



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka, v právní věci

žalobce:

XX, IČ XX
sídlem XX

zastoupen daňovou poradkyní Ing. et Bc. Silvií Žákovou
sídlem Jiřího z Poděbrad 666/20, Česká Lípa

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2017, č. j. 37851/17/5200-11431-711429,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 8. 2017, č. j. 37851/17/5200-11431-711429, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 8. 2014, č. j. 1110932/14/2602-24802-505185, dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 6. 2008 do 31. 5. 2009. Tímto prvostupňovým rozhodnutím byla žalobci za uvedené zdaňovací období doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 120 750 Kč. Současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále z částky dodatečně doměřené daně ve výši 24 150 Kč.
2. K doměření daně došlo na základě výsledku daňové kontroly shrnutého ve zprávě o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 6. 2008 do 31. 5. 2009 a od 1. 6. 2009 do 31. 5. 2010, kterou žalobce dne 21. 8. 2014 u ústního jednání o projednání zprávy odmítl podepsat.
3. Ve věci žalovaný rozhodoval podruhé, poté co bylo rozsudkem zdejšího soudu ze dne 12. 5. 2017, č. j. 59 Af 34/2015 - 105, zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 15. 7. 2015, č. j. 22231/15/5200-11431-711429.

II. Žaloba

4. Žalobcovy žalobní námitky lze rozdělit do dvou okruhů. Jeden okruh tvoří námitky týkající se průběhu daňového řízení (vedení daňové kontroly), druhý okruh námitek se týká posouzení konkrétních nákladových položek.
5. Žalobce namítal, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 27. 7. 2012 vyjádřil pochybnosti k téměř dvěma stům dokladů, pochyboval přitom i o výdajích zcela nepatrné hodnoty. Žalobce byl nadměrně zatěžován velkým množstvím neodůvodněných pochybností. Žalobci se jevilo jako nepřiměřené a nevhodné navrhnout u všech dokladů jména konkrétních osob, které by měly být vyslechnuty jako svědci. Ponechal tedy na zvážení správce daně, jakým dokladům bude nutné důkaz formou výslechu svědka provést, pro takový případ byl připraven konkrétního svědka navrhnout, jak opakovaně ve svých vyjádřeních deklaroval. Správce daně ignoroval návrhy konkrétních důkazů obsažené ve vyjádření žalobce doručeném správci daně dne 2. 3. 2014, aniž by uvedl, proč se návrhy žalobce odmítl zabývat. Pracovníci správce daně vykazovali v průběhu správního řízení nedostatečné odborné znalosti, prováděli neefektivní úkony, daňovou kontrolu zbytečně protahovali, krátili žalobce na jeho právech, porušovali zásadu spolupráce, přiměřenosti, volného hodnocení důkazů, hospodárnosti i materiální pravdy.

6. Žalobce dále tvrdil, že platební výměry byly vydány bez ukončení daňové kontroly. Zpráva o daňové kontrole nebyla zástupcem žalobce podepsána, protože nebyla řádně projednána a neobsahovala náležitosti dle daňového řádu. Do protokolu o ústním jednání zástupkyně daňového subjektu opakovaně uváděla, že zpráva neobsahuje výsledek kontrolního zjištění ani sdělení, jakými úvahami se správce daně při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění, a jak věc posoudil po právní stránce. Zástupkyně žalobce požadovala doplnění zprávy, správce daně však zprávu nedoplnil a ponechal ji beze změny až do 21. 8. 2014. Dle žalobce nedošlo k řádnému ukončení daňové kontroly a správce daně tak neměl základní podklad pro vystavení dodatečných platebních výměrů. Oznámení nezákonně vystavených dodatečných platebních výměrů, nemůže být způsobilé prodloužit prekluzivní lhůtu o rok ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.
7. Další námitky žalobce směřují k průběhu ústního jednání dne 21. 8. 2014. Žalobce namítal, že úřední osoba neprotokolovala průběh jednání řádně. Vyjádření zástupce žalobce byla protokolována pouze částečně, čímž docházelo ke zkreslení jeho vyjádření. Zástupkyně žalobce byla opakovaně vyzývána k podpisu zprávy o daňové kontrole bez jejího projednání. Bylo také zjištěno, že spisová složka není úplná, protože ani po hodině hledání nebyla úřední osobou nalezena ve spise smlouva o poskytování reklamních a marketingových služeb. Správce daně opakovaně odmítal projednávání zprávy o daňové kontrole a opakovaně nařkl zástupkyni žalobce z obstrukcí a záměrného protahování projednávání zprávy, přestože bez doplnění o výsledek kontrolního zjištění nebyla zpráva o daňové kontrole způsobila projednání. Správce daně také porušil zavedenou správní praxi, pokud jde o termíny pro ústní jednání, která běžně vypadá tak, že se správce daně se zástupcem daňového subjektu nebo s jinými osobami zúčastněnými na daňovém řízení dohodne na vhodném termínu pro obě strany. Termín projednání zprávy o daňové kontrole (21. 8. 2014) byl však zástupci daňového subjektu oznámen ze strany správce daně bez předchozí dohody, a to v termínu letních prázdnin, kdy se běžně čerpají dovolené.
8. Žalobce upozorňoval na zavedenou správní praxi, pokud jde o vystavení dodatečných platebních výměrů, které běžně trvá jeden až dva týdny. Vydání dodatečného platebního výměru ve lhůtě jednoho dne je naprosto neobvyklé a dle žalobce pouze dokumentuje nadstandardní nasazení a enormní zájem úředních osob o doměření daně za každou cenu.
9. Dle žalobce provedla daňovou kontrolu neoprávněná, resp. podjatá úřední osoba. Před zahájením daňové kontroly byl dne 6. 3. 2012 vyhotoven úřední záznam o oprávněné úřední osobě k provedení kontroly [XX]. V něm jsou jako oprávněné úřední osoby uvedeny [XX] a [XX]. Tento postup považuje žalobce za nesprávný, protože [XX] fakticky pověřila daným úkolem sama sebe. Aprobováním takového postupu může dojít k situaci, kdy si konkrétní pracovník kontrolního oddělení vybere subjekt o své vlastní vůli, čímž dochází k pochybnostem o nepodjatosti úřední osoby hned na samém počátku. Tvrzení žalovaného

o tom, že provedení kontroly bylo paní V. S. uloženo přímou nadřízenou, není ničím podloženo.

10. Žalobce také znovu upozorňoval na fakt, že ve zprávě o daňové kontrole jsou uvedeny doklady, které nebyly obsahem výzvy k prokázání skutečností ze dne 27. 7. 2012. Na základě těchto dokladů (konkrétně se jednalo o faktury: [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] a doklady za pohonné hmoty) pak byly vyloučeny příslušné náklady ze základu daně. Žalobce namítal, že se žalovaný nesprávně odvolává na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, v němž Nejvyšší správní soud řešil případ, kdy z výzvy nebylo možné seznat, proč správce daně považoval ve výzvě uvedené faktury za sporné. Posuzovaný případ je ale jiný v tom, že výzva ze dne 27. 7. 2012 [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] vůbec neobsahovala.
11. K faktuře [REDACTED] žalobce uvedl, že se jednalo o výdaj za marketingovou studii, která sloužila k naplňování konkrétního podnikatelského záměru, odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005 - 79. Faktura [REDACTED] byla vystavena za analýzu webové prezentace. Správce daně dle žalobce u této faktury neprokázal porušení právních předpisů ani ekonomických souvislostí, pouze namítal neúplnost poskytnutých služeb. U faktury F 2009142 šlo o uhrazenou zálohu realitní kanceláři, která je podle obchodních zvyklostí nevratná a slouží k pokrytí služeb, které byly poskytnuty, i když k pronájmu nebytových prostor nedošlo. K úhradě na faktuře uvedené částky byl žalobce dle sjednané smlouvy povinen. Žalobce konstatoval, že částky za poskytnuté služby nevzbuzují pochybnosti vzhledem k jejich výši.
12. Pokud jde o posouzení dalších nákladových položek, žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného ohledně nákupu dlažby na základě dokladu d127 v hodnotě 10 031 Kč. Namítal, že vlastní nebo si pronajímá více nemovitostí, na kterých se v každém roce provádí údržba a velké množství oprav. Vzhledem k pětiletému odstupu mezi daňovou kontrolou a realizací si jednatel žalobce nepamatoval, kam byla položena konkrétní dlažba uvedená ve výzvě. Z účetnictví zjistil, že je zaúčtována na středisko v [REDACTED]. Při místním šetření dne 10. 1. 2013 si vzpomněl, že obkládali koupelny v bytech určených k pronájmu, které vlastnil rovněž v [REDACTED]. V bytě, který byl ohledán při místním šetření, měnil nájemník v roce 2011 v koupelně obklady, takže se logicky nemohlo jednat o původní dlažbu dle dokladu d127. Není pravdou, že žalobce označil pouze jeden byt, úřední osoby však další byty prohlížet nechtěly. Na rozdíl od tohoto nákladu náklad na vodoinstalační a topenářský materiál spotřebovaný rovněž v bytech v [REDACTED] správce daně jako náklad uplatněný v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů uznal. Postup správce daně při hodnocení důkazních prostředků tak dle žalobce není jednotný ani předvídatelný.
13. Jako další příklad nesprávného postupu správce daně žalobce uváděl neuznání nákladu na reklamu a propagaci dle faktury [REDACTED]. Zdůraznil, že jako důkazní prostředek předložil smlouvu o prodeji reklamních a marketingových práv a fotografií závodního automobilu poskytovatele služeb se svým logem. Poskytovatel služby J. S. vyslechnutý jako svědek pak předložil další originál fotografie závodního a doprovodného vozu s logem žalobce.

Ve svědecké výpovědi svědek jednoznačně potvrdil, že s žalobcem uzavřel obchodní vztah, potvrdil předmět plnění - poskytování reklamních a marketingových služeb, výši odměny i její úhradu. Správce daně tento důkaz vyloučil jako nevěrohodný bez jakékoliv přezkoumatelné správní úvahy jen proto, že potvrzoval tvrzení žalobce. Správce daně se nezabýval

ani předloženými fotografiemi a zaměřil svou pozornost pouze na webové stránky, které vůbec nebyly předmětem plnění z uzavřené smlouvy. Reklama a propagace žalobce se jednoznačně uskutečnila, poskytnutá služba byla na základě předmětného dokladu ze strany žalobce uhrazena a žalobci bylo plnění doloženo předáním fotodokumentace. Na webovém portále poskytovatele reklamních a propagačních služeb bylo ještě v průběhu daňové kontroly uvedeno logo žalobce, jako jednoho ze sponzorů J. S., a toto logo bylo pro návštěvníky uvedeného webového portálu stále interaktivní, tj. jeho prokliknutím se otevířely aktuální webové stránky žalobce. Správce daně nerozporoval objektivnost předložených důkazních prostředků, přesto dospěl k závěru, že skutečná realizace fakturovaného pronájmu reklamní plochy dle předložené smlouvy prokázána nebyla. Svědeckou výpověď J. S. vyhodnotil jako nedůvěryhodnou na základě vlastního zjištění z internetu, které učinil pět let po uskutečnění plnění reklamních služeb. Svědek nedostatečnost internetové prezentace vysvětlil tím, že v roce 2008 s webovými stránkami teprve začínal. Správce daně také opomíjí zásadní vlastnost internetu jako informačního zdroje, a to skutečnost, že informace na internetu zastarávají, je možné je libovolně měnit, mazat, přetvářet. Žalobci není zřejmé, jak může podoba internetových stránek v roce 2013 a 2014 poskytnout správci daně důkaz o skutečnostech v roce 2010. Komparací žalobce zjistil, že na tisku ze dne 18. 9. 2013 je uvedeno 20 firem a na tisku ze dne 17. 3. 2014 35 firem, a to v úplně jiném formátu. Těmito skutečnostmi se žalovaný nezabýval. Je možné, že 18. 9. 2013 došlo k neúplnému tisku stránky se sponzory.

III. Vyjádření žalovaného

14. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný zdůraznil, že většina žalobních námitek kopíruje odvolací námitky a námitky, které byly žalobcem vzneseny v předcházejícím soudním řízení. Vypořádání těchto námitek tak již prošlo soudním přezkumem. Krajský soud se s argumentací žalovaného ztotožnil, za důvodnou označil pouze jednu žalobní námitku týkající se daňových dokladů F2009072 (automatizované zpracování dat a rešerše ve výši 30 400 Kč), F2009122 (analýza webové prezentace ve výši 16 200 Kč), F2009142 (zprostředkování pronájmu ve výši 25 000 Kč) a nákladů na pohonné hmoty.
15. Žalovaný připustil, že ve výzvě k prokázání skutečností absentovalo vyjádření pochybností ohledně daňové účinnosti výdajů dle daňových dokladů **XX**, **XX** a **XX** i ohledně nákladů na pohonné hmoty. Žalobce však nebyl dle žalovaného nijak zkrácen na svých právech, neboť mu byl v průběhu daňové kontroly poskytnut dostatečný časový prostor k prokázání daňové uznatelnosti sporných výdajů. Závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, jsou dle žalovaného na projednávaný případ plně aplikovatelné. Při ústním jednání dne 25. 10. 2012 byl žalobce správcem daně seznámen se zjištěními v rámci daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za posuzované zdaňovací období, i s tím, jaké důkazní prostředky

předložil v reakci na výzvu vydanou v souvislosti s daňovou kontrolou na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2009 a jak hodnotí tyto důkazy správce daně v rámci daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob. Žalobce se k těmto zjištěním vyjádřil v podání,

které bylo správci daně doručeno dne 19. 11. 2012, a v rámci ústního jednání dne 4. 12. 2012,

při němž rovněž předložil důkazní prostředky. S hodnocením předložených důkazů byl žalobce seznámen dne 4. 4. 2013. Dne 6. 5. 2013 bylo správci daně doručeno další vyjádření žalobce

a dne 14. 5. 2013 předloženy další důkazní prostředky. Se stanoviskem správce daně k těmto dodatečně doloženým důkazním prostředkům byl žalobce seznámen dne 4. 9. 2013. Správce daně dospěl k závěru, že ani těmito dodatečně doloženými důkazními prostředky nebyly odstraněny pochybnosti správce daně ohledně daňové uznatelnosti nákladů dle shora uvedených daňových dokladů. K tomuto stanovisku se žalobce opětovně vyjádřil v podání, které bylo správci daně doručeno dne 14. 10. 2013 a dne 24. 10. 2013 byly správci daně doručeny další důkazní prostředky. S hodnocením těchto nově doložených důkazů byl žalobce seznámen dne 17. 2. 2014 s tím, že v případě faktury  (rešerše a analýza trhu) správce daně osvědčil část předložených důkazních prostředků a uznal částku ve výši 20 000 Kč jako daňově účinný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. U zbývajících daňových dokladů ke změně kontrolního zjištění nedošlo. Z popsaného postupu správce daně dle žalovaného jednoznačně vyplývá, že žalobce byl postupně seznamován s hodnocením jím předložených důkazů, a vždy mu byl poskytnut dostatečný časový prostor, aby se ke stanovisku správce daně ohledně odnocení důkazů mohl vyjádřit. Pokud žalobce v žalobě namítá nesprávné vyhodnocení důkazů, které předložil v průběhu daňové kontroly k těmto daňovým dokladům, žalovaný se touto otázkou neměl důvod v napadeném rozhodnutí zabývat, neboť odvolací námitka byla zaměřena pouze na procesní aspekt seznámení žalobce s pochybnostmi stran těchto dokladů. Domníval-li se žalobce, že správce daně pochybil, nic mu nebránilo skutková zjištění správce daně rozporovat již v odvolacím řízení. Dle žalovaného nejsou tyto námitky soudně přezkoumatelné.

16. K dalším namítaným procesním pochybením správce daně žalovaný uvedl, že správce daně nemůže rezignovat na prověřování zanedbatelných nákladových položek. Velký rozsah kontrolovaných dokladů v posuzované věci byl adekvátní rozsahu a charakteru zaúčtovaných položek. Co se týče hodnocení důkazů, správce daně postupoval dle § 8 odst. 1

daňového řádu a důkazy hodnotil jednotlivě i ve vzájemných souvislostech a přihlédl ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Své závěry srozumitelně a přezkoumatelně odůvodnil, opakovaně umožnil žalobci

se k těmto závěrům v průběhu daňové kontroly vyjádřit a vždy jej seznámil se svým stanoviskem k nově doloženým důkazům. Žalobce opakovaně navrhoval jako důkazní prostředek výslech svědka, svědka však neidentifikoval údaji potřebnými pro jeho ztotožnění ani nesdělil,

o kterých skutečnostech bude svědek vypovídat. K takto obecně vznesenému návrhu na výslech svědka nelze přihlédnout. Zpráva o daňové kontrole obsahuje dle žalovaného všechny náležitosti v souladu s § 88 odst. 1 daňového řádu. Skutečnost, že žalobce

nesouhlasí s hodnocením důkazů správcem daně, není důvodem pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. K námitce, že dodatečné platební výměry byly vydány v den následující po projednání zprávy o daňové kontrole, žalovaný konstatoval, že tomuto postupu správce daně není co vytknout. V souladu

s § 147 odst. 4 daňového řádu se za odůvodnění dodatečných platebních výměrů v daném případě považuje zpráva o daňové kontrole. Vydání dodatečných platebních výměrů je tak do určité míry administrativním úkonem správce daně, s jehož provedením není třeba vyčkávat. Správce daně při vydání dodatečných platebních výměrů postupoval bez zbytečných průtahů v souladu s § 7 odst. 1 daňového řádu. K námitce, že oznámení dodatečných platebních výměrů nemůže být způsobilé prodloužit lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, žalovaný odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 12. 5. 2017, č. j. 59 Af 34/2015 - 105, kde se soud podrobně vyjádřil k otázce prekluze práva doměřit žalobci daň z příjmů právnických osob za posuzované zdaňovací období a za zdaňovací období od 1. 6. 2009 do 31. 5. 2010.

17. Ohledně nákupu dlažby dle daňového dokladu [XX] ve výši 10 031 Kč žalovaný upozornil, že žalobce nejprve tvrdil, že dlažba byla použita v provozovně v Doksech, poté co bylo správcem daně provedeno místní šetření v provozovně v [XX] a dlažba nebyla v této provozovně nalezena, změnil žalobce své tvrzení tak, že dlažba je umístěna v pronajímaném bytě. Správce daně proto provedl místní šetření v pronajímaném bytě a pořídil fotografie dlažby. Následně ověřoval, zda dlažba zachycená na fotografiích z místního šetření, je dlažba [XX] dle daňového dokladu d127 prostřednictvím internetu. Dle žalovaného nelze přisvědčit žalobci,

že bylo prokázáno, že dlažba byla v pronajímaném bytě nájemcem vyměněna, neboť prohlášení nájemce neshledal správce daně ani žalovaný věrohodným. Prohlášení nájemce bylo v rozporu s předchozími vyjádřeními žalobce a neodpovídalo ani množství použité dlažby. V prohlášení také není uvedeno, že byla vyměněna dlažba [XX], pouze se v něm obecně konstatuje, že byla vyměněna původní dlažba a obklady. Žalobce následně doplnil své předchozí tvrzení v tom smyslu, že dlažba byla použita i v jiných bytech, aniž by však konkrétně identifikoval byty nebo nájemce, které by bylo možné vyslechnout jako svědky, ani nedoložil jiné důkazní prostředky k prokázání svého tvrzení (například fotografie dlažby v těchto bytech, prohlášení nájemců apod.). V případě vodoinstalačního a topenářského materiálu byla situace jiná. Žalobce předložil mimo jiné daňové doklady, účetní deník, hlavní účetní knihu, inventární kartu hmotného majetku, fotografie materiálu a jeho zapojení a prohlášení paní [XX] o tom, že v říjnu a listopadu roku 2008 byla v pronajatém bytě žalobcem provedena oprava topení.

Tyto důkazní prostředky v kontextu tvrzení žalobce v podání ze dne 14. 10. 2013, že materiál byl spotřebován v rámci opravy celého bytového domu, a nikoliv pouze v bytě pronajatém paní [XX], vyhodnotil správce daně jako důkaz o tom, že náklady ve výši 18 037 Kč

a 7 264, 87 Kč byly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného se nejedná o obdobnou situaci jako v případě daňového dokladu d127, neboť

žalobcem nebyly předloženy takové důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, že nakoupený materiál za 10 031 Kč sloužil k dosažení zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů.

18. Pokud jde o reklamu a propagaci dle daňového dokladu F2008565 ve výši 180 000 Kč, žalovaný konstatoval, že žalobce v žalobě opomíjí, že postupně předložil dvě smlouvy s odlišným předmětem plnění (Smlouvu o prodeji reklamních a marketingových práv a o spolupráci při finančním zajišťování provozu závodního týmu v soutěžním období ze dne 4. 2. 2008 a Smlouvu o prodeji reklamních a marketingových práv ze dne 24. 3. 2008). Fotografie, které byly správci daně předloženy, byly konfrontovány s fotografiemi umístěnými na internetových stránkách [REDAKCE], přičemž bylo zjištěno, že na všech 61 fotografiích závodního vozidla logo žalobce chybělo. Stejně tak bylo zjištěno, že žalobce nebyl uveden mezi subjekty poskytujícími panu [REDAKCE] sponzorství v daném zdaňovacím období. Tyto informace byly ověřeny z aktivních webových stránek, které nelze zpětně jakkoliv měnit. Výpověď pana [REDAKCE] správce daně ani žalovaný neosvědčili jako důkaz o tom, že náklady ve výši 180 000 Kč byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 zákona o dani z příjmů, neboť svědek nevysvětlil, proč byly postupně uzavřeny dvě smlouvy, ani rozdíl mezi předloženými fotografiemi a fotografiemi umístěnými na jeho internetových stránkách.

IV. Právní posouzení soudem

19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích žalobních bodů, kterými je v duchu dispoziční zásady, jíž je správní soudnictví ovládáno, vázán, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu, v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
20. Žalobce v žalobě z velké části opakuje námitky, které uplatnil již proti předchozímu rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2015, č. j. 22231/15/5200-11431-711429, a ke kterým se zdejší soud podrobně vyjádřil v rozsudku ze dne 12. 5. 2017, č. j. 59 Af 34/2015 - 105, který nabyl právní moci dne 14. 5. 2017. Zdejší soud neshledal žádný důvod, proč by se měl od závěrů v tomto rozsudku uvedených odchýlit.
21. K procesním námitkám žalobce soud na uvedený rozsudek odkazuje zcela. Ke shodným žalobním námitkám tehdy uvedl:
22. „Rozsah kontrolovaných dokladů odpovídal charakteru a rozsahu záúčtovaných položek, které měl žalobce v účetních denících kontrolovaného období. Daňově uznatelný náklad je však pouze takový, u něhož daňový subjekt jednoznačně a nespochybnitelně prokáže jeho daňovou uznatelnost. Pokud žalobce namítá, že měl správce daně možnost vyslechnout další svědky, je třeba zdůraznit, že žalobce další osoby jako svědky neidentifikoval,

ani neuvedl, jaké konkrétní skutečnosti hodlá výsledkem dalších osob prokázat nebo vysvětlit. Soud ověřil, že tak neučinil ani ve vyjádření doručeném správci daně dne 2. 3. 2014, na které se odvolával v žalobě.

23. Soud také nemůže souhlasit s tvrzením žalobce, že zpráva o daňové kontrole nebyla dne 21. 8. 2014 schopná projednání. Zpráva obsahovala náležitosti podle § 88 daňového řádu a neobsahovala žádná zjištění, k nimž by se zástupce žalobce neměl možnost vyjádřit. Fakt, že žalobce nesouhlasil s hodnocením důkazů tak, jak je provedl správce daně, není důvodem pro odepření podpisu. Podpis projednání zprávy v žádném případě neznamena, že daňový subjekt souhlasí se závěry správce daně uvedenými ve zprávě. Potvrzuje tím pouze skutečnost, že s ním zpráva byla projednána. Dostatečným důvodem pro odepření podpisu zprávy může být např. skutečnost, že daňový subjekt předložil či navrhl v rámci projednávání zprávy důkazní prostředky a správce daně se jimi odmítl zabývat a tento svůj postup dostatečně neodůvodnil. Tak tomu však v projednávaném případě nebylo. Zpráva o daňové kontrole byla zástupci žalobce předložena dne 14. 4. 2014, zástupce žalobce vzhledem k obsáhlosti zprávy požádal o možnost seznámit se s výsledky uvedenými ve zprávě předem. Zároveň byl dojednán termín dokončení projednání zprávy. Zpráva o daňové kontrole byla zástupci žalobce odeslána elektronicky dne 15. 4. 2014. Ve sjednaném termínu dne 23. 4. 2014 se zástupce žalobce dostavil k dokončení projednání zprávy. Zástupce žalobce namítal, že zpráva nebyla vyhotovena v souladu s daňovým řádem, neobsahuje výsledek kontrolního zjištění, provedené důkazní prostředky ani jejich hodnocení. Zástupce žalobce nesouhlasil se všemi body zprávy, své výhrady však blíže nekonkretizoval. Nelze proto správci daně vyčítat, pokud setrval na svých závěrech a zprávu o daňové kontrole již dále nedoplňoval.
24. Z obsahu protokolu o ústním jednání dne 21. 8. 2014 vyplývá, že komunikace mezi správcem daně a zástupcem žalobce byla skutečně problematická, vyvolaná zřejmým nesouhlasem zástupce žalobce s kontrolními zjištěními správce daně. Kromě jediné věty však zástupce žalobce žádné výhrady k protokolaci neměl. Soud v postupu správce daně neshledal žádné zásadní pochybení, které by zástupce žalobce opravňovalo k odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Takovým důvodem nemohlo být ani to, že ve spise nebyla nalezena smlouva o poskytování reklamních a marketingových služeb, neboť to byl žalobce, kdo smlouvu správci daně předložil a její obsah tudíž znal. O termínu konání ústního jednání byl zástupce žalobce vyzooměn s dostatečným předstihem, o změnu termínu jednání nepožádal. Pokud v minulosti správce daně se zástupcem žalobce termín ústního jednání předjednával, jednalo se o vstřícnost ze strany správce daně, daňový řád mu však takovou povinnost neukládá. Soud také nespátřuje nic divného na tom, že dodatečné platební výměry byly vydány bezprostředně po projednání zprávy o daňové kontrole, když nevidí rozumný důvod, proč by měl správce daně s jejich vydáním vyčkávat.
25. K námitce, že daňovou kontrolu provedla neoprávněná, resp. podjatá úřední osoba, soud uvádí, že orgánem věcně (a místně) příslušným k provedení daňové kontroly byl správce daně jako celek, určení oprávněných úředních osob bylo především otázkou vnitřní příslušnosti v rámci daného orgánu. Zároveň jednoznačná identifikace oprávněných úředních osob v úředním záznamu ze dne 6. 3. 2012 umožňovala žalobci využít práva uplatnit případnou námitku podjatosti. Takovou námitku však žalobce vznesl až po skončení daňové kontroly v odvolání

proti dodatečným platebním výměrům a žalovaný se s ní vypořádal na str. 25 napadeného rozhodnutí. Soud k tomu dále poznamenává, že v průběhu řízení, tak jak je zachyceno ve správním spise, nenalezl žádný náznak šikanózního či jinak zaujatého jednání ze strany správce daně. Ani výhrady žalobce nejsou v tomto směru jednoznačné a konkrétní, když na jedné straně hovoří o snaze správce daně doměřit daň za každou cenu, na straně druhé ho obviňuje z protahování daňové kontroly.“ Pro úplnost soud poznamenává,

že i v napadeném rozhodnutí žalovaný řešil námitku podjatosti na str. 25.

26. Zdejší soud se v citovaném rozsudku ze dne 12. 5. 2017, č. j. 59 Af 34/2015 - 105, podrobně zabýval i otázkou prekluze práva státu žalobci daň z příjmů právnických osob za dané zdaňovací období doměřit. K námitce, že k prodloužení lhůty o rok nedošlo, protože dodatečné platební výměry byly vydány nezákonně na základě zprávy o daňové kontrole, která nebyla s žalobcem řádně projednána, kterou žalobce v nyní projednávané žalobě zopakoval, zdejší soud tehdy uvedl: „Tyto okolnosti jsou však z hlediska běhu prekluzivní lhůty irelevantní. Běh lhůty pro stanovení daně je jasně upraven v § 148 daňového řádu a žádné jiné okolnosti nelze brát v potaz. Pro úplnost soud dodává, že i kdyby dodatečné platební výměry byly vydány nezákonně, byl by to důvod pro jejich zrušení v rámci řízení o odvolání, případně v řízení o správní žalobě proti rozhodnutí odvolacího orgánu z důvodu jejich nezákonnosti, nikoliv z důvodu prekluze práva daň doměřit.“

27. Jediné pochybení, které zdejší soud ve svém zrušujícím rozsudku žalovanému vytkl, žalovaný napravit na str. 17 - 19 napadeného rozhodnutí, kde podrobně reagoval na odvolací námitku, že ve zprávě o daňové kontrole jsou uvedeny doklady , ,  a doklady za pohonné hmoty, na jejichž základě byly vyloučeny náklady ze základu daně, které však nebyly obsahem výzvy k prokázání skutečností ze dne 27. 7. 2012. Zdejší soud se závěry žalovaného ztotožnil. Nedostatečným odůvodněním výzvy ze dne 27. 7. 2012 došlo toliko k tomu, že žalobce byl s konkrétními pochybnostmi správce daně ohledně uvedených dokladů seznámen cca o tři měsíce později (dne 25. 10. 2012); daňová kontrola přitom byla ukončena až dne 21. 8. 2014. Výzva správce daně je sama o sobě sice nekonkrétní, ale po jejím vydání správce daně provedl celou řadu úkonů, k nimž se mohl žalobce vyjadřovat, případně na ně reagovat svými vlastními návrhy na dokazování, což ostatně činil; správce daně tedy žalobci poskytl dostatečný prostor pro případné procesní reakce na jeho konkrétní pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti předložených faktur a žalobce nebyl nakonec nijak zkrácen ve svých procesních právech. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, je na posuzovaný případ plně aplikovatelný.

28. K námitkám, v nichž žalobce namítal nesprávné vyhodnocení důkazů, které předložil v průběhu daňové kontroly ke shora uvedeným daňovým dokladům, je především nutné konstatovat, že v průběhu odvolacího řízení žalobce tyto námitky vůbec neuplatnil. V odvolání toliko uvedl, že: „ve zprávě o daňové kontrole jsou uvedeny doklady, na základě nichž byly vyloučeny náklady ze základu daně, přičemž nebyly obsahem výzvy k prokázání skutečností č. k.

129707/12/172931500684

ze dne 27. 7. 2012. Jedná se konkrétně o tyto doklady: zdaňovací období od 1. 6. 2008 do 31. 5. 2009 - F2009072, F2009122, F2009142, doklady na pohonné hmoty.“ Žalovaný proto svou argumentaci

v napadeném rozhodnutí zaměřil především na procesní aspekt seznámení žalobce s pochybnostmi správce daně ohledně těchto dokladů. Uvedené námitky nebyly ostatně uplatněny ani v žalobě proti předchozímu rozhodnutí žalovaného ve věci. Přesto soud nemůže souhlasit s názorem žalovaného, že nejsou vůbec soudně přezkoumatelné, jedná se totiž o právní posouzení uznatelnosti vynaložených nákladů, nikoli o nová skutková tvrzení. Nezákonnost napadeného rozhodnutí lze totiž namítat vždy bez ohledu na to, zda byla tato nezákonnost namítána již ve správním řízení. V situaci, kdy ale žalobce neuplatnil v odvolání žádnou věcnou námitku směřující proti vyhodnocení předložených dokladů, lze důvody, proč správce daně neuznal náklady na jejich základě vynaložené jako náklady uplatněný v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů, hledat pouze na úrovni řízení v I. stupni. Zdejší soud má za to, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole na str. 29 - 34 podrobně zdůvodnil, proč má za to, že žalobce neprokázal, že náklady ve výši 10 400 Kč (XX), 16 200 Kč (XX) a 25 000 Kč (XX) sloužily žalobci k zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů. Naproti tomu žalobce v žalobě pouze zopakoval svá vyjádření z průběhu správního řízení, aniž by relevantně zpochybnil závěry, ke kterým správce daně ve zprávě o daňové kontrole dospěl.

29. S námitkami ohledně neuznání výdajů za nákup dlažby na základě dokladu d127 se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí na str. 13-15. Soud se závěry žalovaného souhlasí. Žalobce nejprve tvrdil, že dlažba byla použita v provozovně v XX. K tomuto tvrzení předložil jako důkaz výpis z účetního deníku s označením této provozovny. Když správce daně při místním šetření tuto dlažbu v provozovně nenalezl, začal žalobce tvrdit, že dlažba je umístěna v pronajímaném bytě. Při šetření v označeném bytě žalobce ukázal správci daně dlažbu, kterou správce daně fotoaparátem zdokumentoval, a následně na internetu ověřoval tvrzení žalobce, že se jedná o dlažbu zakoupenou na základě dokladu XX XX, a zjistil, že nikoliv. Následně doložené prohlášení nájemce, že dlažba položená žalobcem v roce 2008 byla nájemcem odstraněna, správce daně nepovažoval za důkaz prokazující, že v bytě byla původně žalobcem položena dlažba XX. Žalobce poté doplnil, že dlažba byla použita i v jiných bytech, které však neoznačil. V případě pravdivosti tvrzení žalobce o umístění dlažby v dalších bytech bylo v zájmu žalobce tyto byty v průběhu daňové kontroly označit a předložit příslušnou dokumentaci dlažby. Pokud žalobce namítá, že při místním šetření označil více bytů, kde měla být předmětná dlažba položena, úřední osoby však další byty prohlížet nechtěly, není toto tvrzení ničím podloženo. V protokolu o místním šetření není žádná zmínka o tom, že by žalobce kromě bytu, který správce daně navštívil, označil nějaký další byt, v němž se dlažba měla nacházet. Soud souhlasí s žalovaným, že se nejednalo o obdobnou situaci jako v případě vodoinstalačního a topenářského materiálu, kdy žalobce kromě daňových dokladů předložil i účetní deník, hlavní účetní knihu, inventární kartu hmotného majetku, fotografie materiálu a jeho zapojení a prohlášení paní XX o tom, že v říjnu a listopadu roku 2008 byla v pronajatém bytě žalobcem provedena oprava topení.

30. K neuznání nákladů za reklamu a propagaci soud opět v podrobnostech odkazuje na závěry žalovaného uvedené v napadeném rozhodnutí na str. 15 - 16. Není pravdou, že důkazy předložené žalobcem správce daně i žalovaný ignorovali. „*Existence rozporů mezi jednotlivými důkazy není neobvyklá, přičemž v takové situaci je správní orgán povinen důkazní postup řádně popsat a logicky i věcně přesvědčivě odůvodnit, jakým způsobem se s těmito rozpory vypořádal a z jakých důvodů uvěřil jedné z vzájemně protichůdných skutkových verzí*“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2006, č. j. 6 As 47/2005 - 84). V této souvislosti je vhodné zdůraznit, že hodnocení důkazů je věcí správního orgánu a je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Soud konstatuje, že žádný logický rozpor v hodnocení důkazů, tak jak ho provedl správce daně a žalovaný, neshledal. Svědek nedokázal spolehlivě vysvětlit, jak je možné, že na žádné z 61 fotografií ze závodů, jichž se v roce 2008 účastnil, logo žalobce na závodním automobilu nebylo. Soud chápe, že správce daně nepřijal žalobcovo vysvětlení ohledně změny kapotáže, protože pokud by byla kapota vyměněna při všech závodech sezony 2008, nesplnil by svědek ujednání smlouvy o prodeji reklamních a marketingových práv. Navíc reklamy ostatních sponzorů na závodním voze zobrazeny byly. Správce daně také ověřoval tvrzení žalobce ze dne 2. 3. 2014, že logo žalobce jako jednoho ze sponzorů je na webových stránkách svědka stále interaktivní. Zjistil, že toto logo bylo na webové stránky umístěno nově, na archivních webových stránkách uvedeno nebylo (viz úřední záznam ze dne 17. 3. 2014), správci daně se proto lze jen stěží divit, že tento důkazní prostředek vyhodnotil jako účelový.

V. Závěr a náklady řízení

31. Ze shora uvedených důvodů soud zamítl podanou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.
32. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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.

Liberec dne 21. května 2019

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu