



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **Falco computer, s.r.o.**
sídlem Pod Hradbami 2003/3, Velké Meziříčí
zastoupenému Punktum, spol. s r.o.
sídlem Otická 758/19, Opava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2016, čj. 10231/16/5200-11435-701996

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2016, čj. 10231/16/5200-11435-701996 **se ruší v části výroku**, která zní „a současně se penále mění z částky 95.550,- Kč na částku 33.474,- Kč“, a dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště ve Velkém Meziříčí, ze dne 23. 9. 2014, čj. 1456323/14/2913-05700-703011, **se ruší v části výroku**, která zní: „Současně vzniká výše uvedenému daňovému subjektu zákonná povinnost uhradit penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu, ve výši 20 % z částky dodatečně doměřené daně, tj. 95 550.00 Kč, slovy

DEVADESÁTPĚTTISÍCPĚTSETPADESÁT Kč.“ Věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Ve zbytku se žaloba zamítá.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 6 784,79 Kč, k rukám jeho zástupce Punktum, spol. s r.o., sídlem Otická 758/19, Opava, a to do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště ve Velkém Meziříčí (dále též „finanční úřad“ nebo „správce daně“) vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2008 do 31. 3. 2009, kterým žalobci doměřil daň ve výši 477 750 Kč a penále ve výši 95 550 Kč, neboť neprokázal přijetí služeb deklarovaných na přijatých fakturách od společnosti AKOVE a společnosti Digitrend; a dále dle správce daně žalobce za účelem snížení základu daně vytvořil spojení se společností TREBOSS s.r.o.
2. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil prvostupňové rozhodnutí, a to co do oprávněnosti nákladů na služby deklarované na daňovém dokladu společnosti Digitrend, a nepotvrdil ani závěr o účelovém spojení žalobce se společností TREBOSS s.r.o. V důsledku toho snížil doměřenou daň na 167 370 Kč a s ní související penále na 33 474 Kč. V ostatním ponechal výrok prvostupňového rozhodnutí beze změny. Žalovaný ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobce ve vztahu k dodavateli AKOVE neunesl své důkazní břemeno. Neprokázal totiž skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, tj. že by daňové doklady, jimiž žalobce prokazoval nárok na uplatnění daňově uznatelných nákladů, vystavil právě dodavatel AKOVE a že by služby deklarované na došlých fakturách byly tímto dodavatelem poskytnuty. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení právě tohoto, v záhlaví označeného rozhodnutí.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce shrnul, že na základě nabídek společnosti AKOVE (dříve FOX Computer) objednal školení IT, práce na SW a reklamu na reklamních bannerech. Všechny tyto služby byly poskytnuty jménem společnosti AKOVE, řádně vyfakturovány, uskutečněny a rovněž uhrazeny. Až o čtyři roky později se žalobce v průběhu daňové kontroly dozvěděl, že osoby vystupující za společnost AKOVE již nebyly v měsíci březnu 2009 jejími zaměstnanci. Historicky ovšem tyto osoby byly společníky a jednatelem. Následně však žalobci oznámili, že prodali své obchodní podíly, ale zůstali jako zaměstnanci společnosti, která byla přejmenována na AKOVE. Žalobce neměl důvod o těchto tvrzeních pochybovat, protože komunikace doposud probíhala zažitým způsobem a poskytnutí všech objednaných služeb proběhlo přesně podle sjednaných podmínek. Jednání zaměstnanců tedy dle žalobce ve smyslu § 16 zákon č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, zavazovalo společnost AKOVE. Žalobce totiž nevěděl, že již zaměstnanci nejsou. V tomto směru náležitě sdělil, z čeho měla plynout jeho dobrá víra. Jednalo se tedy o posouzení otázky, zda společnost AKOVE byla či nebyla vázána jednáním osob, které za ni vystupovaly

a prováděly činnosti, které byly žalobci vyúčtovány a následně i uhrazeny. Dle Zprávy o daňové kontrole sám správce daně zjistil, že ještě ke dni 3. 3. 2009

na webových stránkách společnosti AKOVE byla jména a kontakty na Ing. K. a pana B., kteří již neměli ke společnosti vztah. Žalobce k tomuto odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012 ve věci C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft a P. D. (dále pouze „Mahagében“), dle kterých je povinnost obchodní partnery prověřovat ve chvíli, kdy subjekt má podezření na aktivní účast v podvodech. Žalobce však takové podezření neměl a ani mít nemohl. Žalobce rovněž nesouhlasil s tvrzením správce daně, že měl

po zaměstnanci dodavatele vyžadovat zmocnění k jednání za dodavatele, neboť takový výklad je dle jeho názoru mimo zákonný rámec i jakoukoli obchodní i lidskou zvyklost. K tomu žalobce doplnil, že v takovém případě by bylo na místě totožné jednání požadovat při daňové kontrole, kdy osoby provádějící kontrolu nikdy nepředložily žádné pověření k jednání za státní orgán, neprokázaly svou totožnost občanským průkazem. Ve prospěch žalobce poté svědčí i úhrady za poskytnutá plnění. Žalobce jednal zcela dle dispozic věřitele (emailová korespondence za společnost AKOVE byla ze stejné emailové adresy) a platby zasílal v souladu s touto dispozicí. Dle korespondence správce daně a insolvenčního správce společnosti AKOVE je zřejmé,

že tento potvrdil vydání faktur AKOVE na žalobce. Insolvenční správce byl přitom připraven

i k další součinnosti, čehož však správce daně nevyužil. Také správce daně obdržel informace

o bankovních účtech, které zněly na jméno společnosti AKOVE či na Ing. K., který byl disponentem obou těchto účtů. Hodnocení této skutečnosti přitom dle žalobce popírá závěry žalovaného, že jednatel společnosti AKOVE nikoho nezmocnil. Žalobce proto navrhl, aby byly soudem v rámci dokazování vyžádány u předmětné banky doklady o tom, kdo měl dispoziční právo k účtu.

4. Žalobce dále namítal, že žalovaný (v kontrastu s hodnocením ostatních skutečností) přisoudil velkou váhu výpovědi jednatele společnosti AKOVE. Žalobce však tuto osobu, jež dělá podvody s vidinou zisku peněz, viděl jinak. Poukázal na rozpory v jeho výpovědi, když například vypověděl, že nikoho nepověřil dispozičním právem k účtu, avšak přesto jej Ing. K. měl. M. Č. nikoho nezmocnil, ale papíry, jež podepisoval u notáře, nečetl. Tyto dva výroky se přitom vzájemně vylučují, a proto nemohou být oba pravdivé současně. Skutečnost, že společnost AKOVE činnosti provedla, osvědčují dle žalobce rovněž podaná přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2008 až červenec 2009.
5. Další vadu pak žalobce spatřoval v odmítnutí výsledku navržených svědků Ing. K. a pana B. Těmito výsledky chtěl žalobce prokázat a vyvrátit nesprávné závěry dovozené správcem daně, kdy při této příležitosti by svědkům položil otázku, zda ho v březnu 2009 informovali o tom, že již nejsou zaměstnanci společnosti AKOVE.
6. Žalobce tedy shrnul, že v posuzovaném případě nejde o problém dokazování skutkového stavu, nýbrž jen o jeho právní hodnocení. Správce daně přitom nemá pro své abstraktní

a teoretické pochybnosti ve správním spise založeny žádné doklady či důkazy. Dle žalobce měla být brána v potaz časová souvislost, kdy Ing. K. a pan B. přestali být zaměstnanci ke dni 28. 2. 2009 a školení proběhlo dne 6. 3. 2009 a dále dle sjednaných termínů. Žalobce tedy nemohl cokoliv zjistit. Vynaložené výdaje (náklady) byly použity v rámci ekonomické činnosti žalobce, sloužily pro dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. Tyto výdaje v dané době též plně odpovídaly nabídce a poptávce na trhu. Dle žalobce pak předmětné výdaje lze považovat za výdaje snižující základ daně ve smyslu závěrů, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 11. Žalobce byl přesvědčen, že otázka „jiného dodavatele“ než je uveden na dokladech, již byla Nejvyšším správním soudem vyřešena; k tomu odkázal na rozsudky ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 - 71.

7. Žalobce dále uplatnil námitku prekluze doměřené daně. Dle žalobce správce daně již v průběhu roku 2010 prováděl úkony, o kterých tvrdí, že byly činěny v rámci vyhledávací činnosti, a daňovou kontrolu zahájil až protokolem ze dne 16. 2. 2012. Sám správce daně toto tvrzení dle žalobce potvrdil rovněž ve Zprávě o daňové kontrole, kdy přiznal, že prováděl ověření uskutečněných služeb. Z toho je tedy zřejmé, že daňová kontrola byla fakticky zahájena již v roce 2010 a ne až formálně v roce 2012. Okamžikem, kdy správce daně započal úkony, kterými ověřoval skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti, byl tedy den 23. 7. 2010. Žalobce je toho názoru, že pokud došlo k hodnocení důkazních materiálů získaných v době od září 2010, které vyústilo k prověřování těchto informací, nejednalo se o vyhledávací činnost (odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 5 Afs 6/2007 - 130). Ve správním spisu je dále založeno dožádání, na jehož základě mělo být provedeno místní šetření v daňovém řízení. Ve výzvě ze dne 4. 11. 2010, č. j. 51004/10/353931703007, je uvedeno, že vše probíhá v daňovém řízení. K této otázce se žalovaný poprvé vyjádřil v napadeném rozhodnutí tak, že se jednalo o překlep. Toto vysvětlení však žalobce považoval za účelovou lež. K tomu dodal, že v roce 2010 s ohledem na ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), bylo dožádání možné provést výhradně v zahájeném daňovém řízení. Tuto skutečnost je proto nutné hodnotit ve prospěch žalobce. Správce daně tedy fakticky zahájil daňovou kontrolu v roce 2010 a skutečný stav zastřel tzv. vyhledávací činností. Toto je však dle názoru žalobce zcela proti smyslu zákona; jedná se o jeho účelové obcházení.
8. Pokud byla dle tvrzení žalovaného zjištění učiněna pouze v rámci vyhledávací činnosti, existuje i pro tento případ zákonná procedura, upravená konkrétně v ustanovení § 143 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. V nyní řešené věci je evidentní, že správce daně měl v okamžiku zahájení daňové kontroly odůvodněnou obavu, a byl tedy povinen vydat výzvu a seznámit žalobce se stavem své vyhledávací činnosti (důkazy a indiciemi pro dodatečné doměření daně).

9. Závěrem žalobce doplnil, že k nezákonnému doměření daně dle jeho názoru přispěl rovněž způsob vedení správního spisu. Z výše uvedených důvodů proto žalobce navrhl, aby krajský soud napadené i prvostupňové rozhodnutí správních orgánů zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření především odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a obsah správního spisu. Uvedl, že každý důkaz hodnotil jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti v souladu s ustanovením § 8 daňového řádu. K hodnocení svědecké výpovědi pana Č. žalovaný odkázal na str. 20 až 25 napadeného rozhodnutí, přičemž nesouhlasil s tím, že by této výpovědi přisoudil velkou váhu. Žalovaný nepovažoval za účelné provedení navrhovaného důkazu, tedy vyžádání dokladu o tom, kdo měl dispoziční právo k účtu společnosti AKOVE. Ani navrhované opakované provedení svědecké výpovědi pana T. B. by dle žalovaného nemohlo zvrátit závěry učiněné žalovaným. T. B. vypovídal již dne 6. 9. 2012 a jeho svědecká výpověď je zaznamenána ve správním spisu. Ing. K. se k podání svědecké výpovědi nedostavil, avšak jeho pracovní poměr skončil ke konci února 2009. Proto nebylo důvodné provádět jeho svědeckou výpověď.
11. K námitce nezákonného provádění daňové kontroly žalovaný uvedl, že žalobce zcela opomíjí roli vyhledávací činnosti. Se všemi získanými důkazy byl žalobce seznámen, tudíž nemohl být zkrácen na svých právech. Fakticky byla daňové kontrola zahájena až dne 27. 3. 2012. Dle žalovaného nebylo sporné dožádání úplnou odpovědí na případné doměření daně a okolnosti neaplikace vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňové kontroly byly zdůvodněny v napadeném rozhodnutí. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 - 23, který byl podroben posouzení ze strany rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (viz usnesení č. j. 1 Afs 183/2014 - 37). Žalovaný měl v projednávané věci za to, že indicie získané vyhledávací činností nebyly dostatečně konkrétní tak, aby správce daně měl povinnost výzvu k podání dodatečného daňového přiznání vydat. V závěru svého vyjádření proto žalovaný navrhl podanou žalobu zamítnout.

IV. Další průběh řízení

12. Ve věci se konalo dne 26. 4. 2018 na žádost žalobce ústní jednání před krajským soudem, na němž krajský soud vynesl rozsudek čj. 30 Af 55/2016 - 66, jímž žalobu jako nedůvodnou zamítl. Toto rozhodnutí však zrušil Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 25. 6. 2020, čj. 9 Afs 237/2018 - 50. Nejvyšší správní soud – stručně řečeno – označil závěry krajského soudu za nepřezkoumatelné, pokud jde o *meritum* věci (otázku prokázání daňově uznatelných nákladů) a dále pokud jde o povinnost finančního úřadu vyzvat před zahájením daňové kontroly daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Za pravdu dal krajskému soudu v dílčí otázce určení oprávněné úřední osoby a nedořešenou ponechal otázku prekluze. Po vrácení věci se opět na žádost žalobce konalo ve věci jednání před soudem, a to dne 3. 12. 2020, které nic zásadně nového do věci nevneslo.

V. Nové posouzení věci krajským soudem

13. Podstatou sporu v posuzované věci je řešení otázky, zda žalobce v předcházejícím daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu k jím uplatněným výdajům ve výši 797 780 Kč na základě přijatých faktur od společnosti AKOVE, a to jako výdajům daňově uznatelným ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
14. Protože v této věci krajský soud už jednou rozhodoval a tento rozsudek je stranám znám, nepovažuje soud za nutné zatěžkávat tento svůj druhý rozsudek opakováním již řečeného. Proto jen stručně připomene svá skutková zjištění učiněná ze správního spisu, následně nově pojedná o otázkách, jež byly důvodem zrušení jeho předchozího rozsudku, a v ostatním na něj odkáže.
15. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že dne 27. 3. 2012 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2008 do 31. 3. 2009. Při této kontrole bylo zjištěno, že žalobce uplatnil jako daňově uznatelné náklady od společnosti AKOVE. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda tato společnost skutečně vystavila předmětné faktury a poskytla žalobci na nich deklarované služby. Proto správce daně výzvou ze dne 25. 10. 2012, č. j. 90612/12/353931703007, žalobce vyzval, aby prokázal přijetí plnění deklarovaných v došlých fakturách, na nichž je jako dodavatel uvedena společnost AKOVE, právě od tohoto dodavatele. Na tuto výzvu žalobce odpověděl dopisem ze dne 8. 11. 2012, v němž uvedl, že skutečnými kontaktními osobami, se kterými probíhala obchodní jednání ve společnosti AKOVE, byli Ing. M. K. a T. B.; M. Č. je na některých dokumentech podepsán. Správce daně již předtím z vyjádření žalobce zjistil, že tento osobu M. Č. neznal. K jednotlivým fakturám žalobce doložil mj. nabídku předmětných služeb, objednávky, smlouvy o dílo a v případě školicích kurzů rovněž prezenční listiny. Dále uvedl, že školení prováděli Ing. M. K. a T. B., k čemuž doložil i čestná prohlášení těchto dvou školitelů ze dne 7. 11. 2012. Z obchodního rejstříku a z odpovědi Městské správy sociálního zabezpečení Brno správce dně zjistil, že Ing. M. K. a T. B. působili jako jednatelé společnosti AKOVE do prosince roku 2008. Od tohoto data do 28. 2. 2009 pak byli vedeni jako zaměstnanci společnosti AKOVE. Ing. M. K. se nepodařilo v rámci daňové kontroly vyslechnout, a to i když byl řádně předvolán. T. B. se ve své výpovědi vyjadřoval pouze k činnosti společnosti AKOVE do konce února 2009, neboť po tomto datu ve společnosti již nefiguroval. Tato skutečnost byla shledána v rozporu s tvrzením T. B. v doloženém čestném prohlášení, dle kterého měl za společnost AKOVE ještě v březnu 2009 provádět u žalobce školení. Dále byl vyslechnut jednatel společnosti AKOVE v předmětné době, M. Č. Svědek během výslechu prohlásil, že žalobce nezná, za společnost od prosince 2008 nikterak nevystupoval, nevystavoval žádné faktury, nepodepisoval žádné dokumenty, nikoho nezaměstnával a nevyplácel žádné zaměstnance. Po dobu jeho jednatelství společnost nevykonávala s jeho vědomím žádnou činnost. Svědek si nebyl vědom, že by udělil plnou moc Ing. M. K. a T. B. k jednání za společnost. Rovněž rozporoval své podpisy na jednotlivých předložených dokumentech (daňová přiznání, nabídka k provedení služeb, faktury). Správce daně dále zjistil, že žalobce hradil část faktur na účet společnosti AKOVE (ke kterým měl však dispoziční právo Ing. M. K.), část hradil na účet společnosti AZUMA, jejímž jednatelem a disponentem předmětného účtu byl rovněž Ing. M. K., a část poté na účet, jehož majitelem byl Ing. M. K. jako fyzická osoba. Správce daně rovněž vyslechl část zaměstnanců žalobce, kteří se zúčastnili předmětných školení. Zaměstnanci osvědčili své podpisy na prezenčních

listinách. Svědek K. a K. přitom nepotvrdili uskutečnění školení společností AKOVE, pouze svědek K. obecně zmínil lektora, Ing. K.. Současně však uvedl, že školení byla prováděna převážně společností GOPAS a Microsoft. Rovněž uskutečnění ostatních tvrzených služeb nebylo prokázáno, což vyplynulo především z odpovědí třetích osob. Konkrétně dotazem na společnosti Centrum Holdings s.r.o., Seznam.cz a.s. a Google Czech Republic, s.r.o. bylo zjištěno, že u žádné z těchto společností nebyla vedena placená pozice na vyhledávání; v případě umístění reklamních bannerů poté mj. společnost Nikon spol. s.r.o. na dotaz uvedla, že od roku 2005 nevystavila žádnou fakturu na společnost AKOVE, ani na žalobce a neposkytla žádnou službu nebo prodej zboží, přičemž současně vyloučila umístění reklamních bannerů na svých webových stránkách. Rovněž společnost Digitrend nevystavila dle zjištění Finančního úřadu Brno IV od roku 2008 žádné faktury na společnost AKOVE. Jednatel společnosti Digitrend (držitel domény www.acerzone.cz od 3. 2. 2009, do tohoto data byla držitelem domény společnost AKOVE) sice uvedl, že reklamní banner žalobce byl na stránce www.acerzone.cz umístěn, žádné důkazy však k tomuto nepředložil. O převodu domény www.acerzone.cz pak nebyla mezi společnostmi Digitrend a AKOVE sepsána žádná smlouva.

Prokázání daňově uznatelných nákladů

16. Krajský soud vyšel v tomto žalobním bodě opět z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 39/2011 - 109, neboť ten devátý senát Nejvyššího správního soudu ve svém výše citovaném zrušujícím rozhodnutí nezpochybnil. Vytkl krajskému soudu v zásadě pouze to, že své závěry na něm založené nevysvětlil přezkoumatelným způsobem, že je takříkajíc nedostatečně „skutkově ukotvil“. Krajský soud proto nejprve své výchozí předpoklady připomíná citací bodů 42-44 výše uvedeného rozsudku čj. 8 Afs 39/2011 - 109 (který ideově navazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73):
17. *„Vynaložení výdajů lze osvědčit i jiným způsobem, než účetním dokladem. Pokud tedy daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jedná se však o krajní situaci, kdy daňový subjekt nedodržel obvyklý způsob uplatnění výdaje, předpokládaný zákonem. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí jednoznačně a transparentně prokázat vynaložení výdaje, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.“*
18. *Správce daně je povinen dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. V případě zjištěných nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však důkazní břemeno leží na jeho straně. Správce daně je pouze povinen nestranně vyhodnotit důkazní prostředky předložené daňovým subjektem a tvrzení ohledně shledaného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, nemohou zhojit předchozí nedostatky. Správce daně má totiž právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesrovnalostí.“*

19. *Daňový subjekt jistě může činit nesporným, že určité zboží nebo služby pořídil. Tato skutečnost ovšem sama o sobě nevede k uznatelnosti jím uplatněného výdaje. Musí totiž prokázat, že vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně určitě tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením k nesprávnosti účetních dokladů. I v situaci, kdy je samotné pořízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, pak správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemusí výdaj uznat.“*
20. Krajský soud nejprve jednoznačně deklaruje, že pokud by celý problém předkládané kauzy spočíval jen v tom, že žalobce přijal plnění od jiného subjektu, než jaký byl uveden na fakturách, ale nebylo by pochyb o tom, že tato plnění proběhla a žalobce je řádně uhradil, pak by soud musel dát v tomto bodě žalobě za pravdu. Potíž je ale v tom, že v daném případě figuruje řada skutečností, které zpochybňují nejen to, kdo plnění žalobci ve skutečnosti poskytl (a komu je žalobce uhradil), ale zejména zda deklarovaná plnění vůbec proběhla. Žalobci se nepodařilo tyto pochybnosti rozptýlit a nedostal tak základnímu požadavku výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, tj. „*uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci*“. Po zhodnocení všech obchodních případů, jež se měly uskutečnit mezi žalobcem a společnostmi AKOVE, resp. jejími bývalými jednatelem, musí krajský soud konstatovat, že zde zůstává příliš mnoho podezřelých a nevysvětlených okolností, než aby bylo možno mluvit o důvěryhodnosti celkového obrazu.
21. V první řadě jsou tu plnění, jejichž poskytnutí nepotvrdily ty subjekty, na jejichž webových stránkách nebo s jejichž jinou formou spolupráce je měla firma AKOVE realizovat (rozhodující zjištění jsou shrnuta na str. 11-12 zprávy o daňové kontrole). V první řadě se to týká reklamních bannerů žalobce, jejichž umístění na stránkách firmy NIKON měla firma AKOVE zprostředkovat. Nejenže firma NIKON nedohledala žádnou fakturu znějící na firmu AKOVE či na žalobce, ale především sdělila, že umisťování jakýchkoliv bannerů na stránky www.nikon.cz nepřipadá v úvahu, neboť je v rozporu s interní politikou mateřské firmy. Prokázat se nepodařilo ani umístění bannerů na stránce www.acerzone.cz. Obdobná zjištění učinil správce daně i ve vztahu k výdajům, jež měl žalobce vynaložit na přednostní zobrazování svých internetových stránek při vyhledávání dle klíčových slov. Žádné doklady k tomu nedohledala ani firma Centrum Holdings provozující stránky www.centrum.cz, ani společnost Seznam.cz, která uvedla, že stránky žalobce byly prezentovány pouze na jiném jejím webu (www.firmy.cz), než který byl uveden ve smlouvě, a to zcela bezplatně.
22. Již tato zjištění sama o sobě, vnímáme-li žalobcovo údajné obchodování s firmou AKOVE v rozhodném období jako jeden vzájemně související celek, budí vážné pochyby o průběhu, ba o samé existenci poskytnutých plnění. Další narušení důvěryhodného obrazu těchto transakcí pak vyvěrá ze způsobu objednání a placení za tvrzená plnění. Jednatel žalobce (Mgr. R.) vypověděl v daňovém řízení do protokolu ze dne 23. 7. 2010, že pana Č. nezná a nikdy jeho jméno neslyšel (jde o jednatele společnosti AKOVE po 31. 12. 2008 a typického „bílého koně“), že vždy jednal jen s pány B. a K. Přitom však na některých dokumentech předložených v řízení samotným žalobcem je pan Č. jako jednatel společnosti AKOVE výslovně uveden i podepsán (nabídka záchrany dat ze dne 16. 2. 2009, na niž Mgr. R. reagoval objednávkou ze dne 23. 2. 2009), případně je uveden jako jejich autor (rozsáhlý nabídkový dokument „SEO optimalizace stránek“

ze dne 6. 1. 2009). Placení šesti faktur pak proběhlo na jiné účty, než byly uvedeny na fakturách vystavených firmou AKOVE. V jednom případě ještě šlo o jiný účet firmy AKOVE (k němuž měl ovšem dispoziční právo pouze pan K.), v pěti ostatních případech se nicméně jednalo o účet zcela jiné společnosti (AZUMA plus, jejímž jednatelem byl opět pan K.). Žalobce neprokázal, kdo a z jakého titulu mu dal pokyn, aby platby provedl na jiné účty, než jaké byly uvedeny na fakturách. Celý tento sled událostí tak budí spíše dojem, že žalobce si byl vědom toho, že společnost AKOVE je již pouze prázdnou schránkou a s tímto vědomím uskutečňoval (zčásti nejspíš jen fiktivní) transakce s jejím bývalým jednatelem, panem K.

23. Konečně vážné pochybnosti vzbuzují i výsledky svědků týkající se údajných školení, jež měli podle tvrzení žalobce pro něj provést pan K. a pan B. Ze strany školitelů doložil žalobce provedení školení jejich čestnými prohlášeními. Ta ale vzbuzují pochybnosti, protože pan B. ve své svědecké výpovědi nic takového nezmiňoval a pan K. se ke svědecké výpovědi přes výzvu správce daně bez omluvy nedostavil. Ze strany účastníků oněch vzdělávacích akcí, které žalobce jako svědky navrhl, pak byly informace o uskutečněných školeních jen mlhavé (což lze jistě přičíst časovému odstupu), zejména si však navzájem protiřečily co do počtu školitelů, když jeden svědek uvedl, že byli dva, zatímco jiný tvrdil, že školitel byl pouze jeden. Obdobné závěry o nedostatečně prokázaném průběhu tvrzených plnění vyvodil z výše popsaných skutečností i žalovaný (srov. str. 20-24 napadeného rozhodnutí). Stojí za zmínku, že v jiném případě (obchodní případ DIGITREND) dal žalovaný žalobci za pravdu a shledal, že své břemeno tvrzení a důkazní unesl (srov. str. 26 napadeného rozhodnutí), nepřistupoval tedy k této otázce předem zaujatě nebo přehnaně přísně.
24. K objasnění přetrvávajících pochybností o důvěryhodnosti žalobcových tvrzení nepřispělo ani ústní jednání před krajským soudem, na němž senát kladl zástupci žalobce otázky stran výše popsaných nesrovnalostí a nedočkal se uspokojivých vysvětlení. Krajský soud tudíž uzavírá, že finanční úřad dospěl zcela důvodně k pochybnostem o tom, zda žalobce skutečně vynaložil své prostředky na soubor plnění od společnosti AKOVE, která si jako daňově uznatelné náklady uplatnil. Tyto pochybnosti se žalobci nepodařilo rozptýlit, a to ani prostřednictvím jím předložených důkazů a navržených svědků. Důkazy v řízení neprovedené přitom nebyly způsobilé tyto pochybnosti odstranit, neboť se měly takřka výhradně vztahovat jen k uskutečnění vzdělávacích akcí, nikoliv k dalším plněním, jež měla společnost AKOVE údajně žalobci poskytnout. Žalovaný jistě mohl učinit druhý pokus předvolat k výpovědi jako svědka pana K., případně použít důraznější prostředky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, čj. 4 Afs 32/2016 - 36, bod 25), avšak nelze předpokládat, že by tak došlo k odstranění či vysvětlení všech výše uvedených nejasností a podezřelých okolností. Zejména si nelze představit, že by pan K. nějakým zlomovým způsobem objasnil, proč zástupci společnosti, na jejichž stránkách mělo docházet k zobrazování reklamních bannerů, případně k přednostnímu zobrazování stránek žalobce, nedohledali o těchto plněních žádné doklady, a jak je možné, že si jednatel žalobce nepamatoval osobu pana Č., jednatele společnosti AKOVE, ačkoliv s ním měl přinejmenším jednou přímo korespondovat.

Opomenutí výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení

25. V tomto bodě musel dát krajský soud žalobci naopak za pravdu. Vyšel sice z totožné právní úpravy a judikatury jako ve svém předešlém rozsudku v této věci, ale odlišně

zhodnotil skutkový stav. Pokud jde o právní úpravu, krajský soud se opřel o následující ustanovení zákona

č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dle § 143 odst. 3 daňového řádu *[k] doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2. Dle § 145 odst. 2 daňového řádu [p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*

26. V usnesení ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sjednotil dosavadní judikaturu vykládající výše uvedená ustanovení. Uvedl, že „zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“ Dále dovodil, že správce daně má nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena. Z tohoto pravidla připustil rozšířený senát výjimku, když uvedl, že „[j]en výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“ Zároveň rozšířený senát dodal, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.
27. Krajský soud dospěl k závěru, že žádná z uvedených výjimek formulovaných rozšířeným senátem nebyla v daném případě naplněna. Naopak, jedná se o zcela standardní případ, kdy měl finanční úřad před zahájením daňové kontroly umožnit žalobci podat dodatečné daňové tvrzení v náhradní lhůtě. Krajský soud opírá tento svůj závěr o následující skutková zjištění.
28. Po zrušení předchozího rozsudku Nejvyšším správním soudem shrnul žalovaný ve svém vyjádření ze dne 25. 9. 2020 stručně, jaké informace měl k dispozici v době zahájení daňové kontroly (srov. čl. 115v soudního spisu). Věděl, že společnost AKOVE, na kterou znějí vystavené faktury, je nekontaktní. Znal osobu oprávněnou disponovat s účty, na které žalobce odesílal v rozporu s fakturami své platby pro společnost AKOVE. Zejména však již komunikoval s vlastníky serverů, na nichž měly být podle smluv mezi žalobcem a společností AKOVE umístěny reklamní bannery a zobrazovány na čelních místech žalobcovy internetové stránky a muselo mu být tudíž známo, že tyto subjekty uváděné

skutečnosti nepotvrdily. Krajský soud má za to, že popsané informace již prakticky tvořily ucelený soubor, z něhož vyplývalo jednak podezření, že uplatněné náklady nemusely být ve skutečnosti vůbec vynaloženy, jednak zavdávaly důvod se domnívat, že finanční úřad žalobci daň z příjmu právnických osob doměří. Ještě sice nebylo zřejmé, v jaké výši, neboť tu existovala možnost, že žalobce některé nejasnosti uspokojivě vysvětlí, resp. průběh sporných transakcí doloží dalšími důkazy, to ale nehraje roli (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, čj. 2 Afs 209/2014 - 23, na který odkázal devátý senát NSS v bodě 32 svého zrušujícího rozsudku v této věci). Důvěryhodný obraz o průběhu transakcí mezi žalobcem a společností AKOVE jako celku tím byl již dostatek narušen.

29. Finanční úřad měl tudíž žalobce před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Na jednání před soudem vysvětlovala zástupkyně žalovaného postup finančního úřadu tím, že chtěl dát žalobci možnost svá tvrzení doplnit a dodatečně prokázat, což je ale právě smysl institutu dodatečného daňového tvrzení. To, že finanční úřad uvedeným způsobem nepostupoval, lze daleko spíše přičíst časové souslednosti – k zahájení daňové kontroly došlo dne 27. 3. 2012, tedy více než 4 roky před přijetím výše citovaného usnesení rozšířeného senátu, jež teprve výkladem zákona odstupňovalo nástroje správy daní, určilo pořadí jejich použití, sjednotilo do té doby nejednotnou judikaturu Nejvyššího správního soudu a vyslalo signál finanční správě, jak má napříště postupovat. Ovšem to, že finanční úřad v konkrétním případě nemohl předvídat, kam se bude výklad zákona v budoucnu ubírat, nemůže mít na posouzení věci vliv. Krajskému soudu nezbylo, než konstatovat, že postup finančního úřadu v této věci byl z pohledu aktuální judikatury nezákonný, což vyústilo ve vadu řízení. Jako u každého procesního pochybení je ovšem namístě se ptát, jaký vliv mohlo mít na zákonnost výsledného rozhodnutí.
30. V tomto ohledu považuje krajský soud inspirativní pozdější judikaturu Nejvyššího správního soudu, jež následovala po výše citovaném usnesení rozšířeného senátu (rozsudky ze dne 10. 4. 2019, čj. 9 Afs 364/2018 - 76 a ze dne 26. 2. 2020, čj. 10 Afs 268/2019 - 53, č. 4005/2020 Sb. NSS). Z ní vyplývá, že výše uvedená vada se zpravidla promítne pouze do výroku správního rozhodnutí ukládajícího daňovému subjektu zaplatit penále. Je to logické, neboť smyslem aplikované právní úpravy je zasahovat do sféry daňového subjektu vždy jen těmi nejmírnějšími prostředky, v první řadě uplatňovat nástroje konsensuální povahy a dát daňovému subjektu možnost, aby svou chybu, spočívající v nedostatečných či nedostatečně podložených daňových tvrzeních, napravil sám. Pokud takovouto možnost daňový subjekt nedostane, lze spekulovat o tom, zda by v reakci na výzvu daňové správy neustoupil ze svých pozic, zda by neuhradil dobrovolně daň, která mu nakonec na základě daňové kontroly byla doměřena, a zda by si tak alespoň částečně neušetřil nutnost platit penále. Těžko ale lze dovozovat, že by opomenutí finančního úřadu vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání mohlo mít jakékoliv důsledky z hlediska stanovení výše daně. Rozhodně tak není možné činit v nyní posuzovaném případě. S ohledem na procesní záruky zakotvené v daňovém řádu nelze než konstatovat, že žalobce měl v průběhu daňové kontroly možnost vznášet svá tvrzení, navrhopvat důkazy i vznášet námitky proti postupu správce daně. Není tak důvod se domnívat, že by mu výzva k podání dodatečného daňového tvrzení otevřela nějaké nové možnosti, jak správce daně přesvědčit, aby daň vyměřil v jiné výši, než se nakonec stalo.
31. Krajský soud tedy byl v situaci, že konstatoval procesní vadu, jež však měla potenciální dopad pouze do výroku o penále. Musel si proto v duchu judikatury Nejvyššího správního

soudu položit otázku, zda je možno zrušit napadené rozhodnutí pouze částečně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, čj. 6 As 63/2016 - 40 a na něj navazující rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 1. 6. 2017, čj. 5 A 31/2011 - 157). Dospěl k závěru, že výrok napadeného rozhodnutí stejně jako výrok rozhodnutí finančního úřadu jako orgánu prvního stupně, je v daném případě (s ohledem na svou formulaci) dělitelný. Proto rozhodl tak, že zrušil právě jen ty části výroků obou rozhodnutí, jež se vztahují ke stanovení penále, a v tomto rozsahu vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (k tomu viz níže). Naopak ty části výroků, jimiž došlo k doměření daně, ponechal soud v platnosti, neboť jich se zjištěná nezákonnost nikterak nedotýká; ve zbytku proto žalobu zamítl (§ 78 s. ř. s.).

Otázka prekluze

32. Námitce, že v době vydání napadeného rozhodnutí již uplynula tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně, se krajský soud ve svém předchozím rozhodnutí podrobně věnoval, proto na ně z důvodu přehlednosti tohoto rozhodnutí a procesní ekonomie pouze odkáže. Žalobce opíral svůj názor, že prekluzivní lhůta již uplynula, především o tvrzení, že finanční úřad sice formálně zahájil daňovou kontrolu až dne 27. 3. 2012, fakticky se tak však stalo již v srpnu 2010, kdy jeho úkony překročily rámec pouhé vyhledávací činnosti, a od tohoto data je tedy nutno počítat lhůtu pro stanovení daně. K tomu se krajský soud vyjádřil v bodech 55-60 a 64-66 svého předchozího rozsudku se závěrem, že správce daně si před zahájením daňové kontroly opatřoval důkazní prostředky v přiměřené míře, nijak je prozatím nehodnotil, a že zákon mu nezapovídal, aby v této fázi využil též institut dožádání. Soud k tomu nyní pouze dodává, že až do zahájení daňové kontroly neměl správce daně k dispozici např. informace o vztahu pana K. ke společnosti AKOVE v době uskutečnění údajných plnění a platby za ně, přičemž zjištění stran tohoto stavu mohla objasnit některé pochybnosti, jež dosavadní skutková zjištění nutně vzbuzovala. I z toho pohledu tak nevnímá krajský soud zahájení daňové kontroly jako pouhý formální krok, s nímž by správce daně do té doby záměrně a nedůvodně otálel.
33. Druhá argumentační linie žalobce spočívala v tom, že tříletou prekluzivní lhůtu, která již byla podle § 148 odst. 3 daňové kontroly přerušena zahájením daňové kontroly, nebylo možno prodloužit podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu oznámením rozhodnutí o stanovení daně. S tím se krajský soud vyrovnal v bodech 80-89 svého přechozího rozsudku v této věci, kde vysvětlil, že podle daňového řádu může docházet k prodlužování přerušené lhůty, a to i opakovaně, jediným limitem je absolutní desetiletá lhůta pro vyměření daně. Ke správnosti těchto závěrů se sice devátý senát Nejvyššího správního soudu ve výše citovaném zrušujícím rozsudku čj. 9 Afs 237/2018 - 50 nevyslovil, neboť to považoval za předčasné (srov. bod 37), nicméně šestý senát Nejvyššího správního soudu je již v obecné rovině aproboval v související věci (rozsudek ze dne 31. 10. 2018, čj. 6 Afs 386/2017 - 56, body 31-36). Týkala se doměření DPH žalobci za totéž plnění poskytnuté údajně společností AKOVE v téže době. Jelikož se jedná o aplikaci příslušných ustanovení daňového řádu, rozdíly mezi právní úpravou DPH a daně z příjmů tu nehrají žádnou roli. Proto krajský soud plně odkazuje taktéž na uvedené pasáže citovaného rozsudku šestého senátu Nejvyššího správního soudu.
34. Žalobce po vrácení věci Nejvyšším správním soudem nově upozornil, že již došlo k uplynutí desetileté prekluzivní lhůty zakotvené v § 148 odst. 5 daňového řádu a vyzval krajský soud, aby z tohoto důvodu zrušil nejen napadené rozhodnutí, ale i dodatečný

platební výměr, který mu předcházел, neboť daň již nebude možno vyměřit. K tomu krajský soud pouze poznamenává, že napadené rozhodnutí bylo bezpochyby vydáno v desetileté prekluzivní lhůtě dle citovaného ustanovení, která počala běžet v roce 2009, jelikož napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 17. 3. 2016. To ostatně ani sám žalobce nezpochybňuje. Jak vysvětlil jeho zástupce na jednání soudu, uvedená argumentace má význam skutečně jen pro úvahy o tom, zda má krajský soud zrušit jen napadené rozhodnutí, nebo spolu s ním i dodatečný platební výměr finančního úřadu.

35. Krajský soud si proto nejprve ujasnil, zda je žalobcova argumentace správná. Dospěl k názoru, že tomu tak je. Desetiletá prekluzivní lhůta zakotvená v § 148 odst. 5 daňového řádu se skutečně vykládá jako lhůta absolutní, po jejímž uplynutí oprávnění státu stanovit daň zaniká. Na její běh mají vliv pouze zcela výjimečné okolnosti zakotvené v následujících dvou odstavcích téhož ustanovení, nikoliv skutečnosti uvedené v jeho odstavcích 2 až 4 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 81/2020 - 40, č. 4056/2020 Sb. NSS, bod 35). Lhůtu tedy nepřerušuje ani zahájení řízení ve správním soudnictví. Výjimkou by mohl být případ, kdy by k zahájení soudního řízení došlo ještě před nabytím účinnosti současného daňového řádu, neboť v takovém případě by se na základě § 264 odst. 4 věta třetí daňového řádu ještě aplikoval § 41 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, č. 2676/2012 Sb. NSS). V daném případě však žalobce podal žalobu až v roce 2016, tj. za účinnosti daňového řádu. Pokud by tedy soud napadené rozhodnutí zrušil, skutečně by již finanční správa nemohla daň doměřit. I s ohledem na tuto skutečnost zvolil soud výše popsané řešení, kdy zrušil napadené rozhodnutí pouze v části výroku týkající se penále, neboť jen ta byla stížena nezákonností, a spolu s tím zrušil i odpovídající část výroku dodatečného platebního výměru. Finančnímu úřadu tak poté, co mu žalovaný vrátí věc k dalšímu řízení, nezbude, než aby řízení v rozsahu týkajícím se penále, zastavil s ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty, a to podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

Určení oprávněné úřední osoby

36. Námitkou, že nebyly řádně určeny úřední osoby oprávněné k úkonům v řízení, se krajský soud podrobně zabýval v bodech 61-63 svého předchozího rozsudku v této věci a Nejvyšší správní soud se v bodě 38 výše citovaného zrušujícího rozsudku čj. 9 Afs 237/2018 - 50 s tímto posouzením ztotožnil. Krajský soud proto na tato rozhodnutí, jež jsou stranám známa, v tomto ohledu opět plně odkazuje.

VII. Náklady řízení

37. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Strana žalující měla ve věci částečný úspěch, proto má vůči straně žalované právo na náhradu části nákladů, které v řízení před soudem účelně vynaložila. Soud v této souvislosti musel zvažovat rozdílné názory komentářové literatury na řešení této situace. Podle některých zdrojů je třeba v takovém případě odečíst od míry úspěchu žalobce míru jeho neúspěchu a žalobci by tak v tomto případě nebylo možné přiznat žádnou náhradu nákladů řízení (srov. Šuránek, P. in: Jemelka, L. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, komentář k § 60, bod 11; dále srov. Kocourek, T. in: Kühn, Z. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, komentář k § 60, bod 8). Naproti tomu jiní autoři dovozují, že jakékoliv „krácení“ míry úspěchu žalobce není namístě s ohledem na to, že správním orgánům se náklady řízení v řízeních před správními soudy

pravidelně nepřiznávají (srov. Jirásek, J., in: Blažek, T. a kol. *Soudní řád správní – online komentář*. 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2014, komentář k § 60, část B. Částečný úspěch). Soud se po zralé úvaze přiklonil k druhému uvedenému názoru. Aktuální judikatura Nejvyššího správního soudu skutečně v drtivé většině případů brání správním soudům v tom, aby přiznávaly úspěšným správním orgánům náhradu nákladů řízení, neboť tyto náklady zpravidla nepřesahují rámec jejich běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS). Za těchto okolností podle krajského soudu nedává smysl poměřovat vzájemně míru úspěchu žalobce a žalovaného (je-li jím správní orgán), neboť důvodem pro případné krácení výše náhrady by bylo právě jen přiznání částečné náhrady nákladů řízení druhé straně sporu, k čemuž nemůže ve správním soudnictví za současné konstelace dojít. Proto zcela postačí přiznat náhradu nákladů v takové výši, jaká odpovídá míře úspěchu žalobce.

38. Míru úspěchu vyjádřil soud jako procentní podíl částky zrušeného penále (33 474 Kč) na celkové částce, kterou žalovaný napadeným rozhodnutím žalobci doměřil (200 844 Kč), tj. 17 % (zaokrouhleno na celá procenta). Soud si je vědom toho, že tento způsob kvantifikace míry úspěchu odborná literatura zpochybňuje (srov. výše citovaná pasáž z publikace Kühn, Z. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*). Přesto jej považuje za způsob, který v tomto případě nejlépe odráží průběh a výsledek sporu, neboť žalobce uspěl pouze s jedinou z řady svých námitek, jež byla čistě procesní povahy a týkala pouze zákonnosti samotného penále, nikoliv doměřené daně z příjmů, jež byla “hlavním” předmětem řízení před krajským soudem a k níž směřovala většina žalobní argumentace. Žalobcův úspěch tak lze označit jako marginální a tomu odpovídá i jeho výše uvedené procentuální vyjádření (srov. obdobně rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 11. 2011, čj. 15 Af 2/2011 - 93).
39. Soud zahrnul do náhrady pouze náklady nynějšího řízení (sp. zn. 30 Af 55/2016) a souvisejícího řízení před Nejvyšším správním soudem o kasační stížnosti (sp. zn. 9 Afs 237/2018). Naopak náklady řízení o žalobě, jež se věcně týkala doměření DPH z týchž plnění od společnosti AKOVE (sp. zn. 30 Af 85/2015), jejichž nahrazení žalobcův zástupce taktéž požadoval, soud nepřiznal, neboť se jednalo o jinou věc (jinou daň) a nadto žalobce v tomto řízení ani neuspěl (zamítavý rozsudek zdejšího soudu potvrdil Nejvyšší správní soud výše citovaným rozhodnutím čj. 6 Afs 386/2017 - 56).
40. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč, a dále v nákladech právního zastoupení. Strana žalující tyto náklady vyčíslila pouze zčásti (cestovní výdaje), soud proto vyšel z obsahu soudního spisu. Zástupci strany žalující učinili celkem 6 úkonů právní služby ve smyslu vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – šlo o převzetí a přípravu zastoupení daňovým poradcem zastupujícím před krajským soudem [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu; tento úkon je třeba uhradit bez ohledu na to, že zástupce zastupoval účastníka již ve správním řízení – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2011, č. j. 1 As 21/2011 - 52, č. 2414/2011 Sb. NSS], převzetí a přípravu zastoupení advokátem zastupujícím před Nejvyšším správním soudem [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], dvě písemná podání soudu ve věci samé, tj. žaloby a kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu; ostatní písemná podání v řízení před krajským soudem byla vždy činěna tak, že mohla být uplatněna jako přednes účastníka na jednání, jež následovalo] a o účast na dvou jednáních před krajským soudem (dne 9. 3. 2018 a dne 3. 12. 2020) nepřekračující 2 hodiny [§ 11

odst. 1 písm. g) advokátního tarifu]. Za jeden úkon náleží podle § 7 bodu 5 aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu odměna ve výši 3 100 Kč, a dále náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč. Protože oba zástupci jsou plátcí DPH, zvyšuje se tento nárok o částku 714 Kč odpovídající dani ve výši 21 %, kterou jsou povinni z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to na 4114 Kč za jeden úkon, celkem tedy za všechny úkony 24 684 Kč (6 x 4 114 Kč).

41. V souvislosti s účastí na jednáních krajského soudu dále náleží náhrada cestovních výdajů vypočítaných na základě § 13 odst. 5 advokátního tarifu podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Daňový poradce má sídlo na adrese Otická 758/19, Opava, jednání krajského soudu se konalo v jeho sídle na adrese Rooseveltova 16, Brno. Z údajů na serveru mapy.cz soud zjistil, že délka trasy je 336 km (2 x 168 km; šlo o nejrychlejší, nikoliv nejkratší trasu, přesto soud dospěl k nižšímu číslu než žalobcův zástupce, který své tvrzení o délce trasy nijak nedoložil). Za každý 1 km jízdy se podle § 157 odst. 3 zákoníku práce přiznává základní náhrada a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu. Sazba základní náhrady za 1 km jízdy činila u osobních silničních motorových vozidel podle § 157 odst. 4 písm. b) zákoníku práce v době prvního jednání (9. 3. 2018) nejméně 4 Kč, v době druhého jednání (3. 12. 2020) nejméně 4,20 Kč [aktuálně ji nijak nemění § 1 písm. b) vyhlášky č. 358/2019 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (dále jen „vyhláška“)]. Soud proto zvolil tyto hodnoty a dospěl k částce 2 755,20 Kč (336 x 4 + 336 x 4,20 Kč). Pokud jde o výdaje na pohonné hmoty, podle technického průkazu předloženého advokátem je palivem použitého vozidla motorová nafta a jeho kombinovaná spotřeba pro městský a mimoměstský provoz u daného vozidla činí 8,2 l/100 km (§ 158 odst. 4 zákoníku práce ve spojení s příslušnými evropskými předpisy). Advokát prokázal cenu pohonné hmoty dokladem o nákupu, dle kterého činila v době prvního jednání (9. 3. 2018) 29,40 Kč, v době druhého jednání (3. 12. 2020) 25,99 Kč/1 l. Jako náhrada za pohonné hmoty tak přísluší částka 1 527,09 Kč (336 x 2,4108 + 336 x 2,13188 Kč; zaokrouhleno na haléře). K tomu je třeba v souladu s § 164 zákoníku práce připočítat 1x parkovné v Brně ve výši 90 Kč, jež advokát prokázal parkovacím lístkem. Za účast na jednání je nutno dále přiznat náhradu za promeškaný čas zástupce strávený cestou do místa jednání a zpět podle § 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, a to ve výši 100 Kč za každou započatou půlhodinu. Doba jedné cesty činí podle zadání trasy na serveru mapy.cz 1 hod 49 min, soud proto přiznal podle § 14 odst. 3 advokátního tarifu náhradu ve výši 1 600 Kč (16 x 100 Kč). Po započtení DPH ve výši 21 % tedy v souvislosti s oběma jednáními přísluší náhrada ve výši 5 972,29 Kč, po započtení DPH ve výši 21 % jde o částku 7 226,47 Kč (zaokrouhleno na haléře).
42. Výše nákladů právního zastoupení za celé řízení tudíž činí 31 910,47 Kč, výše soudních poplatků 8 000 Kč a celkem má strana žalovaná uhradit straně žalující (včetně náhrady soudního poplatku) částku 6 784,79 Kč (zaokrouhleno na haléře), jež činí výše uvedených 17 % z celkové částky. K tomu jí soud stanovil lhůtu jednoho měsíce.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho

zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Kasační stížnost je nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 3. 12. 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu