



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **LÉKÁRNÍCI 95 s.r.o.**, IČO 26384523
sídlem Františkánské nám. 34, 350 02 Cheb
zastoupený advokátkou JUDr. Vlastou Dohnalovou
sídlem Petra Bezruče 598/5, 356 01 Sokolov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2017, č.j. 40252/17/5200-11434-703000

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 11. 2013, č.j. 824592/13/2403-24801-402392, Finanční úřad pro Karlovarský kraj doměřil žalobci z moci úřední daňovou ztrátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 nižší o částku 405 568 Kč, stanovenou na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 20. 11. 2013, č.j. 813103/13/2403-05402-400214.

2. Rozhodnutím ze dne 9. 2. 2017, č.j. 105746/17/2400-11451-404860, Finanční úřad pro Karlovarský kraj podle § 119 odst. 1 daňového řádu nařídil obnovu řízení ukončeného pravomocným rozhodnutím Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 21. 11. 2013, č.j. 824592/13/2403-24801-402392.
3. Proti tomuto rozhodnutí o nařízení obnovy řízení se žalobce odvolal.
4. Rozhodnutím ze dne 15. 9. 2017, č.j. 40252/17/5200-11434-703000, Odvolací finanční ředitelství odvolání žalobce zamítlo a odvoláním napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 9. 2. 2017, č.j. 105746/17/2400-11451-404860, potvrdilo.
5. Obnova řízení byla nařízena z důvodu uvedeného v § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, podle něhož *řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně se obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.*

Žaloba

6. Žalobce předně namítá, že v daném případě nevyšly najevo žádné nové skutečnosti než ty, o kterých byl správce daně informován dne 22. 1. 2014 Policií ČR a které nebyly do dnešního dne prokázány. Dokud nebude pravomocně rozhodnuto, je třeba na jednatele společnosti hledět, jako by skutek spáchán nebyl. Správce daně může použít informace z trestního řízení toliko jako podnět a není zbaven povinnosti dokazování důvodů pro obnovu řízení. Správce daně je na základě podnětu povinen sám zkoumat, zda jsou splněny podmínky pro obnovu řízení. Samotná informace o zahájení trestního stíhání jednatele společnosti nemůže mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, aniž by takové rozhodnutí bylo opřeno o další skutečnosti. Správce daně však sám žádné skutečnosti nezjišťoval, pouze vzal za svá zjištění orgánů činných v trestním řízení.
7. Dále žalobce nesouhlasí s tím, že žalovaný jeho odvolací námitky označil za bezpředmětné. Je přesvědčen, že správce daně a potažmo žalovaný nezkoumali podmínky nařízení obnovy řízení dostatečně pečlivě.
8. Ohledně výkladu pojmu „zavinění“ je dle ustálené judikatury nutno na základě zásady *in dubio pro libertate* zvolit dvojí metr ve vztahu k daňovému subjektu a správci daně. Správci daně jsou totiž povinni v řízeních vynaložit patřičné úsilí, podložené odborností a profesionalitou, aby zjistili všechny pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti v rozsahu, v jakém jim to zákon ukládá. Neučiní-li tak a vyjdou-li takové skutečnosti v důsledku neodborného nebo neprofesionálního postupu správce daně najevo teprve dodatečně, nemůže to být zásadně k tíži účastníka řízení, nýbrž pouze k tíži státu, jehož orgán řízení vedl. Správce daně je tedy zásadně povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně „napoprvé“, neboť lze zajisté předpokládat, že toho zpravidla bude, vzhledem k procesním instrumentům a personálním a materiálním prostředkům, které má za tím účelem podle zákona k dispozici, také schopen. Nesplnění těchto požadavků je třeba považovat za zavinění správce daně, což je v konečném důsledku překážkou pro nařízení obnovy řízení z moci úřední.

9. Na případ žalobce dopadají požadavky, k nimž dospěl Ústavní soud v rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 705/06, vychází-li se ze skutečnosti, že usnesení policejního orgánu, o jehož obsah se předmětná rozhodnutí správce daně i žalovaného opírají, bylo vydáno již dne 21. 10. 2013, tedy v době trvání daňové kontroly.
10. Podmínkou pro možnost obnovy řízení je také požadavek na to, aby nové skutečnosti mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Ne každá nová skutečnost je tedy důvodem pro obnovu řízení, leč tato skutečnost musí potenciálně ovlivňovat vydané rozhodnutí. I v tomto případě by se měla projevovat zásada *in dubio pro libertate*, když je nutné chránit právní jistotu daňového subjektu. Z tohoto hlediska však správce daně nové skutečnosti nezkoumal a obnovu řízení v tomto ohledu nezdůvodnil. Intenzita možného vlivu na rozhodnutí je podle žalobce výrazně oslabena prodlením mezi získáním informace o zahájení trestního stíhání jednatele žalobce dne 22. 1. 2014 a vydáním rozhodnutí o obnově řízení dne 9. 2. 2017. Pokud by najevo vyšle skutečnosti měly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí pro možnost obnovy řízení, jistě by bylo rozhodnutí vydáno dříve, než po uplynutí více než tří let. Takové neodůvodněné prodlení správce daně je výrazným narušením právní jistoty žalobce.
11. Žalobce je přesvědčen, že napadené rozhodnutí i rozhodnutí správce daně, které mu předcházelo, jsou nezákonná, neodůvodněná a nepřezkoumatelná.

Vyjádření žalovaného

12. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že žalobce opakuje a případně rozvíjí námitky již obsažené v odvolání. Žalovaný proto předně odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v němž shrnul veškeré relevantní skutečnosti a detailně popsal zjištěný skutkový stav.
13. Žalovaný má za to, že v případě žalobce byly kumulativně naplněny tři základní podmínky pro nařízení obnovy řízení, tj. vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, tyto skutečnosti či důkazy nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve, a tyto nové skutečnosti či důkazy mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, kterým bylo ukončeno řízení, o jehož obnovu jde. Významnou skutečností, která vyšla najevo až po vydání pravomocného dodatečného platebního výměru, byl podnět Policie ČR a dále výsledky daňové kontroly na DPPO za zdaňovací období roku 2010 a 2012, tj., skutečnost, že žalobce evidoval v účetnictví, mj. i v roce 2011, faktury za reklamní plnění přijaté od APM Agency s.r.o., které jsou fiktivní a které sloužily ke snížení daňové povinnosti žalobce.
14. Skutečnost, že správce daně při již ukončené daňové kontrole za zdaňovací období roku 2011 nezjistil nesrovnalosti stran „fiktivních faktur“ za reklamní plnění od APM Agency s.r.o., ale tyto zjistil až na základě nově zjištěných informací z podnětu od Policie ČR, neznamená, že na základě těchto nově zjištěných informací správce daně nemůže nařídit obnovu daňového řízení, ve kterém k těmto novým informacím přihlédne. Žalovaný pro úplnost uvádí, že v této fázi řízení není povinen zkoumat, zda existovaly nesrovnalosti v údajích o APM Agency s.r.o. ve veřejně dostupných rejstřících, zda APM Agency s.r.o. byla vedena jako nespolehlivý plátc, či zda v podnětu Policie ČR je oprávněn uveden pojem „fiktivní faktury“. Správce daně tedy v původním řízení postupoval podle zjištění prováděné daňové kontroly a dokladů, které žalobce během daňové kontroly doložil. V daném případě tedy nelze konstatovat, že by správce daně nevycházel v okamžiku vydání

dodatečného platebního výměru z dostatečně zjištěného skutkového stavu.

15. Informace uvedené v podnětu od Policie ČR správce daně nejdříve ověřil v rámci daňové kontroly na DPPPO za zdaňovací období roku 2010 a roku 2012, kde byly tyto potvrzeny, tj. na základě výsledků daňové kontroly správce daně vyloučil z daňově uznatelných výdajů žalobce částky přijaté za zdanitelná plnění od APM Agency s.r.o, a až následně přistoupil k nařízení obnovy řízení.
16. Žalovaný trvá na tom, že podmínky pro nařízení obnovy řízení uvedené v § 117 daňového řádu byly v případě žalobce splněny. Ze skutečnosti, že se žalobce neztotožňuje se závěrem učiněným žalovaným, v žádném případě nelze dovozovat nepřezkoumatelnost tohoto rozhodnutí.
17. Žalovaný je přesvědčen, že žalobou napadené rozhodnutí naplňuje výše uvedené požadavky na přezkoumatelné rozhodnutí a dále i požadavky uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2011, č.j. 9 Afs 10/2011-92. Z rozhodnutí je totiž patrné, na základě čeho bylo rozhodnuto, a je v něm vysvětleno, z jakých důvodů byly námitky žalobce shledány nedůvodnými. Rozhodnutí, resp. jeho odůvodnění, je dostatečně přesvědčivé. Z žalobou napadeného rozhodnutí je také zřejmé, podle které právní normy žalovaný rozhodoval a jakými úvahami se řídil při hodnocení nově zjištěných skutečností.

Replika

18. Své vyjádření k vyjádření žalovaného rozvrhl žalobce zejména do těchto pěti bodů:
19. 1) *„Obnova řízení jako mimořádný opravný prostředek“*: Žalobce vytýká, že se žalovaný neřídil ustanovením § 117 daňového řádu, ale vycházel pouze z oznámení policie v lednu 2014, nikoliv ze skutečně zjištěných faktů [viz body 2) a 3) repliky].
20. 2) *„Provedení a fakturace prací APM Agency objednateli Lékárnici 95“*: Žalobce zdůrazňuje, že výběru svého obchodního partnera v roce 2010 věnoval náležitou pozornost tak, jak mu to dostupné podklady a veřejné rejstříky v té době umožňovaly. Společnost APM Agency byla dokonce spolehlivým plátcem DPH až do února 2016, po té, co žalobce upozornil správce daně na jeho pochybení, byla z této evidence vyřazena. Na tyto skutečnosti zjištěné z veřejných rejstříků však žalovaný nebral zřetel. Novou skutečností rozhodně není údaj o nedodání prací žalobci tak, jak bylo předloženými fakturami údajně deklarováno, což dovozuje bez prověření žalovaný. I v trestním řízení soud dospěl k závěru, že fakturované práce byly prováděny. Jinou otázkou pak byla cena fakturovaných prací. Dosud nebyl vypracován rozsudek v trestním řízení, přestože od vyhlášení rozsudku uplynul více než jeden rok. Postup správce daně nelze proto hodnotit jako bezchybný a profesionální, přičemž správce daně je povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně již napoprvé (viz celé řady nálezů Ústavního soudu, ale i rozsudků Nejvyššího správního soudu).
21. 3) *„Korporace APM Agency byla vedena jako spolehlivý plátc DPH až do února 2016“*: Žalobce namítá, že správce daně po 1. 1. 2013 zařadil APM Agency do evidence jako spolehlivého plátce. Tímto logickým rozparem se žalovaný ve svém vyjádření nezabýval. Vzhledem k této skutečnosti nelze vycházet z toho, že by snad bylo pravdivé tvrzení správce daně, které vychází pouze z informace Policie ČR. Žádné jiné skutečnosti správce daně nezjistil a zjistit nemohl, když daňový subjekt APM Agency byl považován správcem daní za spolehlivého plátce. Tyto skutečnosti, tj. současně spolehlivý plátc daně k 1. 1.

2013 s tvrzením, že tentýž daňový subjekt je nekontaktní, neprovozuje žádnou činnost, jak své rozhodnutí odůvodňuje žalovaný, jsou ve vzájemném rozporu.

22. 4) [„*Trestní řízení a správa daní*“]: Žalobce je přesvědčen, že nelze vycházet z usnesení Policie ČR ze dne 22. 10. 2013, č.j. OKFK-2635/TČ-2012-252201-TR, které je pouze podkladem pro provádění dalších důkazů v trestním řízení, nikoliv pravomocným rozhodnutím, ze kterého by bylo možno dovodit, že jednatel společnosti, nikoliv daňový subjekt, je vinen ze skutku, který je v podnětu PČR popsán. Přesto, že od vydání usnesení PČR o zahájení trestního stíhání jednatele žalobce uplynulo již téměř pět let, do dnešního dne nebyl jednatel společnosti pravomocně odsouzen za údajnou trestnou činnost. Dokud nebude pravomocně rozhodnuto, je třeba na jednatele společnosti hledět, jako by skutek spáchán nebyl. Skutkové závěry obou řízení musí vycházet ze stejných zjištění, byť se trestní řízení a správa daní řídí různými zásadami. Trestní řízení a správa daní jsou dva samostatné procesy, které se minimálně ovlivňují a jsou konstruovány na opačných principech. Tzn. že nemohou být pro správce daně využitelné informace získané v trestním řízení, mohou být použitelné s určitou korekcí podmínek, za jakých byly získány. Daňový řád vylučuje z možnosti posouzení správce daně otázku, zda došlo ke spáchání trestného činu jako skutečnosti relevantní pro stanovení daně. Usnesení Policie ČR vydané podle § 159 odst. 1 trestního řádu je pouze podkladem pro konání úkonů v zahájeném trestním řízení a nespovídá nic o tom, že popsané jednání žalovaného [zřejmě: žalobce] odpovídá závěrům sděleným Policií ČR. I správce daně a žalovaný je povinen v tomto řízení ctít presumpci nevinu.

23. 5) Žalobce opakuje námitku prodlení správce daně s návrhem [?] na obnovu řízení.

Jednání před soudem

24. Při jednání před soudem dne 31. 7. 2019 účastníci řízení setrvali na argumentacích uvedených v žalobě, vyjádření žalovaného k žalobě a replice.

Posouzení věci krajským soudem

25. Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
26. Žaloba není důvodná.
27. Obnova řízení je upravena zejména v § 117 až § 120 daňového řádu.
28. Obnova řízení může mít dvě stadia. V tom prvním správce daně zkoumá, zda jsou splněny podmínky pro obnovu řízení, ale neposuzuje meritorně pravomocné rozhodnutí a pouze rozhodne, zda povolí či nepovolí (nařídí či nenařídí) obnovu řízení (= řízení o povolení či nařízení obnovy čili *iudicium rescindens*). V případě, že obnova řízení je povolena nebo nařízena, přichází druhé stadium, kdy se opětovně rozhoduje o meritu věci, o němž již bylo rozhodnuto v původním řízení (= obnovené řízení čili *iudicium rescissorium*). Samotné povolení nebo nařízení obnovy ještě neznamená, že by v jejím rámci muselo být rozhodnuto odchylně od rozhodnutí, jehož se obnova řízení týká.
29. Věcné podmínky obnovení řízení podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu spočívají v tom, že 1) vyjdou najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které 2) nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a 3) mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.

30. „Pod pojmem „vyjít najevo“ [§ 50 odst. 3 věta druhá zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (nyní: § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu)] je nutno rozumět jakýkoli způsob, jímž se do dispoziční sféry správního orgánu dostane informace o skutečnosti, která může být pro výsledek řízení rozhodná.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č.j. 2 Afs 31/2005-57, publ. pod č. 868/2006 Sb. NSS).
31. Soud předně uvádí, že napadené rozhodnutí netrpí žádnými z nedostatků zakládajících neodůvodněnost či nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Důvody, které žalovaného vedly k zamítnutí odvolání a potvrzení prvoinstančního rozhodnutí, jsou z odůvodnění spolehlivě seznatelné. Odvolací orgán vylicil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti odvolání, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl.
32. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 26. 8. 2013 Finanční úřad pro Karlovarský kraj zahájil u žalobce kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Výsledek kontrolního zjištění je obsažen ve zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 11. 2013, č.j. 813103/13/2403-05402-400214. Na základě této zprávy správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 11. 2013, č.j. 824592/13/2403-24801-402392, doměřil žalobci daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 nižší o částku 405 568 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru nebylo podáno odvolání.
33. Usnesením ze dne 22. 10. 2013, č.j. OKFK-2635/TC-2012-252201-TR, Policie ČR, Útvar odhalování korupce a finanční kriminality SKPV, Expozitura Ústí nad Labem, zahájila podle § 160 odst. 1 trestního řádu trestní stíhání proti několika osobám, včetně jednatele žalobce, pro zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), písm. c) trestního zákoníku, kterého se jmenovaní dopustili nejméně v době od srpna 2008 do března 2013 společným jednáním v úmyslu vylákat výhodu na dani z přidané hodnoty a zkrátit daň z příjmů právnických a fyzických osob. Toto usnesení bylo Finančnímu úřadu pro Karlovarský kraj doručeno dne 22. 1. 2014.
34. Dne 28. 4. 2014 Finanční úřad pro Karlovarský kraj zahájil u žalobce kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a roku 2012. Výsledek kontrolního zjištění je obsažen ve zprávách o daňové kontrole č.j. 79407/16/2403-60562-203762 a č.j. 81057/16/2403-60562-203762. V těchto zprávách správce daně uvedl, že pochybnosti, které nabyly prostřednictvím sdělení dožádaného správce daně a Policie ČR, nebyly vyvráceny předloženými důkazy ani výpověďmi navržených svědků. Finanční úřad pro Karlovarský kraj tak došel k tomu, že daňový subjekt neprokázal, že náklady na reklamní bannery ve výši 1 890 000 Kč v roce 2010 a ve výši 83 750 Kč v roce 2012 byly oprávněně zahrnuty do daňových nákladů, tedy že jsou nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP.
35. Následně Finanční úřad pro Karlovarský kraj rozhodnutím ze dne 9. 2. 2017, č.j. 105746/17/2400-11451-404860, nařídil obnovu řízení ukončeného pravomocným dodatečným platebním výměrem tohoto správce daně ze dne 21. 11. 2013, č.j. 824592/13/2403-24801-402392, týkajícím se daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011.
36. Žalobcovy námitky tedy mohly směřovat toliko do splnění podmínek nařízení obnovy řízení (*iudicium rescindens*).

37. V žalobě žalobce předně namítá, že v daném případě vyšly najevo jen ty skutečnosti, o kterých byl správce daně informován dne 22. 1. 2014 Policií ČR a které nebyly do dnešního dne prokázány.
38. K tomu žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně zahájil za ZO 2010 a 2012 daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob, při které ověřoval informace získané od PČR, které vyvolaly důvodné pochybnosti o správné výši základu daně za ZO 2010, ZO 2011 a ZO 2012. Předmětem zvýšení základu daně v obou kontrolovaných obdobích byla (mimo jiné) reklamní plnění od korporace APM, neboť odvolatel v těchto případech nevyvrátil důvodné pochybnosti správce daně a neprokázal, že související částky uplatnil v daňově účinných nákladech oprávněně a v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Nadto odvolací orgán uvádí, že důvodnost pochybností plynoucích z podnětu PČR potvrdila další šetření správce daně, která provedl při daňové kontrole ve vztahu ke ZO 2010 a 2012. Jejich výsledkem byla např. zjištěná nekontaktnost korporace APM, příp. že tato korporace podala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za ZO 2010 bez povinných příloh (rozvaha a výkaz zisku a ztráty), nebo za ZO 2012 daňové přiznání nepodala vůbec, což vedlo k důvodným pochybnostem správce daně o realizaci plnění fakturovaných korporací APM. Za ZO 2011 byla daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob již ukončena a byl také vydán DPV za ZO 2011, když správce daně obdržel již zmíněný podnět PČR. Je věcí správce daně, že se nejprve rozhodl ověřit podnět PČR v obdobích, za která dosud neprovedl daňovou kontrolu. Skutečnost, že správce daně nedisponuje aktuálními informacemi o dalším vývoji trestního řízení v dané věci, nemá z hlediska správy daní žádný význam, neboť se jedná o dvě zcela odlišná řízení (trestní a daňové) vedená odlišnými orgány a podle odlišných právních předpisů, kdy pro správce daně není relevantní prohlášená vina či nevina jednatele daňového subjektu pro zmíněný trestný čin. Správce daně není věcně příslušný rozhodovat o vině a trestu, ale v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu může zcela legitimně využít informace z jiného (trestního) řízení, příp. informace z daňové kontroly za ZO 2010 a 2012.
39. K tomu soud uvádí, že správce daně informace, které jsou obsaženy v podnětu PČR pro dobu od srpna 2008 do března 2013, prověřoval a upřesňoval ve vztahu k roku 2010 a 2012 a nepřímě i roku 2011 daňovou kontrolou. Teprve následně rozhodl o nařízení obnovy řízení. Námitka žalobce, že správce daně sám žádné skutečnosti nezjišťoval, pouze vzal za svá zjištění orgánů činných v trestním řízení, je tudíž lichá.
40. K odvolacím námitkám, které shledal bezpředmětnými, žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že musí přisvědčit správci daně, že v posuzovaném případě byly zjištěny skutečnosti, kvůli kterým je zapotřebí nařídit obnovu pravomocně ukončeného řízení na dani z příjmů právnických osob za ZO 2011. V této fázi řízení (tedy při vydání rozhodnutí o nařízení obnovy řízení) není správce daně povinen zkoumat, zda existovaly nesrovnalosti v údajích o korporaci APM ve veřejně dostupných rejstřících, zda korporace APM byla vedena jako nespolehlivý plátce, či zda v podnětu PČR je oprávněně uveden pojem „fiktivní faktury“.
41. Soud se ztotožňuje s tím, že v prvním stadiu obnovy řízení se zkoumá, zda jsou splněny podmínky pro obnovu řízení, kdežto o meritu věci, o němž již bylo rozhodnuto v původním řízení, se rozhoduje až v navazujícím obnoveném řízení. Žalovaný proto nijak nepochybil, jestliže odvolací námitky, které shrnul pod body 8 až 10 napadeného rozhodnutí, prohlásil za bezpředmětné pro řízení o nařízení obnovy řízení.

42. K dalším námitkám, které byly uplatněny v žalobě, žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že okolnost, že dodatečně vyšly najevo nové skutečnosti či důkazy, nemusí nutně znamenat, že by správce daně nevycházel v okamžiku vydání svého původního rozhodnutí z dostatečně zjištěného skutkového stavu. V daném případě byl podnět PČR v dispozici správce daně (vyšel najevo) v době, kdy již byla pravomocně ukončena daňová kontrola ZO 2011, a teprve v té době vyšlo najevo, že odvolatel eviduje v účetnictví roku 2010, 2011 a 2012 faktury za reklamní plnění, které jsou fiktivní a sloužily ke snížení daňové povinnosti odvolatele, vylákání výhody na dani z přidané hodnoty a zkrácení daně z příjmů právnických osob. Nové skutečnosti sdělila správci daně PČR a jejich neuplatnění v již ukončeném daňovém řízení (tedy v již ukončené daňové kontrole) nelze klást za vinu správci daně. Skutečnost, že správce daně při (již ukončené) daňové kontrole ZO 2011 nezjistil nesrovnalosti, neznamená, že na základě nově zjištěných informací z podnětu PČR, nemůže nařídit obnovu daňového řízení, ve kterém k těmto novým informacím přihlédne.
43. Žalobce nesouhlasí s tím, že nové skutečnosti nebo důkazy nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.
44. K tvrzenému zavinění správce daně soud uvádí, že povinnosti správce daně, jak na to upozorňuje žalobce, byly opakovaně akcentovány Ústavním soudem i Nejvyšším správním soudem: *„Správní orgán v daňovém řízení je tedy zásadně povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně „napoprvé“, neboť lze zajisté předpokládat, že toho zpravidla bude vzhledem k procesním instrumentům a personálním a materiálním prostředkům, které má za tím účelem podle zákona k dispozici, také schopen – daňové kontroly jako procesního institutu určeného ke zjišťování a prověřování okolností rozhodných pro správné stanovení daně může proto správní orgán zásadně užít toliko jednou; výjimky z tohoto pravidla mohou být přípustné pouze za splnění vstupního (tj. nutného, ne však vždy dostačujícího) předpokladu, že přestože správní orgán postupoval při daňové kontrole profesionálně a s odbornou péčí, vyšly po skončení daňové kontroly najevo skutečnosti, které mohou vést ke změně pohledu na skutkový základ věci.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č.j. 2 Afs 31/2005-57, publ. pod č. 868/2006 Sb. NSS).
45. Podle § 85 odst. 3 věty první daňového řádu *„správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu“*.
46. K tomuto ustanovení se odborná literatura vyjádřila takto: *„Berní správa není dimenzována na provedení celkového auditu daňových povinností u každé daňové povinnosti a každého daňového subjektu. Správce daně musí tedy nejprve zvolit předmět daňové kontroly výběrem z nejrůznějších daňových řízení vedených s konkrétním subjektem. ... Kapacity správců daní však ani poté nestačí, aby zvolenou daňovou povinnost zrevidovaly v plném rozsahu. ... Z logiky věci se při poměrně malých kapacitách koncentrují kontrolní síly k prověřování daňových povinností na problémové oblasti, což ovlivňuje určování předmětu daně a soustředění se na důkazní prostředky v rozsahu, který se týká věcí, kde se vyskytuje nejčastěji pochybení, ať už úmyslné nebo nedbalostní.“* (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Praha: Nakladatelství ANAG 2013, str. 372).
47. Provádí-li se kontrola daně za zdaňovací období, k němuž se váže rozsáhlejší dokumentace, správce daně se zpravidla soustřeďuje na dokumenty, kde se nejčastěji vyskytují různá pochybení. Z příslušného souboru může vybírat jen některé doklady a prověřovat je toliko do určité hloubky. Výsledek kontrolního zjištění tak nemusí nutně znamenat, že tu

neexistují další (zatím nepovšimnuté) skutečnosti o daňové povinnosti daňového subjektu. Kdyby se princip zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně „napoprvé“ zabsolutizoval, stala by se obsolentními nejen ustanovení § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, ale i ustanovení o opakované daňové kontrole (§ 85 odst. 5 a 6 daňového řádu).

48. Překážkou nařízení obnovy řízení by bylo, kdyby to byl správce daně, kdo zavinil, že skutečnosti nebo důkazy, které vyšly najevo, nemohly být uplatněny v původním řízení. V tomto ohledu by tvrzení žalobce muselo být dostatečně určité a pokud by bylo sporováno, i přiměřeně prokázané. Namísto toho se žalobce pohybuje v naprosto obecné rovině. Podle názoru soudu by naději na úspěch mohla mít například tvrzení, že pracovníci správce daně při daňové kontrole bezdůvodně opomenuli dokumenty, jež byly pro posouzení daňové povinnosti rozhodné a na jejichž význam byli patřičně upozorněni, nebo že se blíže nezabývali evidencemi, záznamy a listinami, které byly zjevně nevěrohodné, neprůkazné, nesprávné či neúplné nebo jejichž nevěrohodnost, neprůkaznost, nesprávnost či neúplnost musela být pracovníkům správce daně známa z jiných zdrojů. V žalobě však nic z toho není ani naznačeno, natož konkretizováno (a prokázáno). To se týká také tvrzení v odvolání, že v době prováděné kontroly byly správci daně daňovým subjektem předloženy i faktury za období roku 2011 – v době prováděné kontroly nezjistil správce daně žádné nesrovnalosti a už vůbec ne, že by se mělo jednat o fiktivní faktury. Námitka zavinění správce daně tak nemohla být soudem shledána důvodnou.
49. V daném případě je tudíž splněno, že nové skutečnosti nebo důkazy, které vyšly najevo, nemohly být uplatněny v řízení již dříve bez zavinění správce daně.
50. Ke zpochybňování možnosti podstatného vlivu nových skutečností nebo důkazů na výrok rozhodnutí soud uvádí, že usnesení Policie ČR o zahájení trestního stíhání se dostalo do dispozice správce daně dne 22. 1. 2014. Kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a roku 2012 probíhala od 28. 4. 2014 do 10. 2. 2017. Obnova řízení byla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011 nařízena rozhodnutím správce daně ze dne 9. 2. 2017. Zprávy o daňové kontrole, v nichž je zachycen i její průběh, nedokládají, že by správce daně zatížil provádění jednotlivých úkonů zbytečnými průtahy. Namítaná zhruba tříletá lhůta tak bez dalšího nerelativizuje možnost podstatného vlivu nových skutečností nebo důkazů na výrok rozhodnutí. Právní jistota daňového subjektu je chráněna přísnými podmínkami nařízení obnovy řízení. V mezích žalobních bodů nebyla v přezkoumávaném případě žádná z těchto podmínek překročena.
51. V přezkoumávané věci je tudíž splněno i to, že nové skutečnosti nebo důkazy, které vyšly najevo, mohou mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.
52. K replice soud opakuje, že obnova řízení se člení na dvě stadia. Proti nařízení obnovy řízení nelze s úspěchem namítat to, co by mělo být váženo až v navazujícím obnoveném řízení. Současně nic nenasvědčuje tomu, že by správce daně či odvolací orgán posuzovali otázku, zda došlo ke spáchání trestného činu, nebo v předmětném řízení nerespektovali presumpci neviny.

Rozhodnutí soudu

53. Jelikož žaloba nebyla shledána důvodnou, soud ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

54. Úspěšný žalovaný požadavek na náhradu nákladů řízení neuplatnil, a proto bylo rozhodnuto, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 31. července 2019

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu