



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci žalobce: **Bočrad s. r. o.**

sídlem Hájecká 238, 747 22 Dolní Benešov
zastoupen JUDr. Kateřinou Martínkovou, advokátkou
sídlem Sokolská tř. 22, 702 00 Ostrava

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2022, č. j. 21122/22/5200-11434-701858, ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 25 Af 25/2022 o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2022, č. j. 21122/22/5200-11434-701858, a pod sp. zn. 25 Af 6/2023 o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2022, č. j. 45392/22/5200-11434-711926, **se spojují** ke společnému projednání, přičemž nadále budou vedeny pod sp. zn. 25 Af 25/2022.
- II. Žaloby se **zamítají**.
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

I. Žalobní námítky

1. Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 1. 8. 2022 vedenou pod sp. zn. 25 Af 25/2022 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2022, č. j. 21122/22/5200-11434-701858 (dále jen „**napadené rozhodnutí I.**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 4. 2015 č. j. 1257030/15/3211-50525-802334, doměřující žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 daň z příjmů právnických osob o částku 416 480 Kč a penále. Žalobou ze dne 13. 2. 2023 vedenou pod sp. zn. 25 Af 6/2023 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2022 č. j. 45392/22/5200-11434-711926 (dále jen „**napadené rozhodnutí II.**“), měnící dodatečný platební výměr správce daně na daň z příjmů právnických osob ze dne 3. 4. 2015, č. j. 1258368/15/3211-50525-802334 za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 tak, že doměřená daň se mění na částku 341 810 Kč, odpovídajícím způsobem bylo změněno i penále. Napadená rozhodnutí byla vydána poté, co krajský soud rozsudkem č. j. 22 Af 68/2016 – 31 z 6. 2. 2018 předchozí první rozhodnutí žalovaného z 15. 6. 2016 proti týmž dodatečným platebním výměrům zrušil a jeho rozsudek potvrdil Nejvyšší správní soud dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 2018 – 35, a poté, co krajský soud rozsudkem č. j. 25 Af 62/2019 – 43 z 28. 4. 2020 předchozí v pořadí druhé rozhodnutí žalovaného z 15. 8. 2019 proti týmž dodatečným platebním výměrům opět zrušil a jeho rozsudek potvrdil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 6. 2022, č. j. 7 Afs 174/2020 - 37.
2. Žalobce **vůči oběma napadeným rozhodnutím** zopakoval svůj nesouhlas s navýšením výsledku hospodaření o 636 848 Kč a o 1 749 538 Kč, představující pohledávku za pronajímatelem z titulu provedených oprav, a snížení hospodářského výsledku o 120 000 Kč představující roční nájemné. Správce daně ani žalovaný nezohlednili dodatky k nájemní smlouvě, týkající se jednak změny nájemného, a dále závazku pronajímatele zaplatit žalobci pouze úpravy provedené nad rámec běžné údržby, nikoliv stavební úpravy, které se zavázal zaplatit až při skončení nájmu, pokud nebude pronajatá nemovitost žalobci prodána. Zjištění, která správce daně učinil, nemají oporu v provedených. **Vůči rozhodnutí II.** žalobce doplnil, že daňové orgány zaměňují opravy a úpravy pronajaté nenovosti a fakticky nezkoumaly, jaké práce, resp. náklady byly žalobcem vynaloženy. Podle žalobce šlo o stavební úpravy, z nichž některé nevyžadují ohlášení, a proto skutečnost, že žádné stavební úpravy nebyly ohlášeny, je irelevantní. Uvedl rovněž, že nedošlo k řádnému ukončení daňové kontroly z důvodu procesní vady při projednání zprávy o daňové kontrole.
3. Dále žalobce své námítky směřoval **vůči napadenému rozhodnutí I.**, a to ke spornému výkupu šrotu. Zde se námítky shodují s námítkami uplatněnými v předchozích řízeních. Žalovaný, resp. správce daně, neprokázal důvodné pochybnosti a nedošlo tak k přechodu důkazní povinnosti. Žalobce zdůraznil, že postupoval obezřetně, a nemohl za to, že osoba prodávající šrot neměla povolení k pobytu na území České republiky, a tato skutečnost neznamená, že prodávající osobu nebylo možné identifikovat. Co se týká vytykánych

vážních lístků, není stanoven závazným právním předpisem jejich obsah, a žalobce v nich zachytil veškeré skutečnosti, které bylo podle zákona o odpadech zachytit třeba. Žalovaný vyslechl osoby, které zřejmě nezaplatily daň z příjmů a jejichž zájmy jsou tak protichůdné zájmům žalobce, žalovaný jim přesto uvěřil.

4. Žalobce nesouhlasil s hodnocením výpovědi svědka R. G., který vypovídal k událostem starým osm let a nelze po něm proto požadovat, aby si pamatoval podrobnosti. Prodlěvu mezi konáním výpovědi a skutečnostmi, ke kterým byl svědek dotazován, přitom způsobil svou nečinností správce daně.
5. Žalobce tvrdil, že nebyl povinen pro uznatelnost nákladů prokázat osobu dodavatele; poukázal přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejm. rozsudky č. j. 5 Afs 132/2017-30 z 4. 7. 2018 a 10 Afs 181/2017-36 z 25. 10. 2018.
6. Žalobce namítl, že žalovaný postupoval chybně, pokud vyměřil ve vztahu k minimálním výdajům na dosažení zisku souvisejících s výkupem šrotu daň podle pomůcek. Pro tento postup nebyly splněny podmínky, neboť daňové orgány neprokázaly důvodné pochybnosti a nedošlo tak k přechodu důkazní povinnosti. Žalobce splnil svou povinnost a existenci výdajů správci daně doložil. Žalobce učinil vše, co po něm zákon vyžaduje, ztotožnil prodejce, zajistil jeho osobní doklad, podstatné údaje vypsál do vážních lístků, prodejci vážní lístky podepsali. Požadavek na identifikaci vozidla nemá oporu v právních normách. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 338/2017-208, přijatého sice ve věci DPH, leč aplikovatelného i na daň z příjmů, není ve věci rozhodná identifikace prodejce šrotu, ale to, že šrot žalobce vykoupil, což nebylo ze stany daňových orgánů zpochybněno. Příjmy z následného prodeje byly zahrnuty do příjmů žalobce
7. **Vůči napadenému rozhodnutí II.** žalobce vyjádřil nesouhlas se závěrem, že neprokázal nákladů vynaložených na dosažení zajištění a udržení příjmů. Vzhledem k tomu, že podle pomůcek byly žalobci uznány veškeré zaúčtované částky, tedy 1 061 745 Kč žalobce nemůže svou argumentaci více rozvést, neboť by brojil pouze proti odůvodnění napadeného rozhodnutí II, což není přípustné.
8. Konečně žalobce ve vztahu k oběma napadeným rozhodnutím namítl prekluzi práva doměřit daň, když zrušená předchozí rozhodnutí žalovaného nemohla vyvolat účinky prodloužení prekluzivní lhůty.

II. Stanovisko žalovaného

9. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Napadená rozhodnutí považoval za zákonná a zopakoval argumenty v nich uvedené. K prekluzi práva stanovit daň žalovaný poukázal na ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, podle kterého se prodloužení lhůty pro stanovení daně váže na oznámení, nikoliv existenci opravného prostředku.
10. U žalobních bodů **ve vztahu k napadenému rozhodnutí I.** ve vztahu k námitkám k nájemnému, provedeným opravám a výkupu železného šrotu konstatoval, že námitky jsou zcela totožné s žalobní argumentací uplatněnou v žalobě proti v pořadí druhému rozhodnutí, krajský soud je v předchozím rozsudku shledal nedůvodnými, právní ani skutkový stav se nezměnil, a proto není důvod podle žalovaného o nich rozhodnout nyní jinak. K námitce k minimálním výdajům poukázal na „názorové veletoce“ žalobce. Žalobce se v obou předchozích žalobách dovolával zohlednění minimálních výdajů na dosažení zdanitelných příjmů, což, jak uvedl krajský soud v předchozím druhém

rozsudku, lze pouze v případě použití pomůcek. Tento pro žalovaného závazný právní názor potvrdil i Nejvyšší správní soud. Žalovaný proto stanovil za použití pomůcek esenciální výdaje. Pomůckami bylo žalobcem vykázané množství vykupovaného šrotu a jím vykázaná cena, neboť jiné množství ani jinou cenu nebylo možné zjistit. Uvedeným postupem došlo k poněkud absurdní situaci, kterou žalobce evidentně zcela přehlíží, kdy žalovaný akceptoval k vyčíslení esenciálních výdajů celou žalobcem v daňově uznatelných výdajích zaúčtovanou částku. Rozsáhlé argumentaci v žalobě žalovaný proto nerozumí. Žalovaný poukázal i na to, že ohledně prokázání dodavatele se žalobce mylí. Žalobce byl povinen prokázat osobu dodavatele, jak Nejvyšší správní soud uvedl např. v rozsudku sp. zn. 1 Afs 170/2017 z 27. 9. 2017, následovaném např. sp. zn. 10 Afs 32/2021 z 27. 9. 2022. Žalobci však byly i přes neprokázání pravých dodavatelů uznány sporné náklady na železný šrot v plné výši.

11. U žalobních bodů **ve vztahu k napadenému rozhodnutí II.** ve vztahu k námitce o neřádném ukončení daňové kontroly žalovaný poukázal na obecnost námítky, žádné procesní vady se nedopustil. Ve vztahu k nájemnému a provedeným opravám konstatoval, že námitky jsou téměř totožné s žalobní argumentací uplatněnou v žalobě proti v pořadí druhému rozhodnutí, krajský soud je v předchozím rozsudku shledal nedůvodnými, právní ani skutkový stav se nezměnil, a proto není důvod podle žalovaného o nich rozhodnout nyní jinak. Nynější zcela obecný poukaz na soukromoprávní úpravu na uvedeném nemůže nic změnit, když nadto krajský soud posuzoval nájemní vztah i z pohledu tehdy platného občanského zákoníku. Ohledně uplatněných výdajů na výkup železného šrotu žalovaný zopakoval svou argumentaci uplatněnou ve vztahu k žalobě proti napadenému rozhodnutí I.

III. Posouzení krajským soudem

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

III. a. Zjištění ze správních spisů

13. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že dne 7. 1. 2014 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2011 a 2012, a to bez omezení rozsahu. Správce daně dne 25. 4. 2014 vyzval žalobce mj. k prokázání výši oprav na pronajaté nemovitosti za zdaňovací období 2011, neboť na účtu oprav bylo účtováno kumulativně za veškeré opravy; dále ke skutečnému vynaložení výdajů deklarovaných na dokladech, vztahujících se k výkupu šrotu, o kterém bylo účtováno na sklad (způsob A) a teprve při prodeji „do spotřeby“. Vážní listky, které výkup šrotu dokladují, obsahují částečně povinné údaje podle zákona o odpadech a vyhlášky o podrobnostech nakládání s odpady, nicméně správci daně vznikly pochybnosti odůvodněné těmito skutečnostmi: vážní listky neobsahují údaj o pobytu cizince a datu jeho narození, o vozidle, kterými byl odpad do výkupny dovezen, cizinci, od kterých byl šrot vykoupen, vozidlo neřídili a hotovost byla přitom předávána přímo jim, vážní listky obsahují údaj o váze šrotu kolem 20 tun, užitná hmotnost vozidla by měla vážit rovněž nejméně 20 tun a přitom váha má nejvyšší povolenou hmotnost 30 tun,

údaj tak není správný, na vážních lístcích není zaznamenán údaj o opakovaném vážení. Žalobce se nezajímal o původ šrotu, ač vykoupené množství je značné, všechny vážní lístky jsou za žalobce podepsány panem B., ač se tento střídá s více zaměstnanci a má pracovní smlouvu na poloviční úvazek, v buňce, kde je šrot vykupován, není vedena pokladní hotovost, není stanoven denní limit, pokladna se mezi zaměstnanci protokolárně nepředává a není návaznost denních výkupů na účetnictví. Pochyby správce daně jej vedly k zjištění cizinců, od kterých měl být šrot vykoupen, přičemž správce daně zjistil, že část jich nebyla ztotožněna a část neměla v době výkupu šrotu povolen pobyt na území ČR. Na výzvu žalobce reagoval rozklíčováním oprav a k výkupu šrotu doplnil údaje o datu narození sporných cizinců, od kterých šrot vykoupil, a poskytl další vysvětlení k pochybnostem správce daně, důkazy nenavrl.

14. Správce daně žalobce opětovně vyzval dne 25. 4. 2014 k prokázání stanovení daňového základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2011 a 2012 v souladu s ustanovením § 23 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), tj. že příjmy (výnosy) byly přiznány v souladu s § 18 ZDP a náklady byly uplatněny v souladu s § 24 až 33 ZDP, neboť i přes formální náležitosti, které doklady (vážní lístky) splňují podle předpisů o účetnictví, je nelze pokládat za účetní doklady, jimiž by byly doloženy skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví podle § 11 zákona o účetnictví ve vazbě na § 24 odst. 1 ZDP, jelikož osoby v nich označené za „prodávajícího“ jím reálně nebyly; samotná existence zboží ještě nevypovídá nic o tom, od koho bylo získáno a jaké s ním byly spojeny výdaje. Správce daně provedl svědecký výslech osob, od kterých měl žalobce sporný šrot vykoupit, které ovšem toto popřely. Na to žalobce odpověděl, že předložené vážní lístky jsou doklady se všemi formálními náležitostmi a prokazují, že došlo k nabytí šrotu koupí, jakož i výši kupní ceny a její zaplacení. Žalobce navrhl výslech svého zaměstnance R. G., který u žalobce působí coby bagrista a který prováděl vykládky sporného.
15. K nákladům, které žalobce uplatnil jak náklady na opravy pronajaté nemovitosti, správce daně zjistil, že žalobce, coby nájemce, uzavřel dne 2. 1. 2010 smlouvu o nájmu nemovitostí s R. Š., coby pronajímatelem. V článku V. této smlouvy bylo dohodnuto, že *„pronajímatel tímto uděluje souhlas k tomu, aby nájemce prováděl na nemovitostech potřebné opravy namísto něho a zavazuje se zaplatit nájemci náhradu nákladů, které nájemce na opravu vynaložil. V dalším odstavci nájemní smlouvy bylo sjednáno, že „pronajímatel tímto dává souhlas k tomu, že je nájemce oprávněn provádět změny a stavební úpravy na pronajatých nemovitostech“, přičemž pokud se tak stane, bylo dohodnuto, že „tyto stavební úpravy provádí na svůj náklad a po skončení nájmu je oprávněn požadovat po pronajímateli úhradu těchto nákladů, pokud mu nebudou nemovitosti pronajímatelem prodány“.* Dne 16. 12. 2013 uzavřely smluvní strany dodatek č. 2 k nájemní smlouvě, v němž se dohodly na tom, že *„nájemce provedl v letech 2010 až 2013 na objektech opravy, které byly nutné pro zachování provozuschopnosti objektů a které mu umožní užívat tyto objekty v rámci své podnikatelské činnosti i v následujících letech“,* přičemž současně bylo dohodnuto že *„nájemné za roky 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 a část 2015 nájemce pronajímateli nebude hradit, kdy to je sjednáno s ohledem na výši nákladů, které nájemce vynaložil na opravy majetku pronajímatele v letech 2010 – 2013“.*
16. U ústního jednání dne 26. 3. 2015 byla projednána zpráva o daňové kontrole, na základě které dne 3. 4. 2015 vydal správce dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2011, č. j. 1257030/15/3211-50525-802334, a dodatečný

platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2012, č. j. 1258368/15/3211-50525-802334, přičemž v odůvodnění odkázal na výsledek daňové kontroly zachycený ve zprávě o daňové kontrole ze dne 26. 3. 2015, č. j. 645541/15/3211-60564-803312. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce dne 11. 5. 2015 odvolání, o němž žalovaný rozhodl dne 15. 6. 2016 rozhodnutími pod č. j. 26459/16/5200-11434-701858 a č. j. 26467/16/5200-11434-701858, kterými žalobci doměřil daň z příjmů a uložil povinnost zaplatit penále.

17. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce dne 15. 8. 2016 žaloby, o kterých krajský soud rozhodl shora uvedeným rozsudkem č. j. 22 Af 68/2016-31 tak, že rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nedůvodnými shledal žalobcovy námitky týkající se nájemní smlouvy a vytýkaných procesních pochybení; zavázal však žalovaného vyslechnout R. G. k prokázání výkupu šrotu, jehož nevyslechnutí považoval za procesní vadu, která mohla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Důvodnou shledal rovněž námitku neuznání alespoň minimálních nezbytných výdajů na nákup šrotu. Konkrétně uvedl: *„Pokud žalovaný nepopřel prodej předmětného šrotu a rovněž tak příjmy z tohoto prodeje ponechal beze změny v základu daně a neuznal pouze žalobcem uplatněné výdaje vynaložené na tyto příjmy, pak pochybil, přičemž neobstojí jeho úvaha, že část výdajů byla žalobci uznána. Tato část se totiž netýká příjmů, kterých žalobce dosáhl z prodeje sporného šrotu, ale týká se příjmů z jiného prodeje. Předpokládá-li zákon o daních z příjmů ke každému zdanitelnému příjmu přiměřený výdaj, je rozhodnutí žalovaného v tomto směru nezákonné (...)*“ (viz body 37. a 38. rozsudku 22 Af 68/2016-31).
18. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud shora uvedeným rozsudkem č. j. 2 Afs 97/2018 – 35 zamítl. Korigoval závazný právní názor krajského soudu ohledně výsledku bagristy R. G. s ohledem na velmi strohé odůvodnění potřeb tohoto výsledku žalobcem a uzavřel, že *„z takto obecně formulovaného důkazního návrhu nikterak nevyplývá, že by uvedený zaměstnanec kromě manipulace s právě vykoupeným šrotem měl být přítomen vážení šrotu nebo že by se měl z titulu svého pracovního zařazení cíleně zajímat o přesné určení množství vykoupeného šrotu, či ceny, kterou za něj žalobce zaplatil. Nicméně právě takové okolnosti byly pro danou věc relevantní, a proto měl být žalobce přinejmenším vyzván k upřesnění konkrétních skutečností (jiných, než uskutečnění vykládky šrotu), které tímto způsobem zamýšlel prokazovat. Nejvyšší správní soud tudíž shledal tuto kasační námitku částečně důvodnou“* (viz bod 21. rozsudku). Nepřisvědčil ani námitce žalovaného ohledně minimálně nutných výdajů a uvedl, *„[p]akliže ovšem nastane situace, kdy daňovým subjektem předložené daňové doklady byly správcem daně náležitě zpochybněny, aniž byla zpochybněna samotná existence zboží, a v rámci následného dokazování se nepodařilo prokázat skutečnou výši výdajů spojených s pořízením zboží, je namístě daňovému subjektu uznat výdaj alespoň v minimální nutně vynaložené výši (srov. krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 2 Afs 18/2013 – 45). Opačný postup by nedbal postulátu podaného Ústavním soudem např. v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, či ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008 (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123), a sice že orgány daňové správy mají mít na zřeteli stanovení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, nikoli ve výši za každou cenu maximální (která nadto zjevně odporuje principu elementární logiky, podle kterého by zdaněnému příjmu měl zásadně odpovídat určitý výdaj).“*

19. V následném řízení, které vyústilo v pořadí druhé rozhodnutí, žalovaný vyzval žalobce k doplnění tvrzení, k čemu má být vyslechnut R. G., a výslech zaměřený na přezkoumávané vážní lístky provedl. Jeho výpověď však považoval za neprokazující žalobcova tvrzení, protože svědek, který v letech 2011 a 2012 pracoval jako bagrista a vážný, nebyl schopen věrohodně osvědčit konkrétní osoby, od kterých byl výkup prováděn, neboť tyto sám nijak neidentifikoval, nebyl schopen osvědčit ani faktické množství šrotu a cenu na vážních lístcích, neboť vážení, určení druhu kovu a s tím související cenu a jejich vyplácení a vypsání vážního lístku prováděl pan B. Výpověď žalovaný proto považoval za nekonkrétní, neurčitou a nejednoznačnou a žalobce se tak měl vyskytnout v důkazní nouzi, neboť nepředložil věrohodný důkaz, který by osvědčil daňovou účinnost zúčtovaných nákladů ve výši 1 061 745 Kč za zdaňovací období roku 2012 a 202 960 Kč za zdaňovací období roku 2011. Minimálně nezbytné náklady žalovaný žalobci neuznal s ohledem na to, že nebylo zpochybněno účetnictví jako celek a nebyly proto stanoveny podmínky pro postup podle pomůcek.
20. O žalobě proti těmto druhým rozhodnutím podal žalobce žaloby, o kterých rozhodl krajský soud shora citovaným rozsudkem č. j. 25 Af 62/2019-43 dne 28. 4. 2020. Zopakoval své závěry týkající se oprav a nájemného, které neshledal důvodnými. Ohledně žalobami sporovanými pochybností krajský soud uzavřel, že správce daně pochyby ohledně předložených vážních lístků prokázal. Souhlasil rovněž s posouzením výpovědi pana R. G. jako neurčité, neprokazující žalobcova tvrzení. Za důvodnou však považoval žalobní námitku neuznání minimálních výdajů, protože žalovaný nerespektoval závazný právní názor, vyslovený v předchozím rozsudku. Dodal, že minimální nutné výdaje náleží k přiznaným příjmům, které je sice nutno stanovit podle pomůcek, ale tyto budou použity pouze k sporným výdajům, když pouze tato část účetnictví je zatemněna. Námitku prokluze důvodnou neshledal.
21. Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku č. j. 7Afs 174/2020-37 neshledal důvodnou kasační stížnost žalovaného, s ohledem na závaznost již vysloveného právního závěru ohledně nutnosti přiznat žalobci alespoň minimální náklady. Následný vývoj judikatury k esenciálním výdajům zohlednit proto nejde.
22. V nyní napadeném rozhodnutí I. žalovaný zopakoval svou dosavadní argumentaci a zohlednil závěry krajského soudu v předchozích dvou rozsudcích. Uvedené vedlo ke změně toliko v části výdajů na nákup šrotu, kdy žalovaný jako pomůcky použil žalobcem jak uplatněnou váhu šrotu, tak cenu, tedy žalobci jako výdaj uznal zcela jím uplatněnou částku 202 960 Kč (bod 112 napadeného rozhodnutí I.) Stejným způsobem postupoval žalovaný i v napadeném rozhodnutí II, kdy oproti předchozímu rozhodnutí rovněž došlo ke změně toliko ohledně výdaje na šrot, kdy žalovaný jako pomůcky použil žalobcem vyčíslené množství šrotu a jeho cenu, čímž uznal celý uplatněný výdaj 1 061 745 Kč (bod 106 napadeného rozhodnutí II.).

III. b. Posouzení žalobních námitek

Prekluze

23. Žalobce namítl uplynutí práva stanovit daň jednak z důvodu, že zrušená rozhodnutí nemohla mít účinky na běh lhůty pro stanovení daně. Nesouhlasil ani s výkladem účinků § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.
24. Krajský soud již v pořadí druhém rozsudku nepřisvědčil námitce absence účinků zrušeného rozhodnutí podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádku, podle kterého *lhůta*

pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Judikatura správních soudů konstantě zastává názor, že zrušení rozhodnutí o odvolání na běh prekluzivní lhůty nemá žádný vliv (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29).

25. Žalovaný nadto správně poukázal na vliv § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, podle kterého *bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která byla stanovena, lhůta pro stanovení daně za období, za které byla daňová ztráta stanovena, a za všechna následující zdaňovací období, ve kterých bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit; pokud byla daňová ztráta nebo její část uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně ve zdaňovacím období předcházejícím období, za které byla daňová ztráta stanovena, končí lhůta pro stanovení daně za toto zdaňovací období současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Vzdal-li se poplatník práva na uplatnění daňové ztráty pro zdaňovací období následující po období, za které se tato daňová ztráta stanoví, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, které předchází období, za které byla daňová ztráta stanovena, a ve kterém byla daňová ztráta uplatněna, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za období, ve kterém byla daňová ztráta stanovena. Žalobce zopakoval své námítky ohledně nesprávného zvýšení výsledku hospodaření a nesprávného snížení hospodářského výsledku o dohodnuté nájemné, které uplatnil v předchozí žalobě a které krajský soud v rozsudku č. j. 22 Af 68/2018 – 31 neshledal důvodnými. Vzhledem k tomu, že se v tomto směru skutkový ani právní stav nijak nezměnil, krajský soud zde pouze zopakuje svou argumentaci, neboť není důvod se od ní nyní odchýlit (...). Výkladem tohoto ustanovení se opakovaně zabývala judikatura správních soudů (viz např. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu z 16. 4. 2020 č. j. 1 Afs 376/2019-38; ze dne 31. 5. 2021 č. j. 7 Afs 229/2019-14; ze dne 2. 7. 2020 č. j. 9 Afs 81/2020-40, publ. Sb. NSS 4056/2020; ze dne 17. 7. 2020 č. j. 4 Afs 101/2020-41 a ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, publ. Sb. NSS 4023/2020), ze které vyplývá výklad, jež žalovaný uvedl ve svém vyjádření v žalobě, se kterým se krajský soud zcela ztotožňuje.*
26. Jak vyplývá ze správního spisu a žalobce toto ani nečinil sporné, žalobci byla vyměřena ztráta za období kalendářního roku 2010, kterou mohl podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatňovat až po zdaňovací období roku 2015, což žalobce i učinil. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2011 tak začala běžet 2. 7. 2012 a měla skončit současně s lhůtou pro stanovení daně za období roku 2015, tedy 1. 7. 2019 (viz např. cit. rozsudek č. j. 8 Afs 58/2019-48). Dne 7. 1. 2014 byla zahájena daňová kontrola, počala tato lhůta běžet znovu podle § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy by skončila 7. 1. 2021 (viz např. cit. rozsudek č. j. 4 Afs 101/2020-41, bod 33). Na její běh má vliv soudní řízení u krajského soudu, sp. zn. 22 Af 68/2016 v délce 564 dnů podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, kdy lhůta neběžela, a její konec proto připadá na 25. 7. 2022. Napadené rozhodnutí I. bylo vydáno dne 8. 6. 2022, tedy před jejím uplynutím. Současně před uplynutím desetileté objektivní prekluzivní lhůty, která by uplynula 2. 7. 2022.
27. Co se týče druhého posuzovaného období (napadené rozhodnutí II.), žalobci byla vyměřena ztráta za období kalendářního roku 2010, kterou mohl podle § 24 odst. 1

zákonu o daních z příjmů uplatňovat až po zdaňovací období roku 2015, což žalobce i učinil. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2012 tak začala běžet 1. 7. 2013 a měla skončit současně s lhůtou pro stanovení daně za období roku 2015, tedy 1. 7. 2019 (viz např. cit. rozsudek č. j. 8 Afs 58/2019-48). Dne 7. 1. 2014 byla zahájena daňová kontrola, počala tato lhůta běžet znovu podle § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy by skončila 7. 1. 2020 (viz např. cit. rozsudek č. j. 4 Afs 101/2020-41, bod 33). Na její běh má vliv soudní řízení u krajského soudu, sp. zn. 22 Af 68/2016 v délce 564 dnů podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, kdy lhůta neběžela, a její konec proto připadá na 24. 7. 2021. Dále řízení u Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 97/2018 v délce 258, čímž by lhůta pro stanovení daně končila 8. 4. 2022. Dále řízení u krajského soudu sp. zn. 25 Af 62/2019 v délce 229, které posouvá den konce lhůty pro stanovení daně na 23. 11. 2022 a řízení u Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 174/2022 v délce 757 dnů, čímž by lhůta pro stanovení daně končila 19. 12. 2024. Zde je však na místě aplikovat lhůtu objektivní desetiletou, která by uplynula 1. 7. 2023. Napadené rozhodnutí I. bylo vydáno dne 13. 12. 2022, tedy před jejím uplynutím.

28. Námitka prekluze práva stanovit daň tak není důvodná.

Námitky vztahující se k nájemnému a provedeným opravám

29. Krajský soud o těchto námitkách již rozhodl v předchozích rozsudcích. Vzhledem k nezměněnému skutkovému a právnímu stavu a vzhledem k totožnosti námitek je krajský soud svým posouzením vázán (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022 č. j. 1 Azs 16/2021 – 50), a proto je zde opakuje.

30. Podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP), *výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se zvyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy*. Pro posouzení žalobní námitky je podstatné, zda investice žalobce, kterou provedl do jím pronajaté nemovitosti a o kterých v posuzovaných obdobích roku 2011 a 2012 účtoval v nákladech, mohly být současně pohledávkou žalobce za pronajímatelem předmětné nemovitosti, a tak daňově účinným výnosem (příjmem). Pro závěr o existenci pohledávky žalobce za jeho pronajímatelem je proto v tomto případě rozhodující, zda žalobce měl právo vůči pronajímateli na náhradu těchto investic z hlediska práva soukromého. Smlouva o nájmu nemovitosti byla mezi žalobcem a jeho pronajímatelem uzavřena dne 1. 2. 2010, platí tak pro ni zákon č. 40/1964 Sb., v znění účinném v roce 2010 (dále jen občanský zákoník). Podle § 652 odst. 2 občanského zákoníku, *opravou věci je činnost, kterou se zejména odstraňují vady věci, následky jejího poškození nebo účinky jejího opotřebení*. Podle § 669 občanského zákoníku, *nájemce má nárok na náhradu nákladů při opravě, ke které je povinen pronajímatel, jestliže byla provedena se souhlasem pronajímatele*. Podle § 667 občanského zákoníku, *změna věci je možná jen se souhlasem pronajímatele a náhrada nákladů nájemci náleží jen, zaváže-li se k tomu pronajímatel a není-li dohodnuto jinak, po ukončení nájmu a po odečtení znehodnocení změn, k čemuž došlo v důsledku užívání věci*.

31. Smlouva o nájmu této zákonné úpravě plně odpovídá. V článku V. smlouvy bylo dohodnuto, že *„pronajímatel tímto uděluje souhlas k tomu, aby nájemce (žalobce) prováděl na nemovitostech potřebné opravy namísto něho a zavazuje se zaplatit nájemci náhradu nákladů, které nájemce na opravu vynaložil*. Bude-li žalobce (v pozici nájemce) provádět změny a stavební úpravy, tak se sjednává, že *„tyto stavební úpravy provádí na svůj náklad a po skončení nájmu je oprávněn požadovat po pronajímateli úhradu těchto nákladů, dokud*

mu nebudou nemovitosti pronajímatelem prodány". V dodatku č. 2 k této smlouvě z 16. 12. 2013 se strany dohodly na tom, že „nájemce provedl v letech 2010 až 2013 na objektech opravy, které byly nutné pro zachování provozuschopnosti objektů a kterému umožní užívat tyto objekty v rámci své podnikatelské činnosti i v následujících letech". Současně bylo dohodnuto že „nájemné za roky 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 a část 2015 nájemce pronajímá nebude bradit, kdy to je sjednáno s ohledem na výši nákladů, které nájemce vynaložil na opravy majetku pronajímatele v letech 2010 – 2013“ (zvýraznění podtržením provedl krajský soud). Žalobce uvedl správci daně v odpovědi za jeho výzvu z 10. 6. 2014, že prováděl opravy, které specifikoval (údržba, opravy, provoz stavebních strojů a automobilů a restaurace včetně zahrádky, a to oprava omítek, malování, drobné funkční stavební úpravy, výměna koberců, opravy WC a šaten, revize a výměna oken a dveří a z toho vyplývající úspora energií, postavení krbu, osvětlení zahrádky a další režijní náklady, dále sociální zařízení včetně šaten, opravy betonových ploch, opravy kójí, opravy oplocení, ostatní opravy nemovitostí). Z této odpovědi žalobce správce daně vyšel při vyčíslení navýšení hospodářského výsledku. Zde uvedené činnosti plně odpovídají definici opravy podle shora citovaného § 652 odst. 2 občanského zákoníku, neboť jde o činnosti směřující k odstranění vad věci, následky jejího poškození nebo účinky jejího opotřebení, žalobce je nadto sám za opravy označil jak v dodatku č. 2 k nájemní smlouvě, tak v odpovědi správci daně, a správce daně tedy neměl žádný důvod se domnívat, že se o opravy nejedná. Žalobce měl právo smluvně úhradu opravy po pronajímáči požadovat, měl mu tedy provedené opravy vyúčtovat příslušnou fakturou a zaúčtovat ji v souladu v účtové třídě 6 podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., jako výnos v příslušném roce. Nestalo-li se tak, žalobce podle § 23 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů neoprávněně zkrátil své příjmy a správce daně v souladu se shora citovaným ustanovením správně hospodářský výsledek žalobce o tyto příjmy navýšil. Došlo -li následně v roce 2013 k dohodě o tom, že nájemné se za určitou část doby nájmu „nebude bradit“ v návaznosti na realizované opravy, pak jde o událost budoucí, která nemůže mít vzhledem k zásadě časové souvislosti mezi příjmy a výdaji, vyplývající z § 23 odst. 1 ZDP, žádný dopad do posuzovaného období roku 2011 a 2012. Žalobní námitka chybného posouzení uzavřených dodatků tak není důvodná a žalovaný rovněž nezaměnil opravy a úpravy pronajaté věci.

32. K žalobní námitce nesprávného snížení hospodářského výsledku o dohodnuté nájemné ve výši 120 000 Kč za každý z posuzovaných roků 2011 a 2012 lze uvést totéž, co v předchozím odstavci, neboť se jedná o daňově účinný výdaj, který je nutno vzhledem k zásadě časové souvislosti mezi příjmy a výdaji, vyplývající z § 23 odst. 1 ZDP, uplatnit v příslušném roce 2011 a 2012. Nebyla -li v roce 2011 a 2012 částka, představující nájemné za předmětné nemovitosti, zaplacená, či došlo -li na základě dodatku k nájemní smlouvě k odložení splatnosti, nemá to na její posouzení jako daňově účinného výdaje žádný vliv. Žalovaný tak správně podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 2. ZDP hospodářský výsledek žalobce o tyto příjmy snížil, neboť jde o částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které lze podle tohoto zákona do výdajů (nákladů) zahrnout. Ani tato námitka tak důvodná není.

*Námitky týkající se neuznaného výdaje na nákup šrotu
námitka pochybení při ukončení daňové kontroly*

33. Krajský soud se dále zabýval žalobními námitkami, vztahujícími se k neuznání výdajů na nákup šrotu. V první řadě je nutno zdůraznit, že žalobci byl v obou případech výdaj uznán. Žalobní námitky proto směřují pouze do akademické debaty, zda měl žalovaný

žalobci tyto uznat jako prokázané nebo jako minimálně nutný výdaj. V tomto případě však rozlišení nemá žádný dopad do žalobcovy právní sféry, a proto k vznesení těchto námitek není aktivně legitimován.

34. Krajský soud pouze *obiter dictum* dodává, že se již vyjádřil k hodnocení výpovědi R. G. V předchozích rozsudcích krajský soud vysvětlil důkazní povinnost žalobce a žalovaného, jak je tíží podle § 92 daňového řádu, a krajský soud na své závěry odkazuje. Žalobce svou povinnost plnil prostřednictvím vážných lístků o jednotlivých výkuech a jim příslušnými fakturami a příjmovými doklady. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008 č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně proto může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, tíží jej však důkazní povinnost ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb tak, že *prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem* [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Pokud se jedná o uplatnění výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP, uplatňuje se tato zásada ještě důrazněji. Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že je to právě daňový subjekt, který musí prokázat mimo kompletních dokladů též ostatní předpoklady podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, mj. tedy skutečnou realizaci obchodního případu. Účetnictví je sice považováno za určitý prostředek zobrazení reality; jak a zda má být o určité transakci účtováno, však musí vždy vycházet *a priori* ze zjištěného skutkového stavu. Nelze tedy pouze formálně z obsahu daňového dokladu dovozovat, že účetnímu zápisu skutečně odpovídá skutkový stav. (srov. rozsudky ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008 - 48 a ze dne 14. 6. 2013, č. j. [5 Afs 63/2012 - 57](#)). Nejvyšší správní soud se vyjádřil v tom smyslu, že *„daňový subjekt svá tvrzení neprokazuje pouze účetními doklady, které mohou být z formálního důvodu bezvadné, ale musí doložit faktické naplnění toho, o čem se dá hovořit jako o daňové uznatelnosti výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (tedy daňově uznatelným není každý výdaj daňového subjektu, ale pouze takový výdaj, který byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů). Je nesprávný právní názor stěžovatele, který uvedl v kasační stížnosti, že samotným předložením účetních dokladů se na správce daně přesunuje důkazní břemeno podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní (podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem). V dané věci totiž nebyla předmětem dokazování nevěrohodnost, správnost, průkaznost či úplnost účetnictví (kde by správce daně musel takovou skutečnost prokazovat), ale daňová uznatelnost uplatněného výdaje, jejíž všechny skutečnosti musí prokázat sám daňový subjekt“* (srov. rozsudek ze dne 27. 9. 2006, č. j. 7 Afs 147/2005 - 95). I přes existenci nezpochybněného účetního dokladu tak lze po daňovém subjektu požadovat, aby prokázal daňovou uznatelnost takového výdaje.
35. V nyní přezkoumávané věci vznikly správci daně pochybnosti o správnosti a oprávněnosti výdajů, které stěžovatel uplatnil v rozhodném období na nákup šrotu, které odůvodnil těmito, žalobcem nezpochybněnými, skutečnostmi: vážní lístky neobsahovaly údaje o pobytu cizince a údaj o datu narození, obsahovaly pouze jméno a číslo pasu, někteří prodejci v době, kdy měl výkup probíhat, neměli povolen pobyt na

území ČR, někteří nebyli ztotožněni, což podle správce daně znamená, že nemohli převzít za výkup šrotu hotovost. Vážní lístky neobsahují údaje o vozidle, kterým byl odpad do provozovny odvezen. Cizinci – prodejci vozidlo přímo neřídili, přesto měli převzít hotovost. Vážní lístky obsahují údaje o hmotnosti odebraného šrotu, který se pohybuje okolo 20 tun, což po přičtení váhy vozidla přesahuje nejvyšší povolenou hmotnost 30 tun. Všechny vážní lístky jsou signovány panem B., ačkoliv právě pan B. sdělil, že se při výkupu šrotu střídá s několika zaměstnanci, což odpovídá jak otevírací době ve výkupně (denně od 7.00 do 16.00 hodin, v sobotu od 8.00 do 12.00 hodin a v neděli na zavolání), přičemž pan B. měl pouze poloviční úvazek. Ve výkupně, kde probíhal výkup šrotu, není vedena pokladní hotovost, není stanoven pokladní denní limit, pokladna se mezi zaměstnanci protokolárně nepředává, vše probíhá na základě důvěry a není návaznost denních výkupů na vedeném účetnictví. Vyplacená částka se přitom pohybuje v řádu několik desítek tisíc denně.

36. Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně pochybnosti ohledně předložených vážních lístků prokázal. Krajský soud shledává zcela logickou úvahu, že osoba, která neměla na území ČR povolen trvalý pobyt a osoba, kterou nelze ztotožnit, těžko mohla převzít hotovost za šrot, stejně tak nemohla být zvážena na váze vyšší hmotnost šrotu, než je povolená hmotnost použité váhy. Rovněž lze přisvědčit správci daně, že za situace, kdy osoba signující vážní lístky, která má pouze poloviční úvazek, jen obtížně mohla být přítomna po celou otevírací dobu žalobce a šrot přebírat. Již těmito skutečnostmi jsou pochybnosti správce daně odůvodněny a námitka žalobce chybného vyhodnocení důkazní povinnosti není důvodná. Splnil – li tedy správce daně svou důkazní povinnost, byla opětovně aktivována důkazní povinnost žalobce podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu.
37. Žalobce nesouhlasil s hodnocením důkazů, zejména výpovědi svědků, od kterých měl žalobce šrot podle vážních lístků vykoupit a hotovost jim předat, s ohledem na jejich nedůvěryhodnost pro rozpor zájmů se zájmy žalobce; žalobce nemůže za to, že osoby, kterým měl za šrot vydat hotovost, neměly na území ČR povolen pobyt, popř. se je nepodařilo identifikovat. Krajský soud opětovně poukazuje na rozložení důkazní povinnosti v daňovém řízení, jak vyplývá z ustanovení § 92 daňového řádu a jak byla popsána shora. Vzhledem k tomu, že správce daně prokázal skutečnosti zpochybňující věrohodnost předložených vážních lístků ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu, byla znovu aktivována důkazní povinnost žalobce. Správce daně provedl výslech osob, které měly žalobci šrot prodat, resp. od kterých měl žalobce šrot vykoupit, které však podpisy na vážních lístcích popřely. Za situace, kdy důkazní povinnost měl žalobce, mohl správce daně buď těmito výpovědím uvěřit, což by s ohledem na jejich obsah vedlo k závěru o nesplnění důkazní povinnosti žalobcem, nebo jim mohl neuvěřit pro důvody žalobcem uvedené a k výpovědím nepřihlédnout; to by však rovněž vedlo k závěru o nesplnění důkazní povinnosti žalobcem, neboť by tím pochybnosti na jeho straně nebyly odstraněny. Co se týče neztotožnění osob, od kterých měl žalobce předmětný šrot vykoupit, a skutečnosti, že neměly povolen pobyt na území ČR, to jsou skutečnosti zakládajícími důvodné pochybnosti na straně správce daně, jak bylo dovozeno shora, a v tomto směru jsou vskutku přičteny k tíži žalobce. Žalobce tak byl povinen předložit jiné důkazy k prokázání svých daňových tvrzení.
38. Žalobce dále namítl, že žalovaný chybně vyhodnotil výpověď svědka pana R. G., když nepřihlédl k časovému odstupu mezi konáním výpovědi a skutečnostmi, o kterých měl

svědek vypovídat. Jak bylo uvedeno výše, žalovaný hodnotil výpověď svědka jako natolik nekonkrétní, že neprokazuje tvrzené skutečnosti, tedy nevede k identifikaci osob, od kterých žalobce sporný šrot nabyl, a neosvědčuje ani faktické množství šrotu a cenu na vážních lístcích, neboť vážení, určení druhu kovu a s tím související cenu a jejich vyplácení a vypsání vážního lístku prováděl pan B. Krajský soud nemůže žalobní námitce přisvědčit, neboť R. G. vskutku odpovídal ohledně osob, od který byl šrot vykupován, neurčitě (uvedl, že „nějaký rusák tam byl“, „já jsem cizince neidentifikovat“), ohledně množství a druhu šrotu odkazoval na to, že tuto činnost prováděl pan B. V posuzované věci nebylo sporné, že žalobce skutečně šrot vykupoval, sporné bylo, od koho a za jakou cenu, tak, aby byla prokázána konkrétní výše uplatněného výdaje. Neurčitá výpověď pana G. v tomto směru však nebyla schopna prokázat žalobcova tvrzení. Důkazní povinnost měl žalobce, a nebyl-li R. G. schopen výslovně a konkrétně žalobcova tvrzení potvrdit, není možné dospět k jinému závěru, než že žalobce svou důkazní povinnost nesplnil; ani s přihlédnutím k uplynulému času totiž není možné ve výpovědi pana G. zjistit něco, co neřekl.

39. Žalobce konečně namítal, že nebyl dán přechod na pomůcky podle § 98 daňového řádu. Jak žalovaný správně poukázal, žalobce je v této otázce nekonzistentní, neboť se opakovaně domáhal přiznání alespoň minimálních výdajů, čehož nyní dosáhl. Krajský soud žalobci již dříve přisvědčil, stejně tak Nejvyšší správní soud, přičemž krajský soud uložil žalovanému přiznat žalobci minimální náklady podle pomůcek, když zatemněna je pouze sporná část účetnictví. K zbývajícím částem účetnictví není možné přihlížet a přechod na pomůcky, který je předpokladem minimálních výdajů, není na místě posuzovat s ohledem na celé účetnictví, jak žalovaný učinil v pořadí druhém rozhodnutí. Tímto závěrem byl žalovaný vázán podle § 78 odst. 5 s. ř. s. Nejvyšší správní soud této úvaze krajského soudu v tomto konkrétním případě přisvědčil (viz výše), a žalovaný tak postupoval, přičemž žalobci jako minimální výdaje stanovené dle pomůcek přiznal celou uplatněnou část týkající se výkupu železného šrotu. Námitky žalobce ohledně nesplnění podmínek pro přechod na pomůcky tak nejsou důvodné.
40. K námitce ve vztahu k napadenému rozhodnutí II., týkající se pochybení při ukončení daňové kontroly, žalobce nic bližšího neuvedl. Jak dovodil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“*
41. Vzhledem k obecně koncipované námitce krajský soud rovněž obecně uvádí, že žádné pochybení při ukončování daňové kontroly, které by mohlo vést k nezákonnosti napadeného rozhodnutí, neshledal, a proto neshledal důvodnou ani žalobcovu námitku.

Závěr a náhrada nákladů řízení

42. Vzhledem k nedůvodnosti žalobních námitek krajský soud žaloby zamítl (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
43. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu

žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

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

Ostrava 8. února 2024

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu