



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudkyň JUDr. Hany Veberové a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobce: **Solartec s. r. o., IČ 49610040,**
se sídlem v Praze 5 – Jinonicích, Za zámečkem 745/17,
zastoupeného Mgr. Alešem Eppingerem, advokátem
se sídlem v Praze 1, Vodičkova 710/31,

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 3. 4. 2018, č. j. 15016/18/5200-11432-807689

takto:

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

Odůvodnění

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „žalovaný“), jímž bylo k žalobcem podanému odvolání změněno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 4. 2017, a žalobci byla dodatečně doměřena daň z příjmů

právnických osob na částku 50 461 720 Kč spolu s vyměřenou částkou 10 092 344 Kč jako penále z doměřené daně.

Žalobní body

2. Žalobce v podané žalobě namítl, že s rozhodnutím nesouhlasí, přičemž v první řadě namítl prekluzi lhůty pro stanovení daně. Žalobce má za to, že žalobou napadené rozhodnutí - včetně dodatečného platebního výměru - bylo vydáno v rozporu se zákonem, když správní orgány chybně interpretovaly a aplikovaly přechodné ustanovení článku 22 zákonného opatření senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých dalších zákonů, a ustanovení § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v důsledku čehož žalovaný potvrdil rozhodnutí finančního úřadu, jímž byla žalobci vyměřena daň z příjmu právnických osob za rok 2010, ačkoliv lhůta pro stanovení daně za uvedené zdaňovací období již uplynula, a pravomoc správce daně tedy v době pravomocného vyměření daně nebyla dána a zanikla. Podle názoru žalobce lhůta k vyměření daně ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2010 začala běžet dne 23. 1. 2013, kdy byla zahájena se žalobcem daňová kontrola, a uplynula marně dne 23. 1. 2016. Proto byla žalobci daňová povinnost vyměřena až po uplynutí zákonem stanovené tříleté lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu.
3. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítl, že poznatky a důkazy zjištěné správcem daně v rámci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty (DPH) byly současně využity i pro jeho závěry ohledně daňové kontroly ohledně daně z příjmů právnických osob, a to v některých případech bez toho, aby byly důkazy v rámci daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob fakticky provedeny. Mezinárodní dožádání do Slovenské republiky ohledně korporace Družstvo Myhových bylo zasíláno specializovanému správci daně pouze v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty, přičemž správce daně provedený důkaz využil i pro své závěry ve věci kontroly daně z příjmů právnických osob. Podle názoru žalobce si tyto poznatky a důkazy správce daně obstaral protizákonně, když neměl v té době již pravomoc provádět daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty, proto nebyl správce daně oprávněn tyto důkazy použít ani pro daňovou kontrolu ohledně daně z příjmů právnických osob, což rovněž ovlivnilo zákonnost rozhodnutí.
4. Ve třetím žalobním bodě žalobce namítl absenci výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, když podle jeho názoru správce daně postupoval v rozporu s daňovým řádem, když jej před zahájením daňové kontroly na dani z příjmu právnických osob nevyzval nejprve k podání dodatečného daňového přiznání na dani z příjmu právnických osob podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobce odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1Afs 183/2014 - 55, v němž Nejvyšší správní soud zcela jasně stanovil, že správce daně nemůže postupovat svévolně, ale podle daňovým řádem stanovené hierarchie postupu. Pokud správce daně získal informace jinak než na základě daňové kontroly, zejména z poznatků při správě jiných daní, o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového přiznání. Postup správce daně předcházející vydání rozhodnutí je tudíž zatížen vadou, která činí rozhodnutí nezákonným, a proto je i důvodem pro zrušení rozhodnutí soudem. Podle názoru žalobce výzva nemohla vést ke zmaření cíle správy daní, kdy žalobce se správcem daně v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty spolupracoval, řádně odpovídal na všechny otázky vznesené správcem daně a snažil se vysvětlovat a odstraňovat jednotlivé pochybnosti správce daně. Na žalobce rovněž nedopadá podmínka,

že by správce daně mohl mít v čase před zahájením daňové kontroly ohledně daně z příjmů právnických osob jakékoliv poznatky ukazující na to, že by se žalobce snažil upravovat svou účetní evidenci tak, aby zakryl skutečný stav věci. Správce daně daňovou kontrolu ohledně daně z příjmu právnických osob rozhodně nezahájil bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu, ale zahájil ji právě na základě zjištění z prováděné daňové kontroly na dani z přidané hodnoty.

5. V dalším žalobním bodě žalobce namítl nesprávná skutková zjištění ohledně existence daňové povinnosti. Správce zpochybnil některé deklarované náklady žalobce a neuznal, že byly vynaloženy žalobcem v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, proto potvrdil žalobci doměřenou daň z příjmu právnické osoby za rok 2010. Žalobce závěry žalovaného rozporuje a tvrdí, že výdaje vynaložené na základě uvedených faktur byly vynaloženy za skutečně poskytnuté plnění dodavatelů žalobce. Byly tedy vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce v této souvislosti nesouhlasí se závěry žalovaného a odkazuje na svědecké výpovědi svědků B., B., P., Ing. K. a dalších, přičemž podle jeho názoru není pravdou, že by práce na fotovoltaiické elektrárně (FVE) probíhaly nekoordinovaně a nebyly řízeny pověřenými osobami, jak dovozuje žalovaný. Skutečnost, že pracovníci subdodavatelů žalobce vykonávali na FVE práce a jejich práce byla koordinována zejména Ing. K. bylo doloženo několika na sobě nezávisle provedenými výsledky a závěr žalovaného je proto v rozporu s provedeným dokazováním.
6. Žalobce má za to, že z žádných důkazů nevyplývá, že by systém prodeje nebyl funkční a že kvůli výstavbě webové stránky za účelem automatizace by neprobíhala a neprobíhá jakákoliv činnost společnosti Solartec MED. Ve své činnosti obě společnosti postupují, spolupracují s právníky ohledně právního postupu a smluv a mají nabídky dalších agentů a zprostředkovatelů, což vyplývá i z e-mailové korespondence ze dne 16. 9. 2010. Závěry žalovaného ohledně neprokázání plnění podle uvedených faktur týkajících se společnosti Elisa Ventura a Solartec MED jsou tedy zkresleny a aktivitu činnosti společnosti Solartec MED prokázal žalobce dostatečně a žalovaný měl uznat fakturované provize jako náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů.
7. Pokud jde o náklady na finanční poradenství a analýzu, žalobce namítl, že žalovaný nedůvodně neuznal náklady žalobce ve formě plateb na služby společnosti REFIS z důvodu, že FVE Kerberos a Garena byly v době poskytnutí plnění již dokončeny a převzaty její vlastníky, a tudíž náklady na analýzu měli nést vlastníci uvedených FVE. Podle názoru žalobce jde o nepřiměřený zásah do svobodného rozhodování soukromé osoby, tedy vlastníků FVE Kerberos a Garena, jejich společníků a společníků žalobce, kdy správce daně by neměl nahrazovat rozhodovací vůli soukromých osob a nařizovat jim, jaké plnění má kdo a komu poskytnout, či kdo za ně má zaplatit. Měl-li žalobce ekonomický důvod k zadání analýzy, pak není důvodu, proč nebylo možno takový výdaj v daňovém řízení neuznat.
8. Pokud jde ztrátu z prodeje FVE, žalobce namítl, že uzavřel se svou bankou (ČSOB a. s.) faktoringovou smlouvu, na jejím základě získal 80% fakturovaných částek za FVE od ČSOB okamžitě zpět. Tím získal okamžité proplacení faktur a tedy likviditu (*cash flow*), kterou potřeboval pro svou podnikatelskou činnost. Prodej projektu fotovoltaiických projektů zajistil žalobci okamžitý přísun likvidity a dodatečnou finanční rezervu do výše 30 000 000 Kč, což jistě vyvážilo správcem daně tvrzenou nevýhodnost a ztrátovost prodeje těchto projektů a jejich zpětného nákupu. Podle názoru žalobce by náklady na zajištění

likvidity měly být uznatelné coby náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmu. Obdobně žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, podle něhož právní služby byly poskytovány výlučně třetím osobám odlišným od žalovaného. Žalobce zdůvodnil, proč měl zájem na poskytnutí právních služeb, když je společníkem, obchodním partnerem či jinak spojenou osobou s těmito třetími osobami.

9. V dalším žalobním bodě žalobce namítl, že žalovaný své závěry ohledně neprokázání faktického uskutečnění některých zdanitelných plnění deklarovaných žalobcem vztáhl bez rozdílu na veškerá prověřovaná zdanitelná plnění. Žalobce trvá na tom, že žalovaný měl své závěry odůvodnit ve vztahu k jednotlivým skupinám uplatňovaných nároků a nepřijímat závěry ohledně plnění jednoho druhu automaticky na plnění zcela jiného charakteru, nebo i shodného charakteru, ale v souvislosti s jinou zakázkou či fakturou. Podle názoru žalobce měl žalovaný zejména posuzovat zvlášť nároky na odpočet daně v souvislosti s výstavbou a prodejem jednotlivých fotovoltaických elektráren, a zvlášť uplatnění nákladů na finančně poradenské a právní služby a podobně. Žalovaný nevysvětlil, kdo poskytl zbývající plnění, když podle jeho názoru u společnosti Stecomtra, Závodný elektro, ADEN LP, Pilecký a dalších to žalobce nebyl, přestože to plyne z jejich prohlášení. Jestliže tyto společnosti ve svých prohlášeních zcela jasně deklarovaly, že nedodaly veškeré plnění nezbytné pro zprovoznění elektrárny, pak nutně tato plnění musel poskytnout jiný subjekt. Závěr správce daně, že společnosti DBKS, Fastekol a spol. nikdy žádné plnění žalobci neposkytly, je chybné a napadené rozhodnutí z tohoto důvodu protiprávní. Žalovaný nepřistoupil k tomu, aby tvrdil a prokazoval, jaké existují u konkrétních dodávek konkrétní pochybnosti o tom, zda bylo plnění skutečně poskytnuto, a rozhodnutí žalovaného je v této části zcela nepřezkoumatelné. Správce daně účelově volí vždy takovou možnost výkladu skutkového stavu a důkazních poznatků, která vede k vyloučení nákladů uplatněných žalobcem. Každý důkazní prostředek předložený žalobcem je naopak žalovaným bez dalšího zpochybněn. Žalovaný neprovedl porovnání jednotlivých fotografií z časového hlediska, nesrovnal fotografie s e-mailovou komunikací a se zákresem přeložky vysokého napětí, proto nemohl dospět k závěru, který žalobce v průběhu daňového řízení deklaroval. Správce daně vůbec nepřistoupil k tomu, aby tvrdil a dokazoval, jaké existují u zcela konkrétních dodávek urgentní pochybnosti o uskutečněním provedeném plnění, které bylo po formální stránce řádně vyúčtováno předmětnými fakturami, a žalobce má za to, že faktické uskutečnění předmětných plnění poskytnutých na základě uvedených faktur nebylo ze strany správce daně zpochybněno poukazem na konkrétně vymezené okolnosti. Takové závěry daňových orgánů jsou nepodložené, správce daně nedostatečně zpochybnil uplatněné náklady a rozhodnutí je proto v této části rovněž nepřezkoumatelné.
10. V dalším žalobním bodě žalobce namítl, že pokud během výstavby fotovoltaických elektráren v některých případech došlo, zejména ze strany dodavatelů žalobce, k nedodržení veřejnoprávních či soukromoprávních předpisů, pak z této skutečnosti nelze automaticky vyvozovat, že nedošlo k deklarovanému plnění, pokud žalobce doložil jejich uskutečnění jinými důkazními prostředky. Případné porušení jiných veřejnoprávních i soukromoprávních norem nemůže mít v předložené věci vliv na faktické vykonání prací a jejich zaplacení žalobcem, a tedy ani na uznatelnost těchto nákladů žalobcem.
11. V posledním žalobním bodě žalobce namítl, že ohledně prokázání zdanitelného plnění má za to, že doložil veškeré důkazy nutné k prokázání, že došlo k uskutečnění zdanitelných plnění. Žalobce předložil smluvní fotografickou dokumentaci, navrhl svědky a další

důkazy, které prokazují, že k uskutečnění rozporovaným zdanitelných plnění skutečně došlo. Žalovaný pouze přičítá k tíži žalobce jednání jiných plátců, které žalobce nemohl jakkoliv ovlivnit. Ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu žalobce dovozuje, že nemá povinnost v daňovém řízení - a ani nemůže - ověřovat, zda osoby, s nimiž kontrahuje, uvádějí příslušné transakce ve svých účetních evidencích, a tato skutečnost proto nemůže mít vliv na daňovou povinnost žalobce. Žalobce v průběhu daňového řízení dodatečně navrhoval doplnění důkazů, opakovaně navrhoval provedení důkazů výsledkem statutárních orgánů a spolupracovníků konkrétních společností, aby byly odstraněny rozpory v jednotlivých důkazech a aby bylo současně objasněno, kdo skutečně dodal zbývající plnění. Správce daně i žalovaný však uvedli, že na základě prohlášení uvedených společností bylo prokázáno, že tyto provedly práce na jednotlivých FVE v plném rozsahu, a z tohoto důvodu správce daně odmítl provést jejich výsledky. Takový závěr správce daně je v rozporu s obsahem samotných prohlášení společností Stecomtra, Závodný elektro a dalších, i s obsahem toho, co žalobce dokládá, tedy že část plnění poskytl jiný subjekt, či že se jiný subjekt podílel na plnění společností Stecomtra, Závodný elektro a Elektro Pavlica. Žalobce tedy i nadále požaduje doplnění důkazů provedením výsledku statutárních orgánů či jiných odpovědných osob společností Stecomtra, Elektro Pavlica a Závodný elektro, aby byl odstraněn rozpor mezi závěry správce daně a obsahem prohlášení učiněných těmito společnostmi.

Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě uvedl, že veškeré námitky žalobce považuje za nedůvodné, přičemž v podrobnostech odkázal na zprávu o daňové kontrole, na žalobou napadené rozhodnutí (s tím, aby soud přihlédl k odůvodnění toho rozhodnutí jako k součásti vyjádření žalovaného k žalobě) a na předávaný spisový materiál. K jednotlivým námitkám žalovaný uvedl následující:
13. K námitkám týkajícím se prekluzivní lhůty pro stanovení daně žalovaný poukázal na to, že v daném případě začala běžet lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu dne 1. 7. 2011, když řádné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2010 bylo podáno daňovým poradcem žalobce dne 30. 6. 2011. Podle daňového řádu by tato lhůta skončila dne 1. 7. 2014. Daňová kontrola byla zahájena dne 23. 1. 2013, proto nová tříletá lhůta pro stanovení daně počala běžet podle § 148 odst. 3 daňového řádu dnem 24. 1. 2013 a skončila by dne 24. 1. 2016, ovšem jen za předpokladu, že by nebyly naplněny podmínky pro posouzení běhu lhůty pro stanovení daně podle § 9 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě přímých daních. V dané věci správce daně zaslal žádost o mezinárodní spolupráci při správě přímých daní do Itálie dne 10. 1. 2014 (ve věci dodavatele Elisa Ventura), a na Slovensko (ve věci Solartec SK) dne 5. 12. 2013 a ve věci společnosti MERY dne 24. 2. 2015. Lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběžela po dobu ode dne následujícího po odeslání žádosti kontaktního místa až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost, takže lhůta neběžela po dobu celkem 488 dnů od 5. 12. 2013 do 20. 1. 2015, a ode dne 24. 2. 2015 do 12. 5. 2015, skončila by tedy až dne 26. 5. 2017. Dodatečný platební výměr byl žalobci oznámen dne 2. 5. 2017, tedy v posledních dvanácti měsících před uplynutím lhůty, proto se lhůta podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodlužuje o jeden rok, tedy až do dne 26. 5. 2018. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010 v případě žalobce skončila dne 26. 5. 2018, tedy až po pravomocném doměření předmětné daně žalobou napadeným rozhodnutím.

14. Pokud jde o námitku týkající se použití důkazních prostředků z jiné daňové kontroly, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 1Afs 100/2018 - 137, podle něhož platí, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Daňová kontrola daně z příjmu právnických osob nemohla být kontrolou nezákonnou, neboť v rámci ní nebyly získány protizákonně důkazy z daňové kontroly daně z přidané hodnoty.
15. K námitce týkající se absence výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6Afs 79/2015 - 39, podle něhož výzvu k podání dodatečného daňového přiznání správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit původní předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2010 byla správcem daně zahájena dne 13. 12. 2012 a dne 1. 2. 2013, daňová kontrola daně z příjmu byla zahájena dne 23. 1. 2013, tedy v době, kdy důkazní řízení ohledně fiktivních faktur bylo v samém počátku a správce daně neměl postaveno najisto, že dojde k doměření daně z přidané hodnoty, případně současně i k doměření daně z příjmu právnických osob. Proto v nyní posuzované věci neměl správce daně důvod pro postup podle § 145 daňového řádu u daně z příjmu právnických osob, protože rozšíření daňové kontroly na tuto daň bylo bezprostředně navazující, logické a zákonné. Postup správce daně, kterým nevyužil možnost vydání výzvy, neznamenal postup nezákonný, který by vedl k závěru o nezákonnosti dodatečného platebního výměru daně z příjmu právnických osob, neboť ten byl vydán na základě zákonně provedeného a rozsáhlého důkazního řízení.
16. K námitkám týkajícím se prokázání zdanitelných plnění žalovaný uvedl, že se k jednotlivým žalobcem deklarovaným přijatým plněním podrobně vyjádřil ve Zprávě o daňové kontrole. Žalovaný proto souhrnně trvá na závěru, že žalobce v daňovém řízení neprokázal, že došlo k faktickému provedení prací dodavateli podle uvedených dokladů, přičemž bylo zcela na žalobci, aby způsob svého podnikání, i způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést důkazní břemeno i ve vztahu ke svým tvrzením ohledně skutečností, které v daňovém přiznání tvrdí. Žalobce v rámci daňové kontroly nerozptýlil pochybnosti správce daně o tom, zda přijatá plnění byla sice deklarovaná přijatými daňovými doklady od dodavatelských společností, ale zda i byla uskutečněna právě těmito deklarovanými dodavateli. Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro uznání nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a tyto výdaje proto nelze uznat jako daňově účinné.
17. Na základě všech uvedených skutečností žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Řízení před správními orgány

18. Ze spisového materiálu, který soudu předložil žalovaný správní orgán, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
19. Správce daně zahájil se žalobcem daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 1. 2013. Současně probíhala u žalobce i daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2010, o čemž svědčí protokoly o zahájení daňové kontroly ze dne 13. 12. 2012 a ze dne 1. 2. 2013.

20. Výzvou ze dne 17. 3. 2014 vyzval správce daně žalobce k prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání. Obdobné výzvy k prokázání skutečností vyhotovil správce daně dále ve dnech 17. 4. 2014 a 15. 1. 2015. Na základě těchto výzev podal žalobce ve dnech 30. 6. 2014, 1. 7. 2014 a 26. 1. 2015 písemná podání, ve kterých podal vyjádření k sporným otázkám, předložil důkazní prostředky a identifikoval navrhované svědky.
21. S výsledky důkazního řízení provedeného v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob byl žalobce seznámen dne 20. 3. 2015 protokolem, na který zareagoval svým písemným vyjádřením ze dne 5. 5. 2015.
22. Správce daně po provedeném důkazním řízení vyloučil ze základu daně za zdaňovací období roku 2010 částky v celkové výši 265 613 298,27 Kč, které se především týkaly nákladů na nákup prací a dodávek při výstavbě fotovoltaických elektráren v České republice a na Slovensku, jakož i další částky, tvořené náklady za zprostředkování bankovního úvěru, finančního poradenství, právních služeb a provizí, to vše za zprostředkování na Slovensku a v Itálii, zpracování znaleckých posudků, nákladů služebních cest, ztrát z prodeje fotovoltaických panelů, přičemž zohlednil i náklady související s kontrolním zjištěním na dani z přidané hodnoty. Výsledek kontrolního zjištění na dani z přidané hodnoty správce daně vyjádřil ve výsledku kontrolního zjištění DPH ze dne 5. 6. 2015, na který žalobce reagoval návrhem na 400 nových důkazních prostředků písemností ze dne 9. 7. 2015.
23. Na základě dalších výzev k prokázání skutečností ze dne 26. 5. 2015 a písemnosti žalobce ze dne 29. 7. 2015 správce daně vyhodnotil a zpracoval výsledek kontrolního zjištění též ve vztahu k dani z příjmu právnických osob, který uvedl v dokumentu Výsledek kontrolního zjištění DPPO ze dne 16. 3. 2017, kdy s touto písemností téhož dne rovněž seznámil žalobce.
24. Žalobce prostřednictvím svého zástupce podal dne 7. 4. 2017 souhrnné vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění na dani z příjmů právnických osob, nicméně vyjádření zástupce žalobce nevedlo ke změně výsledků kontrolního zjištění. Proto správce daně následně zpracoval Zprávu o daňové kontrole a daňová kontrola byla ukončena jejím projednáním a podepsáním dne 24. 4. 2017.
25. Následně vydal správce daně dne 25. 4. 2017 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, v němž doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob částkou 50 466 470 Kč a vyměřil žalobci zákonné penále částkou 10 093 294 Kč.
26. Proti uvedenému rozhodnutí podal žalobce včasné odvolání, v něm požádal o prodloužení lhůty k vyjádření, a následně podané odvolání doplnil podáními ze dne 5. 6. 2017 a ze dne 20. 6. 2017. Podáním ze dne 7. 7. 2017 žalobce následně navrhl dalších 162 důkazních prostředků, navržené svědky však – podle názoru správce daně - dostatečně neidentifikoval a neuvedl označení věcí a tvrzení, ke kterým mají být vyslechnuti.
27. O podaném odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru rozhodl žalovaný odvolací orgán žalobou napadeným rozhodnutím, kterým změnil dodatečný platební výměr tak, že snížil doměřenou daň z příjmů právnických osob z částky 50 466 470 Kč na částku 50 461 720 Kč a současně snížil zákonné penále z částky 10 093 294 Kč na částku 10 092 344 Kč, to vše s odůvodněním, že neshledal důvodnými odvolací námitky žalobce (které se v plné míře shodují s žalobní argumentací žalobce u soudu – poznámka městského soudu), přičemž uzavřel, že žalobce nepředložil konkrétní důkazy k žádným šetřeným dodávkám.

Správce daně proto důvodně uzavřel, že deklarované práce nerealizovali žalobcem deklarovaní dodavatelé v deklarovaném rozsahu, čase a za deklarované ceny. Uvedené práce byly skutečně provedeny, jejich skuteční dodavatelé byli v konkurzním řízení zjištěni a prokázáni. Na stavbách pracovaly osoby, které byly spojeny s deklarovanými dodavateli, tyto osoby ale pracovaly na základě neurčitých smluvních vztahů a realizovaly pouze dílčí manuální úkony. Správce daně podle názoru žalovaného neoprávněně vyloučil ze základu daně částku ve výši 25 000 Kč za zpracování znaleckého posudku podle bodu 7 Zprávy o kontrole, když důkazní prostředky v uvedené věci měl ve své dispozici již v rámci daňové kontroly. Proto žalovaný vyhověl této jediné odvolací námitce a uzavřel, že správce daně oprávněně vyloučil ze základu daně částky napadené odvolání v celkové výši 265 560. 935 Kč podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů.

Řízení před soudem

28. Při ústním jednání u Městského soudu v Praze zástupkyně žalobce odkázala na písemné vyhotovení žaloby. Zdůraznila propojení nyní posuzované věci s daňovými řízeními týkajícími se uplatněných nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty (DPH) za stejné zdaňovací období, která byla již označena jako nezákonná a proto zastavena. Žalobce trvá na námitkách, v nichž shledává postup daňových orgánů nezákonným, v žalobě podrobně identifikoval vady řízení i šikanózní postup správce daně. Zástupkyně žalobce uzavřela, že i v případě daně z příjmů nebylo doměření důvodné, proto navrhla soudu zrušit žalobou napadené rozhodnutí i rozhodnutí správce daně a požadovala přiznání práva na náhradu vynaložených nákladů řízení.
29. Zástupkyně žalovaného správního orgánu při jednání soudu odkázala v první řadě na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě, kde se žalovaný podrobně vyjádřil k námitkám uplatněným žalobcem v odvolání. Pokud jde o námitky týkající se porušení daňového řádu, použití důkazů získaných v rámci jiné daňové kontroly, neuplatnění výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, tyto námitky žalobce v daňovém řízení neuplatnil a žalovaný se k nim proto vyjadřoval jen v rámci podaného vyjádření k žalobě. Pokud jde o daňové řízení ve věci uplatněných nadměrných odpočtů na DPH, došlo k uspokojení žalobce a daňová řízení byla zastavena, protože došlo k prekluzi práva daň doměřit. Podle názoru žalovaného ani důkazy předložené v rámci řízení před soudem nemění ničeho na právním názoru žalovaného, který proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
30. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předchozích řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě, při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“). Věc soud posoudil takto:

Posouzení důvodnosti žaloby soudem

31. V dané věci je rozhodné posouzení, zda žalobce splnil podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; konkrétně zda žalobce v řízení unesl důkazní břemeno stran svých tvrzení.
32. Žalobce uplatnil jako daňově uznatelné výdaje, které podle svých tvrzení (potvrzených svědeckými výpověďmi a předloženými účetními doklady) vynaložil na provedení pomocných stavebních prací. Daňové orgány se v průběhu celého daňového řízení

zaměřily na otázku, zda byly předmětné práce provedeny v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám; dospěly přitom k závěru, že tento rozsah provedených prací nebyl prokázán; žalobci potom správce daně neuznal žádné výdaje uplatněné na základě předložených faktur za provedené práce za zdaňovací období roku 2010. Správce daně tedy po provedeném důkazním řízení vyloučil ze základu daně za zdaňovací období roku 2010 částky v celkové výši 265 613 298,27 Kč, které se především týkaly nákladů na nákup prací a dodávek při výstavbě fotovoltaiických elektráren v České republice a na Slovensku, jakož i další částky, tvořené náklady za zprostředkování bankovního úvěru, finančního poradenství, právních služeb a provizí, to vše za zprostředkování na Slovensku a v Itálii, zpracování znaleckých posudků, nákladů služebních cest, ztrát z prodeje fotovoltaiických panelů, přičemž zohlednil i náklady související s kontrolním zjištěním na dani z přidané hodnoty.

33. Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Nelze proto akceptovat pouze příjmy daňového subjektu, aniž by bylo zcela odhlíženo od výdajů, které mají reálný základ. Daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky: 1. výdaje musí poplatník skutečně vynaložit, 2. výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, 3. musí být vynaloženy ve zdaňovacím období a 4. za výdaje je považuje zákon.
34. Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním ustanovení § 24 věty první: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení - správce daně je v pozici vrchnostenské - zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2Afs 39/2006 – 75, též rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5Afs 158/2005 – 226, všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz). Daňový zákon však rovněž stanoví postup pro případy, kdy daňový subjekt důkazní břemeno stran uplatněných výdajů zcela nebo zčásti neunesl.
35. Je třeba opakovaně zdůraznit, že daňové řízení je podle platného právního řádu České republiky ovládáno zásadou, podle níž je to právě daňový subjekt, kdo tvrdí skutečnosti rozhodné pro správné a úplné vyměření daně, a kdo je v daňovém řízení zatížen břemenem tyto rozhodné skutečnosti prokázat. Podle usnesení Ústavního soudu České republiky, sp. zn. IV. ÚS 298/02, dostupného na www.nalus.cz, je prvotní povinností daňového subjektu přiznat a zaplatit daň v zákonem stanovené výši, a pokud tak neučiní, nezbyvá mu než nést následky tohoto svého jednání. Povinností správce daně je činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Povinností ani cílem správce daně, ale není za daňový subjekt vyhledávat všechny možnosti, jimiž by daňovou povinnost daňovým subjektům snížil.

36. Z uvedeného důvodu bylo na žalobci, aby splnění zákonných podmínek pro realizaci snížení své daňové povinnosti prokázal takovým způsobem, který nevzbuzuje pochybnosti o tom, že je možné uvedené konkrétní skutečnosti daňově zohlednit tak, jak zákon stanoví a jak se žalobce v podaném daňovém přiznání domáhal. Účelem dokazování je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž je to daňový subjekt, na němž je, aby prokázal správnost údajů, které v daňovém přiznání uvede. Uvedenou zásadu nelze vykládat tak, že správce daně má prokazovat, že údaje uváděné daňovým subjektem jsou správné. Zásadní otázkou pro posouzení oprávněnosti žalobních námitek tak podle názoru soudu zůstává, že žalobce tyto skutečnosti uváděné v daňovém přiznání nedoložil a neprokázal jednoznačným, určitým a pochybnosti nevzbuzujícím způsobem svá tvrzení o částkách, snižujících základ daně, které uplatnil v daňovém přiznání.
37. K námitce žaloby, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť žalobci byla daň z příjmů právnických osob doměřena po uplynutí zákonem stanovené lhůty, Městský soud v Praze uvádí, že námitku neshledal důvodnou.
38. Posouzení zákonnosti prováděné daňové kontroly se v daném případě odvíjí od zodpovězení otázky, zda prekluzivní lhůta k vyměření daně uplynula či nikoliv.
39. Lhůta pro stanovení daně je upravena v ustanovení § 148 daňového řádu. Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, v platném znění (dále jen „zákonné opatření“), bylo s účinností od 1. 1. 2014 vloženo do § 148 odst. 4 daňového řádu nové písmeno e) [nyní f)], podle kterého lhůta pro stanovení daně neběží po dobu *f) 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*. Zákonodárce tedy spojil se dnem odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci následek v podobě stavení prekluzivní lhůty k vyměření daně [§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu].
40. Podle důvodové zprávy k zákonnému opatření Senátu bylo do výčtu § 148 odst. 4 daňového řádu doplněno písm. f), a to z důvodu, že informace získaná v rámci mezinárodní spolupráce by mohla mít vliv na výši daně a správce daně nemůže ovlivnit délku doby nutné k získání požadované informace ze zahraničí. Důvodová zpráva dále uvádí, že mezinárodní spolupráci při správě daní je třeba chápat v materiálním smyslu, tj. jako jakoukoliv činnost, která má charakter mezinárodní spolupráce při správě daní bez ohledu na to, jak je nazývána v konkrétním právním předpise, mezinárodní smlouvě atd. Konkrétně půjde zejména o mezinárodní spolupráci podle zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, (týkající se oblasti přímých daní) podle přímo použitelných předpisů Evropské unie týkající se oblasti nepřímých daní (např. nařízení Rady č. 904/2010) a podle mezinárodních smluv. Tímto návrhem zákonodárce sjednotil právní úpravu pro přímé a nepřímé daně, neboť navržená úprava byla již součástí zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní (týkající se přímých daní), avšak nevztahovala se na mezinárodní spolupráci při správě nepřímých daní (viz důvodová zpráva k bodu 29 zákonného opatření).
41. Podle přechodných ustanovení čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu platí: „[ř]ízení 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.“ Toto přechodné ustanovení se tedy vztahuje na řízení a jiné postupy správce daně, které byly zahájeny před 1. 1. 2014 s tím, že se dokončí podle daňového řádu účinného do 1. 1. 2014.

42. Podle usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007-161, je účelem zavedení prekluzivní lhůty pro vyměření daně stimulovat správce daně ke včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů určit okamžik, kdy po jejím uplynutí zanikají i jejich povinnosti. Rozšířený senát ve svém usnesení ze dne 3. 8. 2006, čj. 2 Afs 52/2005-94, dospěl k závěru, že „*ukládání povinností na základě zákona, v daném případě vyměření či doměření daně, ovšem rovněž znamená časové omezení, v němž lze splnění povinnosti požadovat. Povinnost podrobit se daňové povinnosti není časově bezbřehá, je vázána lhůtami jak ve vztahu k možnosti vyměření či doměření daně, tak ve vztahu k jejímu vymáhání. Za rozhodující z hlediska jistoty daňového poplatníka daňový řád považuje omezení možnosti daň vyměřit či doměřit, neboť zde omezuje správce daně lhůtou prekluzivního charakteru, tedy lhůtou, k níž je povinen správce daně přiblížit z úřední povinnosti (§ 47 odst. 1).*“ Lhůta pro vyměření v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je tedy svou povahou lhůtou hmotněprávní, tomu odpovídá i citované ustanovení, podle kterého „*nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období*“. Soud rovněž zdůraznil, že není podstatné uplatnění práva, ale rozhodnutí o právu, respektive o povinnosti daň vyměřit nebo doměřit [poznámka NSS: zákon č. 337/1992 Sb. nahradil daňový řád s účinností 1. 1. 2011].
43. Výše uvedené závěry lze přitom aplikovat také na prekluzivní lhůtu upravenou v § 148 daňového řádu (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9Afs 72/2011 - 218). Ustanovení § 148 daňového řádu upravující běh a délku lhůty pro stanovení daně (prekluzivní lhůtu) je jedním z ustanovení, které má v jinak procesním předpise ryze hmotněprávní povahu (viz Lichnovský, Ondříšek a kol., Daňový řád. Komentář. C. H. BECK, 2016, 3. vydání. s. 533 - 557). Obecná prekluzivní lhůta pro stanovení daně je zakotvena v § 148 odst. 1: „*[d]aň 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.*“ § 148 dále upravuje pravidla pro běh této lhůty, její prodloužení (§ 148 odst. 2), přerušení (§ 148 odst. 3) a stavení (§ 148 odst. 4). Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím deseti let od jejího počátku podle odstavce 1 (§ 148 odst. 5).
44. Skutečnosti relevantní pro stavení prekluzivní lhůty jsou obsaženy v § 148 odst. 4 daňového řádu – např. vedení trestního stíhání daňového subjektu [§ 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu], probíhající soudní řízení [§ 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu; dříve § 41 s. ř. s.] nebo odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci [§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, který zákonodárce vložil do daňového řádu s účinností od 1. 1. 2014]. Skutečnost, že § 148 odst. 4 daňového řádu spojuje s *řízeními* či *jinými postupy*, resp. s některými procesními úkony správce daně, právní účinky, které ovlivňují běh a délku prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nic nemění na hmotněprávním charakteru tohoto ustanovení a prekluzivní lhůty jako takové.
45. Uplynutím prekluzivní lhůty zaniká hmotné (majetkové) právo státu k vyměření (stanovení) daně a tomu odpovídající povinnost daňového subjektu tuto daň státu odvést

(příp. právo na vrácení přeplatku). K uplynutí prekluzivní lhůty se přihlíží z úřední povinnosti (k tomu viz např. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, případně ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07, a nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07).

46. Procesní úkony a jejich zákonnost, které správce daně provádí za účelem vyměření daně, se odvíjí od toho, zda trvá hmotné (majetkové) právo státu daň vyměřit a tomu odpovídající povinnost daňového subjektu tuto daň odvést.
47. Správce daně zjišťuje obsah daňové povinnosti prostřednictvím procesních nástrojů, kterými je na základě příslušných ustanovení daňového řádu vybaven (§ 5 odst. 2 a 3 daňového řádu). Jedním z procesních nástrojů, který může správce daně využít je institut mezinárodní pomoci při správě daní. Ten nespadá do okruhu úkonů upravených v souvislosti s prováděním daňové kontroly (§ 16 daňového řádu) a jeho právní úprava není neobsažena ani na jiných místech daňového řádu. Správce daně jej zahajuje odesláním žádosti o mezinárodní spolupráci podle zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. Výměna informací na mezinárodní úrovni se poté uskutečňuje podle Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (Úřední věstník L 64, 11. 3. 2011, s. 1–12).
48. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5Afs 71/2009 - 48, zdůraznil, že odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci dle § 4 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, (příp. její vyřízení dožádaným subjektem) je samostatným, na daňové kontrole nezávislým procesem. Jeho cílem je získat informace, odstranit nejasnosti nebo pořídit důkazy, které správce daně nemůže získat vlastní činností v rámci výkonu svých pravomocí, ale pouze za pomoci správce daně jiného státu (zákon č. 253/2000 Sb. byl s účinností od 21. 6. 2013 nahrazen zákonem č. 164/2013 Sb.). Odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci tedy nemusí být vždy pouhým dílčím úkonem v rámci probíhající daňové kontroly. Pokud bude nutno posoudit povahu žádosti o mezinárodní spolupráci v konkrétní věci, ve které bylo mezinárodní dožádání odesláno v průběhu prováděné daňové kontroly, bude záležet na jejím obsahu a míře souvislosti s předmětem daňové kontroly. Je však zřejmé, že oprávnění správce daně požádat o mezinárodní pomoc není vázáno výlučně na uskutečnění daňové kontroly, neboť ji může využít např. v průběhu vytýkacího či odvolacího řízení, v rámci tzv. vyhledávací činnosti (§ 78 daňového řádu). Za *tzv. jiný postup* správce daně proto nelze považovat pouze *daňovou kontrolu*, jak uvedl krajský soud v napadeném rozsudku, ale také *mezinárodní dožádání*, jak správně uvádí stěžovatel.
49. Prekluzivní (hmotněprávní) lhůta se pojí s existencí hmotného (majetkového) práva státu vyměřit daň a tomu odpovídající povinnosti daňového subjektu daň státu odvést. Nová právní skutečnost [den odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, s účinností od 1. 1. 2014], má za následek, že prekluzivní lhůta k vyměření daně se v konečném důsledku prodlužuje, a má tedy vliv i na délku trvání povinnosti daňového subjektu. Prekluzivní lhůta přitom není ani *řízením* ani *jiným postupem*; nemá procesní charakter (byť v dané věci začala znovu běžet v důsledku zahájení daňové kontroly). Přejícná ustanovení v čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu proto nelze na běh prekluzivní lhůty použít (viz též rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10Afs 206/2017 - 39).

50. Zákodárce neupravil pravidla ohledně aplikace daňového řádu účinného do 31. 12. 2013 a jeho novelizovaného znění (tj. ve znění zákonného opatření Senátu účinného od 1. 1. 2014) ve vztahu k hmotněprávní prekluzivní lhůtě a jejímu běhu (jak to učinil v § 264 odst. 4 daňového řádu). Učinil tak pouze ve vztahu *k řízením a jiným postupům* správce daně tím, že ponechal v platnosti dosavadní právní úpravu, a vyloučil tak uplatnění pravé i nepravé retroaktivity (viz čl. XXII odst. 1 zákonného opatření Senátu).
51. Odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci jako takové má zákonodárcem zamýšlené právní účinky nejdříve od 1. 1. 2014 (k tomu srov. odlišnou úpravu v § 264 odst. 4 daňového řádu, podle které „[...]p]rávní skutečnosti nově zakládající stavení běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“ V tomto případě zákonodárce nespojil se skutečnostmi v minulosti nastalými, tj. s žádostmi odeslanými před 1. 1. 2014, budoucí právní účinky. Nová právní úprava se nijak nedotýká ani *obsahu existující daňové povinnosti* a nemění ani *délku* prekluzivní lhůty, která začala běžet před účinností zákonného opatření Senátu. Přesto však může ovlivnit její *běh* a odsunout okamžik zániku práva státu na vyměření daně na pozdější dobu. To se může negativně projevit jak v hmotněprávní tak i procesněprávní sféře daňového subjektu.
52. V nyní posuzované věci začala běžet lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu dne 1. 7. 2011, když řádné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2010 bylo podáno daňovým poradcem žalobce dne 30. 6. 2011. Podle daňového řádu by tato lhůta skončila dne 1. 7. 2014. Daňová kontrola byla zahájena dne 23. 1. 2013, proto nová tříletá lhůta pro stanovení daně počala běžet podle § 148 odst. 3 daňového řádu dnem 24. 1. 2013 a skončila by dne 24. 1. 2016, ovšem jen za předpokladu, že by nebyly naplněny podmínky pro posouzení běhu lhůty pro stanovení daně podle § 9 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě přímých daních. V dané věci správce daně zaslal žádost o mezinárodní spolupráci při správě přímých daní do Itálie dne 10. 1. 2014 (ve věci dodavatele Elisa Ventura), a na Slovensko (ve věci Solartec SK) dne 5. 12. 2013 a ve věci společnosti MERY dne 24. 2. 2015. Lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběžela po dobu ode dne následujícího po odeslání žádosti kontaktního místa až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost, takže lhůta neběžela po dobu celkem 488 dnů od 5. 12. 2013 do 20. 1. 2015, a ode dne 24. 2. 2015 do 12. 5. 2015, skončila by tedy až dne 26. 5. 2017. Dodatečný platební výměr byl žalobci oznámen dne 2. 5. 2017, tedy v posledních dvanácti měsících před uplynutím lhůty, proto se lhůta podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodlužuje o jeden rok, tedy až do dne 26. 5. 2018. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010 v případě žalobce skončila dne 26. 5. 2018, tedy až po pravomocném doměření předmětné daně žalobou napadeným rozhodnutím. Námitka proto není důvodná.
53. Městský soud v Praze neshledal důvodnou ani žalobní námitku, v níž žalobce poukázal na nezákonné použití důkazních prostředků získaných správcem daně z jiné daňové kontroly, konkrétně v případě žalobce z kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období jednotlivých kalendářních měsíců roku 2010.
54. Soud vyšel při posuzování této otázky v první řadě z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 1Afs 100/2008 – 137, podle něhož ze znění § 31 odst. 4 a odst. 5 daňového řádu vyplývá, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Provedené

důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

55. Z uvedeného je zřejmé, že smyslem dokazování v daňovém řízení je zjištění skutkového stavu, tj. zda tvrzení daňového subjektu obsažená v daňovém přiznání odpovídají skutečnosti, a případně stanovení daně ve správné výši. Množství a kvalita důkazů potřebných ke stanovení správné výše daňové povinnosti však není paušálně stejná pro všechny druhy daní a je závislá na konstrukci té které daně v příslušném daňovém zákoně. Zatímco tedy souhrn skutkových zjištění učiněných v průběhu dokazování může postačovat ke stanovení výše jedné daně (daně z přidané hodnoty), nemusí již být dostatečný ke stanovení daně jiné (daně z příjmů) a správce daně tak u této jiné daně musí přikročit ke stanovení daně například za použití pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Důkazy provedené při kontrole jednoho druhu daně mohou být použity i při kontrole a stanovení výše jiného druhu daně (§ 31 odst. 4 daňového řádu), pokud byly získány v souladu se všeobecně závaznými právními předpisy a byla zachována práva daňového subjektu [zejména právo vyjádřit se k takovým důkazům a z nich vyvozeným závěrům i ve vztahu k jinému druhu daně - § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu].
56. Nelze se proto ztotožnit s názorem žalobce, že správce daně nebyl oprávněn použít pro daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob důkazy, které byly zjištěny v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty, konkrétně výsledky mezinárodního dožádání do Slovenské republiky ohledně korporace Družstvo Myhových. Jedná se totiž o dva samostatné druhy daně, které jsou rovněž samostatně posuzovány a nic nebrání tomu, aby předmětné dožádání bylo použito při stanovení daně z příjmů právnických osob, byla-li zachována práva žalobce. Soud přitom nezjistil skutkové ani právní okolnosti, které by odůvodnily závěr, že procesní práva žalobce byla při postupu správce daně v tomto směru dotčena či porušena.
57. Nedůvodná je rovněž námitka žaloby, podle níž se daňové orgány dopustily nezákonného postupu, pokud žalobce před zahájením daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob nejprve nevyzvaly k podání dodatečného daňového přiznání k této dani podle § 145 odst. 2 daňového řádu.
58. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.
59. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu [p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
60. V usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1Afs 183/2014 – 55, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k výše citovaným ustanovením uvedl, že „zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její

„dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“ S ohledem na uvedené dovodil, že správce daně má nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena. Z tohoto pravidla připustil rozšířený senát výjimku, když uvedl, že „jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“ Za těchto okolností lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. Zároveň rozšířený senát dodal, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

61. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6Afs 79/2015 – 39, publikovaném pod č. 3398/2016 ve Sbírce NSS, soud akceptoval názor autorů odborné literatury, když uvedl, že „[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).“ Aplikujíc výše uvedenou judikaturu, dospěl Městský soud v Praze k závěru, že v projednávané věci ke dni zahájení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob dosud nebylo možno důvodně předpokládat, že daň bude žalobci doměřena. Správce daně neměl důvod postupovat podle § 145 daňového řádu a bezprostředně navazující rozšíření daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob dne 23. 1. 2013 bylo logické a v souladu se zákonem, protože důkazní řízení v rámci daňové kontroly na DPH (zahájené v prosinci 2012, respektive v únoru 2013) dosud nebylo ve fázi, kdy by správce daně již měl k dispozici poznatky o tom, že k doměření daňové povinnosti žalobci skutečně dojde.
62. K námitkám žaloby ohledně prokázání zdanitelných plnění a posuzování nároků na odpočet daně u fotovoltaiických elektráren a uplatnění nároků na finančně poradenské a právní služby soud uvádí, že pokud žalobce namítl nesprávná skutková zjištění ohledně existence daňové povinnosti, soud jeho argumentaci neshledal důvodnou.
63. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že správce zpochybnil některé deklarované náklady žalobce a neuznal, že byly vynaloženy žalobcem v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu, proto potvrdil žalobci doměřenou daň

z příjmu právnické osoby za rok 2010. Námitky žalobce, který závěry žalovaného rozporuje a tvrdí, že výdaje vynaložené na základě uvedených faktur byly vynaloženy za skutečně poskytnuté plnění dodavatelů žalobce, soud neshledal důvodnými.

64. Podle ustanovení § 92 daňového řádu dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně prokazuje oznámení vlastních písemností, skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti, skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní. Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu. Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepiše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti, založené ve spise.
65. Podle ustanovení § 93 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti. Orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle ustanovení § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání; ustanovení § 96 odstavec 3 se použije obdobně. Vyžaduje-li to účel řízení, může si správce daně vyžádat úřední ověření předložené kopie.
66. Podle ustanovení § 24 odstavec 1 věta první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2010, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
67. Otázkou, zda žalobcem uplatněné výdaje bylo možno na základě provedeného dokazování označit jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, se žalovaný v odůvodnění napadeného

rozhodnutí velmi podrobně zabýval. Jestliže žalobce v této souvislosti nesouhlasí se závěry žalovaného a odkazuje na svědecké výpovědi svědků B., B., P., Ing. K. a dalších, přičemž podle jeho názoru není pravdou, že by práce na fotovoltaické elektrárně (FVE) probíhaly nekoordinovaně a nebyly řízeny pověřenými osobami, jak dovozuje žalovaný, pak toto tvrzení žalobce nemá oporu ve spisovém materiálu. Výpovědi žalobcem uváděných svědků byly žalovaným zhodnoceny v bodech [191] až [194] žalobou napadeného rozhodnutí. Tvrzení žalobce o tom, že pracovníci subdodavatelů žalobce vykonávali na FVE práce a jejich práce byla koordinována zejména Ing. K. bylo doloženo několika na sobě nezávisle provedenými výsledky, a že závěr žalovaného je proto v rozporu s provedeným dokazováním, soud nesdílí, neboť žalovaný podrobně popsal, v jakých konkrétních skutkových zjištěních z provedených důkazů dospěl k závěru o tom, že svědecké výpovědi lze hodnotit jako nevěrohodné vzhledem ke zjištění, že společnosti D.B.K.S a Fastekol byly součástí skupiny osob, které svým (řádně popsaným) jednáním umožnily žalobci snížení základu daně z příjmů prostřednictvím faktur za práce a dodávky, o nichž vznikly správci daně důvodné pochybnosti, že proběhly tak, jak je deklarováno, zejména pokud jde o údaje o údajném dodavateli, rozsahu plnění, čase plnění a o ceně plnění.

68. Žalobce namítal, že z žádných důkazů nevyplývá, že by systém prodeje nebyl funkční a že kvůli výstavbě webové stránky za účelem automatizace by neprobíhala a neprobíhá jakákoliv činnost společnosti Solartec MED. Ve své činnosti obě společnosti postupují, spolupracují s právníky ohledně právního postupu a smluv a mají nabídky dalších agentů a zprostředkovatelů, což vyplývá i z e-mailové korespondence ze dne 16. 9. 2010. Závěry žalovaného ohledně neprokázání plnění podle uvedených faktur týkajících se společnosti Elisa Ventura a Solartec MED jsou tedy zkresleny a aktivitu činnosti společnosti Solartec MED prokázal žalobce dostatečně a žalovaný měl uznat fakturované provize jako náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů.
69. Uvedená námitka není důvodná. Předně soud považuje za potřebné uvést, že s totožnou odvolací námitkou se žalovaný odvolací orgán podrobně vypořádal v bodech [96] až [98] a dále v bodě [195] napadeného rozhodnutí, kde dospěl k závěru, že v účetnictví společnosti Solartec MED za rok 2010 nejsou uvedeny doklady vážící se k žalobcem uplatněným nákladům vynaloženým na zprostředkovatelskou činnost, ostatně ani společnost Elisa Ventura nepotvrdila tvrzenou spolupráci se společností Solartec MED. Vzhledem k tomu, že břemeno tvrzení i důkazní břemeno tíží v daňovém řízení žalobce, shledal i městský soud důvodný závěr žalovaného o tom, že není sporu o faktické realizaci spolupráce žalobce se společností Elisa Ventura, ale že žalobce v daňovém řízení neprokázal faktickou realizaci zprostředkovatelských služeb v Itálii dodavatelem Solartec MED, a proto nebylo možno tyto náklady uznat jako náklady realizované žalobcem.
70. Pokud jde o náklady na finanční poradenství a analýzu, žalobce namítl, že žalovaný nedůvodně neuznal náklady žalobce ve formě plateb na služby společnosti REFIS z důvodu, že FVE Kerberos a Garena byly v době poskytnutí plnění již dokončeny a převzaty její vlastníky, a tudíž náklady na analýzu měli nést vlastníci uvedených FVE. Podle názoru žalobce jde o nepřiměřený zásah do svobodného rozhodování soukromé osoby, tedy vlastníků FVE Kerberos a Garena, jejich společníků a společníků žalobce, kdy správce daně by neměl nahrazovat rozhodovací vůli soukromých osob a nařizovat jim, jaké plnění má kdo a komu poskytnout, či kdo za ně má zaplatit. Měl-li žalobce ekonomický důvod k zadání analýzy, pak není důvodu, proč nebylo možno takový výdaj v daňovém řízení neuznat.

71. Námitku soud hodnotí jako nedůvodnou. Otázkou nákladů na finanční poradenství a analýzy se velmi podrobně zabýval již správce daně ve Zprávě o daňové kontrole, kde na stranách 14 – 18 posuzoval předložené důkazní prostředky. Poukázal na to, že nově předložené analýzy jsou naprosto totožné s analýzami původními, jsou nedatované a nepodepsané, což posiluje názor správce daně, že nově předložená verze byla vypracována účelově. Žalobce nedoložil faktické naplnění smlouvy se společností REFIS, naopak správce daně popsal zcela konkrétní skutkové i právní okolnosti, které jej utvrdily v pochybnostech o uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění. Správce daně poukázal na to, že pokud jde o výstavbu fotovoltaických elektráren Kerberos a Garena, žalobce předkládal dokumenty tzv. „variantní ekonomiky“, neboť doklady k předmětným elektrárnám se shodovaly s dokumentací pro ekonomické hodnocení FVE Elisa a Ekoflur. Žalobce nerozptýlil pochybnosti správce daně založené na shodnosti formy i obsahu dokumentace předkládané v různých případech licenčních řízení k provozování FVE, přičemž správce daně navíc zjistil, že listinné materiály předložené Energetickému regulačnímu úřadu (ERÚ) byly zpracovány časově dříve, než je udáváno společností REFIS.
72. Pokud jde ztrátu z prodeje FVE, žalobce namítl, že uzavřel se svou bankou (ČSOB a. s.) faktoringovou smlouvu, na jejím základě získal 80% fakturovaných částek za FVE od ČSOB okamžitě zpět. Tím získal okamžité proplacení faktur a tedy likviditu (cash flow), kterou potřeboval pro svou podnikatelskou činnost. Prodej projektu fotovoltaických projektů zajistil žalobci okamžitý přísun likvidity a dodatečnou finanční rezervu do výše 30 000 000 Kč, což jistě vyvážilo správcem daně tvrzenou nevýhodnost a ztrátovost prodeje těchto projektů a jejich zpětného nákupu. Podle názoru žalobce by náklady na zajištění likvidity měly být uznatelné coby náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmu. Obdobně žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, podle něhož právní služby byly poskytovány výlučně třetím osobám odlišným od žalovaného. Žalobce zdůvodnil, proč měl zájem na poskytnutí právních služeb, když je společníkem, obchodním partnerem či jinak spojenou osobou s těmito třetími osobami.
73. Správce daně ve Zprávě o kontrole (strany 18 – 20) i žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodech [73] až [80] poukázali na to, že to byl sám žalobce, kdo v daňovém řízení nejprve tvrdil, že obchod spočívající v nákupu 1320 kusů fotovoltaických panelů od dodavatele Faire Finance, byl realizován za účelem rozšíření sítě odběratelů, nicméně později v dalším vyjádření uvedl, že uzavřel s ČSOB faktoringovou smlouvu, na jejímž základě získal 80% fakturovaných částek od banky zpět. Svědek B. k tomu uvedl, že jako zaměstnanec společnosti D.B.K.S. a zároveň jako osoba jednající za společnost Faire Finance „zajistil vykoupení panelů zpátky. Panely ve skutečnosti zůstaly ve skladu, nepřevážely se, transakci nákupu a prodeje jsem zajišťoval pouze papírově.“ Uvedený důkaz svědčí závěru žalovaného o fiktivní fakturaci, tj. umělém vytvoření pohledávek pro účely faktoringu (bod 3 Zprávy o kontrole). Jestliže žalobce provedl fakturaci fiktivních obchodních případů, pak porušil účetní a daňové předpisy a jeho tvrzení o úhradách ztrát z některých projektů ziskovostí projektů jiných. Námitka není důvodná.
74. V dalším žalobním bodě žalobce namítl, že žalovaný své závěry ohledně neprokázání faktického uskutečnění některých zdanitelných plnění deklarovaných žalobcem vztáhl bez rozdílu na veškerá prověřovaná zdanitelná plnění. Žalobce trvá na tom, že žalovaný měl své závěry odůvodnit ve vztahu k jednotlivým skupinám uplatňovaných nároků a nepřejímat závěry ohledně plnění jednoho druhu automaticky na plnění zcela jiného

charakteru, nebo i shodného charakteru, ale v souvislosti s jinou zakázkou či fakturou. Podle názoru žalobce měl žalovaný zejména posuzovat zvlášť nároky na odpočet daně v souvislosti s výstavbou a prodejem jednotlivých fotovoltaických elektráren, a zvlášť uplatnění nákladů na finančně poradenské a právní služby a podobně.

75. Výklad pojmu „nepřezkoumatelnost rozhodnutí“ správního orgánu je věcí právní nauky. Za nesrozumitelné lze obecně považovat takové rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný nebo z něž nelze zjistit, zda správní orgán žádost zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, rozhodnutí, z něž nelze seznat, co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6Afs 274/2015 – 36, www.nssoud.cz). Námitka není důvodná.
76. Městský soud v Praze nesdílí názor žalobce, že žalovaný nevysvětlil, kdo poskytl zbývající plnění, když podle jeho názoru u společnosti Stecomtra, Závodný elektro, ADEN LP, Pilecký a dalších to žalobce nebyl, přestože to plyne z jejich prohlášení. Jestliže tyto společnosti ve svých prohlášeních zcela jasně deklarovaly, že nedodaly veškeré plnění nezbytné pro zprovoznění elektrárny, pak nutně tato plnění musel poskytnout jiný subjekt. Závěr správce daně, že společnosti D.B.K.S., Fastekol a spol. nikdy žádné plnění žalobci neposkytly, je chybný a napadené rozhodnutí z tohoto důvodu protiprávní. Podle názoru žalobce žalovaný nepřistoupil k tomu, aby tvrdil a prokazoval, jaké existují u konkrétních dodávek konkrétní pochybnosti o tom, zda bylo plnění skutečně poskytnuto, a rozhodnutí žalovaného je v této části zcela nepřezkoumatelné.
77. Žalobce v uvedené námitce nesprávně interpretuje povinnosti správce daně při dokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Není totiž povinností správce daně zodpovědět žalobcem naznačené otázky, ale správci daně pro závěry vyjádřené v napadeném rozhodnutí postačí, vyloží-li, na základě jakých skutkových okolností vyplývajících z konkrétních důkazů je zřejmé, že uvedené společnosti neplnily určitému subjektu. Soud neshledal, že by to byl správce daně, kdo účelově volí vždy takovou možnost výkladu skutkového stavu a důkazních poznatků, která vede k vyloučení nákladů uplatněných žalobcem. Stejně se soud neztotožnil s názorem žalobce, že každý důkazní prostředek předložený žalobcem je naopak žalovaným bez dalšího zpochybněn. Žalovaný neprovedl porovnání jednotlivých fotografií z časového hlediska, nesrovnal fotografie s e-mailovou komunikací a se zákresem přeložky vysokého napětí, proto nemohl dospět k závěru, který žalobce v průběhu daňového řízení deklaroval. Správce daně vůbec nepřistoupil k tomu, aby tvrdil a dokazoval, jaké existují u zcela konkrétních dodávek urgentní pochybnosti o uskutečnění provedeném plnění, které bylo po formální stránce řádně vyúčtováno předmětnými fakturami, a žalobce má za to, že faktické uskutečnění předmětných plnění poskytnutých na základě uvedených faktur nebylo ze strany správce daně zpochybněno poukazem na konkrétně vymezené okolnosti. Takové závěry daňových

orgánů jsou nepodložené, správce daně nedostatečně zpochybnil uplatněné náklady a rozhodnutí je proto v této části rovněž nepřezkoumatelné.

78. Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zcela podrobně odůvodnil, z jakých konkrétních skutkových a právních důvodů dospěl k závěru, že daňový subjekt v průběhu daňové kontroly ani v dalším průběhu daňového řízení včetně řízení odvolacího neprokázal tvrzené skutečnosti, týkající se zejména faktické realizace služeb zprostředkování v Itálii dodavatelem Solartec MED a na Slovensku dodavatelem Solartec SK pro žalobce, stejně jako k závěru, že to byl naopak právě daňový subjekt, kdo nesplnil svoji povinnost prokázat daňově relevantní tvrzení a vyvrátit konkrétní pochybnosti správce daně o faktickém provedení prací a dodávek deklarovanými dodavateli pro daňovou uznatelnost deklarovaných nákladů na výstavbu fotovoltaických elektráren v České republice a na Slovensku
79. K výše uvedenému považuje městský soud za potřebné zdůraznit, že za vadu řízení před správním orgánem spočívající v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci, jež mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a tedy za důvod zrušení rozhodnutí soudem pro nezákonnost, je třeba považovat situaci, kdy se správní orgán přesvědčivě nevypořádal s tvrzením účastníka řízení. Městský soud v Praze k tomu dále uvádí, že u včas uplatněných a projednaných schopných námitek nemusí odvolací orgán nutně volit cestu vypořádání se s každou dílčí žalobní námitkou. Naopak – postaví-li proti odvolání právní názor, v jehož konkurenci odvolací námitky jako celek neobstojí, případně svůj názor podpoří i odkazem na napadené rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, nejedná se o vadu, pro kterou by bylo nutno rozhodnutí zrušit. Z judikatury správních soudů je patrné, že krajský soud totiž rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění správního orgánu, s nímž se ztotožní. Není tedy porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9As 221/2014 – 43, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8Afs 41/2012 – 50, ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1Afs 44/2013 – 30, ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1As 17/2013 – 50, nebo ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6As 153/2014 – 108]. Pokud se tedy žalobce domnívá, že na jeho podrobné a obsáhlé odvolání, jeho doplnění, stejně jako na značně obsáhlou žalobu, na obsah repliky k vyjádření žalovaného a na další doplnění žaloby, musel městský soud reagovat stejně podrobným a obsáhlým rozsudkem, pak není jeho názor správný.
80. V dalším žalobním bodě žalobce namítl, že pokud během výstavby fotovoltaických elektráren došlo v některých případech - zejména ze strany dodavatelů žalobce - k nedodržení veřejnoprávních či soukromoprávních předpisů, pak z této skutečnosti nelze automaticky vyvozovat, že nedošlo k deklarovanému plnění, pokud žalobce doložil jejich uskutečnění jinými důkazními prostředky. Případné porušení jiných veřejnoprávních i soukromoprávních norem nemůže mít v předložené věci vliv na faktické vykonání prací a jejich zaplacení žalobcem, a tedy ani na uznatelnost těchto nákladů žalobcem.
81. Soud neshledal ani tuto žalobní námitku důvodnou. Uplatněnými náklady na výstavbu fotovoltaických elektráren v České republice se žalovaný odvolací orgán velmi podrobně zabýval v bodech [118] a následujících žalovaného rozhodnutí, kde rozsáhle popsal důkazní řízení vedené k jednotlivým dodavatelům žalobce (Agromix, D.B.K.S., Donham, Fastekol, RT Nemesi, CA-STAV, Družstvo Myhovych, VALAŠSKÁ) a v bodě [124] provedl

souhrnnou rekapitulaci k těmto dodavatelům a subdodavatelům žalobce. Uvedená část odůvodnění napadeného rozhodnutí musí být podle názoru soudu posuzována nikoli izolovaně, jak činí ve svých námitkách žalobce, ale v souhrnu s dalšími pasážemi odůvodnění. V nich totiž žalovaný přistoupil k hodnocení žalobcem uplatněných výdajů podle jednotlivých FVE (FVE Kerberos, Garena Velké Meziříčí, Ekoflur Horní Pěna, SOLE Břidličná, Sanizo Uherský Brod, Watro Sun Těrlicko, Garantrans Mošnov, OAS Estate, FVE Sunshine, Elisa Kolečovice), u kterých žalovaný vždy jednotlivě podrobně popsal zjištěné pochybnosti u šetřených dodavatelů a vypořádal se i s žalobcem navrženými a provedenými důkazy. Z nich potom žalovaný – nikoli v rozporu se zásadami logického uvažování ani na újmu srozumitelnosti rozhodnutí – vyvodil závěr, že pokud žalobce navrhoval provedení svědeckých výpovědí, šlo o pracovníky na stavbách, kteří však nepotvrdili provedení prací a dodávek deklarovaných společností, ani že by tyto práce byly provedeny pro žalobce subdodavately.

82. Obdobně to platí i o nákladech na výstavbu FVE na Slovensku, kde žalovaný v bodech [199] a následujících napadeného rozhodnutí pojednává o svých závěrech jak ve vztahu k dodavateli (Merit), tak i ve vztahu k jednotlivým stavbám (FVE Brezová pod Bradlom, FVE Hurbanovo, FVE Nový Ruskov).
83. V posledním žalobním bodě žalobce namítl, že ohledně prokázání zdanitelného plnění má za to, že doložil veškeré důkazy nutné k prokázání, že došlo k uskutečnění zdanitelných plnění. Žalobce předložil smluvní fotografickou dokumentaci, navrhl svědky a další důkazy, které prokazují, že k uskutečnění rozporovaným zdanitelných plnění skutečně došlo. Žalovaný pouze přičítá k tíži žalobce jednání jiných plátců, které žalobce nemohl jakkoliv ovlivnit. Ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu žalobce dovozuje, že nemá povinnost v daňovém řízení - a ani nemůže - ověřovat, zda osoby, s nimiž kontrahuje, uvádějí příslušné transakce ve svých účetních evidencích, a tato skutečnost proto nemůže mít vliv na daňovou povinnost žalobce. Žalobce v průběhu daňového řízení dodatečně navrhoval doplnění důkazů, opakovaně navrhoval provedení důkazů výsledkem statutárních orgánů a spolupracovníků konkrétních společností, aby byly odstraněny rozpory v jednotlivých důkazech a aby bylo současně objasněno, kdo skutečně dodal zbývající plnění. Správce daně i žalovaný však uvedli, že na základě prohlášení uvedených společností bylo prokázáno, že tyto provedly práce na jednotlivých FVE v plném rozsahu, a z tohoto důvodu správce daně odmítl provést jejich výsledky. Takový závěr správce daně je v rozporu s obsahem samotných prohlášení společností Stecomtra, Závodný elektro a dalších, i s obsahem toho, co žalobce dokládá, tedy že část plnění poskytl jiný subjekt, či že se jiný subjekt podílel na plnění společností Stecomtra, Závodný elektro a Elektro Pavlica. Žalobce tedy i nadále požaduje doplnění důkazů provedením výsledku statutárních orgánů či jiných odpovědných osob společností Stecomtra, Elektro Pavlica a Závodný elektro, aby byl odstraněn rozpor mezi závěry správce daně a obsahem prohlášení učiněných těmito společnostmi.
84. K shodně formulovaným námitkám se žalovaný odvolací orgán vyjádřil v bodech [226] až [230] napadeného rozhodnutí, kde v souladu s ustanovením § 102 odstavec 2 a 3 daňového řádu uvedl, z jakých skutkových a právních důvodů neprovedl další žalobcovy návrhy na realizaci svědeckých výpovědí. Žalobce nepředložil konkrétní důkazy k šetřeným dodávkám, provedené výsledky nevedly k prokázání žalobcova tvrzení, že deklarované práce provedli deklarovaní dodavatelé v deklarovaném čase, obsahu a za deklarované ceny,

nebyly vyvráceny pochybnosti správce daně ohledně neurčitých smluvních vztahů a zprostředkovaných svědectví

85. Všechny výše uvedené skutečnosti odůvodňují pochybnosti, které měly finanční orgány o správnosti, důvodnosti a prokazatelnosti žalobcova tvrzení.
86. Daňové řízení je podle platného právního řádu České republiky ovládáno zásadou, podle níž je to právě daňový subjekt, kdo tvrdí skutečnosti rozhodné pro správné a úplné vyměření daně, a kdo je v daňovém řízení zatížen břemenem tyto rozhodné skutečnosti prokázat. Podle usnesení Ústavního soudu České republiky, sp. zn. IV. ÚS 298/02, je prvotní povinností daňového subjektu přiznat a zaplatit daň v zákonem stanovené výši, a pokud tak neučiní, nezbyvá mu než nést následky tohoto svého jednání. Povinností správce daně je činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Povinností ani cílem správce daně, ale není za daňový subjekt vyhledávat všechny možnosti, jimiž by daňovou povinnost daňovým subjektům snížil.
87. Z uvedeného důvodu bylo na žalobci, aby splnění zákonných podmínek pro realizaci snížení své daňové povinnosti prokázal takovým způsobem, který nevzbuzuje pochybnosti o tom, že je možné uvedené konkrétní skutečnosti daňově zohlednit tak, jak zákon stanoví. Účelem dokazování je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž je to daňový subjekt, na němž je prokázat správnost údajů, které v daňovém přiznání uvede. Není to tedy správce daně, který má prokazovat, že údaje uváděné daňovým subjektem jsou správné. Zásadní otázkou pro posouzení oprávněnosti žalobních námitek tak podle názoru soudu zůstává, že žalobce tyto skutečnosti nedoložil a neprokázal, co bylo konkrétně předmětem jednotlivých uskutečněných zdanitelných plnění, které následně uplatnil v daňovém přiznání jako plnění, zakládající nárok na snížení základu daně jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
88. Městský soud v Praze závěrem uvádí, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání je patrné, že se správní orgány konkrétním jednáním žalobce podrobně zabývaly a toto jednání vyhodnotily z pohledu zákonem stanovených podmínek. Soud po provedeném řízení na základě všech výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že ani naposledy uvedená žalobní námitka není důvodná
89. Není úkolem soudu v odůvodnění rozhodnutí o žalobě proti rozhodnutí správního úřadu podrobně znovu převzít obsah odůvodnění žalovaného rozhodnutí, nicméně v nyní posuzované věci je městský soud přesvědčen o tom, že žalovaný odvolací správní orgán se podrobně vypořádal zejména s právními námitkami žalobce, když vyjádřil, v jakých konkrétních skutkových a právních okolnostech spatřuje důvod dodatečného doměření daně z příjmů právnických osob žalobci za zdaňovací období roku 2010, a soud k uvedené argumentaci neshledává důvod cokoli dodávat.
90. Úkolem soudu není ani nahradit správní orgán v jeho odborné kompetenci či nahradit správní uvážení uvážením soudním, ale naopak posoudit, zda se správní orgán v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal se zjištěným skutkovým stavem, resp. zda řádně a úplně zjistil skutkový stav řádným procesním postupem, a zda tam, kde se jeho rozhodnutí opíralo o správní uvážení, nedošlo k vybočení z mezí a hledisek stanovených zákonem. Pokud jsou tyto předpoklady splněny, nemůže soud z těchto skutečností vyvozovat jiné nebo přímo opačné závěry. Tento závěr samozřejmě neznamená, že správní orgán rozhoduje v absolutní libovůli. I při volném správním uvážení je totiž správní orgán

omezován principy platícími v moderním právním státě, a to zejména principem legitimního očekávání. Soudní přezkum správního uvážení je rozsahově omezen, a to v § 78 odst. 1 s. ř. s., který stanoví, že soud pro nezákonnost zruší napadené rozhodnutí správního orgánu tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo toto uvážení zneužil (z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8Afs 85/2007 – 54).

91. Smyslem soudního přezkumu pravomocného rozhodnutí správního úřadu není ani polemika o souladnosti jednotlivých obecně závazných právních předpisů, ale především posouzení zákonnosti a věcné správnosti žalobou napadeného rozhodnutí z hlediska uplatněných žalobních bodů. Na základě tohoto vymezení konstatuje městský soud, že se žalovaný správní orgán v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí dostatečně podrobně a vyčerpávajícím způsobem vyjádřil k rozhodujícím namítaným skutečnostem a soud jeho úvahy neshledal v rozporu se zásadami správního uvážení. Nesouhlas žalobce a jeho neustále opakovaná a rozvíjená argumentace tak v daném případě nemohla vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí, z jehož odůvodnění je patrné, že se orgány obou stupňů konkrétními důvody dodatečně vyměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 zabývaly a své závěry srozumitelně vyjádřily v odůvodnění rozhodnutí.

Závěr a náklady řízení

92. Městský soud v Praze po provedeném řízení na základě všech výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně a proto ji podle ustanovení § 78 odstavec 7 s. ř. s. zamítl.
93. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odstavec 1 s. ř. s., podle něhož žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaný správní úřad, jemuž by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení v jeho konečném stádiu nevznikly. Z uvedených důvodů soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-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 ustanovení § 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.

Podle ustanovení § 104 odstavec 3 písmeno a/ s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Praze dne 6. června 2019

,

Mgr. Marek B e d ř i c h

předseda senátu