dokumentace (dále jen „P.“), přičemž si podle faktur měla nechat tuto dokumentaci zpracovat společností T.] – podle správce daně nebylo prokázáno, že by předmětné plnění žalobkyni společnost T. poskytla (zjištění č. 4);

Dále správce daně neuznal v průběhu daňové kontroly žalobkyní uplatněný nárok na snížení základu daně o částku 1 824 036,75 Kč odpovídající nesprávně zaúčtované dohadné položce aktivní na zbývající část ceny z kupních smluv uzavřených s Č. P. D., a. s. (dále jen „společnost Č.“) v roce 2012 (zjištění č. 6). Proti platebnímu výměru žalobkyně brojila odvoláním, kterému ale žalovaný nevyhověl a napadený platební výměr potvrdil.

### **B. Žaloba, vyjádření žalovaného a obsah dalších podání**

2. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a její argumentaci lze stručně shrnout takto:
  - a) nesprávný závěr o tom, že žalobkyně na nemovitosti ve V. neprováděla opravu, ale pořídila novou stavbu – žalobkyně odstranila všechny svislé stěny původní haly proto, aby mohla provést opravu základové desky, která byla ve špatném stavu a stavba hrozila zřícením. Základová deska zabudovaná v zemi ale odstraněna nebyla, nešlo tedy o demolicí. Správce daně neprokázal existenci důvodných pochybností podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu;
  - b) nedostatečně konkrétní výzvy správce daně, aby žalobkyně prokázala, že veškeré úroky z dluhopisů jsou náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně tak neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a nedošlo tím k aktivaci důkazního břemene žalobkyně. Rovněž je

nesprávný závěr, že pokud žalobkyně disponovala dostatečnými vlastními či cizími zdroji pro financování provozních potřeb, nelze akceptovat její tvrzení, že důvodem emise dluhopisů bylo právě financování provozních potřeb. Žalovaný nesprávně posoudil celkovou finanční situaci žalobkyně, neprovedl analýzu jejích disponibilních zdrojů, kontokorent byl v době emise dluhopisů zcela vyčerpáný. Na krytí investic sloužilo max. 21 % podílu příjmu z emise dluhopisů. Správce daně nesprávně interpretoval účetní závěrku žalobkyně v otázce aktivace úroků a dalších finančních výdajů vyskytujících se během pořizování dlouhodobého majetku – žalobkyně deklarovala jen možnost, nikoli nutnost tak postupovat. Žalovaným vyzdvihovaný způsob zaúčtování nákladů souvisejících s investičním úvěrem nijak nesouvisí s úroky z dluhopisů;

- c) v případě společnosti T. nebylo z výzvy správce zřejmé, že má pochybnosti o faktickém přijetí plnění. Žalobkyně dodala společnosti K. P., která ale nevyhovovala, proto došlo následně k její revizi, kterou pro žalobkyni zpracovala společnost T., což tato potvrdila a podala i daňové přiznání za rok 2013, v němž předmětné plnění uvedla. Ingerence společnosti T. nemohla být z dokumentace zřejmá, neboť smlouva s K. zapojení subdodavatele vylučovala. Otázka předání nosičů CD není pro závěr o uskutečnění plnění rozhodující. Žalovaný nově v rozporu s principem dvojinstančnosti argumentuje neprokázáním předání dokumentace společnosti K. Správcem daně formulované pochybnosti nejsou pochybnostmi o daňové znatelnosti výdajů;
  - d) doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty. Daňová kontrola byla účelově zahájena měsíc před koncem lhůty, aniž poté bezprostředně následovaly kontrolní úkony, a dále byl nesprávně vypočten konec prekluzivní lhůty z důvodu nepřiléhavé aplikace § 38r odst. 2 ZDP (tuto námitku žalobkyně vznesla až v podání ze dne 6. 1. 2021);
  - e) nesprávný závěr týkající se tzv. dohadných položek aktivních u smlouvy se společnostmi Č. Takto lze účtovat pouze o výnosech (nákladech), které v daném účetním období skutečně vznikly. Nárok na zaplacení zbylých 15 % kupní ceny nebyl vázán na pouhé dodání zboží, nýbrž na specifické podmínky dle přílohy F1 smlouvy, které nebyly splněny, tudíž nebylo o čem účtovat. Vedle zásady akruální je třeba respektovat i zásadu účetní opatrnosti. Neexistuje-li zdanitelný příjem, nemůže být o něm účtováno. Předmětem daně nemůže být fiktivní příjem. Žalovaný v rozporu s § 8 odst. 3 daňového řádu neposuzoval smlouvy (a jejich přílohy) podle jejich obsahu. Dle judikatury lze o dohadné položce účtovat pouze tehdy, neexistuje-li pochybnost o povinnosti plnit dle smlouvy. Argumentace přihláškou pohledávky na zbylé části kupní do insolvenčního řízení je zavádějící, neboť tyto pohledávky přihlásila žalobkyně jako podmíněné, vázané na naplnění podmínek dle příloh F1.
3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na napadené rozhodnutí. Dále zdůraznil, že žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek, který by skutečné provedení fakturovaných prací společností T. prokazoval. Žalobkyně předložila P. obsahující 1624 souborů v 237 složkách, přičemž z vlastností těchto souborů vyplynulo, že většina z nich byla vytvořena v roce 2012, resp. 2011 a v daném roce také naposledy změněna, tj. ještě před navázáním spolupráce se společností T. Tvrzení žalobkyně, že by nemohla poskytnout plnění zákazníkovi, pokud by předtím nepořídila související plnění, neodpovídá skutečnosti, neboť předmětem činnosti žalobkyně je mj. výroba čerpadel a činnost technických poradců v oblasti výroby a využití čerpací techniky, žalobkyně má vlastní zaměstnance, kteří tuto činnost vykonávají, a dle důkazních prostředků

předložených žalobkyní jsou také autory technické dokumentace dodané zákazníkovi. Přestože se jednalo o prokázání skutečností, které nastaly v roce 2013, důkazní břemeno žalobkyně stanovené v § 92 odst. 3 daňového řádu trvá.

4. Žalobkyně v replice nad rámec žaloby namítla, že není zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje pravdivost vyjádření společnosti K. I. E. G., s. r. o., IČO X (dále jen „společnost K.“). Vychází-li žalovaný z informací získaných od třetí osoby, musí umožnit daňovému subjektu umožnit klást této osobě rovněž dotazy. Žalovaný dále dovodil, že žalobkyně měla dostatečné prostředky ke krytí provozních výdajů, aniž by provedl analýzu disponibilních zdrojů žalobkyně v době emise dluhopisů. Pochybnosti konstruované z toho, že společnost T. neměla přihlášeny žádné zaměstnance k nemocenskému pojištění nemohou obstát. Je na dodavateli, jak si zajistí pracovníky na provádění objednaných prací. Žalobkyně tak nemá povinnost prověřovat, zda dodavatel prací skutečně disponoval pracovníky, kteří práce prováděli. Zjištění o tom, že autory P. jsou zaměstnanci žalobkyně a že většina souborů P. byla vytvořena v roce 2012 nijak nezpochybnují podíl společnosti T. na jejím finálním znění. Skutečnost, že P. začala vznikat již v roce 2012 není nelogické, neboť předmětnou zakázku již v tomto roce měla žalobkyně přidělenou a bylo započato s přípravou pro její realizaci. Žalobkyně však nedisponovala zaměstnanci, kteří by znali veškeré bezpečnostní a technické normy platné pro oblast jaderné energetiky na Slovensku a mohli tak průvodní technickou dokumentaci uvést do souladu s těmito normami. Nárok na zbylou část kupní ceny ze smluv uzavřených se společností Č. by žalobkyni vznikl až splněním příslušných milníků.
5. Žalovaný v dalším vyjádření zopakoval svou předchozí argumentaci a nad rámec již uvedeného doplnil, že námitka týkající se neprovedení výsledku jednatele společnosti K. je zcela novou námitkou uplatněnou po zákonem stanovené lhůtě pro podání žaloby, a proto je nepřípustná. Zjištění, že společnost T. neměla žádné zaměstnance přispělo k prohloubení pochybností správce daně o tom, že fakturovaná plnění pro žalobkyni provedl deklarovaný dodavatel a že je provedl v uváděném čase a rozsahu. K tvrzení žalobkyně ohledně nedostatečné erudici jejich zaměstnanců s realizací zakázky, žalovaný uvedl, že se jedná o nepodložené a účelové tvrzení.
6. Žalobkyně v dalším vyjádření ze dne 6. 1. 2021 předně vznesla námitku prekluze (viz výše). Dále uvedla, že z výzvy k prokázání skutečností ze dne 25. 1. 2018 neplyne, že by správce daně měl pochybnosti o přijetí prověřovaného plnění od společnosti T. Pouze uvedl, že jeho pochybnosti se týkaly toho, že výdaje z faktur přijatých od společnosti T představují náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný dle žalobkyně opomenul, že z P. plyne, že desítky souborů byly měněny a upravovány po 27. 3. 2013, kdy mělo dle žalovaného dojít k předání bezvadné P. zákazníkovi. Úpravy P. po 27. 3. 2013 jsou jasným důkazem o provedení úprav P. společností T. Žalobkyně konstantě tvrdí, že její zaměstnanci nebyli schopni P. vytvořit do požadované podoby. Žalovaný nevysvětluje, v čem je toto tvrzení nové a pokud tvrdí opak, měl to prokázat.
7. Žalovaný dále reagoval vyjádřením ze dne 21. 1. 2021, ve kterém důrazně popřel námitky žalobkyně ohledně účelovosti zahájení daňové kontroly. Poté poukázal na to, že žalobkyně v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 vykazovala daňovou ztrátu, která jí byla vyměřena. Tuto ztrátu bylo možné s ohledem na § 38r odst. 2 ZDP uplatnit nejpozději ve zdaňovací období roku 2016. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2013 skončí proto až společně s ním. Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 bylo podáno dne 3. 7. 2017.

Lhůta pro stanovení příslušné daně za obě uvedená zdaňovací období by proto uplynula až dne 3. 7. 2020. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 13. 2. 2020. K prekluzi proto nedošlo.

8. Žalobkyně reagovala na tvrzení žalovaného dalším podáním, v němž uvedla, že ustanovení § 38r odst. 2 ZDP na nyní posuzovaný případ nedopadá. Smyslem § 38r odst. 2 ZDP je poskytnout správci daně dostatečný časový prostor pro kontrolu splnění podmínek pro uplatnění daňové ztráty. V posuzovaném případě žalobkyně daňovou ztrátu za rok 2011 v plném rozsahu uplatnila v roce 2012, tudíž není důvod pro to, aby prekluzivní lhůta za rok 2013 byla prodlužována dle uvedeného ustanovení.
9. Žalovaný se dále vyjádřil k námitkám žalobkyně ohledně aplikace § 38r ZDP a odkázal na rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2020 č. j. 9 Afs 81/2020-40, přičemž dovodil, že uplatnění daňové ztráty nemá vliv na běh prekluzivní lhůty u dalších zdaňovacích období.

### C. Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud rozhodl bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s.

#### *K prekluzi práva stanovit daň*

11. Předně se krajský soud zabýval námitkou týkající se tvrzeného uplynutí lhůty pro stanovení daně. Pokud by totiž byla důvodná, nemělo by smysl zabývat se ostatními námitkami.
12. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.* Odst. 3 stanoví, že *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
13. Podle § 38r odst. 2 věta první ZDP, *lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.*
14. Podle § 34 odst. 1 věty první ZDP platí, že *od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.*
15. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyni byla prodloužena lhůta k podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 do 30. 9. 2014. Lhůta pro stanovení daně počala plynout dne 1. 10. 2014. Ze shodných tvrzení účastníků

vyplývá, že žalobkyně za zdaňovací období roku 2011 vykázala daňovou ztrátu, kterou uplatnila ve zdaňovacím období roku 2012.

16. Ustanovení § 38r odst. 2 ZDP je zvláštním doplněním § 148 daňového řádu, protože obsahuje speciální pravidlo pro stanovení konce prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Z ustanovení § 38r odst. 2 ZDP vyplývá, že dochází k posunutí konce lhůty pro stanovení daně u všech zdaňovacích obdobích, ve kterých mohla být daňová ztráta uplatněna bez ohledu na to, zda byla v některém z nich uplatněna (srov. žalovaným zcela přílehlavý rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, č. 4023/2020 Sb. NSS). Skutečnost, že jí žalobkyně uplatnila již ve zdaňovacím období 2012 je proto z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně za rok 2013 irelevantní. Ustanovení § 38r odst. 2 ZDP totiž pojednává o potencialitě uplatnění daňové ztráty. Sama žalobkyně se rozhodla, že jí uplatní již ve zdaňovacím období 2012, ačkoliv jí mohla uplatnit i v následujících obdobích, tj. 2013, 2014, 2015 a 2016. Z povahy věci není možné, aby jednou rozběhlá prekluzivní lhůta byla zkrácena jen v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 Afs 3/2020-38).
17. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013 tedy počala plynout dne 1. 10. 2014 a mohla skončit nejdříve se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období 2016, tj. dne 3. 7. 2020 (lhůta pro podání daňového přiznání za toto zdaňovací období uplynula dne 3. 7. 2017). Rozhodnutí o stanovení daně za zdaňovací období roku 2013 nabylo právní moci dnem doručení napadeného rozhodnutí, tj. dne 13. 2. 2020. Zjevně se tak stalo před uplynutím lhůty pro stanovení daně. S ohledem na tuto skutečnost nemá význam zabývat se tím, zda bylo zahájení daňové kontroly dne 9. 6. 2017 účelovým úkonem či nikoliv. Daňová kontrola by totiž mohla způsobit nanejvýš jen to, že se předmětná lhůta fakticky prodloužila tím, že došlo k jejímu přerušení a počala plynout znovu. Námitka prekluze není důvodná.

#### *K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení*

18. Pro tuto věc je dále podstatné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které jednak vyplývá ze zákona a jednak se jím opakovaně zabýval NSS ve své judikatuře. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
19. Správce daně přitom není povinen prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou nepravdivé, k unesení jeho důkazního břemene postačí, když prokáže vážné a důvodné pochybnosti o jejich pravdivosti, věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reagující na pochyby o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).
20. Pro úplnost je také vhodné připomenout, že správce daně by měl své pochybnosti vyjádřit zásadně ve výzvě učiněné na základě § 92 odst. 4 daňového řádu, nicméně není bez dalšího

nezákonné, pokud je správce daně sdělí daňovému subjektu jinak (např. při ústním jednání), pokud má daňový subjekt možnost na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32).

*K vynaloženým nákladům v souvislosti s výrobní halou v obci Všechnovice (zjištění č. 1)*

21. Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP platí, že *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*
22. Podle § 24 odst. 2 písm. a) téhož zákona platí, že *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také odpisy hmotného majetku (§ 26 až 33).*
23. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) ZDP stanoví, že *za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2, včetně splátek a úroků z úvěrů a půjček spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění.*
24. Jádrem sporu tvoří otázka, zda žalobkyní uplatněné náklady týkající se haly v obci Všechnovice představují náklady na opravu, a tudíž výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, nebo zda se jedná o náklady na pořízení nové budovy (tj. hmotného majetku), který lze daňově uplatnit pouze formou odpisů podle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP.
25. Správce daně zjistil, že žalobkyně měla na základě kupní smlouvy uzavřené se společností K. dne 12. 4. 2013 nabyt nemovitost bez č. p./č. e., způsob využití zemědělská stavba, umístěná na pozemku parc. č. X, k. ú. V. (dále jen „původní hala“), za cenu 200 000 Kč. Ze znaleckého posudku č. X, který byl na žádost žalobkyně zpracován pro účely daně z převodu nemovitostí, správce daně zjistil, že v době prohlídky znalce (25. 7. 2013) byla původní hala již zcela zbourána a namísto ní byla vystavěna zcela nová výrobně montážní hala s administrativní částí. Z vyjádření společnosti K., které bylo učiněno v jiném daňovém řízení, správce daně zjistil, že v roce 2012 došlo k demolici původní haly. To vyplynulo i z mapových snímků, na kterých je patrné, že v roce 2012 se na místě původní haly nachází zarovnaný terén. O demolici původní haly svědčí též ohlášení o odstranění stavby učiněné společností K. dne 5. 3. 2012. Z něj vyplývá, že rekonstrukce by byla neekonomická, proto se navrhuje odstranění budovy. To také Obecní úřad V. povolil. Z dokumentace vypracované k odstraňování původní haly rovněž vyplynulo, že tato má být zbourána. Tyto skutečnosti potvrdila ve svém původním vyjádření též žalobkyně, která uvedla, že došlo k administrativnímu pochybení a že veškeré náklady měly být zaúčtovány jako náklady na pořízení hmotného majetku, nikoliv na opravy a že od počátku bylo investováno do výstavby haly, nikoliv do její opravy. Teprve posléze žalobkyně změnila své tvrzení tak, že byly odstraněny pouze obvodové zdi, základová deska však zůstala a byla opravena, v důsledku čehož nelze hovořit o výstavbě, nýbrž o opravě. Provedenou změnu tvrzení označil správce daně za účelovou, neboť neodpovídala žádnému z ostatních provedených důkazů. Nadto správce daně shledal, že tvrzení neodpovídá odbornému posudku Ing. Arch. M. H., v němž je uvedeno, že současná hala je založena na základových pásech a patkách, nikoliv na základové desce, která měla být dle změněného tvrzení žalobkyně opravena. Z technické zprávy vypracované ke způsobu odstranění původní haly vyplynulo, že ani tato nestála na základové desce. Navíc původní hala měla zcela jiné rozměry a půdorys, než nová hala (str. 7 až 14 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný doplnil, že základové pásy a patky původní haly byly prokazatelně

odstraněny, proto je nebylo možné opravit. Celá původní hala včetně základů tak byla v průběhu roku 2012 odstraněna. Pokud žalobkyně tvrdila opak, neprokázala to (str. 11 až 14 napadeného rozhodnutí).

26. Krajský soud se s hodnocením správních orgánů ztotožňuje. Závěr správních orgánů potvrzují dokumenty, ze kterých vyplývá, že původní hala byla zbourána včetně základů již v roce 2012. Jedná se o vyjádření společnosti K., dokumentaci k odstraňování původní haly, která pojednává o odstranění včetně základů (str. 5 dokumentace k odstranění původní haly), znalecký posudek č. X, z něhož vyplývá, že původní hala byla zcela odstraněna a souhlas Obecního úřadu V. s odstraněním stavby původní haly a k němu připojená žádost společnosti K. o vydání tohoto souhlasu. Plně mu odpovídá též původní tvrzení žalobkyně, které bylo změněno až poté, co žalobkyně od správce daně zjistila, že výdaje na výstavbu nové haly nebude možné uplatnit formou nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, nýbrž cestou odpisů podle § 24 odst. 2 písm. a) téhož zákona. Navíc vše potvrzuje fotografie z mapového portálu z roku 2012. Z ní naprosto nepochybně vyplývá, že původní hala byla zbourána včetně základů a že na jejím místě se nachází zarovnaný terén. Tomuto důkazu lze přitom dát nejvyšší váhu, protože na rozdíl od textových dokumentů, které mohou být zavádějící, je pohled na fotografii jednoznačný.
27. Certifikát Ing. arch. M. H. ze dne 3. 12. 2012 pouze stvrzuje, že stavba splňuje zákonné podmínky. Je v něm uveden název stavby *Rekonstrukce stávající skladové haly na výrobně-montážní s administrativní částí*. Název stavby však nepovídá nic o tom, že základy (ať již jakékoliv) původní haly byly pouze opraveny a že právě na nich stojí nová hala. Totéž platí o projektové dokumentaci ze září 2012 vypracované k výstavbě nové haly. Ta rovněž pojednává o rekonstrukci původní haly na halu výrobně-montážní s administrativní částí, nicméně z jejího obsahu neplyne, že by mělo skutečně dojít pouze k vybourání obvodových stěn původní haly a že základy stávající haly (ať již ve formě desky, patek či pásů) budou ponechány a pouze dojde k jejich opravě. Nadto projektová dokumentace by nemohla důkazně převážit nad jednoznačným pohledem na fotografii. Ani potvrzení Obecního úřadu V. ze dne 8. 10. 2012 není důkazem o tom, že došlo pouze k opravě základů. Předmětné potvrzení se týká stavby o výměře 1 458 m<sup>2</sup> (to vyplývá z připojených geometrických plánů) což neodpovídá původní hale, nýbrž až nové hale, která byla vystavěna na jejím místě (o tom svědčí také půdorys stavby).
28. Vyjádření společnosti K. bylo součástí správního spisu (příloha k úřednímu záznamu ze dne 3. 11. 2017, č. j. 1924096/17/3107-60561-801338) a žalobkyně měla možnost se k němu vyjádřit. Tento důkazní prostředek nepochybně byl přípustný podle § 93 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně mohla v řízení navrhnout, aby zástupce této společnosti byl v řízení vyslechnut jako svědek, leč neučinila tak.
29. Lze uzavřít, že v řízení bylo prokázáno, že původní hala byla v roce 2012 zcela zbourána včetně základů. Logickým důsledkem toho je, že správní orgány posoudily žalobkyniní uplatněné výdaje jako náklady na pořízení nové budovy, tj. hmotného majetku. Námitka není důvodná.

*K úrokovým nákladům z emitovaných dluhopisů (zjištění č. 2)*

30. Ve věci bylo zjištěno, že žalobkyně na jednání valné hromady dne 17. 12. 2012 rozhodla o emisi 10 mil. kusů dluhopisů v nominální hodnotě 1 Kč. Splatnost byla stanovena na 20 let, úroková sazba činila 10 % ročně. Téhož dne valná hromada rozhodla o vyplacení podíl na zisku svým dvěma společníkům, kteří jsou zároveň jednateli žalobkyně. Každý z nich

obdržel 5 000 000 Kč. Na základě smlouvy ze dne 20. 12. 2012 byly veškeré dluhopisy upsány společníky žalobkyně a emisní kurz byl platbami ze dne 21. 12. 2012 a ze dne 27. 12. 2012 zcela uhrazen (str. 14 napadeného rozhodnutí).

31. Správce daně předně výzvou ze dne 20. 11. 2017, č. j. 1989816/17/3107-60561-801338 vyzval žalobkyni, aby prokázala, že úroky z emitovaných dluhopisů ve výši 1 mil. Kč jsou nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Svou výzvu odůvodnil tím, že dle vyjádření samotné žalobkyně ze dne 15. 9. 2017 bylo účelem emise dluhopisů získání prostředků na profinancování a dokončení výstavby haly v obci V. Dále správce daně poukázal na to, že v příloze účetní závěrky žalobkyně, jež je zveřejněna v obchodním rejstříku, je v části 3.1 Hmotný a nehmotný majetek uvedeno: *Úroky a další finanční výdaje vyskytující se během pořizování dlouhodobého hmotného majetku jsou také aktivovány. Úroky se aktivují do doby uvedení investice do pořízení, potom jsou součástí finančního nákladu.*
32. Dále správce daně výzvou ze dne 20. 1. 2018, č. j. 107384/18/3107-60561-801338 znovu vyzval žalobkyni, aby prokázala, že úroky z emitovaných dluhopisů ve výši 1 mil. Kč jsou nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Ve výzvě předně odkázal na text předchozí výzvy a poté uvedl, že žalobkyně změnila své tvrzení o účelu využití prostředků získaných emitovanými dluhopisy, přičemž dle změněného tvrzení měly být získané prostředky použity k financování provozních potřeb. Změněné tvrzení je však dle správce daně nevěrohodné, protože nebylo podloženo žádnými důkazy. Součástí původního vyjádření žalobkyně bylo též tvrzení, že ke krytí provozních potřeb sloužil revolvingový úvěr (financování zakázek, krytí oběžných prostředků, zásob, pohledávek) a že z tohoto úvěru nebylo možné čerpat finance na investice, což odpovídalo textu předložené úvěrové smlouvy. Peněžní deník s grafickým výstupem, který žalobkyně předložila, její tvrzení neprokazuje. Je z něj patrné, že v prvních dvou měsících roku 2013 převyšovaly zaplacené výdaje žalobkyně její příjmy o 20 mil. Kč. Tento rozdíl měl být financován právě prostředky získanými z emise dluhopisů. Z předloženého grafu je však patrné, že záporný cash flow byl jen dočasný a již v červnu a červenci 2013 byl kladný (cca + 24 mil. Kč). Za celé zdaňovací období pak byl cash flow kladný i přes skutečnost, že žalobkyně uskutečnila investice ve výši cca 33 mil. Kč. Překlenutí nedostatku finančních prostředků na dva měsíce vydáním dluhopisů se splatností 20 let při úrokové sazbě 10 % ročně se nejeví jako racionální ekonomické opatření, a to i s ohledem na skutečnost, že měla žalobkyně sjednaný kontokorentní úvěr na krytí oběžných prostředků s výrazně nižší úrokovou sazbou (cca 2,2 %). Případně mohla žalobkyně tento přechodný nedostatek financí řešit odložením výplaty podílů na zisku společníkům, kteří z takto získaných prostředků nakoupili dluhopisy. Takové jednání nemá racionální ekonomické opodstatnění a neodpovídá péči řádného hospodáře. Na konci roku 2012 měla žalobkyně na účtu 042 – *pořízení investic* zůstatek ve výši 1 506 006,60 Kč a na účtu 052 – *poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek* zůstatek ve výši 3 458 860 Kč. V průběhu ledna a února 2013 žalobkyně hradila závazky spojené s investicemi celkem ve výši 2,5 mil. Kč a zůstatek na účtu vedeném v EUR byl na konci února 2013 ve výši 278 305 EUR (cca 7 mil. Kč), tedy i v období záporného cash flow nebyly všechny finanční prostředky žalobkyně použity na financování provozních výdajů. Z těchto důvodů správce daně žalobkyni znovu vyzval k prokázání toho, že úroky z emitovaných dluhopisů jsou nákladem ve výši 24 odst. 1 ZDP.
33. Krajský soud nesouhlasí s námitkou žalobkyně, že správce daně v předmětných výzvách nevyjádřil žádné pochybnosti, kterými by ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu

vyjádřil vážné a důvodné pochybnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných žalobkyní. Shora uvedený text zjevně svědčí o opaku.

34. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní ani v tom, že správce daně neměl výzvy učinit dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Správce daně skutečně výzvy učinil na základě § 92 odst. 4 daňového řádu, dle něž platí, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Současně předmětné výzvy učinil podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, který stanoví, že *daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení*. Krajský soud nesouhlasí s tím, že by výzva učiněná dle § 92 odst. 4 nesloužila k přenesení důkazního břemene. Podle citovaného ustanovení totiž správce daně vyzývá daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, tedy i těch, které je povinen tvrdit a prokazovat daňový subjekt a které byly správcem daně zpochybněny. To vyplývá také z judikatury NSS (srov. výše uvedený rozsudek ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, body 33 a 41). Vyplývá to také z odborné literatury - srov. komentář k § 92 odst. 3 daňového řádu Rozehnal, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 500. Dostupné na: ASPI nebo komentář k témuž ustanovení uvedený v Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Wolters Kluwer, 2011, s. 1880. Dostupné na: ASPI. Stejnou povinnost pak zvláště pro daňové kontroly upravuje § 86 odst. 3 daňového řádu, dle kterého správce daně rovněž postupoval. Ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu žádnou výzvu neupravuje, ale normuje rozsah důkazního břemene daňového subjektu, který *prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v úředním daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Navíc soudu není zřejmé, jak by taková nezákonnost mohla mít vliv na výsledek řízení. Správce daně totiž ve specifikovaných výzvách jednoznačně identifikoval, v čem spočívají jeho vážné a důvodné pochybnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných žalobkyní podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
35. Správce daně dále k věci uvedl, že dodatkem č. 9 ke smlouvě o úvěru datovaným dnem 27. 3. 2013 byl žalobkyni navýšen úvěr ve výši 35 mil. Kč na financování provozních potřeb. Z dodatku č. 13 vyplývá, že ještě před jeho uzavřením v roce 2016 byl žalobkyni navýšen úvěr na 45 mil. Kč. K žalobkyní předložené *analýze pozitivního vymezení použití finančních prostředků z emise dluhopisů* správce daně uvedl, že jde o rozbor výřezů finančních operací, které se uskutečnily dne 21. 12. 2012 na účtech vedených v CZK a EUR a na účtu vedeném v EUR mimo to také v období od 27. 12. 2012 do 29. 3. 2013, tj. ve velmi krátkých časových úsecích. Předložená analýza nezohledňuje předchozí zůstatky na hodnocených účtech ani provedené převody mezi účty (kromě převodu EUR na CZK dne 21. 12. 2012) a přijaté úhrady vystavených faktur. Vzhledem k tomu, že získané finance z emise dluhopisů byly zaslány na účet v EUR, který žalobkyně používá běžně ke své činnosti, jsou na něj připisovány úhrady vystavených faktur, hrazeny z něj přijaté faktury a převáděny prostředky na běžný účet v CZK, je nemožné vysledovat, z jakých prostředků byla která faktura uhrazena. Zůstatek na účtu EUR ke dni připsání první splátky emisního kurzu (tj. částky 199 950 EUR) činil 148 912,21 EUR a konečný stav k tomuto dni byl 167 916,79 EUR. Proto nemá analýza žádnou vypovídací hodnotu. Předložená analýza nezohledňuje skutečnost, že přijaté faktury v Kč jsou hrazeny z běžného účtu vedeného v CZK a žalobkyně převádí prostředky z EUR na CZK. Uvedená skutečnost,

že na běžném účtu vedeném v CZK byl dne 21. 12. 2012 poměr výdajů provozních a investičních 78,14 % ku 21,86 % a z účtu vedeného v EUR nebyla dne 21. 12. 2012 a v období 27. 12. 2012 až 29. 12. 2012 uhrazena žádná investiční faktura, nemůže být důkazem prokazujícím využití finančních prostředků z emise dluhopisů. Navíc analýza vychází z chybných údajů, protože žalobkyně účtovala některé náklady vztahující se k pořízení hmotného majetku (tj. investiční náklady), do provozních nákladů. Také nezohlednila platby přijaté dne 21. 12. 2012 ve výši 16 004,58 EUR, které jsou uvedeny ve výpisu z účtu. Rovněž neodpovídá součet všech uhrazených plateb tento den. Jelikož bylo prokázáno, že byl žalobkyni v říjnu 2013 poskytnut účelový úvěr na investice, vyloučil správce daně z nákladů pouze úroky z emitovaných dluhopisů od ledna do října, tj. ve výši 833 333 Kč (str. 21 až 28 zprávy o daňové kontrole, str. 14 až 17 napadeného rozhodnutí).

36. Krajský soud rozumí tomu, že při daňové kontrole se daňový subjekt mnohdy vyjadřuje ke skutečnostem, které se odehrály s větším či menším časovým odstupem, nicméně to neznamená, že může daňový subjekt libovolně měnit svá tvrzení a že správce daně tuto změnu bez dalšího akceptuje bez ohledu na zbylé důkazní prostředky. Žalobkyně již při zahájení daňové kontroly dne 9. 6. 2017 uvedla, že prostředky z dluhopisů byly použity na investice. To by samo o sobě nic neznamenalo, nicméně toto tvrzení podrobně rozvedla o více než 3 měsíce později v podání ze dne 15. 9. 2017. Měla tak dost času na to si utříbit, na co vlastně předmětné prostředky použila. Nejde o to, že peníze jsou druhově určenou věcí, ale o to, že žalobkyně jako řádná hospodářka nepochybně věděla, z jakého důvodu emituje dluhopisy ve značné výši a spolu s tím se zavazuje k platbě velmi vysokých úroků po dobu 20 let. Navíc žalobkyně výslovně uvedla, že na úhradu provozních nákladů má k dispozici úvěr, což také doložila. Není případný ani odkaz na provedenou analýzu účtu. Správce daně se k ní velmi podrobně a nanejvýš přesvědčivě vyjádřil, přičemž z jeho vyjádření plyne jednoznačný závěr o tom, že pomocí této analýzy (a také díky nutnému smísení prostředků na účtu), není možné vysledovat, kam prostředky získané emisí dluhopisů putovaly. V takovém případě ale o to více záleželo na tvrzení žalobkyně.
37. Správce daně se rovněž velmi podrobně vyjádřil k žalobkyni tvrzené potřebě získat na konci roku 2012 naléhavě finanční prostředky na provozní potřeby a zohlednil veškeré žalobkyni tvrzené skutečnosti (analýza finančních prostředků, zůstatky na účtech, včetně účtu 042 a 052, peněžní deník s grafickým výstupem). Krajský soud s jeho vyčerpávajícím hodnocením zcela souhlasí včetně naprosto logického hodnocení využití úvěrových zdrojů s nízkým úrokem namísto zdroje s vysokým úrokovým zatížením za účelem překlenutí 2 měsíců záporného cash flow. Navíc správce daně prokázal, že i v době záporného cash flow měla žalobkyně volné prostředky na účtech (zejména EUR účet). Vedle toho již v březnu 2013 byl žalobkyni navýšen úvěr na financování provozních potřeb na 35 mil. Kč (dodatek č. 9 k úvěrové smlouvě). K navýšení kontokorentního úvěru tak nedošlo v roce 2016, jak tvrdí žalobkyně, nýbrž již v roce 2013. Tvrzení žalobkyně proto neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu. Správce daně velmi přesvědčivým a logickým způsobem zhodnotil důkazní přínosnost *analýzy pozitivního vymezení použití finančních prostředků z emise dluhopisů*, kterou žalobkyně v řízení předložila. Její tvrzení v žalobě představují pouhý nesouhlas s názorem žalobkyně, aniž by byl podepřen jakýmkoliv argumenty, které by pečlivě odůvodněné závěry správce daně vyvracely.
38. Úvěr ve výši 800 000 EUR poskytnutý žalobkyni v roce 2013 na investice není důkazem, že prostředky získané na konci roku 2012 z emise dluhopisů nebyly použity na výstavbu haly v obci V. Sama žalobkyně totiž ve svých dřívějších vyjádřeních tento úvěr zmínila

a poukázala na jeho nedostatečnost pro danou investici. Správce daně jej zohlednil a upravil svůj závěr o použitelnosti úroků z dluhopisů jakožto daňově účinných nákladů ve prospěch žalobkyně.

39. Nelze souhlasit ani s tím, že by správní orgány nekriticky přijaly znění přílohy účetní závěrky žalobkyně. V příloze účetní závěrky je uvedeno, že *úroky a další finanční výdaje vyskytující se během pořízení dlouhodobého hmotného majetku jsou také aktivovány. Úroky se aktivují do doby uvedení investice do porřízení, potom jsou součástí finančního nákladu.* Správce daně se jí věnoval (str. 20 a 21 zprávy o daňové kontrole) a vysvětlil, proč neakceptoval výklad citované části týkající se úroků zastávaný žalobkyní, dle něž zapojení úroků bylo fakultativní. S tímto hodnocením se žalovaný ztotožnil a doplnil, že z přílohy účetní závěrky zcela jasně vyplývá, že úroky dle rozhodnutí žalobkyně budou, nikoliv mohou být součástí vstupní ceny majetku (str. 17 napadeného rozhodnutí). S tímto hodnocením se krajský soud ztotožňuje. Z citované části jednoznačně vyplývá vůle žalobkyně zahrnout do vstupní ceny majetku také úroky ve smyslu § 25 odst. 1 písm. a) ZDP, který stanoví, že *za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) na porřízení hmotného majetku a nehmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2, včetně splátek a úroků z úvěrů a půjček spojených s jejich porřením, jsou-li součástí jejich ocenění* (pozn. zvýraznění přidáno soudem pro zdůraznění). Pokud by bylo slovo *také* zaměněno s jeho synonymy *rovněž, kromě toho* nebo *též*, byl by význam uvedené přílohy totožný, a sice že vedle úroků budou součástí vstupní ceny také další veličiny. Žádné slovo, ze kterého by bylo možné dovodit nezávažnost, se v citovaném textu nevyskytuje. Správní orgány zcela vhodně poukázaly na to, že není nutné, aby daňový subjekt své rozhodnutí o zahrnutí úroků do vstupní ceny majetku učinil ve vztahu ke každému zvlášť. Opačný názor žalobkyně nemá oporu v zákoně.

40. Lze proto uzavřít, že žalobkyně neprokázala své změněné tvrzení o tom, že prostředky získané emisí dluhopisů byly použity na financování provozních potřeb, a nikoliv na investiční záměr žalobkyně v obci V., jak tvrdila původně. Námitka není důvodná.

*K prokázání dodavatele společnosti T. (zjištění č. 4)*

41. V této části věci je spor o to, zda žalobkyně prokázala, že jí společnost T. dodala deklarované plnění.
42. Žalobkyně předložila při kontrole správci daně tři daňové doklady vystavené společností T. Žalobkyně k nim doložila kupní smlouvy, předávací protokoly a výpisy z účtů. Obchody s touto společností měly souviset se stavbou jaderné elektrárny na Slovensku. Tuto zakázku eviduje žalobkyně pod č. X a fakturovala jí společnosti K.
43. Správce daně výzvou ze dne 25. 1. 2018, č. j. 107384/18/3107-60561-801338 vyzval žalobkyni k tomu, aby prokázala, že náklady z faktur vystavených společností T., představují náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Ve výzvě správce daně uvedl, že žalobkyně se společností T. uzavřela dne 2. 4. 2013 kupní smlouvu č. X na *revizi průvodně technické dokumentace k zakázce X dle nových požadavků klienta*, přičemž kupní smlouva č. X na zhotovení P. ke stejné zakázce byla uzavřena až dne 8. 4. 2013. Ve stejný den byla uzavřena také další kupní smlouva č. X, jejímž předmětem bylo *zesouladnění* finálního stavu dodávky s finální podobou X před expedicí zařízení. Dle předávacích protokolů došlo k předání finální verze X dne 1. 7. 2013, *zesouladnění* finálního stavu dodávky s finální podobou X dne 11. 7. 2013 a předání revidované X dne 7. 8. 2013. Nicméně dle

dobacích listů potvrzených společností K. byla součástí dodávek převzatých dne 27. 3. 2013 a 18. 6. 2013 také P. Technická dokumentace k dílům dodaným dne 27. 3. 2013 tak byla dodána ještě před uzavřením smluv se společností T. Navíc tyto smlouvy pojednávají o kontrole P. před expedicí, ale k jejich expedici došlo již dne 27. 3. 2013 a dne 18. 6. 2013, což potvrzují také CMR listy. Dále správce daně uvedl, že společnost T. vznikla teprve dne 1. 3. 2013 a jako předmět činnosti měla uveden pronájem nemovitostí, čemuž neodpovídá zpracování technické dokumentace.

44. S žalobkyní lze souhlasit v tom, že správce daně ve shora uvedené výzvě jen obecně vyzval žalobkyni k tomu, ať prokáže, že se jednalo o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. To je poměrně neurčité, protože předmětné ustanovení upravuje hned několik podmínek pro to, aby bylo možné konkrétní výdaj daňové uplatnit. Nicméně z odůvodnění výzvy vyplývá jednoznačná pochybnost o tom, zda plnění spočívající v dodání P., resp. její revizi, skutečně dodala žalobkyni společnost T. To ostatně potvrzují další skutečnosti, které vyšly v řízení najevo a naprosto pregnantně je tato skutečnost vyjádřena ve zprávě o daňové kontrole, na kterou měla žalobkyně možnost reagovat (srov. shora citovaný rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32). Pochybnosti, které správce daně měl, tak byly vyjádřeny zcela dostatečně. K námitce týkající se ustanovení, dle něžž byla výzva učiněna, odkazuje krajský soud na hodnocení týkající se výzev ohledně úrokových nákladů (viz výše).
45. Dále správce daně uvedl, že žalobkyně nepředložila žádnou komunikaci mezi ní a společností T., resp. jejími zaměstnanci. Žalobkyní předložené emaily prokazují jen komunikaci mezi ní a zaměstnanci společnosti K. a jejich předmětem bylo řešení dílčích nedostatků v dodávce. Rozhodně neprokazují, že by měla P. dodat žalobkyni společnost T. Tvzení žalobkyně o tom, že nemohla dostat svým závazkům z důvodu náročnosti zakázky, není podložené. V kupní smlouvě uzavřené mezi žalobkyní a společností K. je uvedeno, že součástí dodávky je i dodání technické dokumentace, jejíž specifikace tvořila přílohu č. 1. Lhůty pro dodání činily 15, resp. 30 dnů od potvrzení objednávky. Ke každé dokumentaci je uveden soupis, specifikace a požadavky (např. návrh základních rozměrů, atesty materiálů, technická dokumentace apod). Žalobkyně tak již při uzavírání smlouvy se společností K. musela vědět, co musí P. obsahovat a nemohla to zjistit až po dodání první části zakázky, jak tvrdí. Část navíc musela dodat před vlastním dodáním zboží. Zbylá část dokumentace měla být dodána současně se zbožím, což odpovídá údajům na dodacích listech, tj. 27. 3. 2013 a 18. 6. 2013. Dále správce daně zjistil, že společnost T. byla dne 10. 10. 2016 vymazána z obchodního rejstříku. V červenci a srpnu 2013 neměla žádné zaměstnance a ve svém daňovém řízení neprokázala, že by došlo k uskutečnění plnění z faktur vystavených žalobkyni (str. 31 až 37 zprávy o daňové kontrole).
46. Dále správce daně uvedl, že ze zápisu z předexpediční kontroly ze dne 19. 2. 2013 vyplynulo, že v předložené P. byly shledány nedostatky (nutnost doplnit prohlášení, že originály jsou uloženy v archivu, opravit velikost svárů, opravit číslo výkresu apod.), proto také byla shledána nevyhovující. Nicméně dne 27. 3. 2013 bylo dle dodacího listu č. X předmětné zboží včetně P. dodáno a společností K. převzato. K odstranění nedostatků zjištěných při předexpediční kontrole muselo dojít v období mezi 19. 2. 2013 a 27. 3. 2013, tj. ještě před uzavřením smlouvy se společností T. Žalobkyní předložená P. obsahovala 1 624 souborů v 237 složkách. Z vlastností souborů bylo zjištěno, že jako autoři jsou uvedeni zaměstnanci žalobkyně a že většina souborů byla vytvořena v roce 2012, datum poslední úpravy je také převážně z roku 2012, tj. ještě před domnělou spoluprací se

společností T. Sama žalobkyně navíc v podání z 9. 2. 2018 poukázala na to, že *revidování P. je dlouhodobý proces – objednávka 2011, dodávka 2013, dodatečný komentář 2014, 2015, 2015...* (str. 38 až 41 zprávy o daňové kontrole).

47. Žalovaný se závěry správce daně souhlasil a doplnil, že na účet společnosti T. byly připisovány pouze částky hrazené žalobkyní, které byly ihned po jejich připsání vybírány v hotovosti. Nebyla předložena žádná komunikace mezi žalobkyní a společností T. a nebyly ztotožněny žádné osoby, které by za ní jednaly (str. 18 až 20 napadeného rozhodnutí).
48. Krajský soud souhlasí se správními orgány v tom, že žalobkyně neprokázala, že by jí plnění (P., resp. její revizi) dodala společnost T. Zapojení této společnosti nevyplývá z žádného z předložených důkazů s výjimkou ryze formálních dokladů (kupní smlouvy, protokol o předání a výpis z účtů), které však při jejich účinném zpochybnění bylo nutné doplnit jakýmkoliv důkazy prokazujícími, že se vše skutečně odehrálo tak, jak bylo tvrzeno. Již prvotní pochybnosti vyjádřené správcem daně prokazovaly, že žalobkyní uvedené formální doklady o proběhlých transakcích nejsou věrohodné, zejména pak zjištěné nesrovnalosti týkající se doby uzavření smluv se společností T. a expedicí objednávky, ke které mělo dojít ještě před tím. Žádné další předložené důkazy pochybnosti správce daně nerozptýlily. Z e-mailové komunikace předložené žalobkyní v daňovém řízení nevyplývá ani náznakem, že by do tvorby P. byla zapojena společnost T. Ta v nich totiž není vůbec zmíněna, a to ani tak, že by jí např. tyto e-maily byly přeposlány. Totéž platí o e-mailové komunikaci přiložené k žalobě. Správce daně zcela správně poukázal na to, že nebyl předložen žádný důkazní prostředek, který by prokazoval komunikaci mezi ní a společností T. Lze si jen těžko představit, že by mezi nimi neprobíhala žádná komunikace, ale současně by uvedené společnosti měly spolupracovat na tak složitém předmětu plnění, jakým dle slov žalobkyně byla tvorba a revize P.
49. Tvrzení žalobkyně, že byla z důvodu složitosti zakázky nucena vyhledat odbornou pomoc společnosti T., nebylo nijak prokázáno. Skutečnost, že byly žalobkyni jejími odběrateli vytýkány konkrétní vady P. ještě neznámá, že by žalobkyně nemohla tyto vady sama napravit a že celá zakázka byla natolik složitá, že jí žalobkyně nemohla zvládnout pomocí vlastních zaměstnanců. Navíc samotné tvrzení žalobkyně zní nevěrohodně, protože jak sama uvedla v podání ze dne 9. 2. 2018, na zakázce pracovala dlouhodobě (několik let). Pokud by zakázka přesahovala schopnosti a možnosti žalobkyně, lze rozumně předpokládat, že by to žalobkyně zjistila dříve. Normy regulující vybavení jaderné elektrárny jí nepochybně musely být známy již v době přijetí zakázky. Pokud by navíc byla skutečně zakázka tak složitá, že jí žalobkyně se zkušenostmi v oboru nedokázala realizovat po několika letech práce, nezní věrohodně, že by jí měla pomoci s těmi nejtěžšími aspekty zakázky sotva vzniklá společnost během velmi krátké doby (několika měsíců).
50. Nic žalobkyni nebránilo, aby např. navrhla výsledky svých zaměstnanců, resp. osob, které pracovaly pro společnost T. a podílely se na tvorbě P., leč neučinila tak. Ani žalobkyní doložené znázornění změn P. po uzavření smluv se společností T. neprokazuje, že by předmětné změny prováděla tato společnost. Z něj vyplývají je data změn dokumentů, nikoliv to, kdo je ve skutečnosti měnil nebo vypracovával.
51. Správní orgány rozhodně nevycházejí jen z toho, že by společnost T. vznikla až dne 1. 3. 2013, že neměla zapsaný předmět podnikání a že v jejím daňovém řízení neprokázala

uskutečnění předmětných plnění pro žalobkyni. Jednalo se toliko o tři z mnoha dalších skutečností vyvracejících věrohodnost žalobkyní předložených smluv a předávacích protokolů. Pro tuto věc není relevantní důvod, pro který společnost T. zanesla do svých daňových příznání plnění vůči žalobkyni. Proto soud nebude vycházet ze zprávy likvidátora společnosti T. Totéž platí o důvodech, pro které se společnosti T. nepodařilo prokázat reálné uskutečnění těchto plnění. Jak správně poukázala žalobkyně, každé daňové řízení je zcela samostatné a nezávislé. Jeho výsledek do značné míry závisí na důkazní aktivitě daňového subjektu a konkrétních okolnostech věci. Ani správní orgány nebraly tyto skutečnosti jako bernou minci, nýbrž je použily jako indicie pro dokreslení ostatních vážných a důvodných pochybností.

52. Jednou z podmínek pro to, aby byl výdaj daňově účinný ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP je, že byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobkyně vskutku prokázala, že vůči společnosti T. uskutečnila výdaj. Nicméně pokud žalobkyně neprokázala, že by od společnosti T. obdržela požadované plnění, neprokázala ani souvislost takového výdaje se svými příjmy. Totéž uvedl žalovaný v odst. 92 a 94 napadeného rozhodnutí. V tomto směru jeho rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Žalovaný v odst. 90 písm. d) napadeného rozhodnutí sice uvedl, že nebylo prokázáno, že by byla revidovaná P. převzatá žalobcem dne 7. 8. 2013 dodána společnosti K., nicméně to nemá vliv na smysl tvrzení uvedený v tomto odstavci. V něm totiž žalovaný zcela správně uvedl, že e-mailová korespondence předložená žalobcem v řízení neprokazuje zapojení společnosti T. a to byla podstata řešené věci. Výtka žalobce proto nemá na posouzení věci žádný vliv.
53. Prokázání toho, kdo byl osobou oprávněnou jednat v této věci za žalobkyni a skutečnosti, že byla vyloučena subdodávka 2. úrovně, nemá žádnou vypovídací hodnotu o tom, zda byla do tvorby P. zapojena společnost T. Ani skutečnost, že žalobkyně dodala svému odběrateli P. nijak nevypovídá o tom, kdo jí toto plnění poskytl, resp. že tak učinila společnost T. Žalobkyně neustále operuje stvrzením, že sama nebyla schopna dodat předmětnou P. společnosti K. Nicméně toto tvrzení, na které stojí celá její navazující argumentace, zůstalo zcela nepodloženo.
54. Krajský soud konečně nesouhlasí s tím, že by správní orgány nastavily žalobkyni nepřiměřeně přísný důkazní standard. Správní orgány po žalobkyni vyžadovaly, aby jakýmkoliv důkazními prostředky prokázala, že jí P. dodala společnost T. Z žádného důkazního prostředku ale ani náznakem nevyplývalo, že by jí tato společnost plnění dodala. Přitom je nabíledni, že k prokázání tohoto tvrzení, pokud je pravdivé, mohla využít důkazních prostředků, které jsou v její dispozici.

*K existenci dohadných položek (zjištění č. 6)*

55. Poslední spornou otázkou je, zda byla částka v celkové výši 1 824 036,75 Kč žalobkyní v roce 2013 správně zaúčtována jako dohadná položka aktivní či nikoliv, a v návaznosti na to, zda měla být zahrnuta do příjmů žalobkyně v roce 2013.
56. V řízení bylo zjištěno, že žalobkyně uzavřela se společností Č. dvě kupní smlouvy, jejímž předmětem bylo dodání celkem 2 ks vakuových stanic včetně dokumentace. Dodávka tohoto zboží byla součástí vyšší dodávky (Y. E., Turecko). Kupní cena za dodání zboží byla stanovena v částce 163 000 EUR bez DPH, resp. 280 400 EUR bez DPH, přičemž tato cena byla blíže specifikována v příloze F1. Další podmínky smlouvy byly uvedeny v příloze A.

## 57. Podmínky stanovené v příloze A:

- Čl. 5.3 Rozdělení kupní ceny do jednotlivých částí dodávky zboží a jeho další členění je uvedeno v cenových specifikacích, které jsou součástí přílohy F1.
- Čl. 6.2 platby v průběhu plnění dodávky zboží budou provedeny podle milníků specifikovaných v příloze F1.
- Čl. 6.5.2 a) platby na základě plnění dodávky zboží specifikované v příloze F1 budou zaplacený postupně po splnění každého dílčího plnění uvedeného v příloze F1 za podmínek stanovených čl. 6 podmínek smlouvy.
- Čl. 6.5.2 b) Výše uvedené platby budou zaplacený kupujícím do 90 dnů po prokazatelném obdržení následujících dokumentů prodávajícím:
  - Předávací protokol podepsaný kupujícím, kterým kupující potvrdí, že zboží obdržel.
  - Faktura prodávajícího, již se rozumí doklad představující požadavek na zaplacení určitého peněžitého plnění podle této smlouvy, který obsahuje popis důvodu daného plnění a případně další náležitosti stanovené touto smlouvou a který, stanoví-li tak tato smlouva nebo právní předpisy, musí mít náležitosti daňového dokladu; takový doklad musí též obsahovat lhůtu splatnosti, která nesmí být kratší než 90 dnů od doručení faktury kupujícím.
  - Bankovní záruka za splnění smlouvy v souladu s článkem 7.

## Podmínky stanovené v příloze F1:

Milník – podm. přiznání platby za dodané plnění	Splatná částka bez DPH (EUR)	% z kupní ceny	Termín milníku	Věcná náplň milníku	Druh platby
Akontace	8 150	10 %	Po podpisu smlouvy	Předložení bankovní záruky za akontaci	Záloha
Dodávka zboží	61 125	75 %	Termíny uvedené v příloze E	Předávací protokol schválený kupujícím, předložení bankovní záruky za splnění smlouvy ve výši 25 % ceny kompletu 2	Faktura
Připravenost ke zkušebnímu provozu	4 075	5 %	Termíny uvedené v příloze E	Protokol o připravenosti ke zkušebnímu provozu	Faktura
PAC	4 075	5 %	Termíny uvedené v příloze E	Protokol o předběžném předání a převzetí	Faktura
Odstranění	4 075	5 %		Protokol o	Faktura

vad				odstranění vad	
-----	--	--	--	----------------	--

58. Ve věci je nesporné, že byly splněny první dva milníky (Akontace a Dodávka zboží) a že žalobkyně společnosti Č. vystavila faktury na 85 % kupní ceny u každé smlouvy. Zbýlých 15 % u každé smlouvy v souhrnu představuje právě sporně účtovanou částku 1 824 036,75 Kč.
59. Žalovaný dospěl ve shodě se správcem daně k závěru, který lze shrnout tak, že předmětem smluv bylo dodání zboží a převod vlastnického práva k němu. Za to měl obdržet plnou výši ceny. Milníky 3 až 5 nebyly součástí dodávky zboží dle uzavřených smluv, proto nejsou relevantní a mělo být účtováno o výnosu odpovídajícím plně výši kupní ceny bez ohledu na to, zda byla společnost Č. uhrazena. O tom svědčí také skutečnost, že zbytek kupní ceny žalobkyně přihlásila jako pohledávku do insolvenčního řízení se společností Č. Také právní stanovisko předložené žalobkyní uvádí, že milníky sjednané ve smlouvách ovlivňují pouze nárok na zaplacení smluvní ceny nikoli předmět plnění kupních smluv jako takový. Jde tedy o smluvně sjednané rozvržení plateb za dodané zboží a takové ujednání nemůže ovlivnit výši zdanitelných výnosů roku 2013, jestliže i náklady se zakázkami související byly zahrnuty v daňově účinných nákladech tohoto období (str. 23 a 24 napadeného rozhodnutí).
60. Podle § 23 odst. 1 ZDP platí, že *základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.* Odst. 2 dále stanoví, že *pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta).* Podle odst. 10 téhož ustanovení platí, že *pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.*
61. V § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) je vyjádřena zásada časového rozlišení, dle níž *účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí.* Ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví ukládá účetním jednotkám povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Řádná účetní závěrka se přitom zpravidla sestavuje k poslednímu dni účetního období (§ 19 odst. 1 zákona o účetnictví).
62. Podle § 10 odst. 7 vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, platí, že *položka C.II.6. Dohadné účty aktivní obsahuje částky pohledávek stanovené například podle smluv, u kterých se očekává splatnost delší než jeden rok, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše.*
63. O nákladech a výnosech má být účtováno tak, aby co nejlépe zobrazovaly nastalou skutečnost, bez ohledu na okamžik, kdy dojde k jejich skutečné úhradě. Zajištění časové a věcné souvislosti účetních případů se provádí mimo jiné právě pomocí dohadných položek. Jde o případy pohledávek a závazků, které věcně patří do běžného účetního období (tj. nastala skutečnost, o které je nutno účtovat), ale nemohou být zaúčtovány v přesné výši, neboť částka, která má být uhrazena nebo přijata, není ještě přesně známá. Částka je tedy

odhadována, přičemž se vychází ze všech účetní jednotce dostupných relevantních informací. Na dohadné účty aktivní lze účtovat očekávané pohledávky (výnosy), na dohadné účty pasivní pak položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh. Takto však lze účtovat pouze o výnosech a nákladech, které v daném účetním období skutečně vznikly. Jinými slovy, v souladu s účetními předpisy se o dohadných položkách účtuje právě proto, že výnosy a náklady pomocí dohadných položek zúčtované, prokazatelně věcně a časově souvisí s daným účetním obdobím, akorát není jasná jejich přesná výše. Pokud by o nich účetní jednotka neúčtovala, zkrslila by poctivý a věrný obraz své aktuální majetkové situace (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2016, č. j. 9 Afs 203/2015-37). Při tvorbě dohadné položky aktivní musí mít účetní jednotka jistotu, že na výnos (byť ve výši stanovené odhadem) jí v následujícím účetním období vznikne skutečný nárok (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2018, č. j. 8 Afs 154/2016-50).

64. Z popsáných závěrů judikatury NSS vyplývá, že stěžejní podmínkou pro to, aby bylo možné o konkrétním výnosu účtovat jako o dohadné položce, je, že daňovému subjektu na ní již vznikl nárok. Pouze se neví, v jaké výši. Ve světle uvedeného je nezbytné posoudit, zda žalobkyni na základě shora uvedených smluv vznikl nárok pouze na 85 % sjednané kupní ceny, nebo na 100 % kupní ceny, která ovšem byla uhrazena jen z 85 %.
65. Krajský soud se závěry žalovaného nesouhlasí. Předmětem smluv bylo nepochybně dodání zboží. To ale nelze ztotožnit s pouhým odevzdáním zboží kupujícímu v místě plnění. Správní orgány vůbec nevzaly v potaz přílohy smluv, zejména pak přílohu A, která je dle bodu 9.1 součástí smlouvy. Ta stanoví nejrůznější práva a povinnosti obou smluvních stran. Takto byla žalobkyně jako prodávající povinna podle čl. 7.1.1. zajistit vystavení bankovní záruky za akontaci, podle čl. 7.2.1 bankovní záruku za splnění smlouvy, poskytnout záruku za jakost, spolupracovat na technické montáži dle čl. 15 a případně odstranit vady podle čl. 20 apod. Kupující byl např. povinen po úspěšném předběžném převzetí zboží vystavit žalobkyni protokol podle čl. 19.2. Předmětem smlouvy bylo tedy vedle samotného fyzického převzetí zboží spoustu dílčích práv a povinností obou smluvních stran a samotné převzetí ve smyslu smluv znamená také vykonání zkoušek (srov. čl. 15). Celkově smlouva rozlišuje předběžné a konečné převzetí zboží. Z čehož lze usoudit, že šlo o poměrně složitý proces. Na různorodost a mnohost práv a povinností vyplývajících ze smlouvy navazují ujednání o kupní ceně. Bod 5.3 totiž potvrzuje, že kupní cena je rozdělena do jednotlivých částí dodávky zboží (tomu odpovídají i body 6.2 a 6.5.2). Lze tak uzavřít, že předmětem smlouvy byly veškeré milníky popsané výše, které rozdělují celkovou kupní cenu.
66. Ta sice byla sjednaná v určité výši, nicméně nárok na ní vznikal postupně splněním jednotlivých milníků, jak byly vymezeny v příloze F1. Český právní řád rozlišuje u závazkových vztahů vznik samotného práva či povinnosti a jejich splatnost. Právě vznik práva je důležitý z hlediska účtování. Jak správně uvádí žalovaný, je rozhodující, zda daňovému subjektu vznikl nárok na konkrétní výnos, o kterém má být účtováno, nikoliv to, zda byl splněn. Obě skutečnosti rozlišuje také předmětná smlouva. Z bodu 6.5.2 a) vyplývá, že platby na základě plnění dodávky zboží specifikované v příloze F1 budou zaplacený postupně po splnění každého dílčího plnění uvedeného v příloze F1, tedy milníku. Právo na zaplacení by jinak bylo možné vyložit spíše jako splatnost, ale v poměrech uzavřené smlouvy tomu tak není. Splatnost je totiž řešena v následujícím bodu 6.5.2 b), který upravuje délku lhůty pro zaplacení v případě plnění dle milníků. Ta činí 90 dnů a předmětný článek stanoví počátek této lhůty u různých skutečností (tomu odpovídá

i délka splatnosti na fakturách vystavených žalobkyní). S přihlédnutím k čl. 6.2 je nutné uzavřít, že až splněním milníku vzniká právo na konkrétní část kupní ceny s tímto milníkem spojenou. Nárok na část kupní ceny ve výši 15 % odpovídající milníkům 3 až 5 vznikne teprve vystavením příslušných protokolů. Pokud k tomu nedošlo, nárok na tuto část kupní ceny vůbec nevznikl a není ani jisté, zda se tak stane. Proto o předmětné částce nebylo možné účtovat jako o dohadné položce. Námitka žalobkyně je proto zcela důvodná.

#### **D. Závěr a náhrada nákladů řízení**

67. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
68. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalovaný byl s ohledem na úspěch žalobkyně ve věci zavázán k náhradě jí účelně vynaložených nákladů. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč. Dále zahrnují odměnu advokáta za poskytnuté úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (dále jen „advokátní tarif“) v podobě přípravy a převzetí zastoupení, podání žaloby a dalších vyjádření k věci samé ze dne 14. 7. 2020, 6. 1. 2021 a 14. 6. 2021. Za každý úkon náleží zástupci žalobkyně odměna podle § 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve výši 3 100 Kč, tj. celkem 15 500 Kč. Za každý úkon právní služby náleží zástupci žalobkyně paušální náhrada účelně vynaložených výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, tj. celkem 1 500 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, přiznal mu soud její náhradu ve výši 21 % počítaných z částky 17 000 Kč. Celkové náklady žalobce činí 23 570 Kč.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

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

Olomouc 30. června 2022

Mgr. Barbora Berková  
předsedkyně senátu

v. z. JUDr. Michal Jantoš v. r.  
pověřený člen senátu