



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Jakuba Kroupy a JUDr. Petra Černého, Ph.D., ve věci

žalobců: a) **E. K.**, narozená „X“
bytem „X“

b) **J. K.**, narozený „X“
bytem „X“

c) **T. K.**, narozený „X“
bytem „X“

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 7. 2017, č. j. 31210/17/5200-10422-702767 a č. j. 31217/17/5200-10422-702767

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 7. 2017, č. j. 31210/17/5200-10422-702767 a č. j. 31217/17/5200-10422-702767, se pro vady řízení **zrušují** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobcům náhradu nákladů řízení ve výši 16 200 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

- Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého tehdejšího zástupce, Bc. Zdeňka Vondráka, daňového poradce, se procesní předchůdce žalobců, J. K., narozený „X“, IČO x, místem podnikání P. K. 303, H., domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2017, č. j. 31210/17/5200-10422-702767, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Litoměřicích (dále jen „správce daně“), a to dodatečný platební výměr ze dne 25. 9. 2012, č. j. 135398/12/196913503400, jímž byla procesnímu předchůdci žalobců podle § 147 ve spojení s § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 281 580 Kč a daňový bonus ve výši -21 360 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 56 316 Kč. Dále se procesní předchůdce žalobců domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2017, č. j. 31217/17/5200-10422-702767, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně, a to dodatečný platební výměr ze dne 25. 9. 2012, č. j. 135420/12/196913503400, jímž byla procesnímu předchůdci žalobců podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 154 260 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 30 852 Kč. Napadenými rozhodnutími byly výroky obou dodatečných platebních výměrů změněny pouze v části týkající se bankovního spojení. Současně se procesní předchůdce žalobců domáhal, aby soud zrušil i oba citované dodatečné platební výměry a žalovanému uložil povinnost zaplatit mu náklady řízení.
- Dne 3. 3. 2020 bylo soudu doručeno usnesení Okresního soudu v Litoměřicích ze dne 2. 3. 2020, č. j. 35 D 1186/2017-99, z něhož zdejší soud zjistil, že procesní předchůdce žalobců dne ... zemřel, přičemž jeho dědici jsou E. K., narozená „X“, J. K., narozený „X“, a T. K., narozený „X“. Z tohoto důvodu zdejší soud usnesením ze dne 16. 3. 2020, č. j. 15 Af 110/2017-73, rozhodl o procesním nástupnictví jmenovaných, s nimiž nadále jednal jako s účastníky na straně žalujících.

Žaloba

- Procesní předchůdce žalobců v žalobě nejprve namítl, že žalovaný ve svém rozhodnutí ohledně daňového nákladu za poskytnutí služeb ze strany společnosti FREEZE BEE s. r. o. zaměnil pojmy, když uvedl, že jako daňový subjekt neprokázal uskutečnění sjednaného plnění. To však není pravdou, neboť sjednané plnění bylo prokázáno a rovněž i uznáno ze strany správce daně, jak je zřejmé ze zprávy o daňové kontrole. Správce daně tak pouze zpochybnil skutečný rozsah reklamních služeb, k tomu však měl procesní předchůdce žalobců za to, že pokud dodavatel nesplní to, co se odběrateli zavázal poskytnout ve smlouvě, je to důvod pro případný soukromoprávní spor, kdy v případě vítězství je náhrada škody výnosem podle účetních předpisů. Naopak se však dle něj nejedná o důvod pro krácení uplatněného nákladu v období, kdy byl skutečně uhrazen, a již vůbec není na místě jej zcela z daňových odpočtů vyloučit. V tomto smyslu procesní předchůdce žalobců

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

rovněž poukázal na to, že v rámci daňového řízení nebyl proveden výslech klíčového svědka O. N.

4. V následné námitce procesní předchůdce žalobců polemizoval se závěry orgánů daňové správy ohledně skutečností zjištěných v rámci výpovědi svědka A. P., kterou hodnotily jako nevěrohodnou, zejména pak ale rozporoval jejich názory týkající se motivace svědkovy výpovědi. Daňové orgány totiž podle jeho názoru vycházely z předpokladu, že svědek ve chvíli, kdy je již možnost doměření daně vůči jeho osobě prekludována, může lhát, oproti tomu procesní předchůdce žalobců měl za to, že je to přesně naopak – takovýto svědek může říkat pravdu. Žalovaný tedy měl dle procesního předchůdce žalobců provést širší hodnocení svědkovy výpovědi, a to zejména v kontextu s trestním řízením, které vůči jmenovanému svědkovi probíhalo u Okresního soudu v Litoměřicích pod sp. zn. 3 T 6/2012, v němž tamní soud bez jakýchkoliv pochybností uznal, že svědek pro procesního předchůdce žalobců pracoval.
5. Dále procesní předchůdce žalobců napadl závěry daňových orgánů ohledně neprokázání konkrétních obchodních případů. Nerozporoval, že jako daňový subjekt je povinen nést důkazní břemeno, v daném případě mu však správce daně ani následně žalovaný u jednotlivých obchodních případů (resp. nákladů k nim se vztahujícím) nesdělili, ohledně kterých mají pochybnosti, a následně, které konkrétně mají v daňovém řízení za neprokázané. S ohledem na to jsou jejich rozhodnutí dle procesního předchůdce žalobců nepřezkoumatelná. Pokud tak např. jmenovaný za účelem prokázání jím tvrzených skutečností v řízení mimo jiné předložil tabulku přehledu vyplacených provizí a žalovaný poté konstatoval, že z ní nemohlo být zjištěno, kterých obchodních případů se týká, nebylo procesnímu předchůdci žalobců zřejmé, proč tedy v tomto smyslu nebyl vyzván k jejich doplnění či proč si správce daně pravdivost v ní uvedených částek neproověřil v rámci výslechu svědka A. P.
6. Kromě toho procesní předchůdce žalobců považoval prokázání konkrétních obchodních případů i pro daňové účely za nerelevantní, neboť jak on, tak svědek, od počátku řízení tvrdili, že výše provize nebyla konstantní, obecně platilo pravidlo dělení zisku v poměru 50/50, ale běžně se i stávalo, že bylo třeba např. zohlednit určité vícenáklady. Tomu ostatně odpovídá i ustanovení mandátní smlouvy, dle níž bylo možné v případě nedostatků v práci mandatáře ze strany mandanta provizi krátit. Svědek dle procesního předchůdce žalobců přitom jednoznačně potvrdil, že od něj prostředky přijal, proto nebylo třeba znát nutně detaily každého jednotlivého obchodního případu. Ostatně takto se postupovalo např. při výslechu svědka M. P., který taktéž pouze odsouhlasil celkovou fakturaci a na podrobnosti již tázán nebyl.
7. Dle procesního předchůdce žalobců nebylo možné z žalobou napadených rozhodnutí ani poznat, jaký vliv by na výši provizí měla případná kniha jízd, zvláště když v průběhu celého řízení na ni nebyl vznesen dotaz a nadto i procesní předchůdce žalobců v řízení upozornil, že přes závazek v mandátní smlouvě poskytnout mandatáři služební vozidlo používal tento nakonec vlastní. Za zcela absurdní pak procesní předchůdce žalobců považoval závěr žalovaného, že ačkoliv byla prokázána spolupráce mezi ním a svědkem A. P., nebylo doloženo provedení služeb v deklarovaném rozsahu. Přesto, že tak svědek jejich úhradu výslovně potvrdil, žalovaný stále bez dalšího opakoval, že určité skutečnosti nebyly prokázány, aniž by jeho závěry byly postaveny na konkrétních argumentech a opíraly se o jakékoliv hodnocení důkazů.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

8. V další námitce procesní předchůdce žalobců konstatoval porušení procesních náležitostí řízení. Dle něj byl v rámci vyhledávací činnosti ze strany správce daně dne 10. 6. 2011 vznesen požadavek na předložení dokladů dokumentujících obchodní činnost se subjektem S. H., po jejich zaslání ale nebyla vyhledávací činnost žádným způsobem správcem daně ukončena a přešla rovnou v daňovou kontrolu. V této souvislosti tak měl procesní předchůdce žalobců za to, že mu správce daně zahájením daňové kontroly neumožnil se z povinnosti platit penále za špatně tvrzenou daň liberovat a za tímto účelem podat dodatečné daňové přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, jak ostatně dovodil např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55.
9. S ohledem na uvedené vznesl procesní předchůdce žalobců i námitku prekluze. Dle jeho názoru totiž daňová kontrola nebyla zahájena formálně až dne 10. 8. 2011 na základě protokolu, ale již dne 16. 2. 2011, kdy byly učiněny úkony v rámci vyhledávací činnosti daňového orgánu. Při následné daňové kontrole již totiž oproti vyhledávací činnosti nebyla učiněna žádná nová či odlišná skutková zjištění a vyhledávací činnost tedy musela dle procesního předchůdce žalobců tvořit její součást. V tomto smyslu proto jmenovaný hodnotil postup správce daně jako účelový, a to zejména kvůli maximalizaci příslušenství. Ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu podle něj hovoří jednoznačně: daň lze doměřit jen na základě daňové kontroly, jinak je nutno postupovat dle již zmíněného § 145 odst. 2 daňového řádu. Z tohoto důvodu zastával procesní předchůdce žalobců názor, že daňová kontrola byla započata úkonem, který přerušuje prekluzivní dobu v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu, dne 16. 2. 2011.
10. Procesní předchůdce žalobců následně v uvedeném kontextu rozvedl své úvahy týkající se běhu a délky lhůty pro vyměření daně podle přechodných ustanovení daňového řádu, a to především s odkazem na § 148 daňového řádu ve vztahu k judikatuře Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Podle jeho názoru je ve věci podstatné, že po zrušení předchozích rozhodnutí žalovaného v téže věci ze dne 14. 5. 2013, č. j. 12522/13/5000-14102-702767, a ze dne 16. 5. 2013, č. j. 12521/13/5000-14102-702767, na základě rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2016, č. j. 15 Af 94/2013-68, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 32/2016-36, zbývalo podle výpočtu žalovaného do jím tvrzené prekluze v případě východiska o datu zahájení daňové kontroly dne 10. 8. 2011 celkem 334 dnů. Podle procesního předchůdce žalobců by naopak za situace, kdyby běh prekluzivní lhůty započal již dne 16. 2. 2011, zbývalo po doručení rozsudku Nejvyššího správního soudu toliko 221 dnů. Nyní žalobou napadená rozhodnutí však byla procesnímu předchůdci žalobců doručena až po uplynutí 285 dnů, měl proto za to, že byla již vydána po prekluzi práva vyměřit daň.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. K námitce týkající se údajné záměny pojmů v případě společnosti FREEZE BEE s. r. o. uvedl, že v žalobou napadeném rozhodnutí vztáhl prokázání uskutečnění sjednaného plnění ke smlouvě, z níž mělo vyplývat, následně popsal postup správce daně v souvislosti s daným dodavatelem, předložené důkazní prostředky, jejich hodnocení i závěry, které správce daně učinil. Žalovaný poté sám shrnul, z jakých důvodů bylo ve správním řízení jednoznačně prokázáno, že předmětná reklama neproběhla tak, jak bylo procesním předchůdcem žalobců deklarováno.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

12. Ohledně námitky týkající se svědka A. P. žalovaný konstatoval, že jeho výpověď v souladu s ustálenou judikaturou hodnotil z hlediska věrohodnosti i motivace. Svědek sice potvrdil spolupráci s procesním předchůdcem žalobců, avšak dané vyjádření bylo v rozporu s jeho činností jakožto daňového subjektu. Přes obdržení předmětné částky jako provize za své služby totiž svědek nepodal daňové přiznání na daň z příjmu fyzických osob, ani se neregistroval k dani z přidané hodnoty s ohledem k překročení obrátu. Uvedené skutečnosti proto snižují věrohodnost jeho svědecké výpovědi, a to zejména proto, že v jeho případě již uplynula lhůta pro stanovení obou daní, a tudíž mu nehrozí, že by byly jím tvrzené částky předmětem dodatečného zdanění. Další podstatnou skutečností je pak fakt, že procesní předchůdce žalobců ani svědek nebyli schopni poskytnout podrobnosti ohledně své údajné spolupráce, včetně toho, na jakých zakázkách měli spolupracovat, jakou konkrétní činnost svědek pro procesního předchůdce žalobců vykonával, ani podle jakého postupu docházelo k výpočtu provize. Ve vztahu k uvedenému se pak žalovaný neztotožnil ani s námitkou ohledně nerelevance konkrétních obchodních případů, když správcem daně zpochybněná výše provize s těmito obchody přímo souvisela. Dle žalovaného je proto z rozhodnutí jednoznačně seznatelné, jaké skutečnosti správce daně zpochybnil a jak jeho závěry následně hodnotil žalovaný.
13. K námitce povinnosti správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu ve vztahu k judikatuře Nejvyššího správního soudu odkazované procesním předchůdcem žalobců žalovaný uvedl, že uvedené závěry neplatí bezvýhradně a ve výjimečných případech lze od takového postupu upustit. Nadto byl citovaný rozsudek vydán až v roce 2016, tedy nemůže mít dopad na daňovou kontrolu zahájenou v roce 2011. Z tohoto důvodu se žalovaný domníval, že správce daně nebyl povinen postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a jím zahájená daňová kontrola byla učiněna zákonně, když původně v rámci vyhledávací činnosti zjišťoval toliko určité informace, které bylo třeba dále prověřit v rámci daňové kontroly, ale jež nenasvědčovaly přiměřené míře pravděpodobnosti, že daň bude doměřena.
14. V tomto kontextu žalovaný dále doplnil, že správce daně provedl pouze vyhledávací činnost v souladu s ustanovením § 78 odst. 1 a 2 daňového řádu. Při ústním jednání dne 16. 2. 2011 sice došlo ze strany procesního předchůdce žalobců k předání některých podkladů, nelze však hovořit, že tímto dnem byla zahájena i daňová kontrola, tou je ve smyslu § 87 daňového řádu až okamžik, kdy je vůči daňovému subjektu učiněn první úkon, v němž je vymezen její předmět a rozsah, a při kterém začne správce daně zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu či okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Z protokolu ze dne 16. 2. 2011 ale takovéto skutečnosti nevyplývají, proto daňová kontrola byla zahájena až dne 10. 8. 2011, kdy správce daně předmět a rozsah daňové kontroly vymezil.
15. Konečně co se týče procesním předchůdcem žalobců tvrzené prekluze, považoval žalovaný námitku v tomto smyslu za nedůvodnou s ohledem na již osvětlený počátek daňové kontroly dne 10. 8. 2011, nikoliv již dne 16. 2. 2011. K polemice procesního předchůdce žalobců ohledně ustanovení § 148 daňového řádu se pak odmítl vyjádřit, když dle jeho názoru s řešenou věcí přímo nesouvisí.

Replika procesního předchůdce žalobců

16. V replice k vyjádření žalovaného procesní předchůdce žalobců konstatoval, že žalovaný sám potvrdil prokázání uskutečnění předmětné reklamní akce v důkazním řízení, byť Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nikoliv v deklarovaném rozsahu. Zopakoval, že ten může být předmětem sporu mezi zadavatelem a dodavatelem reklamy, není ale důvodem k neuznání celého reklamního plnění jako celku.

17. Ke svědkovi A. P. pak procesní předchůdce žalobců poznamenal, že i nadále podniká, a je tedy pouze vinou finanční správy, že proti němu po celou dobu, kdy měla v rámci řízení patřičné podklady, za účelem vymožení povinnosti ničeho nepodnikla. V tomto smyslu procesní předchůdce žalobců navíc upozornil na protokol o výsledku stejného svědka ze dne 20. 9. 2004, kdy ve zdaňovacím období roku 2003 bylo snahou správce daně také vyloučit poskytnutou provizi z daňově uznatelných nákladů. Tehdy však postačilo, aby svědek obdobně jako nyní potvrdil, že faktury vystavil a že výpočet provize byl stanoven toliko na dohodě obou stran, a správce daně je do daňově uznatelných nákladů procesnímu předchůdci žalobců uznal. Není přitom důvodu se domnívat, že ve zdaňovacím období let 2008 a 2009 by tomu mělo být jinak.
18. Konečně k datu zahájení faktické daňové kontroly procesní předchůdce žalobců poukázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 19. 10. 2006, č. j. 52 Ca 7/2009-59, podle něhož je již jen výzva správce daně vůči daňovému subjektu k předložení účetních a jiných dokladů k provedení daňové kontroly, úkonem správce daně daňovou kontrolu naplňujícím a směřujícím k vyměření daně či jejímu dodatečnému stanovení.

Posouzení věci soudem

19. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první tohoto zákona. Z ní vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během lhůty dvou měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení, jak stanoví § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení odůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky v projednávané věci nebyly zjištěny.
20. Z obsahu spisové dokumentace, kterou soudu předložil žalovaný, byly zjištěny následující podstatné skutečnosti. Dne 16. 2. 2011 se u správce daně uskutečnilo ústní jednání ve věci vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu a podání vysvětlení podle § 79 daňového řádu, jehož předmětem byly daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2008 a 2009 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2008 až prosinec 2009 vykázané procesním předchůdcem žalobců. V jeho průběhu převzal správce daně od tehdejšího zástupce procesního předchůdce žalobců účetní deník, knihy přijatých a vydaných faktur, evidenci pro účely daně z přidané hodnoty a kartu majetku včetně odpisů. Další ústní jednání v rámci vyhledávací činnosti a podání vysvětlení se pak konala dne 10. 5. 2011, kdy došlo k převzetí dalších účetních dokladů, a dne 10. 6. 2011, kdy byl zástupce správcem daně vyzván k doložení konkrétně vymezených faktur.
21. Protokolem ze dne 10. 8. 2011, č. j. 108456/11/196931505391, oznámil správce daně zástupci procesního předchůdce žalobců zahájení daňové kontroly, jejímž předmětem měla Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

být daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2008 a 2009 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až prosinec 2008 a únor až srpen 2009, a dále zahájení doměřovacího řízení na daň z příjmů fyzických osob a daň z přidané hodnoty za stejná období. V této souvislosti byla procesnímu předchůdci žalobců prostřednictvím jeho zástupce udělena poučení o právech a povinnostech v rámci daňového řízení a jmenovaný byl současně informován o pochybnostech správce daně o správném uplatnění daňových nákladů, resp. odpočtů, zjištěných na základě vyhledávací činnosti, která zahájení daňové kontroly předcházela. Vzhledem k tomu byl procesní předchůdce žalobců vyzván, aby správci daně předložil veškeré doklady, listiny a jiné věci rozhodné ke kontrole daně v rozsahu předmětu tohoto řízení.

22. Dne 1. 9. 2011 vyzval správce daně procesního předchůdce žalobců k předložení nebo navržení důkazních prostředků prokazujících přijetí fakturovaných služeb za zprostředkování a provize od dodavatelů M. P. a A. P. a jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dne 2. 9. 2011 pak správce daně dožádal Finanční úřad v Lounech o provedení místního šetření ohledně skutečností týkajících se údajných plnění poskytnutých A. P. a M. P. pro procesního předchůdce žalobců, stejně tak ohledně těchto skutečností týkajících se plnění ze strany společnosti FREEZE BEE s. r. o. dožádal i Finanční úřad pro Prahu 2.
23. Ze smlouvy o reklamě uzavřené mezi společností FREEZE BEE s. r. o., IČO 27426718, sídlem Korunní 859/18, 120 00 Praha 2, jako zadavatelem a společností BB Production, s. r. o., IČO 27384535, sídlem Pod průsekem 1347/10, 102 00 Praha 15, jako zhotovitelem dne 10. 11. 2008 bylo zjištěno, že zhotovitel se pro zadavatele zavázal umístit reklamní panely s logem partnerů zadavatele, společností „KLÍMA“ a „KOMA“ nebo jejich promítání v prostorách konání koncertu B. B. dne 9. 12. 2008 v KD Novodvorská v Praze. Dále se zhotovitel zavázal zajistit montáž a demontáž reklamních panelů či jiných reklamních materiálů a zadavateli do 7 dnů od ukončení akce předat dokumentární materiály (foto, video, DVD) o jím zadané reklamě. Cena za uvedenou činnost byla mezi stranami sjednána ve výši 10 000 Kč + 19 % DPH.
24. Ze smlouvy o reklamě uzavřené mezi procesním předchůdcem žalobců jako zadavatelem a společností FREEZE BEE s. r. o. jako zhotovitelem dne 15. 10. 2008 bylo zjištěno, že zhotovitel se pro zadavatele zavázal uvést na veškeré reklamní materiály (plakáty, vstupenky, reklamní panely, reklamní vstupy) v souvislosti s koncertem B. B. dne 9. 12. 2008 v KD Novodvorská v Praze jméno zadavatele a pro účely promítání na reklamních panelech logo zadavatele „KLÍMA-ZPRONAK“. Dále se zhotovitel zavázal pro zadavatele zajistit volné vstupenky dle jeho požadavků pro obchodní partnery a zajistit vstup na akci po ukončení koncertu. Cena za uvedenou činnost byla mezi stranami sjednána ve výši 600 000 Kč bez DPH.
25. Z mandátní smlouvy uzavřené mezi procesním předchůdcem žalobců jako mandantem a A. P., IČO..., místem podnikání S. 2116, L. 1, jako mandatářem dne 1. 3. 1999 bylo zjištěno, že se mandatář zavázal pro mandanta jeho jménem a na jeho účet uzavírat obchody v rámci České republiky. Výše provize byla mezi stranami stanovena jako maximálně 50 % ze zisku, kdy v případě nedostatků ze strany mandatáře byl mandant oprávněn ji krátit. Podle smlouvy měl být rovněž mandatáři ze strany mandanta svěřen automobil, v souvislosti s jehož provozem byl mandatář povinen vést knihu jízd.
26. Z mandátní smlouvy uzavřené mezi procesním předchůdcem žalobců jako mandantem a M. P., IČO ..., místem podnikání V. 657, P., jako mandatářem dne 1. 6. 2004 bylo Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zjištěno, že se mandatář zavázal pro mandanta jeho jménem a na jeho účet uzavírat obchody v rámci České republiky. Výše provize byla mezi stranami stanovena jako maximálně 30 % ze zisku, kdy v případě nedostatků ze strany mandatáře byl mandant oprávněn ji krátit.

27. Dne 14. 9. 2011 uvedl M. P. jako svědek k fakturám č. 200800001 až 200800004 a 200900001 až 200900003 vystaveným vůči procesnímu předchůdci žalobců na základě dožádání správce daně před Finančním úřadem v Lounech, že jimi byla vyúčtována provize ve výši 30 % ze zisku z realizovaných obchodů spočívajících v nákupu jatečných zvířat za finanční prostředky procesního předchůdce žalobců a následného prodeje zvířat na jatka. Svědek dožádanému finančnímu úřadu v tomto smyslu předložil ze své evidence výdajové pokladní doklady vystavené procesním předchůdcem žalobců a věcně shodné faktury ze svého účetnictví, stejně tak potvrdil přijetí peněžních částek od procesního předchůdce žalobců dle pokladních dokladů. Dožádaným finančním úřadem pak bylo ověřeno, že souhrn příjmů svědka z uvedených faktur se shoduje s jím uvedenými příjmy v podaném daňovém přiznání za roky 2008 a 2009.
28. Ze zprávy společnosti Skaličan a. s. ze dne 18. 1. 2012 vyplynulo, že A. P. zastupoval procesního předchůdce žalobců v obchodních vztazích s touto společností. K tomu procesní předchůdce žalobců dále v průběhu daňové kontroly předložil tabulku uvádějící celkové čtvrtletní nákupy a prodeje s provizí A. P. za rok 2008.
29. Ze zprávy společnosti BB Production, s. r. o. ze dne 7. 2. 2012 vyplynulo, že reklamní panely firem „KLÍMA“ a „KOMA“ byly pravděpodobně umístěny v prostorách konání koncertu, loga těchto firem byla dále promítána před, v průběhu a po konání akce, na vstupenkách ale zřejmě uvedena nebyla. Plakáty ke koncertu byly vytištěny, není však již zřejmé, zda na nich loga byla. Reklamní a jiné předměty zajišťoval pan O. N. Po ukončení koncertu se žádná následná akce nekonala. V reakci na uvedené sdělení navrhl procesní předchůdce žalobců v průběhu daňové kontroly vyslechnutí svědka O. N.
30. Dne 5. 3. 2012 potvrdil Ing. Z. K., ředitel společnosti Procházka s. r. o., jako svědek na základě dožádání správce daně před Finančním úřadem v Roudnici nad Labem, že A. P. i M. P. byli dlouhodobými obchodními partnery procesního předchůdce žalobců. Mezi jmenovaným a společností Procházka s. r. o. byla uzavřena rámcová smlouva, jednání probíhala jak s ním, tak i s A. P. a M. P., obchodní spolupráce trvala v letech 2008 a 2009 v řádech milionů ročně. A. P. nikdy nedostával finanční prostředky v hotovosti, pouze podklady pro následnou fakturaci.
31. Ve vyjádření ze dne 12. 4. 2012 procesní předchůdce žalobců správci daně sdělil, že vyúčtování jednotlivých obchodů prováděl s A. P. pravidelně a písemně, nicméně z důvodu stěhování se mu zatím podrobné vyúčtování nepodařilo nalézt. S ohledem na to předložil správci daně alespoň ručně psaný soupis obchodních případů za leden 2008, leden 2009 a leden 2010, na základě kterých měl A. P. čerpat provizi.
32. Dne 3. 9. 2012 uvedl M. R. jako svědek před správcem daně, že od cca roku 1999 do roku 2009 spolupracoval jak s procesním předchůdcem žalobců, tak postupně i s A. P. a M. P., kteří se dělili o zisk z realizovaných prodejů dobytka. Doprava zvířat byla zajišťována u procesního předchůdce žalobců. Svědek měl za to, že provize vyplácená A. P. činila maximálně 50 %.
33. Ve vyjádření ze dne 6. 9. 2012 procesní předchůdce žalobců správci daně mimo jiné sdělil, že se svědkem O. N. hovořil, jeho výslech nicméně není možný s ohledem na to, že Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

jmenovaný pracuje trvale v zahraničí a zpět do České republiky se vrací pouze výjimečně, a to navíc zpravidla o víkendech. Svědek však procesnímu předchůdci žalobců předal technické nosiče se záznamem koncertu B. B., z nichž mělo být patrné, že promítání reklamních spotů se uskutečnilo v plném rozsahu. Správce daně následně tyto nosiče prověřil a zjistil, že jsou na nich sice obsaženy záznamy o promítání reklamního loga „KLÍMA-ZPRONAK“ a dalších firem, neobsahují však informace o zajištění reklamy v rozsahu sjednaném mezi procesním předchůdcem žalobců a společností FREEZE BEE s. r. o.

34. V průběhu daňové kontroly byla rovněž správci daně předložena výpověď mandátní smlouvy mandatáři A. P. ke dni 12. 10. 2010, smlouva o splátkovém kalendáři uzavřená mezi procesním předchůdcem žalobců jako věřitelem a A. P. jako dlužníkem dne 27. 10. 2010 o úhradě částky 658 845 Kč z titulu neschválené finanční zápůjčky, fotografie zachycující zpěvačku B. B. na jevišti s umístěnou reklamou „KLÍMA-ZPRONAK“ na blíže neurčité akci, vyrozumění Okresního státního zastupitelství v Litoměřicích ve věci podání trestního oznámení na A. P., platební rozkaz Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 4. 2011, č. j. 19 Cm 79/2011-33, ukládající A. P., aby procesnímu předchůdci žalobců zaplatil částku ve výši 568 845 Kč, penále ve výši 65 884,50 Kč a náklady řízení ve výši 25 390 Kč, usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 4. 2011, č. j. 19 Cm 79/2011-37, kterým byl uvedený platební rozkaz zrušen či protokol o ústním jednání před Krajským soudem v Ústí nad Labem ze dne 2. 1. 2012, v rámci nějž byl vyhlášen rozsudek o povinnosti A. P. uhradit procesnímu předchůdci žalobců výše vymezené částky.
35. Dne 20. 9. 2012 vydal správce daně ve věci zprávu o daňové kontrole, s jejímž obsahem seznámil tehdejšího zástupce procesního předchůdce žalobců.
36. Pro úplnost soud dodává, že ve vztahu ke shora vymezeným dodatečným platebním výměrům se jedná v pořadí již o druhou žalobu podanou procesním předchůdcem žalobců. Jak bylo zjištěno z příslušného soudního spisu, na základě předchozí žaloby doručené soudu dne 12. 7. 2013 totiž byla tehdejší v odvolacím řízení potvrzující rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2013, č. j. 12522/13/5000-14102-702767, a ze dne 16. 5. 2013, č. j. 12521/13/5000-14102-702767 (poslední z nich doručené procesnímu předchůdci žalobců dne 17. 5. 2013), zrušena rozsudkem zdejšího soudu ze dne 27. 1. 2016, č. j. 15 Af 94/2013-68, doručeným posledním z účastníků dne 4. 2. 2016 a následně na základě kasační stížnosti doručené dne 15. 2. 2016 potvrzeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 32/2016-36, doručeným posledním z účastníků dne 7. 9. 2016. Důvodem pro zrušení obou rozhodnutí bylo pochybení daňových orgánů spočívající v nevyslechnutí pro řízení důležitého svědka A. P. Nejvyšší správní soud přitom k této skutečnosti dále doplnil, že *„ke svědkovi M. P. a prokázání nákladů žalobce správci daně postačovalo, že tento svědek ohledně spolupráce se žalobcem uvedl, že ta probíhala tak, jak byla žalobcem zachycena v jeho účetnictví, přičemž příslušné částky obdržené od žalobce svědek řádně zdanil. Je tedy zjevné, že pokud by též svědek A. P. s finančními orgány spolupracoval, mohlo by to závěry správce daně podstatným způsobem změnit, neboť by zřejmě nebyl důvod, aby správce daně ve vztahu k obdobné situaci u jednotlivých obchodních partnerů žalobce dospěl k různým závěrům, pokud by byl obsah výpovědi A. P. a jím předložené podklady podobného charakteru jako u M. P.“*
37. Po zrušení předchozích rozhodnutí provedl žalovaný prostřednictvím dožádaného finančního úřadu v Lounech dne 13. 1. 2017 výslech svědka A. P., jenž uvedl, že pro

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

procesního předchůdce žalobců prováděl na základě mandátní smlouvy nákup a prodej jatečního dobytka. Při výpočtu provize svědka se vycházelo z hrubého zisku, který se mezi nimi dělil jednou polovinou, popřípadě méně v případě vícenákladů na základě ústní dohody, provize byly svědkovi vypláceny v hotovosti. Konkrétní obchodní případy měl procesní předchůdce žalobců vést v sešitě, detailní vyúčtování k zakázkám se mezi účastníky neprovádělo, na konci roku procesní předchůdce žalobců pak sešit vždy spálil. Svědek rovněž potvrdil vystavení faktur č. 200800001 až 200800004 a 200900001 až 200900003 vůči procesnímu předchůdci žalobců a přijetí finančních prostředků na nich uvedených.

38. Dne 14. 7. 2017 vydal žalovaný žalobou napadená rozhodnutí, jimiž opětovně dodatečné platební výměry potvrdil a dne 17. 7. 2017 je doručil procesnímu předchůdci žalobců.
39. Soud se nejprve zabýval námitkou prekluze stanovení daně, neboť v případě, kdy by zjistil, že k nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů došlo až po uplynutí zákonem stanovené propadné lhůty, byl by to důvod pro jejich zrušení bez dalšího.
40. Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu platí, že daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.
41. Podle § 143 daňového řádu platí, že daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměřením na překážku (odst. 1). Podle výsledků doměřovacího řízení doměří správce daně daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani současně předepíše do evidence daní; doměřením daně se rozumí i dodatečné stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě (odst. 2). K doměřením 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 (odst. 3).
42. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu platí, že pokud 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.
43. Podle § 148 daňového řádu platí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení (odst. 1). Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn (odst. 3). Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem [odst. 4 písm. a)].
44. Zahájení daňové kontroly je podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu spojeno s významnými účinky, v prvé řadě se jím přerušuje tříletá lhůta pro stanovení daně a ta počíná běžet znovu (§ 148 odst. 3 daňového řádu). K účinnému zahájení kontroly však musí být splněny přesně stanovené podmínky. Zejména se jedná o povinnost správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

vymezit předmět daňové kontroly a rozsah, v němž bude předmět kontroly prověřovat a dále vůči daňovému subjektu učinit první úkon, jímž mu tyto skutečnosti oznámí. Pouhé naplnění formální stránky však samo o sobě nedostačuje, současně je proto nutné, aby správce daně započal vůči daňovému subjektu daňovou kontrolu fakticky provádět.

45. Pokud by se tak správce daně při jednání, na němž daňovému subjektu zahájení kontroly oznámí, omezil jen na vymezení jejího předmětu a rozsahu, aniž by započal s konkrétními úkony s prováděním kontroly související, nebylo by možno tento den za okamžik jejího zahájení považovat. V tomto smyslu klade důraz na fakticitu zahájení daňové kontroly oproti pouhému formálnímu sdělení o jejím započetí i ustálená judikatura, jež nadále vychází ze závěrů přijatých již za účinnosti předchozího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění tehdejších předpisů. Podle ní tak k zahájení daňové kontroly nestačí pouhý formální sepis protokolu, pokud další úkon následuje až po několika měsících (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96, dostupný na www.nssoud.cz), jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003-109, dostupný na www.nssoud.cz), či za konkrétní krok k zahájení daňové kontroly lze považovat výzvu k předložení dokladů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Aps 2/2010-101, dostupný na www.nssoud.cz). Obdobně pak k tomu komentářová literatura uvádí, srov. BAXA, J., DRÁB O., KANIOVÁ L., LAVICKÝ P., SCHILLEROVÁ A. a ŠIMEK K.. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9, že „[p]ožadavek provádění konkrétních kontrolních úkonů dle předchozí poznámky ovšem neznamená, že správce daně musí ihned začít kontrolovat, tedy že by daňová kontrola byla zahájena až okamžikem, kdy správce daně začne např. prověřovat konkrétní doklady. Za faktické zahájení kontroly lze považovat již okamžik, kdy správce daně začne např. klást daňovému subjektu nebo jeho zástupci otázky, dohodne se s daňovým subjektem na tom, které doklady vyžaduje předložit a kdy je daňový subjekt správcem daně předložit, provede prohlídku prostor daňového subjektu apod.“
46. Z výše uvedeného je zřejmé – a v tomto je nutné dát procesnímu předchůdci žalobců v obecné rovině za pravdu –, že pro okamžik skutečného zahájení daňové kontroly musí být splněny nejen formální požadavky (tedy vymezení předmětu a rozsahu a rovněž oznámení zahájení vůči daňovému subjektu), ale i fakticky zahájeny úkony správce daně směřujícími k jejímu provedení. Uvedené kroky přitom nemusí být učiněny vždy současně, přičemž za okamžik zahájení daňové kontroly pak v takovém případě dojde až po naplnění posledního z nich. Shora citovaná judikatura i odborná literatura však oproti argumentům procesního předchůdce žalobců počítají pouze s možností, kdy k takovému „posunutí“ data skutečného zahájení kontroly dojde v případě, že správce daně po naplnění formálních požadavků započne s faktickými úkony nikoliv bezprostředně, ale až za určitou dobu. Oproti tomu eventualita, že by k započetí kontroly došlo již samotným výkonem faktických kroků před splněním těchto formálních náležitostí, závěry soudů vyšších instancí uváděna není. Dle názoru zdejšího soudu však takovouto možnost předpokládat ani logicky nelze, neboť jak již bylo řečeno, pro účinné zahájení daňové kontroly je vedle zmíněných faktických úkonů rovněž nutné, aby správce daně formálně vymezil předmět a rozsah kontroly a současně tyto skutečnosti oznámil daňovému subjektu. Opačný postup by totiž mohl vést k až absurdnímu následku, kdy by správce daně např. v rámci vyhledávací činnosti sám pro sebe vyhodnotil, že od určitého okamžiku již provádí daňovou kontrolu, k tomuto datu vztahoval účinky s jejím zahájením se pojící (včetně

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

prekluze stanovení daně) a teprve poté by formálně pro daňový subjekt vymezil její předmět i rozsah a datum započetí stanovené pravděpodobně *ex tunc* mu oznámil.

47. Ačkoliv daňová kontrola není sama o sobě řízením, nýbrž pouze jedním z postupů správce daně při správě daní, musí být podle daňového řádu formálně zahájena i ukončena (srov. § 88 odst. 1 daňového řádu – o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole), neboť pouze na jejím základě lze na rozdíl od dalších postupů, např. vyhledávací činnost, místní šetření aj. z moci úřední doměřit daň (§ 143 odst. 3 daňového řádu). Zatímco však ukončení kontroly uvedený právní předpis řeší prostřednictvím formalizované zprávy o daňové kontrole, způsob jejího zahájení vztahuje pouze k „*prvnímu úkonu správce daně vůči daňovému subjektu*“. Ten pak bude přitom zpravidla činěn při ústním jednání s daňovým subjektem, kdy podle § 60 daňového řádu správce daně o jeho obsahu sepíše protokol. V daném případě tato situace nastala při jednání konaném s procesním předchůdcem žalobců dne 10. 8. 2011, a to listinou vedenou pod č. j. 108456/11/196931505391 označenou jako „*protokol o zahájení daňové kontroly*“. Současně, jak vyplynulo ze souhrnu skutkových zjištění vymezených soudem shora, byl uvedeným protokolem určen i předmět a rozsah řízení, zahájení daňové kontroly oznámeno přítomnému zástupci procesního předchůdce žalobců a tento současně vyzván k předložení veškerých ve věci relevantních dokladů. Nelze proto než uzavřít, že právě toto datum lze považovat za okamžik zahájení daňové kontroly.
48. Za uvedeného výchozího stavu lze proto konstatovat, že i kdyby soud přistoupil na argumentaci o faktickém započetí úkonů daňové kontroly již v rámci vyhledávací činnosti, k završení procesu jejího zahájení by přesto došlo až těmito formálními úkony správce daně dne 10. 8. 2011. Uvedená situace však v daném případě ani nenastala, neboť pokud procesní předchůdce žalobců v související námitce uváděl, že při následné daňové kontrole již nebyla oproti vyhledávací činnosti učiněna žádná nová či odlišná skutková zjištění, nelze mu dát za pravdu. Po sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly dne 10. 8. 2011 totiž správce daně jednak dne 1. 9. 2011 vyzval daňový subjekt, jednak dne 2. 9. 2011 dožádal jiné finanční úřady o doložení a zajištění skutečností týkajících se plnění údajně přijatých procesním předchůdcem od A. P., M. P. a společnosti FREEZE BEE s. r. o. Naopak v rámci vyhledávacího řízení předmětné informace v tomto směru nepožadoval. A právě tyto úkony bezprostředně navazující na protokol ze dne 10. 8. 2011 lze proto považovat za prvotní faktické kroky v rámci daňové kontroly, jimiž naopak nejsou pouhá formální zjištění učiněná správcem daně v průběhu předcházející vyhledávací činnosti. Lze proto uzavřít, že k zahájení daňové kontroly skutečně došlo až dne 10. 8. 2011, nikoliv již dne 16. 2. 2011, kdy při ústním jednání převzal správce daně od tehdejšího zástupce procesního předchůdce žalobců toliko soubor účetních dokladů.
49. V souvislosti s vyřešením předmětné právní otázky proto soud mohl rozhodnout i o tom, zda k vydání, resp. doručení žalobou napadených rozhodnutí, došlo v průběhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně, či až po jejím uplynutí. Z pohledu daňového řízení totiž platí, že po uplynutí lhůty pro stanovení daně zaniká i pravomoc správce daně daň pro dané časové období vyměřit, přičemž aby tento následek nenastal, musí být daň určena pravomocně. Nepostačuje tedy pouze vydání prvoinstančního rozhodnutí, nýbrž vydáním rozhodnutí musí být ukončeno i případné odvolací řízení.
50. V právě projednávané věci byla daňová kontrola zahájena dne 10. 8. 2011, k uplynutí lhůty pro stanovení daně tedy mělo původně dojít dne 10. 8. 2014. K vydání obou dodatečných platebních výměrů došlo dne 25. 9. 2012, v důsledku tehdejšího odvolání procesního

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

předchůdce žalobců však k nabytí jejich právní moci došlo až poté, co je rozhodnutím ze dne 14. 5. 2013, č. j. 12522/13/5000-14102-702767, resp. ze dne 16. 5. 2013, č. j. 12521/13/5000-14102-702767, potvrdil žalovaný. Není tedy pochyb, že k původnímu vyměření daně došlo před koncem prekluzivní lhůty, do jejíhož uplynutí v té době zbývalo ještě 450 dní, když poslední ze zmíněných rozhodnutí bylo procesnímu předchůdci žalobců doručeno dne 17. 5. 2013. Dne 12. 7. 2013, tedy 394 dnů před koncem prekluze, však jmenovaný podal správní žalobu k soudu a v souvislosti s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu proto došlo k pozastavení plynutí lhůty, jež opětovně započala běžet až dne 4. 2. 2016, kdy byl poslednímu z účastníků doručen rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 1. 2016, č. j. 15 Af 94/2013-68. V důsledku podání kasační stížnosti žalovaným dne 15. 2. 2016 k Nejvyššímu správnímu soudu, tj. 383 dní před prekluzí, se její běh opět zastavil. Poté, co pak jmenovaný soud dne 5. 8. 2016 rozhodnutím č. j. 4 Afs 32/2016-36 doručeným poslednímu z účastníků dne 7. 9. 2016 kasační stížnost zamítl, definitivně tím zrušil i právní moc dodatečných platebních výměrů, o jejichž případném potvrzení tak musel žalovaný rozhodnout znovu. Dne 14. 7. 2017 pak jmenovaný daňový orgán vydal žalobou napadená rozhodnutí a dne 17. 7. 2017, kdy rovněž opětovně nabyly dodatečné platební výměry právní moci, je doručil procesnímu předchůdci žalobců. A protože se tak stalo 73 dnů před případnou prekluzí, je zřejmé, že daň byla jmenovanému vyměřena v zákonné lhůtě. S ohledem na uvedené má proto soud námitku procesního předchůdce žalobců za nedůvodnou.

51. V další námitce procesní předchůdce žalobců poukazoval na to, že vyhledávací činnost správce daně nebyla žádným způsobem ukončena, namísto toho jmenovaný přešel rovnou k zahájení daňové kontroly.
52. Podle § 78 daňového řádu platí, že správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu (odst. 1). Vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem (odst. 2). V rámci vyhledávací činnosti správce daně ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3, opatřuje nezbytná vysvětlení a provádí místní šetření (odst. 3).
53. Vyhledávací činnost spadá podobně jako daňová kontrola mezi postupy při správě daní. Pomocí ní dochází jednak k vyhledávání daňových subjektů, dále ke zjišťování, zda tyto řádně plní své povinnosti vyplývající z daňových předpisů a v neposlední řadě k obstarávání důkazních prostředků. Ačkoliv je vyhledávací činnost přípustná jak před vlastním zahájením daňového řízení, tak v jeho průběhu, jako postup správce daně se obvykle uplatní před zahájením daňové kontroly, když úkony provedenými v jejím průběhu vznikne správci daně podezření, že si daňový subjekt řádně neplní své povinnosti. Na rozdíl od daňové kontroly ale daňový řád u vyhledávací činnosti nepožaduje, aby byla formálně zahájena a – což je pro vypořádání se s uvedenou námitkou podstatné – ani ukončena, kdy je pouze o úkonech provedených v jejím rámci třeba sepsat protokol. V daném případě obsahuje daňový spis záznamy o ústním jednání při vyhledávací činnosti ze dnů 16. 2., 10. 5. a 10. 6. 2011, je proto zřejmé, že tato povinnost byla správcem daně splněna. Naopak však neexistuje žádné procesní ustanovení, podle něhož byl jmenovaný povinen nejprve procesnímu předchůdci žalobců sdělit, že vyhledávací činnost ukončuje a následně zahájí daňovou kontrolu. Z tohoto důvodu je též tato námitka nedůvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

54. V následném žalobním bodu považoval procesní předchůdce žalobců za pochybení, že mu správce daně neumožnil před zahájením daňové podat dodatečné daňové přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu.
55. Jak již bylo uvedeno, podle § 143 daňového řádu platí, že daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední, k poslednímu jmenovanému postupu však může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Naopak zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit mu k tomu náhradní lhůtu.
56. V usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55 (dostupném na www.nssoud.cz), na které odkazoval v žalobě i procesní předchůdce žalobců, rozšířený senát konstatoval, 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 nejkomplexnějšího 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.“ S ohledem na uvedené by tedy bylo možné dovodit, že správce daně má vždy 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 určitá daň doměřena. Sám rozšířený senát nicméně z tohoto pravidla připustil 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 nepřípustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“
57. K naplnění hypotézy důvodných poznatků se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 (dostupném na www.nssoud.cz), kde uvedl, že „zastává názor, že ustanovení § 145 odst. 2 a § 143 odst. 3 daňového řádu je třeba vykládat nikoli za výlučného užití metody jazykového výkladu, nýbrž za současného užití vícera metod právní interpretace. Tento postup je obecně aplikovatelný při výkladu právních předpisů (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 2920/09, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>). Proto nelze souhlasit se stěžovatelem, rozumí-li slovu ‚důvodný‘ ve smyslu ‚nejisto postavený‘, aniž se zabýval jeho výkladem hlouběji, zejména s přihlédnutím k souladnosti takového výkladu se základními zásadami správy daní. Nejvyšší správní soud zastává názor, že podmínku důvodného předpokladu doměření daně tak nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně. Naopak, typicky v případě, kdy správce daně Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. Zdejší soud proto uzavírá, že v případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhotejno přitom v jaké výši.“

58. Konečně v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39 (dostupném na www.nssoud.cz), Nejvyšší správní soud akceptoval názor autorů odborné literatury, když uvedl, že „[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., *Vyměření a doměření daně. Daň a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11*).“
59. Ke shora uvedenému soud doplňuje, že stejnou námitkou se zabýval již ve svém předchozím rozsudku v téže věci ze dne 27. 1. 2016, č. j. 15 Af 94/2013-68, přičemž na jeho závěrech nic nezměnil ani dodatečně po zrušení původních rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2013, č. j. 12522/13/5000-14102-702767, a ze dne 16. 5. 2013, č. j. 12521/13/5000-14102-702767, provedený výslech svědka A. P. Soud má tedy i nadále za to, že v daném případě nebyly splněny podmínky pro aplikaci ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť správce daně v době před zahájením daňové kontroly ještě nemohl důvodně předpokládat, zda je daňové tvrzení procesního předchůdce žalobců ohledně nákladů na provizi A. P. správné, či nikoliv. Dokazování se tak v tomto smyslu muselo obdobně jako v případě svědka M. P., který rovněž na základě mandátní smlouvy vykonával pro procesního předchůdce žalobců zprostředkovatelskou činnost, za níž mu byla vyplácena provize, odehrávat právě až během daňové kontroly, jelikož pouze na základě výsledků vyhledávací činnosti nebyly správci daně dosud známy veškeré relevantní skutečnosti. V tomto směru je proto námitka procesního předchůdce žalobců o nutnosti aplikace ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu nedůvodná, jelikož před zahájením daňové kontroly nebylo možné postavit ani s významnou mírou pravděpodobnosti na jisto, že daň bude procesnímu předchůdci žalobců skutečně doměřena.
60. Ve vztahu k dalším námitkám se již soud zabýval přímo jednotlivými spornými náklady, které procesní předchůdce žalobců uplatnil v daňovém přiznání za zdaňovací období 2008 a 2009. V první řadě tak zkoumal, zda byla v daňovém řízení prokázána odůvodněnost poskytnutí služeb ze strany společnosti FREEZE BEE s. r. o.
61. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), platí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
62. Dle § 92 daňového řádu platí, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odst. 3). Správce daně (pozn. soudu – mimo jiné) prokazuje skutečnosti
- Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odst. 5 písm. c)], skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti [odst. 5 písm. d)].

63. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu se (srov. např. rozsudek ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018-40, dostupný na www.nssoud.cz) o daňově uznatelný výdaj podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná, jsou-li splněny čtyři podmínky: a) výdaj byl skutečně vynaložen, b) byl vynaložen v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, c) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období a d) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. V případě prokazování daňově uznatelných nákladů tíží v úvodní fázi daňového řízení důkazní břemeno daňový subjekt, jenž musí prokázat všechny skutečnosti, které uvádí. Činí tak především prostřednictvím svého účetnictví a jinými povinnými záznamy, jeho důkazní povinnost se nicméně vztahuje i na samotnou faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání skutečné realizace jím uplatňovaných výdajů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48, dostupný na www.nssoud.cz). Pokud má být proto základ daně snížen o určitý výdaj, musí být daňový subjekt schopen prokázat, že výdaj vynaložil tak, jak tvrdí – v opačném případě by nebylo možné posoudit, zda k jeho vynaložení došlo v souvislosti s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2017, č. j. 6 Afs 285/2017-25, dostupný na www.nssoud.cz).
64. V daném případě zaúčtoval procesní předchůdce žalobců ve zdaňovacím období roku 2008 doklad od společnosti FREEZE BEE s. r. o. ve výši 600 000 Kč za služby spojené s reklamní propagací jeho firmy. Vzhledem k pochybnostem správce daně v rámci daňové kontroly si jmenovaný daňový orgán vyžádal smlouvu se jmenovanou společností a současně i smlouvu uzavřenou mezi ní a agenturou zastupující výkonného umělce, společností BB Production, s. r. o., přičemž zjistil nejen nepoměr mezi sjednanými cenami za propagaci, ale i v rozsahu služeb, jež měly být poskytnuty. S ohledem na shora citovanou judikaturu proto bylo na odpovědnosti procesního předchůdce žalobců jakožto daňového subjektu, aby skutečnou realizaci jím uplatněných výdajů správci daně prokázal. Zatímco jmenovaná agentura se totiž vůči společnosti FREEZE BEE s. r. o. zavázala za částku 10 000 Kč zajistit toliko umístění reklamních panelů s logem hned dvou společností identifikovaných jen jako „KLÍMA“ a „KOMA“, společnost FREEZE BEE s. r. o. se vůči procesnímu předchůdci žalobců zavázala vedle uvedení jeho jména na veškerých reklamních materiálech (plakáty, vstupenky, reklamní panely, reklamní vstupy) užít také pro účely promítání na reklamních panelech logo „KLÍMA-ZPRONAK“, dále zajistit volné vstupenky pro jeho obchodní partnery jmenovaného a zajistit vstup na akci po skončení koncertu.
65. Procesní předchůdce žalobců proto v souvislosti s výše uvedeným rozporem správci daně nejprve předložil soubor několika fotografií zachycujících zpěvačku B. B. na jevišti, vedle níž se nachází umístěná reklama „KLÍMA-ZPRONAK“. Protože však z uvedených listin nelze blíže určit, o jakou akci, kde a kdy se konala, nezbyvá soudu než shodně s daňovými orgány konstatovat, že jimi svá tvrzení procesní předchůdce žalobců neprokázal. Správce daně si dále přímo od společnosti BB Production, s. r. o. vyžádal informace o průběhu předmětné akce a rozsahu reklamy na firmu procesního předchůdce žalobců, kdy bylo zjištěno, že její logo skutečně bylo umístěno na reklamních panelech a promítáno v průběhu akce. Oproti tomu však na vstupenkách zřejmě žádná loga uvedena nebyla, není Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

ani jistě, zda se objevila na plakátech ke koncertu a nadto se po jeho skončení nekonala ani žádná následná akce. Z uvedeného proto dle soudu rovněž plyne, že správce daně a následně žalovaný dospěli ke správnému závěru o neprokázání realizace plného rozsahu reklamního plnění, jež si procesní předchůdce žalobců zaúčtoval v rámci svých daňových odpočtů. Závazek společnosti FREEZE BEE s. r. o. se totiž týkal podstatně většího obsahu propagace, než jakou byla schopna vzhledem ke svému vlastnímu úzce profilovanému ujednání s agenturou výkonného umělce vztahujícímu se toliko na umístění log partnerských společností na reklamních panelech, potažmo zabezpečení jejich promítání, zajistit.

66. V souvislosti s povinností prokázat svá tvrzení procesní předchůdce žalobců navrhl vyslechnout svědka O. N., který dle sdělení společnosti BB Production, s. r. o. zajišťoval reklamní a jiné předměty, přičemž protože uvedený výslech v rámci daňové kontroly proveden nebyl, namítl to procesní předchůdce žalobců následně jako pochybení ve správní žalobě. K tomu nicméně soud konstatuje, že sám jmenovaný ve svém vyjádření ze dne 6. 9. 2012 správci daně sdělil, že výslech svědka nebude s ohledem na jeho dlouhodobý pobyt v zahraničí možný, daňový orgán proto další kroky v tomto smyslu nečinil. Takovýto postup přitom soud hodnotí jako souladný s povinnostmi uvedenými v § 92 odst. 2 daňového řádu, zvláště pak za situace, kdy správce daně ve zprávě o daňové kontrole (jež ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu tvoří odůvodnění dodatečných platebních výměrů) zcela logicky vyložil, proč by i jinak považoval realizaci předmětného výsledku za nadbytečnou vzhledem k tomu, že výhradním zástupcem výkonného umělce byla v daném případě již zmíněná společnost BB Production, s. r. o., která se již k rozsahu reklamy v průběhu akce vyjádřila a svědek by tedy žádné nové skutečnosti nemohl uvést. V uvedeném smyslu je tedy tato námitka nedůvodná, přičemž soudu ani není zřejmé, z jakých důvodů procesní předchůdce žalobců až v žalobě považoval výslech svědka za klíčový, když sám na něm v průběhu daňového řízení netrval.
67. Naopak však lze dát jmenovanému za pravdu v další námitce, podle níž daňové orgány přes to, že určité poskytnutí reklamního plnění bylo v řízení prokázáno, uzavřely, že jmenovaný neprokázal přijetí fakturovaných služeb a jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů, v důsledku čehož mu byl jeho hospodářský výsledek za zdaňovací období roku 2008 navýšen o celou uplatněnou částku 600 000 Kč.
68. Soud má v uvedeném kontextu za to, že ač je nepochybné, že procesní předchůdce žalobců skutečně neprokázal, že k realizaci reklamy za sjednanou částku v rámci koncertu Báry Basikové došlo v rozsahu sjednaném mezi ním a společností FREEZE BEE s. r. o., z vyjádření společnosti BB Production, s. r. o. následně vyplynulo, že reklamní panely obsahující jméno procesního předchůdce žalobců byly pravděpodobně umístěny v prostorách konání koncertu a logo jeho firmy promítáno v jeho průběhu. Dle zjištění učiněných pak samotným správcem daně z předložených technických nosičů je pak navíc zřejmé, že tyto měly obsahovat rovněž důkaz o promítání reklamního loga „KLÍMA-ZPRONAK“ na uvedené akci. Soud proto konstatuje, že v řízení bylo minimálně ohledně části nákladů uplatněných procesním předchůdcem žalobců na propagaci prokázáno jejich skutečné faktické užití, tudíž nebyl důvod, aby jejich uplatnění v rámci odpočtů bylo ze strany daňových orgánů zamítnuto v celém rozsahu. Pokud však k tomuto kroku správce daně a následně žalovaný přistoupili, neobsahují jejich rozhodnutí v tomto smyslu žádné zdůvodnění, když v nich oba jmenovaní pouze konstatují, že sjednaná reklama ve sjednaném rozsahu neproběhla. Tím však sami připouští, že v určitém rozsahu realizována byla, a za této situace proto bylo jejich povinností buď určit rozsah, v němž původní Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

odpočet na dani zkrátí, nebo zdůvodnit, proč mají za to, že přes částečně prokázané poskytnutí reklamy je i nadále procesním předchůdcem žalobců uplatněný náklad nutné vyloučit zcela. Tímto způsobem nicméně daňové orgány nepostupovaly, a soud tudíž jejich rozhodnutí (resp. v případě správce daně zprávu o daňové kontrole sloužící jako odůvodnění dodatečných platebních výměrů) shledal nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

69. V případě nákladů uplatněných procesním předchůdcem žalobců za zprostředkování a provize od dodavatele A. P. rovněž daňové orgány uzavřely, že daňový subjekt neprokázal jejich vynaložení v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením svých příjmů, když dle jejich názoru nebyl zejména schopen prokázat konkrétní obchodní případy.
70. K tomu soud konstatuje, že k prokázání předmětné skutečnosti byla v průběhu daňové kontroly provedena řada důkazů, a to zejména v podobě svědeckých výpovědí Ing. Z. K., M. R. či písemného vyjádření společnosti Skaličan a. s. Prostřednictvím nich pak bylo minimálně v obecné rovině prokázáno, že procesní předchůdce žalobců s A. P. skutečně v rozhodné době spolupracoval a ten jej zastupoval při obchodních jednáních. Naproti tomu měl ale správce daně za to, že daňový subjekt dostatečně neprokázal, na základě jakých konkrétních právních úkonů A. P. jakožto mandátáře procesního předchůdce žalobců došlo k vyfakturování jemu údajně vyplacené provize. V této souvislosti proto soud připomíná, že k potvrzení či vyvrácení rozhodných skutečností bylo třeba jmenovaného vyslechnout, přičemž právě absence jeho vyjádření k věci byla i důvodem, proč zdejší soud rozsudkem ze dne 27. 1. 2016, č. j. 15 Af 94/2013-68, následně potvrzeným i rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 32/2016-36, původní rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2013, č. j. 12522/13/5000-14102-702767, a ze dne 16. 5. 2013, č. j. 12521/13/5000-14102-702767, zrušil. Po vrácení věci zpět žalovanému byl již v aktuálním řízení svědecký výsledek A. P. realizován, v tomto smyslu tedy došlo i k odstranění předchozího pochybení daňových orgánů. Navzdory od svědka zjištěných skutečností však tyto i nyní dospěly ke stejnému závěru, tedy že procesní předchůdce žalobců neprokázal, že jím uplatněné daňové odpočty byly skutečně vynaloženy.
71. Protože na stejném principu provizí byla založena spolupráce procesního předchůdce žalobců i s dodavatelem M. P., u něhož k akceptaci vystavených faktur vůči daňovému subjektu ze strany správce došlo pouze poté, co byl jako svědek dožádaným finančním úřadem dne 14. 9. 2011 vyslechnut, porovnal soud jeho výpověď s aktuální výpovědí svědka A. P. Jmenovaní v obou případech potvrdili, že s procesním předchůdcem žalobců spolupracovali, prováděli pro něj na základě mandátní smlouvy nákup a prodej jatečných zvířat a ze zisku jim byla vyplácena provize – u M. P. činila maximálně 30 %, u A. P. pak až 50 %. Svědci rovněž shodně dosvědčili, že procesním předchůdcem žalobců v daňovém řízení předložené faktury na úhradu provizí vystavili a finanční prostředky v nich uvedené od něj obdrželi. Přes takto zjevnou shodu však následně žalovaný ve vztahu k A. P. daňové náklady uznat odmítl, ačkoliv je v případě M. P. akceptoval, což odůvodnil především tím, že M. P. je ve vlastním daňovém přiznání vykázal na straně příjmů, zatímco A. P. tuto povinnost nesplnil a rovněž se ani neregistroval k dani z přidané hodnoty z důvodu překročení obrátu. Uvedená skutečnost tak dle žalovaného snižovala věrohodnost jím učiněné svědecké výpovědi, a to především s přihlédnutím k tomu, že za období, kdy mělo dojít k údajné výplatě finančních prostředků, již vůči jmenovanému lhůta uplynula pro vyměření daně z příjmů i z přidané hodnoty a tyto tedy nemohly být podrobeny dodatečnému zdanění.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

72. Takto formulovaný závěr nicméně soud považuje pokud ne za nelogický, tak zcela určitě za nedostatečně zdůvodněný. Pouhý fakt, že A. P. porušil své daňové povinnosti a nepodal přiznání k dani z příjmů, potažmo se neregistroval k dani z přidané hodnoty, totiž ještě automaticky neznamená, že by jeho svědecká výpověď byla méně věrohodná, než pokud by v souladu se zákonem postupoval. V tomto smyslu lze proto dát za pravdu spíše obecné úvaze procesního předchůdce žalobců, dle níž naopak skutečnost, že svědkovi již nelze daně zpětně doměřit, bude spíše takovouto osobu vést k tomu, aby říkala pravdu (nebudou-li na ni působit i jiné pohnutky – k tomu viz níže), než aby lhala, kdyby vůči ní samotné dosud určité negativní následky hrozily. Žalovaný v dané věci navíc přesto, že dle svého tvrzení v souladu s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 8 Afs 22/2010-55, či ze dne 26. 4. 2013, č. j. 5 Afs 57/2011 (dostupných na www.nssoud.cz), údajně posuzoval motivaci uvedeného svědka, přehlédl, že právě v případě A. P. by tento měl spíše být negativně motivován k tomu, aby o rozhodných skutečnostech říkal nepravdu a přijetí finančních prostředků např. zcela popřel. Jak totiž bylo zjištěno z daňového spisu, procesní předchůdce žalobců na svědka jednak v souvislosti s dalšími vzájemnými právními vztahy podal v minulosti trestní oznámení, jednak i žalobu na úhradu dlužné částky v nikoliv nevýznamné výši. I zde by tedy jako logický přicházel v úvahu spíše předpoklad, že se svědek bude snažit procesnímu předchůdci žalobců uškodit, než že by jím tvrzené skutečnosti potvrdil. Přesto se ale jmenovaný rozhodl hovořit v jeho prospěch, proto úvaha žalovaného ohledně nedůvěryhodnosti svědka v tomto smyslu postrádá bližší zdůvodnění.
73. Zcela na závěr pak soud poukazuje i na pro věc podstatnou úvahu Nejvyššího správního soudu v již zmíněném rozsudku ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 32/2016-36, týkajícím se zrušení předchozích rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud totiž konstatoval, že správci daně, potažmo žalovanému, stačilo k prokázání nákladů procesního předchůdce žalobců vůči dodavateli M. P. pouze to, že jmenovaný vzájemnou spolupráci potvrdil, uvedl, že probíhala v rozsahu zachyceném v účetnictví, a že finanční prostředky přijal. Ohledně dodavatele A. P. pak jmenovaný soud zdůraznil, že v případě obdobného potvrzení relevantních skutečností by zřejmě nebyl důvod, aby správce daně dospěl k různým závěrům. S tímto názorem se ztotožňuje i soud zdejší, neboť pokud měly daňové orgány v souvislosti s procesním předchůdcem žalobců údajně vyplacenými provizemi pochybnosti o prokázání konkrétních obchodních případů, měly postupovat při hodnocení důkazů u obou dodavatelů stejným způsobem. Není tak možné, aby u M. P. správci daně toliko postačovalo, že vystavení faktur vůči procesnímu předchůdci žalobců a přijetí provizí od něj potvrdí, zatímco ve skutkově prakticky stejné situaci bude u A. P. od daňového subjektu považovat doložení zcela konkrétních obchodů, které jeho jménem uzavřel. I pokud by však k takovému odlišnému přístupu důvod existoval, žalovaný jej v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí řádně neodůvodnil, když (jak již soud uvedl) pouhá argumentace, že jeden z dodavatelů podal daňové přiznání, zatímco druhý nikoliv, pro objasnění tohoto rozporu nepostačuje. V tomto smyslu lze i v případě uvedené námítky považovat postup žalovaného za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí.
74. S ohledem na uvedená závažná pochybení se již soud dále podrobněji nezabýval dalšími námitkami uplatněnými procesním předchůdcem žalobců v žalobě a toliko na okraj k nim uvádí, že s ním nelze minimálně zčásti souhlasit v tom, že by jej daňové orgány v případě A. P. dostatečně nevyzývaly k doložení konkrétních realizovaných obchodních případů. Naopak výzvy k jejich prokázání jsou předmětem prakticky veškerých ústních jednání i

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

písemných podání uskutečněných mezi daňovým subjektem a správcem daně. Stejně se tak má soud za ne zcela relevantní i právní rozbor procesního předchůdce žalobců týkajícího se ustanovení § 148 daňového řádu, neboť s předmětným řízením přímo nesouvisí. Oproti tomu pokud se týče úvah žalovaného ohledně výše provize a sjednaného užívání automobilu, který měl být na základě mandátní smlouvy poskytnut A. P. ze strany procesního předchůdce žalobců, považuje soud tyto jednak pro věc za nepodstatné, jednak za zcela spekulativní. O to více, když sám daňový subjekt v průběhu řízení uvedl, že jmenovaný mandatář přes smluvní ujednání fakticky pro dopravu používal vozidlo vlastní.

75. Vzhledem k výše uvedenému proto soud nezbylo než napadená rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. výrokem I. rozsudku zrušit pro vady řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti s ohledem na nedostatek důvodů a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátit žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude jmenovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku. Pro úplnost pak soud doplňuje, že podmínky pro zrušení dodatečných platebních výměrů podle § 78 odst. 3 s. ř. s. neshledal, neboť s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, dostupné na www.nssoud.cz), vyplývá, že pokud dojde ke zrušení prvoinstančního daňového rozhodnutí ze strany odvolacího daňového orgánu či soudu, nemůže již prvostupňový správní orgán v daňovém řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Pokud by tedy soud tímto rozsudkem současně zrušil i dodatečné platební výměry, deklaroval by tím, že daňová povinnost neměla být procesnímu předchůdci žalobců doměřena vůbec. Takovýto závěr však soud pro zjištěné vady řízení nemohl dosud náležitě vyhodnotit, a proto by jeho výrok v tomto směru byl zatím předčasný.
76. Výrok rozsudku II. o náhradě nákladů řízení má oporu v § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, jenž měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci měli ve věci úspěch, mají proto právo na náhradu nákladů řízení vynaložených jejich procesním předchůdcem, a soud tudíž žalovanému uložil zaplatit jim do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě v celkové výši 16 200 Kč. Ty se skládají ze soudních poplatků po 3 000 Kč zaplacených procesním předchůdcem žalobců za podání žaloby ohledně každého ze dvou návrhů na zrušení shora vymezených rozhodnutí žalovaného a nákladů zastoupení procesního předchůdce žalobců daňovým poradcem Bc. Zdeňkem Vondrákem stanovených dle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d), § 6 odst. 1 a § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu (dále jen „a. t.“), z tarifní hodnoty ve výši 50 000 Kč a sestávajících se z částky 3 100 Kč za převzetí a přípravu zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. a) a. t., z částky 3 100 Kč za písemné podání nebo návrh ve věci samé (žalobu) dle § 11 odst. 1 písm. d) a. t., z částky 3 100 Kč za písemné podání nebo návrh ve věci samé (repliku k vyjádření žalovaného) dle § 11 odst. 1 písm. d) a. t. a dále tří paušálních náhrad výdajů po 300 Kč dle § 13 odst. 4 a. t.
77. Naopak však soud žalobcům nepřiznal náhradu nákladů za soudní poplatky uhrazené jejich procesním předchůdcem v celkové výši 4 000 Kč a vynaložené v souvislosti s podáním dvou návrhů na přiznání odkladného účinku žalobě, jelikož tyto byly usneseními zdejšího soudu ze dne 11. 10. 2017, č. j. 15 Af 110/2017-34, a ze dne 5. 12. 2017, č. j. 15 Af 110/2017-63, zamítnuty jako nedůvodné. Stejně tak soud žalobcům nepřiznal ani náhradu jiných nákladů řízení, když nebyly jejich procesním předchůdcem uplatněny a nárok na jejich zaplacení nevyplývá ani z obsahu soudního spisu.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Poučení:

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

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

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

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

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

Ústí nad Labem 5. května 2020

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)