



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **Č. M. J. a.s.**, IČO X,
sídlem X,
zastoupená advokátem JUDr. Štěpánem Liškou,
sídlem Jungmannova 36/31, 110 00 Praha 1,

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 2. 2018, č. j. 9454/18/5200-11431-712136,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2018, č. j. 9454/18/5200-11431-712136, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 30. 6. 2017, č. j. 3458689/17/2124-51522-209364, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Štěpána Lišky, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 30. 6. 2017, č. j. 3458689/17/2124-51522-209364 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobkyni za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 332 500 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti žalobkyně uhradit penále ve výši 66 500 Kč.
2. Žalobkyně předně namítá, že napadené rozhodnutí odporuje jejímu legitimnímu očekávání ohledně dopadu daňových lhůt. Doba odpovídající vyřízení žádostí o mezinárodní spolupráci nemohla v daném případě lhůtu pro stanovení daně prodloužit. Poukazuje na zákaz retroaktivity a hmotněprávní charakter této prekluzivní lhůty. K tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, a na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, a ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/2010. Na běh prekluzivní lhůty nelze aplikovat zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „opatření Senátu č. 344/2013 Sb.“), účinném od 1. 1. 2014, neboť žalobkyni svědčí ústavně zaručené právo předpokládat, že budou aplikována pravidla platná v posuzovaném zdaňovacím období.
3. Dle správce daně měla být lhůta stavěna dvěma žádostmi o mezinárodní výměnu informací, které se týkaly jednak společnosti R. s.r.o. (dále jen „R.“), a dále společnosti s., s.r.o. (dále jen „s.“). Finanční úřad žalobkyni k jejímu dotazu ohledně běhu lhůt chybně informoval úředním záznamem č. j. 3498438/14/2124-05400-204203 o tom, že lhůta pro stanovení daně dle ustanovení § 148 odst. 4 písm. e) daňového řádu neběží ode dne, kdy Finanční úřad pro Ústecký kraj odeslal na Slovensko žádost o mezinárodní spolupráci týkající se společnosti R.. Žádost o mezinárodní spolupráci byla žalobkyni poskytnuta pouze v anonymizované verzi, která byla zčásti nečitelná, a nebylo z ní zřejmé, koho se žádost týká. Stejnou informaci obdržela žalobkyně znovu dne 24. 11. 2014. Žalobkyně se nemohla účinně bránit, neboť neznala obsah celé písemnosti, a nemohla si tedy ověřit, zda žádost o mezinárodní spolupráci stavěla běh lhůty a zjistit, kdy končí lhůta pro stanovení daně. Žalobkyně se snažila seznámit s obsahem spisu, avšak finanční úřad jí nepředal kompletní seznam písemností, ačkoli se k nahlížení do spisu předem nahlásila. Finanční úřad následně k odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 10. 11. 2017, č. j. 4656694/17/2124-51522-209364, dodatečný platební výměr, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, zrušil s odůvodněním, že mezinárodní výměna informací provedená Finančním úřadem pro Ústecký kraj běh lhůty pro stanovení daně ve vztahu k žalobkyni nestavěla, neboť se týkala jiného daňového subjektu, a došlo tedy k prekluzi práva stanovit daň. Tím, že byla žalobkyně chybně informována o běhu lhůty pro stanovení daně a nebyly jí zpřístupněny písemnosti v plném rozsahu, a nemohla tedy zjistit lhůtu pro stanovení daně, byly porušeny zásady dobré správy a ustanovení § 6 odst. 3 daňového řádu. Mezinárodní dožádání týkající se společnosti s. mělo dle finančního úřadu stavět běh lhůty pro stanovení daně po dobu 155 dnů, od 11. 11. 2014 do 14. 4. 2015. Žalobkyni byl poskytnut úřední záznam o žádosti o výměnu informací týkající se této společnosti, jehož součástí byla anonymizovaná žádost o výměnu informací a odpověď, z nichž není zřejmá

souvislost s žalobkyní. Žalobkyně namítá, že finanční úřad šetřil obchodní případ, který se žalobkyně netýkal. Na záznamech z automobilových závodů předložených na DVD byla uvedena jako jedna ze společností s.. Žalobkyně však s touto společností nikdy neobchodovala a neměla v účetnictví žádné doklady, které by se týkaly účetního a obchodního případu mezi ní a s.. Finanční úřad by se takto mohl dotazovat kohokoli, zda neobchoduje s šetřeným daňovým subjektem, a neomezeně tím prodlužovat lhůtu pro stanovení daně.

4. Dále žalobkyně namítá porušení ustanovení § 8 daňového řádu, neboť ve vztahu k dani z přidané hodnoty byla na základě stejných skutečností lhůta pro doměření daně posouzena odlišně. K ukončení daňové kontroly došlo téhož dne a zprávy o daňové kontrole byly téměř totožné. Ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2011 finanční úřad dne 7. 7. 2017 žalobkyni sdělil, že k jejímu doměření nedojde, neboť daňová kontrola byla zahájena 18. 2. 2014 a lhůta k doměření daně uplynula dne 20. 2. 2017.
5. Žalobkyně dále namítá vady řízení, které spatřuje v tom, že daňová kontrola byla ukončena před vyřízením žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup finančního úřadu, žalobkyni bylo odepřeno právo nahlédnout do spisu před projednáním zprávy o daňové kontrole, stížnost na chybně vedený spis byla vyřízena osobou, o jejíž nepodjatosti nebylo přes podanou námitku rozhodnuto a žalobkyně nebyla o vyřízení stížnosti předem informována.
6. Žalobkyně namítá též nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a porušení zásad daňového řízení. Vytýká žalovanému, že aproboval nepřezkoumatelnou a nesrozumitelnou zprávu o daňové kontrole a řádně se nevypořádal s odvolacími námitkami. Dle žalobkyně zpráva o daňové kontrole postrádá ucelenou správním úvahu a hodnocení všech důkazních prostředků. Finanční úřad neodůvodnil, proč pominul některá šetření svědčící ve prospěch žalobkyně a vyjmul protokol ze dne 21. 11. 2013, č. j. 3799956/13/2124-05400-204203, v němž v odpovědi na dožádání konstatoval, že žalobkyně předložila podklady, z nichž vyplývá, že k uskutečnění reklam došlo. Existenci obchodu mezi žalobkyní a D. S. finanční úřad potvrdil též ve vyrozumění o vyřízení stížnosti na postup správce daně č. j. 3491619/14/2124/-054000-202155. Další šetření bylo zúženo na prověřování, zda se žalobkyně nestala článkem řetězce nebo se neúčastnila daňově nekonformního jednání, o kterém měla vědět. Finanční úřad žalobkyni sdělil, co bude dále šetřit a k čemu se má vyjádřit. Žalobkyně předložila důkazní prostředky ve vazbě na pochybnosti finančního úřadu. Finanční úřad poté uzavřel, že neunesla důkazní břemeno, aniž tento závěr odůvodnil. Finanční úřad však při daňové kontrole nikdy neoznačil její účetnictví za nevěrohodné. Žalobkyně přes časový odstup předložila veškeré důkazní prostředky a vše odůvodnila. Vyloučené náklady na reklamu a propagaci byly řádně záúčtovány a zaplacený na bankovní účet D. S.. Bylo tedy doloženo, že příjemcem peněžních prostředků za poskytnutá plnění byla D. S.. Finanční úřad nehodnotil smlouvu o reklamě a propagaci a knihu pošty, která dokládá, že smlouvy a daňové doklady obdržela žalobkyně poštou. Tvrzení žalobkyně byla podepřena výpovědí svědka R. B., bývalého jednatele D. S., který osvědčil smlouvy, faktury a popsal probíhající plnění shodně jako členové statutárního orgánu žalobkyně. Přijetí služeb bylo schváleno představenstvem žalobkyně. Byly doloženy též smlouvy s polským partnerem žalobkyně, z nichž plyne, kdo zajištění reklamy požadoval. Žalobkyně doložila DVD, kalendáře, loga, vysílací časy reklam, avšak vše bylo označeno pouze za formální důkazy. Argumentace

finančního úřadu je založena pouze na skutečnosti, že D. S. neprokázala spolupráci s J. T. s.r.o. (dále jen „J. T.“), což nemůže být kladeno k její tíži, neboť tvrzení o spolupráci D. S. aj. T. neučinila a důkazní břemeno k prokázání osoby subdodavatele, kterého nemohla ovlivnit, ji netíží. Žalobkyně též namítá, že neuznání nákladů je založeno na závěru o neunesení důkazního břemene, ačkoli nebyly provedeny žalobkyní navržené důkazy, zejména výslech jednatele R. - pana K., který by objasnil, jakým způsobem se obchoduje s reklamními právy, a D. M., daňové poradkyně, která vedla účetnictví D. S. v roce 2011, a to bez uvedení konkrétních důvodů. Nesouhlasí s žalovaným, že výpovědi nemohlo být osvědčeno faktické poskytnutí reklamního plnění společností D. S., neboť nelze předjímat, co by svědkyně vypověděla. Jako daňová poradkyně a účetní společnosti zpracovávala doklady, byla obeznámena s obchodními případy, o nichž účtovala, a byly jí známy skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Důkaz svědeckou výpovědí pana K. nebyl proveden pro nadbytečnost, ačkoli na základě jeho výpovědi v rámci jiného šetření finanční úřad uzavřel, že D. S. neobchodovala s J. T. a z toho dále dovodil, že D. S. nemohla reklamní služby žalobkyni poskytnout. Tento závěr dle žalobkyně svědčí o neznalosti fungování trhu s reklamními právy, která se postupují, a svědek mohl vypovědět, komu byla tato práva přeprodána. Zdůrazňuje, že se této výpovědi žalobkyně neúčastnila a neměla možnost klást otázky. Žalobkyni poskytnutá kopie týkající se mezinárodní výměny informací ohledně společnosti R. byla navíc nečitelná. V hodnocení důkazů nebyl vůbec zohledněn důkaz o propagaci žalobkyně na webových stránkách R., ačkoli byl správci daně znám. Jednatel R. mohl objasnit, kým byla tato reklama objednána a jak se dostala na webové stránky R.. Ačkoliv finanční úřad není vyšetřujícím orgánem, je jeho povinností stanovit daňovou povinnost správně a zjistit skutkový stav co nejúplněji. Z postupu finančního úřadu a žalovaného je dle žalobkyně patrné, že jejich cílem nebylo správné stanovení daně, ale její doměření. Žalobkyně poukazuje na skutečnost, že úřední osoba byla při hodnocení důkazů vedena nadřazeným pracovníkem, respektive s ním hodnocení důkazů konzultovala.

7. Žalobkyně nesouhlasí s vypořádáním odvolací námitky týkající se manipulace s odpovědí na dožádání, která je součástí úředního záznamu č. j. 3493515/16/2124-60563-204203, jenž byl přerazen z veřejné části spisu do vyhledávací části a pořízena kopie v jiném znění. Namítá, že písemnosti jednou označené za veřejné nelze přerazovat do neveřejné části spisu. Žalobkyně nesouhlasí též s vypořádáním odvolacích námitek ve vztahu k obchodnímu partnerství s E. – M. B. (dále jen „E.“). Dále vznáší námitky stran hodnocení svědecké výpovědi R. B., H. P. a M. O. a namítá nezákonné vedení spisu a manipulaci s číslováním stránek v průběhu řízení poukazujíc na podané stížnosti a jejich vyřízení.
8. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Uvádí, že námitky týkající se lhůty pro stanovení daně a chybné informovanosti o běhu lhůt nebyly v odvolání uplatněny. Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, na daný případ nedopadají, neboť žádost o mezinárodní spolupráci ve vztahu ke společnosti s. byla zaslána v režimu zvláštního zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci“). Právní úprava stavění lhůty žádostí o mezinárodní spolupráci byla s účinností od 1. 1. 2011 zakotvena v ustanovení § 4 odst. 3 zákone č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci“), který byl od 21. 6. 2013 nahrazen zákonem

o mezinárodní spolupráci. Žádost o mezinárodní spolupráci tedy stavěla lhůtu pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 podle § 9 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci. Z tohoto důvodu považuje za nepřipadný též odkaz na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 a sp. zn. Pl. ÚS 53/10 týkající se nepravé retroaktivity a ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu. Pro projednávanou věc je dle žalovaného podstatný pouze běh lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2011. I v případě, že by ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 byl běh lhůty pro stanovení daně posouzen nesprávně a řízení nemělo být zastaveno, nebylo by možné na základě zásady legitimního očekávání dovodit nutnost zastavit řízení pro zdaňovací období roku 2011, neboť legitimní očekávání lze spojovat pouze s postupem, který je v souladu se zákonem, přičemž se musí jednat o správní praxi ustálenou, jednotnou a dlouhodobou, kterou nemohlo vydání několika rozhodnutí ve věci žalobkyně založit. Případné porušení zásady legitimního očekávání by žalobkyně musela detailně popsat a doložit skutečností, s nimiž je spojuje. Tvzení žalobkyně jsou však značně obecná. Žalovaný má za to, že okamžik uplynutí lhůty pro stanovení daně byl v jednotlivých zdaňovacích obdobích stanoven v souladu s procesními předpisy. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 začala v projednávané věci běžet znovu dnem zahájení daňové kontroly dne 18. 2. 2014 a neběžela od dne zaslání žádosti o mezinárodní spolupráci ve vztahu k obchodní společnosti s. dle § 9 zákona o mezinárodní spolupráci od 11. 11. 2014 do 14. 4. 2015, celkem 155 dní, a uplynula by tedy dne 22. 7. 2017. Dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu došlo vydáním platebního výměru k jejímu prodloužení o jeden rok, tedy do 22. 7. 2018. Napadené rozhodnutí bylo vydáno a doručeno dne 28. 2. 2018, a k uplynutí lhůty před pravomocným doměřením daně tedy nedošlo. Posouzení běhu lhůt u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a u daně z přidané hodnoty považuje žalovaný pro projednávanou věc za irelevantní. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2010 poznamenal, že finanční úřad původně považoval za úkon stávící běh lhůty nejen žádost ve vztahu ke společnosti s., ale také žádost ve vztahu ke společnosti R.. Jelikož se žádost primárně týkala jiného daňového subjektu, dospěl následně finanční úřad k závěru, že toto mezinárodní dožádání nemohlo lhůtu pro stanovení daně stavět, a lhůta tedy uplynula dne 19. 5. 2017. Žalovaný dále uvádí, že anonymizovaná žádost o informace týkající se společnosti R. je čitelná a její obsah seznatelný. Namítaným chybným poučením o stavění běhu lhůty žádostí o mezinárodní spolupráci týkající se společnosti R., o níž finanční úřad následně usoudil, že běh lhůty nestavěla a posoudil zdaňovací období roku 2010 jako prekludované, nemohla být žalobkyně, která byla seznámena s delší lhůtou pro stanovení daně, zkrácena na svých právech. Finanční úřad byl povinen k uplynutí lhůty pro stanovení daně přihlídnout z úřední povinnosti, což učinil, a pochybení spočívající v chybném vyhodnocení stavění lhůty žádostí o mezinárodní spolupráci ve vztahu ke společnosti R. napravil. Mezinárodní výměna informací ve vztahu ke společnosti s. byla provedena z důvodu, že se na žalobkyni předložených DVD objevilo logo „s.“. Jednalo se o šetření, které provedl finanční úřad na základě důkazů předložených žalobkyní. Postupoval v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu, dle kterého finanční úřad dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, přičemž není vázán návrhy daňového subjektu. Finanční úřad učinil kroky ke zjištění uceleného obrazu o skutkovém stavu. Nebylo nezbytné, aby žalobkyně přímo tvrdila vztah mezi ní a společností s., ani aby provedení důkazního prostředku navrhla.

9. Ve vztahu k ostatním žalobním námitkám žalovaný odkazuje na jejich vypořádání v odůvodnění napadeného rozhodnutí. K námitce, že stížnost na postup finančního úřadu byla vyřízena osobou, o jejíž nepodjatosti nebylo rozhodnuto, doplňuje, že smyslem a účelem námitky podjatosti je vyloučení podjaté úřední osoby z dalšího řízení tak, aby s ohledem na svou osobní angažovanost nemohla ovlivnit průběh řízení ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Vliv na zákonnost řízení či postupu nemůže mít sama o sobě skutečnost, že se na něm podílela osoba, jejíž podjatost byla namítnuta, ale až skutečnost, že důvody vyloučení nastaly a průběh řízení nebo postupu ovlivnila. Námitky žalobkyně nemohou mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť způsob vyřízení stížnosti byl prošetřen žalovaným jako nadřízeným správcem daně, který pochybení finančního úřadu neshledal. Konzultace dalšího postupu s nadřízeným pracovníkem nepovažuje žalovaný za účelové, nezákonné ani protiústavní. Setrvává na svém závěru, že zpráva o daňové kontrole obsahovala ucelenou správní úvahu ohledně vyhodnocení (ne)naplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Zpráva o daňové kontrole byla zdůvodněna stručně, avšak daňové řízení tvoří jeden celek a žalovaný v rámci odvolacího řízení stručnost hodnocení důkazních prostředků napravil v napadeném rozhodnutí, v němž obsáhle uvedl zjištěné skutečnosti a hodnocení jednotlivých důkazních prostředků, přičemž je z něj jasné patrná správní úvaha žalovaného a důvody, pro které dospěl k závěru o zákonnosti prvostupňového rozhodnutí. Žalovaný je přesvědčen, že napadené a prvostupňové rozhodnutí jsou plně přezkoumatelná.
10. K námitce žalobkyně, že finanční úřad nikdy nezpochybnil její účetnictví, uvádí, že dle § 92 odst. 5 daňového řádu je správce daně povinen prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že k prokázání uskutečnění obchodní transakce deklarované daňovým subjektem nestačí po formální stránce perfektní účetní doklady, není-li jimi prokázáno, že k uskutečnění transakce fakticky došlo deklarovaným způsobem. K tomu poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/15-72. Účetnictví bylo po formální stránce bezvadné, správce daně však vyjádřil důvodné pochybnosti stran tvrzení, že předmětné reklamní služby byly poskytnuty deklarovaným dodavatelem, tedy o obchodní transakci, která byla v účetnictví žalobkyně zanesena. Ve své podstatě tak došlo ke zpochybnění těchto účetních dokladů. Vyjádřením konkrétních pochybností finančním úřadem přešlo na žalobkyni důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že reklamní služby byly provedeny deklarovaným dodavatelem D. S.. Skutečnost, že bylo za předmětné služby zaplacen, samostatně neprokazuje, že předmětné reklamní služby byly skutečně realizovány žalobkyní deklarovaným dodavatelem. K tomu poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013-38. Pro prokázání daňové účinnosti uplatňovaných nákladů je třeba jejich věcné prokázání relevantními a jednoznačnými důkazními prostředky. Žalobkyně však podala pouze nekonkrétní vyjádření a nepředložila takové důkazní prostředky, které by byly s to prokázat, že předmětné reklamy byly poskytnuty dodavatelem D. S.. Pochybnosti tedy nebyly odstraněny. Výpověď svědka B. byla dle žalovaného nejednoznačná a v rozporu s dalšími tvrzeními. Schválení přijetí reklamních služeb představenstvem neprokazuje, že reklamní služby byly skutečně realizovány deklarovaným dodavatelem. Skutečnost, že si žalobkyně nepamatuje detaily předmětného plnění, jde k její tíži, neboť je povinna prokázat, že reklama byla fakticky

poskytnuta v tvrzeném rozsahu tvrzeným dodavatelem. Bylo na ní, aby si v průběhu transakce zajistila relevantní důkazní prostředky, chtěla-li uplatnit určité výdaje jako daňově účinné. Závěr finančního úřadu stran daňové neúčinnosti uplatňovaných výdajů není založen na tom, že si žalobkyně nepamatovala dílčí skutečnosti. Pochybnosti, které vyvstaly v průběhu daňového řízení, nebyly žalobkyní rozptýleny, neboť předložené důkazní prostředky nebyly způsobilé prokázat tvrzené skutečnosti, a podmínky daňové uznatelnosti nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tedy nebyly splněny. Žalovaný odmítá, že by žalobkyni byly doměřeny náklady z důvodu, že D. S. neprokázala spolupráci s J. T.. Náklady za reklamu a propagaci nebyly shledány jako daňově účinné z důvodu, že žalobkyně neprokázala, že plnění poskytl deklarovaný dodavatel – D. S.. Je třeba nicméně zdůraznit vazbu mezi D. S. a J. T., která měla reklamní služby kompletně zajišťovat. Nebyly-li rozptýleny pochybnosti ohledně faktického zajištění reklamních služeb společností J. T. pro D. S., vedl tento důvod ve spojení s dalšími skutečnostmi v konečném důsledku k závěru, že nebyly odstraněny pochybnosti ohledně uskutečnění předmětných reklamních služeb žalobkyní tvrzeným dodavatelem. Finanční úřad neměl pochybnosti o tom, že byly provedeny platby za služby, ale zda byly služby fakticky provedeny deklarovaným dodavatelem. Finanční úřad žalobkyni se svými pochybnostmi seznámil a vyzval ji k prokázání, že reklamy byly skutečně poskytnuty společností D. S.. Žalobkyně reagovala pouze nekonkrétními a nejasnými vyjádřeními a nepředložila důkazní prostředky, které by byly způsobilé pochybnosti odstranit a které by prokázaly, že částky uvedené na fakturách byly podloženy poskytnutým plněním ze strany deklarovaného dodavatele. Rovněž svědecké výpovědi nebyly osvědčeny za důkazy prokazující tvrzení žalobkyně. Žalobkyně tedy neunesla důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť nepředložila takové důkazní prostředky, které by vytvořily jednoznačný a důvěryhodný obraz o deklarovaném obchodním vztahu a neprokázala faktické poskytnutí reklamních služeb deklarovaným dodavatelem D. S.. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil, proč nebyl proveden výslech navržené svědkyně M.. Svědecká výpověď byla vyhodnocena jako nadbytečná, neboť účetní doklady a způsob jejich zachycení nemůže osvědčit faktickou realizaci obchodní transakce zachycené na účetních dokladech, respektive faktické poskytnutí reklamního plnění deklarovaným dodavatelem. Žalobkyně neprokázala tvrzení, že reklama na závodních automobilech přispěla k uskutečnění prodejů na polském trhu. Upozorňuje, že žalobkyně námitky, které se týkají hodnocení smluv o reklamě a propagaci, vztahuje ke smlouvě o výhradním zastoupení mezi žalobkyní a společností E., již se hodnocení netýkalo. Výpověď svědka R. B. byla hodnocena v kontextu s ostatními zjištěními. Žalobkyně byla o výsledku vyzkoumání svého práva účastnit se a klást svědkovi otázky však nevyužila. Diskutabilnost věrohodnosti výpovědi svědka M. O. nemění nic na skutečnosti, že jí nebyl prokázán obchodní vztah mezi D. S. a J. T., ani mezi D. S. a žalobkyní. Navrhovaný výslech svědka K. nebyl proveden pro nadbytečnost, neboť fungování trhu s reklamními právy popsal v rámci mezinárodní výměny informací. Žalovaný nesouhlasí, že by napadené rozhodnutí bylo vnitřně rozporné, pokud tvrdí, že DVD jsou důkazem, a na druhou stranu, že vzbuzují pochyby o celém obchodním případě, neboť záznamy na DVD bylo sice prokázáno faktické provedení reklamního plnění, nelze z nich však dovozovat, že bylo zajištěno deklarovaným dodavatelem. Nikoli DVD sama o sobě, ale zjištění získaná z mezinárodní výměny informací od s. provedená na jejich základě vzbuzují pochybnosti o deklarovaném obchodním vztahu. Pokud jde o prověřování ceny, finanční úřad její přiměřenost nezkoumal a k jejímu prokázání žalobkyni nevyzýval, neboť nedošlo

k naplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů pro uznatelnost uplatňovaných nákladů jako daňově účinných. Zkoumání přiměřenosti ceny bylo v této situaci bezpředmětné. K namítanému nezákonnému vedení spisu odkazuje na vyjádření k žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, z něhož plyne, že ke krácení práv žalobkyně nedošlo. Žalovaný má za to, že z napadeného rozhodnutí je patrné, z jakých důvodů nebylo odvolání žalobkyně shledáno důvodným.

11. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvádí, že v době podání odvolání neměla k dispozici ucelený spisový materiál, mezinárodní dožádání jí byla poskytnuta pouze v anonymizované podobě, a proto vycházela z chybné informace finančního úřadu o běhu lhůty, kterou si nemohla ověřit. Rozhodnutí o odvolání, které se týkalo daně z příjmů právnických osob za rok 2010, jí bylo doručeno až po podání odvolání. Námitku v odvolání tedy nemohla uplatnit. Žalobkyně nesouhlasí, že by žalobní námitky nebyly důvodné a opakuje argumenty uvedené v žalobě.
12. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud o věci rozhodl bez jednání, neboť účastníci na výzvu soudu nesdělili, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasili, a má se tedy za to, že s tímto postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
13. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti:
14. Místopředseda představenstva žalobkyně P. Š. k dotazům finančního úřadu při ústním jednání na základě dožádání dne 21. 11. 2013 uvedl, že žalobkyně spolupracovala s D. S., šlo o propagaci žalobkyně a umístění loga na závodní auta. Činnost, za níž žalobkyně hradila jednotlivé částky specifikované správcem daně včetně data a variabilního symbolu na účet D. S., spočívala v tom, že D. S. vyrobila loga, umístila je na vozidla, start a cíl závodu. Zmínil též reklamu v kalendářích. Žalobkyně si vždy vyžádala podklady, akce byly zdokumentovány na DVD a žalobkyni byly zasílány knihy a kalendáře. Uvedl, že ceny se zdají být vysoké, ale závody probíhaly v televizních přenosech, a to i v Polsku. Žalobkyně předložila faktury, smlouvy, DVD a vzory reklamních materiálů – nástěnné kalendáře ze závodů, které D. S. rozdávala zákazníkům, a které byly zahrnuty v ceně reklamních prací. Dále předložila prospekty svého polského obchodního zástupce, v nichž jsou reklamy ze závodů, a dále knihu D. S. sezona 2011, v níž jsou fotografie s logem žalobkyně.
15. Dne 18. 2. 2014 byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 (protokol č. j. 757790/14/2124-05400-204872). Na základě jejího výsledku finanční úřad dospěl k závěru, že žalobkyně neoprávněně zvýšila náklady za rok 2011 o částku 1 750 000 Kč, kterou tvoří náklady za reklamu a propagaci vyúčtované fakturami, na nichž je jako dodavatel uvedena společnost D. S. a které odkazují na smlouvy o reklamě a propagaci specifikované datem a na konkrétní automobilové závody, a to fakturou FP 11600546 na částku 350 000 Kč (S. A. R. E. 1. až 3. 4. 2011 na základě smlouvy ze dne 24. 3. 2011), fakturou FP 11600630 na částku 350 000 Kč (XVIII. R. P. 29. 4. až 1. 5. 2011 na základě smlouvy ze dne 18. 4. 2011), fakturou FP 11601224 na částku 350 000 Kč (41. B. C. R. Z. 2011, 26. až 28. 8. 2011, na základě smlouvy ze dne 16. 8. 2011), fakturou FP 11601486 na částku 350 000 Kč (37. R. K., 13. až 15. 10.

2011, na základě smlouvy ze dne 3. 10. 2011) a fakturou FP 11601687 na částku 350 000 Kč (X. G. A. S. m. S., 19. až 20. 11. 2011, na základě smlouvy ze dne 10. 11. 2011).

16. Dne 16. 4. 2014 Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v Olomouci, na základě dožádání mimo jiné sdělil finančnímu úřadu, že finančním úřadem zaslané doklady z roku 2010 byly společností D. S. vystaveny, zaúčtovány do výnosů a odvedeno DPH na výstupu a doklady uhrazeny. Za zdaňovací období roku 2010 proběhla u D. S. daňová kontrola, při níž bylo zjištěno, že D. S. zajišťovala reklamní polepy na vozech při závodech rallye. Reklamní práce měla provádět společnost J. T.. Příložen byl soupis faktur a několik faktur jako vzor s tím, že na fakturách nelze specifikovat jednotlivé reklamní akce. Před ukončením daňové kontroly jednatel a společník D. S. R. B. převedl společnost na S. Z., který je nekontaktní, a nebylo proto možné prověřit daňové doklady za rok 2011 v účetnictví. Finančnímu úřadu byly poskytnuty písemnosti z daňové kontroly D. S. včetně zprávy o daňové kontrole.
17. V řízení týkajícím se společností D. S. dne 20. 3. 2012 R. B. uvedl, že k navázání spolupráce s J. T. došlo na jaře 2010, kontaktoval ho obchodní zástupce J. H., má za to, že pocházel ze Z., kontakt může dodatečně zaslat. J. T. prováděla zajištění reklamy. Jednatelkou J. T. byla paní P., s níž nejednal; jednal s obchodním zástupcem J. H.. V roce 2011 spolupráce nepokračovala, byla ukončena v prosinci 2010. Uvedl, že předloží písemné smlouvy s J. T.. Spolupráce fungovala tak, že vznesl požadavek na zajištění reklamy a J. T. ho realizovala. Neví, kdo vystavoval daňové doklady, předával je pan H..
18. H. P., dle obchodního rejstříku jednatelka J. T. s.r.o. od 21. 6. 2010 do 4. 4. 2011, v řízení, které se týkalo daňového subjektu D. S., dne 15. 6. 2012 uvedla, že se společností J. T. nikdy neměla nic společného. Netuší, co tato společnost dělala, nikdy nic nepodepisovala, nikdy společnost nezastupovala. S D. S. nespolečně pracovala a jejího jednatele nezná. Uvedla, že předložené daňové doklady a smlouvu o reklamě a propagaci nevystavila, respektive nepodepsala, pana H. nezná.
19. Při jednání, které se týkalo okolností nákupu reklamy žalobkyní od společnosti D. S., dne 14. 5. 2014 za účasti předsedy a místopředsedy představenstva žalobkyně M. K. a P. Š. žalobkyně k dotazům finančního úřadu uvedla, že kontakt na D. S. získala od obchodního zástupce v Polsku, zaměstnance společnosti E., která se zabývá nákupem a prodejem stavebních strojů, jejíž majitel S. A. měl kontakty v oblasti motosportu. Reklama byla proto cílena na tuto oblast, v níž se pohybuje mnoho potenciálních zákazníků. D. S. zastupoval dle obchodního rejstříku R. B., smlouvy a faktury přicházely poštou nebo je někdo přivezl. Osobně s R. B. nejednali, možná telefonicky. Smlouvy byly sjednávány tak, že přišel kalendář akcí, žalobkyně si vybrala nejprestižnější rallye a následně jí byla zaslána smlouva, kterou podepsala a jedno paré zaslala zpět. Po závodě obdržela fakturu, kterou uhradila převodem na účet. K dotazu, na kolika vozidlech byla reklama umístěna, odkázala na DVD s tím, že se domnívá, že každá smlouva byla na jeden vůz.
20. Žalobkyně byla dne 8. 7. 2014 vyzvána k prokázání zajištění a provedení reklamy a propagace dle čl. I a II předložených smluv o reklamě a propagaci, k doložení jednotlivých zadání, prokázání reklamy na jiných dohodnutých plochách a dodání podkladů pro výrobu reklamy; k prokázání kalkulace finančního plnění dle čl. III smluv; dále k prokázání, že jde o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů použité pro účely uskutečňování ekonomických činností; a též k prokázání, s kým při zadávání a objednávce služeb jednala a doložení oprávnění této osoby za D. S. jednat; a konečně ke

specifikaci závodních vozů včetně registrační značky, VIN a majitele vozu a doložení vztahu D. S. k těmto vozům.

21. Žalobkyně reagovala na výzvu dne 21. 7. 2014. Předložila (znovu) CD obsahující fotografie s reklamou na vozidlech. Sdělila, že logo bylo dodavateli zasláno e-mailem v baziérových křivkách. Dále uvedla, že tvrzení o zajištění reklam lze prověřit u společnosti M., v jejímž archivu lze dohledat spoty ze závodů, o nichž dříve informovala finanční úřad při ústním jednání. Cena reklamy byla stanovena dohodou dle článku III smlouvy. Uvedla, že díky reklamním akcím, spotům v televizi, kalendářům, knihám ze závodů a dalším materiálům, které předložila, se jí podařilo dostat na polský trh, na němž úspěšně obchodovala - v letech 2010 až 2011 bylo v Polsku prodáno 10 jeřábů se ziskem 1,4 milionů Kč za kus. Zvýšení výnosů bylo v přímé souvislosti se zviditelněním žalobkyně. Smlouva byla za D. S. podepsána jednatelem R. B., v případě pochybností lze zadat znalecký posudek. Specifikovala vozidla včetně registračních značek, označila jezdce a spolujezdce a místo umístění reklamy. Dne 29. 7. 2014 předložila vyjádření společnosti S. M. s.r.o. (v předchozím podání chybně označené M.) o tom, že pořizuje záznamy z motoristických akcí, které jsou následně vysílány prostřednictvím ČT Sport a použity též stanicí Sport 5. Po odvysílání lze shlédnout webový archiv České televize, obrazové záznamy lze nalézt na webových stránkách X.
22. Finanční úřad učinil dne 6. 8. 2014 úřední záznam o tom, že v souladu s § 148 odst. 4 písm. e) daňového řádu byla dne 1. 8. 2014 odeslána Finančním úřadem pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Mostě, žádost na Slovensko a od tohoto data neběží lhůta pro stanovení daně. Připojen byl text žádosti o výměnu informací – provedení místního šetření u slovenského daňového subjektu R., který byl žalobkyni poskytnut v anonymizované podobě.
23. Ministerstvo financí, Generální finanční ředitelství, jako ústřední kontaktní orgán (CLO) s odkazem na směrnici 211/16/EU dožádalo ústřední kontaktní orgán (CLO) Slovenské republiky ve věci daňového subjektu, jehož označení bylo finančním úřadem anonymizováno, o výměnu informací – provedení místního šetření u společnosti R.. Žalobkyně je uvedena v rámci dalších informací jako další daňový subjekt, který měl umístěnou reklamu na vozidlech týmu R. sport. Žádalo o prověření, jakým způsobem byly v letech 2010 až 2012 umísťovány reklamy na závodních automobilech, zda si umístění zajišťovala R. přímo nebo prostřednictvím jiných společností, zda R. uzavřela smlouvy o reklamě a propagaci s uvedenými společnostmi (včetně žalobkyně) nebo zda byla pro tyto subjekty reklama zajištěna prostřednictvím jiných subjektů. V případě, že umístění zajišťoval jiný subjekt, zda reklamu zajišťoval pro více subjektů, pokud byla reklama zajištěna jinou společností, jakou cenu R. požadovala za umístění reklamy, kdo zadal a platil zhotovení brožur s logem R. sport (na jejichž stránkách je nálepka s logem D. S., kalendářů, fotoknih, článků v časopise R., kolik výtisků dali zhotovit, zda předměty rozdali či prodali a komu, pokud zhotovitel brožur a ostatních předmětů zadala R., kdo jí předložil loga společností. Žádost byla uzamčena dne 1. 9. 2014.
24. Z anonymizované odpovědi na žádost se podává, že jednatel R. dne 21. 10. 2014 uvedl, že společnost měla smlouvy jen se společnostmi uvedenými ve výpise z účtu 60201, v němž není uvedena žádná ze společností uvedených v žádosti. Pro klienty, kteří měli smlouvu s R., jednatel zadal výrobu polepu a umístění objednávky osobě, jejíž označení je v odpovědi anonymizováno, jež polep vyrobila a nalepila na závodní auto. Zadavatelem objednávky na výrobu brožur, kalendářů, fotoknih a článků v časopise R. byla R.,

předměty byly dávány smluvním odběratelům společnosti R.. R. nevlastní brožury ani jiné reklamní předměty s nálepkami jiných společností. Klienti jsou oprávněni nakládat s reklamními předměty dle vlastního uvážení. Další poskytnuté důkazní prostředky jsou součástí neveřejné části spisu. Na odpovědi je vyznačeno uzamčení dnem 28. 10. 2014.

25. Dne 29. 4. 2015 byly finančnímu úřadu postoupeny k využití důkazní prostředky, které zajistil Finanční úřad pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Mostě v jím vedeném daňovém řízení prostřednictvím odpovědi na žádost o výměnu informací zaslanou na Slovensko týkající se slovenského daňového subjektu, společnosti R..
26. Ministerstvo financí, Generální finanční ředitelství, jako ústřední kontaktní orgán (CLO) s odkazem na směrnici 211/16/EU a Smlouvu o zamezení dvojího zdanění 100/2003 Sb. m. s. ve věci daně z příjmů právnických osob žalobkyně za šetřené období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2012 dožádalo ústřední kontaktní orgán (CLO) Slovenské republiky o výměnu informací – provedení místního šetření u společnosti s.. V žádosti je uvedeno, že v rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobkyni byly poskytnuty reklamní a propagační služby na závodním automobilu, který jezdil pod soutěžním týmem R. sport. Žalobkyně uzavřela v roce 2010 smlouvy o reklamě a propagaci se společností D. S., která měla reklamy zprostředkovat prostřednictvím J. T.. Jako důkazní prostředek předložila záznamy na DVD, na nichž je uvedena R. sport a u závodů, rallye a autoshow je v levém rohu logo „s.“. Žádalo o prověření, zda s. zajišťovala v roce 2010 až 2012 přenosy z rallye a autoshow (s příkladným výčtem, který z fakturovaných závodů zahrnoval R. E., R. P. a R. K.), kdo přenosy objednával, jak probíhaly úhrady přenosů, ceny za reklamy, zda a za jaké ceny prodávala s. přenosy, zda zhotovuje a prodává DVD z rallye a automobilových závodů, za jakou cenu se prodávají, zda zhotovuje brožury, fotoknihy a kalendáře z automobilových závodů, rallye a autoshow, zda prodávala tyto tiskoviny a DVD v roce 2010 a 2011 společnosti R., J. T. nebo D. S. a za jaké ceny byly materiály prodávány. Žádalo dále o poskytnutí všech důležitých dokumentů a zajištění veškerých podkladů týkajících se reklam a propagace za roky 2010 až 2012 u uvedených daňových subjektů (případných smluv mezi s. a zajišťovateli reklam, s. a konečnými odběrateli reklam, vystavených faktur atd.), podkladů, ze kterých bude zřejmé, kdo zajišťoval reklamu, za jakých podmínek a za jaké ceny. Žádost byla uzamčena a odeslána dne 11. 11. 2014; odpověď byla uzamčena dne 9. 4. 2015 a přijata Generálním ředitelstvím cel dne 14. 4. 2015.
27. Žalobkyně byla dne 31. 8. 2015 vyzvána k doložení důkazních prostředků a prokázání přijetí plnění od společnosti D. S. s odůvodněním, že finančnímu úřadu vznikly pochybnosti o tom, že zajištění reklamy a propagace provedla tato společnost. Pochybnosti byly odůvodněny tím, že z dožádání u příslušného správce daně vyplynulo, že D. S. vystavila předmětné faktury, přičemž reklamní práce měla vykonávat jako jediný dodavatel jiná společnost, avšak tato skutečnost se šetřením u této společnosti nepotvrdila. Doklady za rok 2011 nebylo možné ověřit, neboť jednatel se zákonným povinností vyhýbá. Žalobkyni předložené důkazní prostředky (daňové doklady, smlouvy o reklamě a propagaci, fotodokumentace) prokazují existenci plnění, ale jednoznačně neprokazují, že reklamní služby byly přijaty právě od D. S. jako dodavatele deklarovaného v daňových dokladech a toto nepotvrdila ani zjištění správce daně. Dále uvedl, že správce daně zaslal dne 12. 8. 2014 žádost o výměnu informací Finančnímu ředitelství Slovenské republiky k prověření zajištění reklamy a propagace u společnosti R., odpověď byla finančnímu úřadu doručena 29. 4. 2015; z odpovědi vyplývá, že R. je výlučným vlastníkem reklamních

práv na plochu závodního automobilu, jejíž část pronajímala dalším společností. Jednatel R. uvedl, že s D. S. ani žalobkyní neměla uzavřeny žádné smlouvy. Žalobkyně byla též vyzvána, aby uvedla a prokázala, jaká opatření učinila, aby minimalizovala riziko obchodování s problémovými partnery (účasti na daňovém podvodu) a k prokázání dalších skutečností týkajících se okolností kontraktace, mimo jiné způsobu stanovení ceny a upřesnění, jaké konkrétní úkony cena zahrnovala. Žalobkyně reagovala na výzvu podáním ze dne 9. 9. 2015.

28. Dne 26. 1. 2016 byl ve věci žalobkyně vyslechnut R. B.. Vypověděl, že v roce 2010 a 2011 bylo předmětem činnosti D. S. zprostředkování reklamy na automobilových závodech. D. S. spolupracovala v té době s žalobkyní v oblasti zprostředkování reklamy. Potvrdil, že vystavil správcem daně předložené faktury a smlouvy. Uvedl, že faktury byly zahrnuty do daňového přiznání k DPH a do výnosů, jelikož není již jednatelem, není schopen to doložit. Uvedl, že provedení a zajištění veškeré reklamy bylo zajištěno prostřednictvím J. T., kterou zastupoval obchodní zástupce J. H..
29. M. O., jednatel J. T. v době od 4. 4. 2011, dne 4. 5. 2016, vypověděl, že neví, jakou činnost vykonávala společnost J. T. v roce 2011, neřídil ji, jeho jméno figurovalo pouze na listinách, které podepisoval, aniž je četl, byl v té době drogově závislý. Neví, s kým společnost spolupracovala. Podepisoval předložené papíry, neví, co na nich bylo. Měl za to, že společnost měla dva účty a označil dva peněžní ústavy. K účtům byly vydány platební karty a zřízeno internetové bankovníctví, karty i přístroj mu byly odebrány. Podepisoval podpisový vzor na pobočce při výběru hotovosti. Kartou vybíral z účtu peníze asi dvakrát nebo třikrát, asi pětikrát vybíral peníze na pobočce.
30. H. P., dle veřejného rejstříku od 21. 6. 2010 do 4. 4. 2011 jednatelka J. T., dne 24. 3. 2016 vypověděla, že za jejího působení společnost J. T. žádnou činnost nevykonávala a nefungovala.
31. Dne 27. 7. 2016 byla žalobkyni poskytnuta částečně anonymizovaná odpověď na žádost o mezinárodní výměnu informací týkající se společnosti s..
32. Při ústním jednání dne 27. 9. 2016 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolních zjištění, podle nichž neprokázala, že reklamu provedla D. S., co bylo obsahem fakturované částky, ani že náklady vynaložené na reklamu a propagaci byly náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Finanční úřad proto uzavřel, že porušila ustanovení § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a neoprávněně si zvýšila náklady za rok 2011 o částku 1 750 000 Kč. Žalobkyně se vyjádřila v podání doručeném dne 27. 10. 2016 a navrhla doplnění dokazování výsledkem jednatele R. pana K. a daňové poradkyně D. S. D. M., a provedení místního šetření u žalobkyně, při němž předloží zápisy představenstva žalobkyně a logo žalobkyně ve formátu DXF nebo CDR. Dne 7. 2. 2017 zaslala kopii smlouvy o výhradním zastoupení s E., zápisy ze zasedání představenstva a kopii listu z knihy došlé pošty.
33. Dne 28. 6. 2017 byla podepsána zpráva o daňové kontrole. Finanční úřad na základě výsledku daňové kontroly vydal dne 30. 6. 2017 prvostupňové rozhodnutí. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím.
34. Z rozhodnutí finančního úřadu ze dne 10. 11. 2017, č. j. 4656694/17/2124-51522-209364, vyplývá, že finanční úřad k odvolání žalobkyně zrušil dodatečný platební výměr ze dne

30. 6. 2017, jímž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 s odůvodněním, že před ukončením daňové kontroly a vydáním dodatečného platebního výměru došlo dne 19. 5. 2017 k prekluzi práva vybrat daň, neboť dle § 148 ve spojení s § 2 odst. 3 daňového řádu žádost o mezinárodní výměnu informací může stavět lhůtu jen u daňové povinnosti daňového subjektu, které se žádost týká. Žádost o mezinárodní výměnu informací z podnětu Finančního úřadu pro Ústecký kraj se týkala daně jiného daňového subjektu a další subjekty byly pouze zmíněny jako subjekty, které se účastnily obdobných transakcí a souvisejí s dožadovaným případem. V žádosti není uvedeno, že česká strana žádá o informace o těchto dalších subjektech a žádost neobsahuje zvláštní odůvodnění ve věci těchto jiných subjektů dle § 9 odst. 4 zákona o mezinárodní spolupráci. Mezinárodním dožádáním z podnětu Finančního úřadu pro Ústecký kraj proto nedošlo ve věci žalobkyně ke stavění běhu lhůty pro stanovení daně. Nová tříletá lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 začala běžet zahájením daňové kontroly dne 17. 12. 2013, přičemž mezinárodní dožádání ve věci žalobkyně týkající se společnosti s. stavělo běh lhůty od 11. 11. 2014 do 14. 4. 2015 (155 dnů). Lhůta tedy uplynula 19. 5. 2017.

35. Soud nejprve posuzoval, zda k doměření daně nedošlo po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Uplynutím prekluzivní lhůty zaniká právo státu k vyměření (stanovení) daně a tomu odpovídající povinnost daňového subjektu tuto daň státu odvést (případně právo na vrácení přeplatku), přičemž k uplynutí prekluzivní lhůty se přihlíží z úřední povinnosti (k tomu viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. [I. ÚS 1169/07](#), č. 38/2009 Sb. ÚS, ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. [I. ÚS 1419/07](#), č. 112/2009 Sb. ÚS, či ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. [II. ÚS 1464/07](#), č. 93/2009 Sb. ÚS).
36. Podle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2013 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.
37. Podle odstavce 2 citovaného ustanovení se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně, c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.
38. Podle odstavce 3 citovaného ustanovení 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.
39. Podle odstavce 4 citovaného ustanovení lhůta pro stanovení daně neběží po dobu a) řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem, b) řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně, c) od zmeškání odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně až do oznámení rozhodnutí o jejím navrácení v předešlý stav, nebo d) od marného uplynutí úložní doby až do dne doručení rozhodnutí, kterým je prohlášena

neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení. Podle odstavce 5 lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.

40. Článkem XXI bodem 29 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. bylo s účinností od 1. 1. 2014 v § 148 daňového řádu na konci odstavce 4 doplněno písmeno e) [od 1. 1. 2015 písm. f)], které zní „ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.“. V přechodném ustanovení článku XXII bodu 1 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. bylo stanoveno, že řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, se dokončí podle zákona č. [280/2009 Sb.](#), [daňový řád](#), ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu. Přechodné ustanovení o běhu lhůty pro stanovení daně zákonného opatření senátu č. 344/2013 Sb. neobsahovalo.
41. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, odůvodnil závěr, že odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci ve smyslu [§ 148](#) odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2014, nemá za následek stavení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 1 téhož zákona, započaté před 31. 12. 2013. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně podle [§ 148](#) odst. 1 daňového řádu je lhůtou hmotněprávní (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2006, č. j. [2 Afs 52/2005-94](#), č. 953/2006 Sb. NSS, jehož závěry ohledně povahy lhůty pro vyměření daně dle [§ 47](#) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jsou aplikovatelné též na lhůtu dle § 148 daňového řádu; k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. [9 Afs 72/2011-218](#), č. 2676/2012 Sb. NSS). Přechodné ustanovení článku XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. je ryze procesního charakteru, neboť se týká pouze zahájených řízení a postupů, nikoli institutů hmotněprávních. Zákonodárce přitom rozlišuje přechodná ustanovení týkající se pravidel procesních a pravidel hmotněprávních (přechodná ustanovení v § 264 odst. 1 a 4 daňového řádu). Prekluzivní lhůta pro stanovení daně není ani řízením ani jiným postupem, nemá procesní charakter, a přechodné ustanovení článku XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu tedy nelze na její běh použít. Jelikož běh hmotněprávní prekluzivní lhůty není přechodnými ustanoveními zákonného opatření Senátu upraven (na rozdíl od výslovného přechodného ustanovení v § 264 odst. 4 daňového řádu), je nutno k posouzení vlivu nové úpravy použít obecné právní principy. Jelikož obecná úprava v ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu působí převážně v neprospěch daňového subjektu, neboť oddaluje zánik daňové povinnosti v důsledku procesních úkonů finančního úřadu, s nimiž předchází obecná právní úprava žádné právní účinky nespojovala, novou právní úpravu, která by šla k tíži daňového subjektu (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky) nelze na běh (hmotněprávní) prekluzivní lhůty započaté před nabytím účinnosti zákonného opatření Senátu aplikovat.
42. To platí i v případě, kdy dojde k přerušení lhůty pro stanovení daně v důsledku zahájení daňové kontroly po 1. 1. 2014, neboť při absenci výslovného přechodného ustanovení je třeba s respektem k legitimnímu očekávání na straně daňových subjektů vycházet z právní úpravy účinné v době, kdy začala prekluzivní lhůta běžet poprvé (viz výše citovaný rozsudek ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39).
43. Obecnou právní úpravu stavení prekluzivní lhůty v důsledku mezinárodního dožádání zakotvenou v § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2014 tedy aplikovat nelze.

44. Ve vztahu k přímým daním, tedy i dani z příjmů, mezinárodní dožádání včetně dopadů na běh lhůty pro stanovení daně upravuje zvláštní zákon, jímž byl v době, kdy začala v projednávané věci lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2011 běžet poprvé, zákon č. 253/2000 Sb. o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění účinném od 1. 1. 2011 do 20. 6. 2013 (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci“), který byl poté s účinností od 21. 6. 2013 nahrazen zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci“). Tyto zákony, které provádějí Směrnici Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, respektive Směrnici Rady [2011/16/EU](#) ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice [77/799/EHS](#), se nevztahují na daň z přidané hodnoty (čl. 1 směrnice [77/799/EHS](#) a § 2 zákona o mezinárodní pomoci; čl. 2 směrnice 2011/16/EU a § 1 odst. 4 zákona o mezinárodní spolupráci).
45. Podle ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona o mezinárodní pomoci se mezinárodní pomoc poskytovaná podle tohoto zákona týká přímých daní, a to v České republice daní z příjmů, daně z nemovitostí, daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, v ostatních státech stejných nebo podobných daní, které mají charakter daně z příjmu nebo daně z majetku. Podle ustanovení § 4 odst. 2 zákona o mezinárodní pomoci příslušný orgán může od příslušného úřadu smluvního státu rovněž informace dožadovat, pokud vyčerpal vlastní obvyklé zdroje údajů, které mohl v daném případě využít, aniž by tím bylo ohroženo dosažení žádoucího výsledku. Podle odstavce 3 citovaného ustanovení ode dne odeslání dožádání podle odstavce 2 do dne obdržení odpovědi na dožádání od příslušného úřadu smluvního státu, lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběží.
46. Podle § 1 odst. 4 písm. b) zákona o mezinárodní spolupráci se daní podle tohoto zákona rozumí daň z příjmů právnických osob. Podle § 9 zákona o mezinárodní spolupráci kontaktní místo může dožádat kontaktní místo jiného státu o poskytnutí informací vztahujících se ke správě daní, pokud vlastní zdroje informací již byly vyčerpány nebo by jejich získání ohrozilo cíl správy daní (odst. 1). Ode dne odeslání žádosti kontaktního místa do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce v dané věci lhůta pro stanovení daně podle [daňového řádu](#) neběží (odst. 2). V žádosti podle odstavce 1 nebo 3 lze dožádat provedení určitých úkonů, dílčích řízení nebo jiných postupů nezbytných k získání požadovaných informací; toto dožádání musí být zvlášť odůvodněno (odst. 4). Podle přechodného ustanovení § 32 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci žádosti o mezinárodní spolupráci přijaté kontaktním místem, které nebyly vyřízeny před účinností tohoto zákona, se vyřídí podle tohoto zákona. Pro posouzení běhu a délky lhůt u těchto žádostí se použije dosavadní právní předpis.
47. S ohledem na výše uvedené odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci dle ustanovení § 9 zákona o mezinárodní spolupráci, o němž byla žalobkyně zpravena, mohlo v projednávané věci stavět běh lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob v souladu s výše uvedenou judikaturou, neboť vzhledem k právní úpravě účinné v době, kdy začala prekluzivní lhůta běžet poprvé, nejde nová právní úprava k tíži daňového subjektu a nepředstavuje zásah do jeho legitimního očekávání.
48. Žádost o mezinárodní spolupráci staví lhůtu pro stanovení daně pouze za předpokladu, jsou-li splněny zákonné předpoklady takového úkonu.

49. Předpoklady, za nichž lze žádat o poskytnutí informací podle zákona o mezinárodní spolupráci, vymezuje § 9 odst. 1 tohoto zákona. Musí se jednat o informaci vztahující se ke správě daní ve smyslu § 1 odst. 4 (v projednávané věci daně z příjmů), a vlastní zdroje informací již byly vyčerpány nebo by jejich získání ohrozilo cíl správy daní. Informace, o které je žádáno, musí směřovat ke správnému zjištění a stanovení daně (§ 2 odst. 1 daňového řádu).
50. V posuzované věci bylo mezinárodní dožádání provedeno v průběhu daňové kontroly daně z příjmů právnických osob. Podle ustanovení § 85 daňového řádu předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (odst. 1). Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu (odst. 3).
51. Ve smyslu tohoto ustanovení správce daně činí úkony, které směřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností o rozsahu daňové povinnosti zejména v návaznosti na tvrzení daňového subjektu. Je přitom vázán základními zásadami daňového řízení, takže musí mimo jiné postupovat bez zbytečných průtahů; uplatňovat svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena; šetřit práva a chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují, a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Rozhodnutí, zda důkaz bude proveden a hodnocení jeho významu pro zjištění skutkového stavu je věcí úvahy správce daně, nesmí se však jednat o důkazy zjevně nadbytečné a vybočující ze zákonného účelu řízení.
52. K východiskům, z nichž je třeba při posuzování možné nadbytečnosti úkonů správce daně vycházet, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39, uvedl, že *„[s]právce daně svědčí značná míra uvážení ohledně jejího vedení, aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. (...) Pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze proto považovat za nezákonný zásah. (...) Provádění úkonů, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu řízení, typicky provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných důkazů, tak může vést k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. (...) Oproti tomu může být zdánlivá nepřiměřenost úkonů daňové kontroly zapříčiněna nově zjištěnými skutečnostmi, které je třeba ověřit či doplnit, procesními komplikacemi danými náročností posuzovaného případu a zjišťovaných skutečností, nedisciplinovaností daňového subjektu či svědků a podobně.“*
53. Pro účely určení výše daně z příjmů je nutné v souladu se zákonem stanovit její základ. Podle ustanovení § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů *„[v]ýdaje (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.“* Při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona je zejména rozhodné, zda došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, zda se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, v tvrzeném rozsahu a za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech

(viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014-28, či ze dne 7. 3. 2019, č. j. 1 Afs 330/2018-38).

54. Z výše uvedeného vyplývá, že žádost o mezinárodní spolupráci mohla stavět lhůtu pro stanovení daně pouze za předpokladu, pokud jí byly prověřovány skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, tedy směřovala-li k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností o těchto skutečnostech, v daném případě vymezených ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Mezinárodní dožádání, které je zjevně neúčelné či nadbytečné nebo ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantní, a tedy nezákonné, zákonný důsledek v podobě stavění lhůty nemá.
55. Mezinárodní dožádání týkající se společnosti s. vycházelo z umístění loga této společnosti na záznamu ze závodů na DVD, která žalobkyně předložila jako důkazní prostředek k prokázání plnění ze smluv o reklamě a propagaci – umístění loga žalobkyně na závodních automobilech.
56. Z předložených smluv o reklamě a propagaci mezi žalobkyní a D. S. ani z tvrzení žalobkyně přitom neplynulo, že by vlastním předmětem plnění, za která žalobkyně dle svých tvrzení hradila částky, které byly zasílány na účet D. S. po uskutečnění jednotlivých závodů na základě faktur, v nichž je D. S. označena jako dodavatel, bylo zajištění pořízení videozáznamu, respektive DVD se záznamem ze závodů, přičemž autenticita záznamu jako důkazního prostředku nebyla zpochybněna. K mezinárodnímu dožádání přistoupil finanční úřad za situace, kdy na základě předložených DVD neměl pochybnosti o umístění reklamy (loga žalobkyně) na závodních vozidlech na fakturovaných závodech, znal přesnou identifikaci vozů i posádek, jakož i soutěžní tým, za který vozy startovaly (R. sport), který byl uveden též na předložených DVD, přičemž ve věci jiného daňového subjektu byla učiněna žádost o mezinárodní spolupráci týkající se společnosti R., jejíž výsledky finanční úřad zamýšlel využít (z obsahu spisu neplyne, kdy příslušný správce daně obdržel odpověď, která byla uzamčena dne 28. 10. 2014). Žalobkyně přeložila smlouvy o reklamě a propagaci, jejichž podpis jednatelem dodavatele nebyl zpochybňován, přičemž tuto skutečnost bylo případně možné prověřit vnitrostátními prostředky, přičemž peněžní prostředky byly v časové návaznosti na uskutečněné závody na základě vystavených faktur zasílány na účet tvrzeného dodavatele.
57. Vyslovené pochybnosti správce daně v době žádosti o informace týkající se s. pramenily pouze z toho, že na základě dožádání u správce daně D. S. disponoval informací o tom, že D. S. faktury vystavila, přičemž reklamní práce měla vykonávat jako její jediný dodavatel společnost J. T., což se však šetřením u této společnosti nepotvrdilo, neboť jednatelka J. T. zapsaná v obchodním rejstříku uvedla, že s D. S. nespolupracovala (respektive vylučovala jakoukoli činnost za společnost J. T.). Doklady za rok 2011 nebylo možné prověřit, neboť nový jednatel D. S. se zákonným povinností vyhýbal.
58. Dotazy, které byly společnosti s. v rámci mezinárodního dožádání položeny, směřující ke zjištění, zda společnost s. zhotovila záznamy ze závodů, kdo je objednal a za jakou cenu, nelze v dané situaci hodnotit jako relevantní k prověření rozhodných skutečností, jejichž okruh je vymezen ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť otázka, kdo nakoupil či zhotovil DVD se záznamem ze závodů a za jakou cenu, nemohla vést k potvrzení či vyvrácení skutečnosti, že cena převedená na účet deklarovaného dodavatele byla vynaložena na poskytnuté vyúčtované plnění a že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů žalobkyně a v tvrzeném rozsahu (k jehož

upřesnění nebyla žalobkyně v té době ani vyzvána). Skutečnost, zda s., o níž bylo možné na základě loga předpokládat, že mohla být výrobcem záznamů (což dokládají i položené dotazy), dodala záznamy společnosti D. S., R. či J. T. (respektive na základě objednávky učiněné jejím jménem) není způsobilá vyvrátit či potvrdit ani pochybnosti o tom, jakým způsobem deklarovaný dodavatel tvrzené plnění, jímž bylo primárně umístění loga žalobkyně na vozidlech, pro žalobkyni zajistil (zprostředkoval). Ostatně pokud jde o rok 2010, dodavatel jakoukoli vlastní faktickou činnost nad rámec zprostředkování reklamních služeb u J. T. vyloučil, přičemž pochybnosti, které vyvolala u finančního úřadu výpověď tehdejší jednatelky J. T., by ani případné objednávky či smlouvy uzavřené jménem této společnosti nebyly způsobilé vyvrátit, přičemž na způsob zajištění reklamy pro žalobkyni v roce 2011 nebyl v té době bývalý jednatel D. S. dosud dotázán. Žádost není ani doprovázena dalším dokazováním, které by ji mohlo činit smysluplnou ve svém souhrnu.

59. Nadto je třeba konstatovat, že finanční úřad v návaznosti na pochybnosti, které vyvstaly ohledně způsobu zajištění plnění společností D. S. a dalšího článku dodavatelského řetězce, zaměřil dokazování zejména na osobu dodavatele (respektive subdodavatele a na způsob, jakým měl tvrzený dodavatel, s nímž žalobkyně kontrahovala a ve vztahu k němuž náklad za vyúčtované plnění, jehož faktická existence byla prokázána, vynaložila), ačkoli pro uznání daňového nákladu není nezbytné, aby bylo deklarované plnění poskytnuto deklarovaným dodavatelem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68, ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013-31, ze dne 26. 6. 2016, č. j. 4 Afs 23/2016-52, ze dne 4. 7. 2018, č. j. 5 Afs 132/2017-29, ze dne 25. 10. 2018, č. j. 10 Afs 181/2017-36), na rozdíl od uplatněného nároku na odpočet v případě daně z přidané hodnoty. Rozhodné je prokázání vynaložení výdaje na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů žalobkyně. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud, *„[d]aňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy“* (viz rozsudek ze dne 14. 7. 2011, čj. [1 Afs 37/2011-68](#)). V projednávané věci žalobkyně doložila faktickou existenci plnění, předložila smlouvy s D. S., jejichž podpis jednatelem této společnosti nebyl zpochybněn, a faktury, v nichž byla tato společnost uvedena jako dodavatel, které byly hrazeny v časové návaznosti na poskytnutá plnění na účet této společnost. Jedná se tedy o odlišnou situaci, než posuzoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013-38, kdy existovala shodná smlouva s další společností o témže předmětu, nebo v rozsudku ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015-72, kdy s ohledem na výpovědi jednatele deklarovaného dodavatele vyvstaly důvodné pochybnosti o tom, že daňový subjekt smlouvu o nájmu reklamní plochy s deklarovaným dodavatelem uzavřel, tj. zda mezi těmito subjekty existoval obchodní vztah, k čemuž přistupovaly podezřelé převody na účet s následnými hotovostním výběry. I pokud považoval finanční úřad za nezbytné zaměřit se na prověřování dodavatelského řetězce, nelze přehlédnout, že k mezinárodnímu dožádání bylo přistoupeno, aniž byl k plnění za rok 2011 v rámci daňové kontroly vyslechnut bývalý jednatel D. S. B. či prověřovány finanční toky (s ohledem na platby na účet), přičemž položené dotazy nebyly ani potenciálně způsobilé dodavatelský řetězec vzhledem k povaze pochybností objasnit. Mezinárodní dožádání na s. nelze odůvodňovat obecnou snahou o zjištění skutkového stavu co nejpřesněji, a to tím spíše, že z obsahu spisu není patrné, že by bylo doprovázeno dalším prověřováním, které se v tomto ohledu mohlo nabízet, a to dokonce ani v případě, kdy bylo ze strany žalobkyně navrhováno (např.

výslech jednatele R., ačkoli anonymizovaná odpověď týkající se společnosti R., zpráva o daňové kontrole ani napadené rozhodnutí neosvětluje, kdo disponoval či mohl disponovat právem k ploše vozidel, na nichž byla umístěna reklama, respektive zda a případně komu byla práva k této ploše převáděna).

60. Soud dále poznamenává, že dotazy směřované na společnost s. ohledně ceny videozáznamů vzhledem k tvrzenému předmětu plnění nemohly (na rozdíl od dotazu na společnost R.) zpochybnit či potvrdit ani přiměřenost účtované ceny, kterou se ostatně finanční úřad ani žalovaný nezabývali, byť výše ceny byla dle obsahu spisu primárním podnětem k prověřování obchodního případu u správce daně dodavatele. Pokud jde o dotaz na jiné reklamní materiály (včetně kalendářů, které byly zmíněny žalobkyní), z ničeho se nepodávalo, že by je měla zhotovovat právě požadovaná společnost. Žalobkyně nebyla při ústním jednání vyzvána k upřesnění tvrzení ohledně předmětu plnění, pokud jde o kalendáře a jejich počty, nicméně se zjevně jednalo o plnění toliko dílčí, přičemž z obsahu smluv i tvrzení žalobkyně je patrné, že hlavním předmětem bylo umístění loga na vozidlech, a informace o ceně zhotovených kalendářů by tedy nemohla mít zásadní význam.
61. S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že žádosti o mezinárodní spolupráci týkající se společnosti s., která byla v daném kontextu neúčelná a ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantní, nedošlo ke stavění běhu lhůty pro stanovení daně.
62. Soud se ztotožňuje s názorem finančního úřadu vyjádřeným v rozhodnutí ze dne 10. 11. 2017, č. j. 4656694/17/2124-51522-209364, že žádost o mezinárodní výměnu informací č. j. 1775174/14/2510-05401-507647, která se týkala společnosti R., v projednávané věci nemohla stavět lhůtu pro stanovení daně, neboť nebylo učiněno v dané věci, ale ve vztahu k jinému daňovému subjektu, přičemž žalobkyně byla spolu s dalšími daňovými subjekty zmíněna pouze v rámci dalších informací, a to i přesto, že otázky směřovaly též k těmto dalším společnostem. Pouze na okraj soud poznamenává, že z obsahu spisu se nepodává datum odeslání žádosti kontaktního místa do dne obdržení odpovědi na tuto žádost.
63. Daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 byla zahájena dne 18. 2. 2014. Zahájením daňové kontroly začala podle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet nová tříletá lhůta, která uplynula dne 18. 2. 2017, a k doměření daně tedy došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Soud se s ohledem na tento závěr již dalšími žalobními body nezabýval.
64. Vzhledem k výše uvedenému soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Ruší-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo (§ 78 odst. 3 s. ř. s.). Ve věcech daňových je tento postup omezen. Při zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu vydaného v daňovém řízení lze přistoupit ke zrušení platebního výměru vydaného správcem daně prvního stupně pouze tehdy, pokud tento výměr neměl být vůbec vydán, nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS). Jelikož v projednávané věci nemělo být prvostupňové rozhodnutí s ohledem na prekluzi práva doměřit daň vůbec vydáno, přistoupil soud rovněž k jeho zrušení. Finančnímu úřadu po vrácení věci k novému projednání nezbyvá než rozhodnout

o zastavení řízení [§ 106 odst. 1 písm. e) v návaznosti na § 148 daňového řádu]. Právním názorem soudu je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

65. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují náhradu zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení, náhrada hotových výdajů a náhrada daně z přidané hodnoty. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s ustanovením § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupce žalobkyně provedl v řízení tři úkony právní služby ve smyslu ustanovení § 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu, a to převzetí zastoupení, sepsí žaloby a repliky. Odměna za jeden úkon právní služby činí dle ustanovení § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu 3 100 Kč, celková výše odměny tak činí 9 300 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle ustanovení § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 900 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, je součástí nákladů žalobkyně též náhrada této daně, kterou je její zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), ve výši 21 % z částky 10 200 Kč, tedy 2 142 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejbližší 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.

Praha 18. června 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu