



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a JUDr. Terezy Kučerové ve věci

žalobce: **Golden Snack, s.r.o.,**
se sídlem Záhostice 40, 391 55 Chýnov
zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem
sídlům Divadelní 4, 602 00 Brno

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2018 č. j. 22472/18/5200-11432-711891,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství Brno ze dne 22. 5. 2018 č. j. 22472/18/5200-11432-711891 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228,-- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci.

1. Žalobce podal přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2012 dne 28. 6. 2013, na základě kterého mu daň byla vyměřena platebním výměrem ze dne 12. 7. 2013. Následně podal žalobce dodatečné daňové přiznání za totéž zdaňovací období, na základě kterého mu daň byla vyměřena dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 8. 2014. Přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013 podal žalobce dne 27. 6. 2014, na základě kterého mu byla daň vyměřena platebním výměrem ze dne 2. 7. 2014. Následně na základě dodatečně podaného daňového přiznání za totéž zdaňovací období byla daň žalobci vyměřena dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 11. 2014.
2. Dále byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 171.000 Kč a za zdaňovací období roku 2013 ve výši 156.750 Kč z moci úřední na základě provedené daňové kontroly zahájené u žalobce dne 29. 10. 2015, která byla ukončena dne 4. 5. 2017 doručením zprávy o daňové kontrole. Kontrola na dani z příjmu právnických osob byla prováděna v plném rozsahu. Předmětem doměření se stalo kontrolní zjištění týkající se neoprávněného uplatnění nákladů na základě faktur od společnosti RAXAND s. r. o. v celkové výši 900.000 Kč za zdaňovací období 2012 a ve výši 825.000 Kč za zdaňovací období 2013 za reklamní činnost (poskytnutí bočních ploch automobilů za účelem reklamy a propagace na třech dodávkových automobilech), která nebyla dle správce daně provedena. Tato kontrolní zjištění byla předmětem odvolacího řízení.
3. Před zahájením daňové kontroly měl správce daně k dispozici poznatky z vyhledávací činnosti z podání Obvodního státního zastupitelství pro Prahu 7 doručeného dne 21. 7. 2015 z údajů poskytnutých Policií ČR, Praha 1 doručených dne 16. 10. 2015. Z těchto písemností vyplývalo, že žalobce disponoval smlouvou o reklamních službách. Dále byl k dispozici znalecký posudek z oboru písmoznalectví ze dne 25. 1. 2015, z něhož vyplynulo, že na smlouvách o pronájmu reklamní plochy a fakturách, které byly předloženy ke znaleckému zkoumání č. 1051012, 71101, 71109, 70112, 71012, 201312 nebyly pravé podpisy jednatele společnosti RAXAND s. r. o. J. K., jednalo se o padělky. S vysokou pravděpodobností znalec označil jako pisatelku sporných podpisů L. K. K podpisům na fakturách a smlouvě o pronájmu poskytl vysvětlení J. K. dne 29. 7. 2014 a uvedl, že jednatelem společnosti byl od března 2005, na žádost L. K., která firmu řídila. Prováděl podlahářské práce a účetnictví vedla O. V.. Uvedl, že za obchodní společnost žalobce nic nesjednával, neměl žádné razítko a podepisuje se jinak. Rovněž podal oznámení Policii ČR na podvodné jednání. K věci se vyjádřila S. M., jednatelka žalobce, která dne 19. 6. 2014 uvedla, že smlouva byla podepsána jednatelem Ing. J. M. a podmínky uzavření smlouvy sjednával společník společnosti žalobce Ing. K. P.. Tento společník dne 5. 11. 2014

k věci uvedl, že předmětnou smlouvu pouze zprostředkoval a nepamatoval si podrobnosti podpisu smlouvy, ani to, kdo ji za společnost RAXAND podepisoval. Ing. J. M. dne 17. 10. 2014 uvedl, že smlouvu pouze podepsal a potvrdil vyjádření, že vše dojednal Ing. K. P. Sám žádné vozidlo s reklamou neviděl, a to ani na fotografii. Vysvětlení poskytla L. K. dne 20. 7. 2014, která uvedla, že J. K. byl jednatelem a ten podepsal smlouvu o pronájmu reklamní plochy. O jaká vozidla se mělo jednat, nevěděla. Účetní žalobce O. V. dne 8. 10. 2015 uvedla, že vedla účetnictví do roku 2013, poté ho předala J. K. za účasti L. K. Faktury za reklamu nosila buď L. K. nebo J. K. Obchodní společnost RAXAND zřejmě neměla vozidla.

4. Po zahájení daňové kontroly dne 29. 10. 2015 proběhlo dne 6. 11. 2015 místní šetření. Žalobce předložil smlouvu o pronájmu reklamní plochy, kdy předmětem pronájmu mělo být poskytnutí bočních ploch automobilů nájemci za účelem reklamy a propagace na třech dodávkových autech Mercedes Sprinter 212 D bílé barvy, Mercedes 310 bílé barvy, Ford Tranzit 120 L bílé barvy. Správce daně formou dožádání ověřoval u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, zda společnost RAXAND s. r. o. podávala v letech 2005 až 2013 daňová přiznání, kdo za tuto společnost jedná a zda je společnost kontaktní. V odpovědi ze dne 14. 3. 2016 bylo uvedeno, že nebylo možné ověření provést, neboť osoba O. V. sdělila, že ukončila spolupráci a společnost RAXAND s. r. o. je nekontaktní. Dále bylo zjištěno, že tato společnost vykazovala povinnost na silniční dani k jednomu motorovému vozidlu, a to Škoda Fabia Combi do roku 2009. V následujících letech nebyla vlastníkem ani držitelem žádného vozidla. Následně správce daně provedl výsledky svědků J. K., Ing. K. P. a L. K. Výpovědi těchto osob byly stejně jako v podaných vyjádřeních a vysvětleních na Policii ČR, v rozporu. Správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností ze dne 9. 6. 2016, kdy požadoval prokázat, že reklama dle smlouvy o pronájmu reklamní plochy byla skutečně realizována, fakturované částky byly ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů daňově účinné. Žalobce měl prokázat, na jakých konkrétních vozidlech byla reklama umístěna, jaké byly poznávací značky automobilů a případně k tomu předložit důkazní prostředky. Žalobce odpověděl na výzvu správci daně dne 18. 7. 2016, která obsahovala jednu fotografii automobilu s umístěním reklamy pořízenou dne 18. 6. 2012. Následně byla dne 18. 10. 2016 na návrh žalobce provedena svědecká výpověď O. V., bývalé účetní společnosti RAXAND s. r. o. Ta uvedla, že si neuvědomuje, ani nepamatuje, že by účtovala o hmotném majetku či pronájmu automobilů. Pamatovala si faktury od dodavatelů podlahářských prací.
5. Dne 23. 10. 2016 podal žalobce proti postupu správce daně stížnost. Předmětem stížnosti byl postup správce daně, kterým byla zahájena daňová kontrola, ačkoli nebyl žalobce vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Stížnost byla uznána nedůvodnou stejně jako stížnost proti postupu správce daně, kterým žalobci nebylo umožněno nahlédnout do spisu v požadovaném rozsahu. V odpovědi žalobce na výzvu správce daně nebyly odstraněny pochybnosti a dle správce daně neunesl své důkazní břemeno. Nevěrohodné a vzájemně odporující si a neprůkazné svědecké výpovědi L. K., J. K. O, V, nebyly správcem daně osvědčeny jako důkaz toho, že deklarovaná služba byla skutečně realizována. Žalobce byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění dne 13. 1. 2017, k čemuž byla žalobci na jeho žádost poskytnuta třicetidenní lhůta k vyjádření k předloženému kontrolnímu zjištění. Na základě žádosti žalobce byla tato lhůta prodloužena do dne 10. 3. 2017. Vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění bylo správci daně doručeno dne 20. 3. 2017. Toto vyjádření žalobce nezměnilo výsledek kontrolního zjištění, a proto správce daně daňovou kontrolu ukončil.

Žalobce požadoval zaslání zprávy o výsledku daňové kontroly do datové schránky, což nastalo dne 4. 5. 2017, kdy tato zpráva byla zástupci žalobce doručena.

6. Žalobce podal ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu spočívající v provádění daňové kontroly, jejíž nezákonnost spočívala v postupu, kdy žalobce nebyl vyzván ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení. Dne 26. 5. 2017 obdržel žalobce dodatečně platební výměry, proti kterým podal dne 23. 6. 2017 odvolání. O žalobě na ochranu před nezákonným zásahem rozhodl Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 20. 11. 2017 sp. zn. 51 A 37/2017, ve kterém označil zahájení a provedení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 a 2013 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2010 až listopad 2013 za nezákonné, neboť bylo povinností správce daně vyzvat žalobce podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení. Proti tomuto rozsudku nebyla podána Finančním úřadem pro Jihočeský kraj kasační stížnost. V rámci odvolacího řízení podal žalobce dne 1. 1. 2018 žalobu na ochranu proti nečinnosti žalovaného správního orgánu u Krajského soudu v Brně. Krajský soud v Brně rozhodl dne 20. 4. 2018 pod sp. zn. 29 A 2/2018 tak, že žalobu jako nedůvodnou zamítl. V rozsudku konstatoval, že žalobkyně vycházela z mylného předpokladu, že rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2017 č. j. 51 A 37/2017-29 byl problém vyřešen a žalovanému nic nebránilo o odvolání neprodleně rozhodnout. Dále je uvedeno, že z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích nelze bez dalšího dovodit, že by na jeho základě bylo nutno automaticky bez ohledu na ostatní okolnosti případu dodatečné platební výměry rušit. Řízení o zásahové žalobě automaticky nebrání, nepředznamenává, ani nekonkuruje řízení o meritu věci samé. Kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Brně byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu v Brně ze dne 28. 11. 2018 sp. zn. 10 Afs 149/2018 jako nedůvodná zamítnuta. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že rozsudek o nezákonném zásahu neposkytl přímo řešení otázky zákonnosti dodatečných platebních výměrů. Žalovaný nemohl pouze s odkazem na tento rozsudek ihned a bez dalších úvah zrušit dodatečné platební výměry pro nezákonnost. K tomu bylo odkázáno na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014-56, č. 3566/2017 Sb. NSS, z něhož vyplývá, že soudní ochrana proti daňové kontrole (rozuměj: prostřednictvím zásahové žaloby) směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem, naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolním zjištěním. Žalovaný proto musel podrobit dodatečné platební výměry samostatnému přezkumu a nemohl odvolání mechanicky vyhovět jen proto, že daňová kontrola, na jejímž základě byly vydány, proběhla nezákonně. Byť Krajský soud v Českých Budějovicích shledal daňovou kontrolu v této věci nezákonnou, povaha této okolnosti, která zasahuje daňovou kontrolu jako celek, není automatickým důvodem, pro nějž by měl žalovaný okamžitě zrušit platební výměry.
7. O odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2012, kterým byla žalobci z úřední moci doměřena daň z příjmu právnických osob v částce 171.000 Kč a sdělena povinnost uhradit penále z doměřené částky, 34.200 Kč a za zdaňovací období roku 2013, kterým byla podle zákona o daních z příjmu z moci úřední doměřena daň z příjmu právnických osob ve výši 156.750 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky, 31.350 Kč, bylo žalovaným správním orgánem rozhodnuto dne 22. 5. 2018 pod č. j. 22472/18/5200-11432-711891 tak, že odvolání žalobce bylo zamítnuto a napadená rozhodnutí Finančního

úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 22. 5. 2017 č. j. 1344969/17/2212-50524-303955 a č. j. 1346845/17/2212-50524-303955 byly potvrzeny. Žalovaný správní orgán vysvětlil právní základ případu a poukázal na podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, na základě kterých lze výdaje uznat jako daňově účinné. K tomu odkázal i na recentní judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se zabývá i rozložením důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně. Povinností žalobce bylo zajistit si pro svá tvrzení důkazy za účelem unesení důkazního břemene, k výdajům představujícím služby fakturované obchodní společností RAXAND s. r. o. ve výši 900.000 Kč v roce 2012 a ve výši 825.000 Kč v roce 2013, zda byly ve smyslu citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce předloženými důkazními prostředky dle závěru žalovaného neprokázal přijetí reklamních služeb od obchodní společnosti RAXAND s. r. o. Žalovaný správní orgán hodnotil smlouvu o pronájmu reklamní plochy a svědecké výpovědi, které byly v rámci daňového řízení provedeny. Na základě těchto výpovědí vyslovil závěr, že smlouva a faktury byly neprůkazné, nebylo prokázáno, kdo smlouvu uzavřel, kdo vystavil a podepsal faktury a že vůbec tvrzený smluvní vztah byl se společností RAXAND s. r. o. skutečně sjednán. Žádná z vyslychaných osob nebyla schopna podat konkrétní informace o podstatné a zásadní okolnosti, jakou byla identifikace vozidel, na kterých měla být reklama umístěna a identifikace osob, které měly vozidla pro tuto reklamu poskytnout. To neprokázaly ani žalobcem předložené fotografie ze dne 28. 6. 2012, 22. 4. 2011 a 2. 10. 2011, na kterých nebylo lze identifikovat značku vozidla ani SPZ, ani kde byly fotografie pořízeny, ani dobu po kterou byla reklama na voze umístěna. Fotografie nedokládaly, že žalobce skutečně přijal předmětnou reklamu a zda byla reklama vozidly na fotografiích poskytnuta v rozsahu uzavřené smlouvy, kdo byl vlastníkem vozidel, a tudíž fotografie žalovaný nepovažoval za věrohodný důkazní prostředek svědčící o přijetí předmětných služeb od společnosti RAXAND s. r. o. Navíc žalovaný vysvětlil, že nepožadoval od žalobce prokázat skutečnosti, které se nacházely ve sféře jiného daňového subjektu, žalobce měl prokázat pouze, to co on sám tvrdil ve svém daňovém přiznání, a to že vynaložil náklady na přijetí konkrétních služeb v konkrétním rozsahu a zda tyto náklady jsou ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů daňově uznatelné. V průběhu daňového řízení vydal Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudek ve věci zásahové žaloby pod sp. zn. 51 A 37/2017 ze dne 20. 11. 2017, kde označil zahájení a provedení daňové kontroly za nezákonné, neboť měl správce daně žalobce podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat k předložení dodatečného daňového tvrzení. Žalovaný správní orgán v souvislosti s citovaným rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích odkázal na usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55 ze dne 16. 11. 2016, z něhož neplyne, že řízení ve věci zásahové žaloby o použitém postupu v řízení je překážkou řízení ve věci doměření daně. Zákonnost kontroly je zkoumána z jiného pohledu a lze dospět k jinému názoru. Neplatí zde předběžná otázka a vázanost rozhodnutí jednoho soudu druhým ani zákaz dvojího řízení o stejné věci (zásada litispendence). Proto i z důvodu následného meritorního soudního řízení odvolací orgán o odvoláních věcně rozhodl. Žalovaný vysvětlil, že v době zahájení daňové kontroly na daň z příjmu právnických osob dne 22. 10. 2015 disponoval správce daně informacemi ohledně poskytnutí reklamních služeb, které byly vzájemně rozporné, o kterých nemohl učinit kvalifikovaný úsudek o správnosti či nesprávnosti tvrzené daně. Nebyl proto v této situaci schopen zformulovat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání v určité podobě, neboť výzva se nemůže zakládat na domněnkách, ale musí být podpořena zjištěným skutkovým stavem. Správce daně se

proto rozhodl ověřit uskutečnění reklamních služeb daňovou kontrolou. Žalovaný poukázal na správnost zvoleného postupu, neboť žalobce během celé doby daňové kontroly setrval na svých tvrzeních, že mu byly obchodní společnosti RAXAND s. r. o. deklarované reklamní služby skutečně poskytnuty. Daňová účinnost deklarovaných reklamních služeb zůstala po celou dobu řízení mezi stranami sporná. Žalobcův postup byl značně nesourodý, neboť na jedné straně se domáhal toho, aby správce daně před zahájením daňové kontroly jej vyzval k podání dodatečného daňového tvrzení, na druhou stranu tvrdil, že mu sporné služby byly skutečně poskytnuty. Podle žalovaného správního orgánu měl žalobce povinnost dobrovolně podat dodatečné daňové přiznání před zahájením daňové kontroly, jak mu ukládá ustanovení § 141 odst. 1 daňového řádu. Podle žalovaného se tudíž žalobce nemůže dovolávat toho, aby byl k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzván. Žalobce měl informace, které získal z řízení před orgány Policie ČR, což ovšem nelze dávat k tíži správce daně. Žalobce žádným způsobem neprojevil vůli dodatečné daňové přiznání podat. Daňová kontrola se netýkala pouze faktur přijatých od obchodní společnosti RAXAND s. r. o., ale proběhla v plném rozsahu. V daném případě byla soudem shledána daňová kontrola jako nezákonný zásah po jejím ukončení, tudíž žalovaný hodnotil, jaký má tento závěr soudu dopad na dosud vedené řízení o meritů věci. Dospěl k závěru, že nezákonnost daňové kontroly spočívala pouze ve skutečnosti, že nebyla před zahájením daňové kontroly vydána výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu, přičemž soud nezkoumal, zda další postup byl v pořádku, důkazní prostředky získány a hodnoceny v souladu se zákonem a daň byla stanovena ve správné výši. Toto přezkoumání učinil žalovaný až v konkrétním řízení o odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům, z čehož je patrné, že vady mající vliv na zákonnost odvoláním napadených rozhodnutí, neshledal. Zjištěná předmětná vada řízení nezaložila s ohledem na okolnosti konkrétního případu nezákonnost napadených rozhodnutí. Žalobce se ocitl v důkazní nouzi, nepředložil věrohodné důkazy, kterými by prokázal, že reklamní služby deklarované na fakturách vystavených společností RAXAND s. r. o. byly skutečně poskytnuty, a tudíž že náklady v celkové výši 900.000 Kč za zdaňovací období roku 2012 a 825.000 Kč za zdaňovací období roku 2013 jsou daňově účinné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu.

II. Žalobní body.

8. Proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu podal žalobce dne 24. 7. 2017 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“).
9. Žalobce v žalobě polemizoval se závěrem žalovaného správního orgánu, který vyjádřil v žalobou napadeném rozhodnutí. Doložil totiž skutečné provedení reklamy daňovými doklady, fotografiemi o provedení reklamy, smlouvou, doklady o zaplacení a rovněž to dosvědčili ve svých výpovědích L. K., Ing. K. P. a O. V. Naproti tomu J. K. ve svědecké výpovědi skutečné provedení reklamy popřel. Žalovaný se při svědeckých výpovědích L. K. ing. K. P. a O. V. přiklonil ke svědecké výpovědi J. K. Podle názoru žalobce tento postup není správný, naopak je nutné přiřknout vyšší důkazní hodnotu svědeckým výpovědím L. K. Ing. K. P. a O. V., protože tyto tři svědecké výpovědi potvrdily skutečné provedení reklamy společnosti RAXAND s. r. o. pro žalobce. Žalobce k tomu odkázal na judikaturu správních soudů, kupříkladu Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Af 43/2014 či sp. zn. 62 Af 83/2014, z nichž vyplývá, že žalobce těžko mohl znát, natož ovlivnit vnitřní uspořádání a fungování společnosti RAXAND s. r. o. a způsob, jakým tato společnost realizovala reklamu na vozidlech v tomto případě subdodavatelsky. Žalobce nenesl důkazní

břemeno k prokázání toho, jak konkrétně a s kým společnost RAXAND s. r. o. realizovala svůj smluvní závazek k uskutečnění reklamy. Obsah svědecké výpovědi J. K. proto nelze přičítat k tíži žalobci. Naopak svědci L. K., Ing. K. P. a O. V. dosvědčily, že reklama na vozidlech byla realizována a zaplacená. Žalovaný navíc nikdy nezpochybnil, že žalobce za reklamu zaplatil. Důkazní břemeno ve vztahu k tomu, komu a jak zaplatila společnost RAXAND s. r. o. na realizaci reklamy, žalobce nenese. Žalobce prokázal, že u společnosti RAXAND s. r. o. reklamu objednal, zaplatil a reklama byla realizována. Znalecký posudek z oboru písmoznalectví zmiňovaný žalovaným nebyl v rámci daňové kontroly předmětem hodnocení důkazu a v odvolacím řízení žalovaný žalobce s tímto posudkem neseznámil, takže se žalobce k němu neumí vyjádřit.

10. V další části žaloby žalobce uvedl, že v oblasti daně z přidané hodnoty platí, že pro uznání odpočtu z přidané hodnoty je dostačující předložení dokladu. Vzhledem k tomu, že žalobce daňové doklady předložil, nebyl důvod mu odeprít odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. K tomu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu, z nichž obsáhle citoval a na jejich základě uzavřel, že pokud žalobce nevěděl, nebo nemusel vědět o podvodu, nelze mu odeprít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, pokud není prokázáno, že přijaté reklamní plnění bylo součástí podvodu. Žalovaný proto nemá pravdu, když požaduje prokázat po žalobci poskytnutí reklamního plnění, protože daňové doklady žalobce předložil a tím splnil důkazní břemeno.
11. Žalobce dále poukázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 51 A 37/2017 ze dne 20. 11. 2017, který daňovou kontrolu označil za nezákonnou a z důvodu nezákonné daňové kontroly by měl dle žalobce žalovaný bez dalšího automaticky zrušit dodatečné platební výměry. K tomu dále odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 9 Ca 308/2007 ze dne 16. 12. 2009, v němž soud vyložil, že následkem nezákonnosti daňové kontroly jsou nezákonná veškerá navazující rozhodnutí, a proto měl žalovaný automaticky dodatečné platební výměry zrušit. V té souvislosti dále poukázal na rozsudky NSS sp. zn. 1 Afs 105/2012 ze dne 4. 4. 2013 a sp. zn. 4 Afs 182/2016 ze dne 21. 1. 2017. Podle žalobce není ani nutné zkoumat, v čem spočívala nezákonnost daňové kontroly, neboť je-li daňová kontrola nezákonná, důkazy z ní získané jsou taktéž nezákonné a daň na základě nezákonných důkazů je rovněž nezákonná. K tomu odkázal na ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu, z něhož citoval.
12. Podle žalobce nebylo zahájení daňové kontroly dne 29. 10. 2015 vzhledem k nezákonnosti této kontroly úkonem obnovujícím běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a proto je nutné dodatečné platební výměry i z tohoto důvodu automaticky zrušit a žádné meritorní přezkoumávání neprovádět, neboť dodatečné platební výměry byly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty. K tomu odkázal na ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu, podle něhož nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky od uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Z důvodu nezákonnosti daňové kontroly, jak bylo vysloveno v rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2017 sp. zn. 51 A 37/2017, nejednalo se o úkon obnovujícím běh prekluzivní lhůty. Žalobce dále poukázal na daňovou kontrolu, která byla zahájena 19. 11. 2013 u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2010 až září 2013 týkající se odpočtu daně na základě faktur ing. J. T. Tento úkon se netýkal společnosti RAXAND s. r. o. a určil počátek běhu nové tříleté lhůty, pouze pro stanovení daně za kontrolovaná zdaňovací období u Ing. J. T. Navíc žalobce poukázal na to, že pokud by zahájení daňové kontroly v omezeném rozsahu vždy prolamovalo běh lhůty o další 3 roky, a to po dobu celých

deseti let, pak by tato lhůta sloužila k ochraně žalovaného a nikoli k ochraně stěžovatele. Tudíž zahájení daňové kontroly dne 19. 11. 2013 nemá žádný vliv na zahájení daňové kontroly dne 29. 10. 2015 a tato daňová kontrola byla zahájena pozdě, čímž došlo k prekluzi daně z přidané hodnoty za listopad 2010 až listopad 2013 a tuto daň již nelze stanovit.

13. Podle žalobce soudní řízení ve věci sp. zn. 51 A 37/2017 nestaví prekluzivní lhůtu pro stanovení daně z příjmu právnických osob za rok 2012 a 2013 a daně z přidané hodnoty za listopad 2010 až listopad 2013, jak plyne z rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 4/2008 z 15. 8. 2008. Žalobce z tohoto rozsudku citoval.
14. Žalovaný zcela přehlédl, že v rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 51 A 37/2017 byl vyjádřen požadavek na vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečných přiznání na daň z příjmů právnických osob za rok 2012 a 2013 a daně z přidané hodnoty za listopad 2010 až listopad 2013. Žalovaný měl proto umožnit tato dodatečná přiznání podat. Tím, že tak neučinil, zkrátil žalobce na jeho právech. Žalovaný rozhodl o odvolání žalobce tak, jakoby žádný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 51 A 37/2017 nebyl vydán a žalobce vůbec žádné právo na podání dodatečných přiznání neměl. Žalobce k tomu citoval z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 183/2014 ze dne 16. 11. 2016. Žalovaný tudíž porušil to, že nesprávnou výši daně má napravit sám žalobce a tím jej zkrátil na jeho právu na správné stanovení daně z iniciativy žalobce. Nelze proto souhlasit s žalovaným, že protokolem ze dne 29. 10. 2015 byla zahájena daňová kontrola v plném rozsahu. Z obsahu spisu je vidět, že od samého počátku jiné společnosti než společnost 19. 11. 2013 nebyly zkoumány. Z těchto důvodů navrhl žalobce zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2018 č. j. 22472/18/5200-11432-711891 a věc vrátil žalovanému správnímu orgánu k dalšímu řízení.
15. Žalobce zaslal dne 10. 10. 2018 Krajskému soudu v Českých Budějovicích doplnění žaloby. V tomto doplňku zopakoval argumentaci týkající se nerespektování závazného právního názoru Krajského soudu v Českých Budějovicích žalovaným. Podle žalobce řízení ve věci zásahové žaloby je překážkou řízení ve věci doměření daně z úřední moci, neboť daň měla být podle § 143 odst. 1 daňového řádu doměřena z dodatečného přiznání. Žalobce zdůraznil, že správce daně výzvu k podání dodatečných přiznání žalobci vydat měl a jakákoliv polemika s právním názorem vysloveným v rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 51 A 37/2017 je bezpředmětná. Navíc žalobce a obchodní společnost RAXAND s. r. o. nejsou osobami spřízněnými. Žalobce rovněž nesouhlasí s názorem Generálního finančního ředitelství, který je uveden v bodu 3 metodiky, kde je uvedeno, že nezákonnost daňové kontroly neznamená, že zahájení této kontroly není úkonem obnovujícím běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Rozhodnutí o stanovení daně, rozhodnutí o opravném a dozorčím prostředku obnovují prekluzivní lhůtu dnem oznámení těchto rozhodnutí bez ohledu na pozdější zrušení takového rozhodnutí, neboť pozdější zrušení takového rozhodnutí nemá vliv na jejich oznámení. Oznámení rozhodnutí nebylo totiž zrušením rozhodnutí nijak dotčeno. K tomu žalobce odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 239/2017 ze dne 7. 2. 2018. Podle žalobce se naproti tomu § 148 odst. 3 daňového řádu týká úkonu, což znamená, že je-li úkon nezákonný, nemá účinky obnovující běh prekluzivní lhůty. Žalobce tudíž nevidí rovnítko mezi oznámením rozhodnutí a zahájením kontroly. Žalobce dovozuje, že pokud se prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně váže na existenci zahájení kontroly a

nikoliv například na sepis protokolu o ústním jednání zahajujícím kontrolu, následným vyslovením nezákonnosti zahájení daňové kontroly nedojde zpětně k negaci již jednou sepsaného protokolu. Pokud však zákonodárce vázal prodloužení prekluzivní lhůty na úkon zahájení kontroly, pak je tento úkon nezákonný a nemohl prodloužit prekluzivní lhůtu. Žalobcem dále citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu označuje za úkon obnovující běh prekluzivní lhůty jen zákonný úkon. Žalobce dále polemizoval s hodnocením důkazů, které vedly žalovaného k zamítnutí odvolání žalobce v souvislosti s jeho hodnocením svědeckých výpovědí či významu znaleckého posudku, ve kterém znalec popřel pravost podpisu J. K. na předložených dokumentech. K tomu dále žalobce odkázal na judikaturu krajských soudů i Nejvyššího správního soudu.

16. Další doplnění žaloby bylo krajskému soudu doručeno dne 11. 12. 2018. V tomto doplňku žaloby žalobce akcentoval, že pro účely daně z příjmů právnických osob není podstatné, kdo reklamu poskytl, ale že reklama byla poskytnuta. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 132/2017 ze dne 4. 7. 2018. Pokud žalovaný zaměřil dokazování na to, zda žalobci poskytla reklamu společnost RAXAND s. r. o., nepostupoval správně, neboť neměl zkoumat, kdo reklamu poskytl, ale zda reklama byla žalobci poskytnuta. Pokud žalovaný opřel své závěry o vyloučení nákladů z daňových nákladů, pak žalobce zdůraznil, že jednalo se o důkazy získané z nezákonné daňové kontroly. Tyto důkazy nelze použít, k čemuž žalobce poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 149/2018 ze dne 28. 11. 2018. Dále dle žalobce důkazy nelze přijmout s odkazem na § 93 odst. 1 daňového řádu, neboť se jedná o nezákonně získané důkazy a toto ustanovení vylučuje použití důkazních prostředků získaných v rozporu s právním předpisem.

III. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného.

17. Žalovaný správní orgán navrhl zamítnutí žaloby. Shrnul dosavadní průběh daňového řízení, zrekapituloval žalobní námitky žalobce a vymezil předmět sporu.
18. Argumentaci žalobce týkající se nezákonnosti zahájené daňové kontroly, která byla prohlášena rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 51 A 37/2017 spočívající ve skutečnosti, že nebyla před zahájením daňové kontroly vydána výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu, odkázal žalovaný na následné soudní řízení ve věci žaloby na nečinnost odvolacího orgánu, kde Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 20. 4. 2018 sp. zn. 29 A 2/2018 vyslovil závěr, že z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích nelze bez dalšího dovodit, že by na jeho základě bylo nutné automaticky bez ohledu na ostatní okolnosti případu dodatečné platební výměry rušit. Žalovaný reflektuje právní názor vyslovený rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ohledně zásahové žaloby, kde nebyl účastníkem řízení. Podle názoru žalovaného řízení o zásahové žalobě nebrání, nepředznamenává ani nekonkuruje řízení o meritu věci samé. K tomu žalovaný odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 183/2014 a navazující rozsudek sp. zn. 1 Afs 183/2014 a dále rozsudek sp. zn. 9 Afs 46/2016, z nichž neplyne, že řízení ve věci zásahové žaloby o použitém postupu v řízení je překážkou řízení ve věci doměření daně.
19. Žalovaný k námitkám žalobce ohledně nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí na stranu 19 až 27, kde připomněl, že správce daně disponoval před zahájením kontroly vzájemně rozporuplnými informacemi ohledně poskytnutých reklamních služeb, na základě kterých si nemohl učinit kvalifikovaný úsudek o správnosti či nesprávnosti tvrzené daně. V tomto případě bylo

nutné přistoupit odlišně k situaci, kdy je zřejmé, že nebyl jednoznačně zdaněn příjem od situace, kdy bylo účtováno o nákladech, které jsou předmětem dokazování ohledně jejich daňové účinnosti. Před zahájením daňové kontroly správce daně disponoval informacemi z místního šetření provedeného u žalobce dne 16. 10. 2013 a dalšími písemnostmi, které správci daně poskytla Policie ČR. Správce daně nebyl schopen za této situace zformulovat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání v takové podobě, z pohledu jednoznačné právní kvalifikace případného doměrku i výše doměřené daně. Zjištění skutkového stavu se odehrává v procesu dokazování a k vyhledávání důkazních prostředků slouží vyhledávací činnost podle § 78 daňového řádu, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem, jak před zahájením řízení, tak v jeho průběhu. V dané věci bylo zapotřebí kvalitní vyhledávací činnosti. Proto se správce daně rozhodl ověřit uskutečnění reklamních služeb daňovou kontrolou. Teprve na základě důkazního řízení vedeného v průběhu kontroly, kdy byly vyslechnuty osoby, které měly na předmětných obchodních vztazích svůj podíl, byla vydána výzva k prokázání skutečností a shromážděny další relevantní důkazní prostředky, na základě kterých mohl správce daně zjistit skutkový stav věci a provést správní úvahu, zda daň byla žalovaným stanovena ve správné výši.

20. Pokud žalobce v proběhlém řízení před orgány policie měl vědomost, že náklady z reklamní služby od společnosti RAXAND s. r. o. nejsou způsobilé obhájit daňovou uznatelnost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nebyl zkrácen na svých právech a měl podle názoru žalovaného dokonce povinnost dobrovolně podat dodatečné daňové přiznání před zahájením daňové kontroly, jak mu ukládá ustanovení § 141 odst. 1 daňového řádu. Žalobce tak neučinil, ačkoliv takové informace o tom, že by tak učinit mohl či měl, získal z řízení před orgány Police ČR. Tento fakt nelze přičíst k tíži správci daně. Za této situace, kdy žalobce měl informace a vědomě je nevyužil, se těžko může dovolávat toho, aby byl k podání daňového přiznání podle § 145 daňového řádu vyzván. Žalobce neprojevil vůli dodatečné daňové přiznání podat. Dokonce kombinoval námitku na odkazované ustanovení § 145 daňového řádu a nesouhlas se správcem daně se samotnou podstatou doměrku, čímž vlastně deklaruje fakt, že by dodatečné daňové přiznání v požadované výši podáno nebylo. Žalovaný proto nesouhlasí s tvrzením žalobce, že vzhledem k nezákonnosti daňové kontroly nebylo zahájení této kontroly úkonem obnovujícím běh prekluzivní lhůty a dodatečné platební výměry byly vydány po jejím uplynutí. K tomu odkázal na metodiku Generálního finančního ředitelství č. j. 30450/17/7700-10124-506246 bod 3, která uvádí, že pokud bude soudem shledána daňová kontrola za nezákonný zásah pouze z toho důvodu, že správce daně před jejím zahájením nevydal výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ačkoli byl naplněn předpoklad důvodného doměření daně, zahájení této daňové kontroly přerušuje lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu.
21. K námitce žalobce, že skutečné provedení reklamy žalobce doložil daňovými doklady, fotografiemi o provedení reklamy, smlouvou, doklady o zaplacení, což dosvědčili svědci L. K., Ing. K. P. a O. V., žalovaný uvádí, že se k těmto námitkám vyjádřil v odůvodnění napadeného rozhodnutí na stranách 12 – 19 a dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že tyto služby jsou daňově uznatelnými náklady. K důkazním prostředkům žalovaný zdůraznil, že jsou navzájem rozporné, tudíž neprůkazné a nevěrohodné a nepřispěly k objasnění skutkového stavu věci. Ani předložené fotografie neosvědčily jako důkazní prostředek uskutečnění reklamních služeb, neboť z nich není zřejmé, zda žalobce přijal předmětnou reklamu, zda vozidly na fotografiích byla poskytována reklama v rozsahu uzavřené smlouvy, kdo byl vlastníkem těchto vozidel. Žalovaný odmítl námitku žalobce,

že nebyl seznámen se znaleckým posudkem z oboru písmoznalectví, neboť s tímto důkazním prostředkem pracoval správce daně již v průběhu daňové kontroly, což vyplývá ze zprávy o daňové kontrole strana 5, 9, 11, 12 a 13. Správce daně opakovaně uváděl závěry vyplývající ze znaleckého posudku stejně jako skutečnost, že výpověď J. K. koresponduje se závěry tohoto znaleckého posudku. V průběhu daňové kontroly nahlížel žalobce do spisu (28. 6. 2016, 24. 11. 2016), kde se s tímto znaleckým posudkem mohl seznámit. Žalovaný uzavřel, že se správce daně věcí zabýval a dospěl k jednoznačnému závěru, postupoval přitom v souladu s příslušnými právními předpisy a své rozhodnutí dostatečně odůvodnil. Navrhl proto zamítnutí žaloby.

IV. Právní názor soudu.

22. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního vztahu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu podle § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).
23. Žaloba je částečně důvodná.
24. V první řadě soud poukazuje na článek I. žaloby, ve kterém žalobce uvedl, že se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného, které označil č. j. 22472/18/5200-11432-711891, které bylo vydáno odvolacím finančním ředitelstvím dne 22. 5. 2018 jako rozhodnutí ve věci daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty, k čemuž současně uvedl, že mu bylo doručeno dne 24. 5. 2018. V této souvislosti soud považuje za nutné upřesnit, že žalobcem označené rozhodnutí se týkalo pouze zamítnutí odvolání proti dvěma dodatečným platebním výměrům na daň z příjmu právnických osob, a to za zdaňovací období roku 2012 a roku 2013. Otázkou doměrku daně z přidané hodnoty se žalobcem označené rozhodnutí v žádném směru nezabývalo. Z toho důvodu je argumentace žalobce uvedená pod bodem IV. podané žaloby mimo rámec předmětu řízení. Žalobou napadené rozhodnutí neřešilo otázku nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. V tomto směru je i proto nevyužitelná žalobcem odkazovaná judikatura Nejvyššího správního soudu. Soud se proto žalobními námitkami uvedenými pod bodem IV. nemohl zabývat.
25. Pod bodem II. žaloby žalobce namítal, že ve vztahu k jím uplatněným nákladům týkajících se umístění reklamy společnosti žalobce na podnikatelském vozidle jiné společnosti žalovaný uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal zahrnutí těchto služeb na vozidlech Mercedes SPRINTER 212D - bílé barvy, Mercedes 310 - bílé barvy FORD TRANZIT 120L - bílé barvy ve výši 900.000 Kč ve zdaňovacím období roku 2012 a Kč 825.000 ve zdaňovacím období roku 2013 do daňově účinných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu. Žalobce v této souvislosti poukázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2017 č. j. 51 A 37/2017-29, kterým byla prohlášena nezákonnost daňové kontroly spočívající ve skutečnosti, že nebyla před zahájením daňové kontroly vydaná výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobce současně poukázal na to, že v případě řešeném Krajským soudem v Českých Budějovicích prohlášená nezákonnost daňové kontroly spočívala pouze v nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, aniž soud zkoumal, zda byl další postup v pořádku, důkazní prostředky byly získány a hodnoceny v souladu se zákonem a daň stanovena ve správné výši. Toto přezkoumání učinil až odvolací orgán a popsál a zhodnotil v napadeném rozhodnutí. S tímto hodnocením vyjádřil žalobce nesouhlas.

26. K tomu dále pod bodem III. žaloby vyjádřil žalobce svůj nesouhlas s hodnocením jím doložených důkazů (daňových dokladů, fotografií o provedení reklamy, smlouvy, dokladů o zaplacení) a s hodnocením svědeckých výpovědí L. K., Ing. K. P. a O. V., kteří potvrdili skutečné provedení reklamy společností RAXAND s. r. o., stejně jako nesouhlasil s hodnocením protikladné svědecké výpovědi J. K., který skutečné provedení reklamy popřel. Žalobce jako objednatel reklamy nenesl důkazní břemeno k prokázání toho, jak a kým společnost RAXAND s. r. o. realizovala svůj smluvní závazek uskutečnění reklamy. Obsah svědecké výpovědi J. K., jednatele společnosti RAXAND s. r. o. proto nelze přičítat k tíži žalobci, neboť ostatní svědci tvrdili, že reklama byla realizována a také zaplacená. Navíc žalovaný nikdy nezpochybnil, že žalobce za reklamu zaplatil. Pokud žalovaný opíral svůj závěr taktéž o znalecký posudek z oboru písmoznalectví, z něhož vyplynulo, že podpisy J. K. na předložených dokladech nejsou jeho pravými podpisy, nebyl v daňové kontrole předmětem hodnocení důkazů a v odvolacím řízení žalovaný žalobce s tímto posudkem neseznámil. Žalobce se proto k němu neumí vyjádřit.
27. Z toho důvodu žalobce zastává názor, že existuje-li rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 51 A 37/2017-29 ze dne 20. 11. 2017, jak popsal pod bodem V. žaloby, který celou daňovou kontrolu označil za nezákonnou, měl žalovaný bez dalšího automaticky dodatečné platební výměry zrušit. K tomu odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 9 Ca 308/2007-41 ze dne 16. 12. 2009, který vyložil, že následkem nezákonné daňové kontroly jsou nezákonná veškerá navazující rozhodnutí a žalovaný měl automaticky dodatečné platební výměry zrušit. K tomu dále poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 105/2012 týkající se vytýkácího řízení a sp. zn. 4 Afs 182/2016 a v kontextu uvedeného dovodil, že nebylo třeba zkoumat, v čem spočívala nezákonnost daňové kontroly. Podle žalobce důkazy získané z nezákonné daňové kontroly jsou nezákonné a vzhledem k tomu, že dodatečné platební výměry se o takové nezákonné důkazy opírají, jsou nezákonné i dodatečné platební výměry. K tomu odkázal na ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu, které výslovně uvádí, že jako důkazních prostředků lze sice užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci, ale nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Tuto námitku soud zhodnotil jako částečně důvodnou.
28. K posouzení důvodnosti žalobcem vznesených námitek se soud řídil recentní judikaturou Nejvyššího správního soudu konkrétně jeho rozsudkem sp. zn. 10 Afs 149/2018, který se týkal žalobce a byla jím zamítnuta kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta žaloba žalobce na ochranu proti nečinnosti žalovaného v rámci odvolacího řízení. Pod bodem 13 tohoto rozsudku NSS vyjádřil souhlas s krajským soudem v tom „... že rozsudek o nezákonném zásahu (nezákonně zahájené a provedené daňové kontrole) neposkytl přímo řešení otázky zákonnosti dodatečných platebních výměrů. Žalovaný tedy nemohl pouze s odkazem na tento rozsudek ihned a bez dalších úvah zrušit dodatečné platební výměry pro nezákonnost. ... žalovaný proto musel podrobit dodatečné platební výměry samostatnému přezkumu a nemohl odvolání mechanicky vyhovět „jen“ proto, že daňová kontrola, na jejímž základě byly provedeny, proběhla nezákonně.“ Dále pod bodem 14 téhož rozsudku NSS uvedl, „Je pravda, že důvod, pro který Krajský soud v Českých Budějovicích shledal daňovou kontrolu v této věci nezákonnou, nespočívá v nějakém dílčím postupu, který správce daně při kontrole zvolil, ale v samotné skutečnosti, že kontrola byla zahájena, vedena a ukončena, aniž správce daně předtím vyzval stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení. Nelze vyloučit, že taková okolnost se může stát důvodem, ke zrušení rozhodnutí ve věci dodatečných platebních výměrů vzešlých z daňové kontroly. Přesto ani povaha této okolnosti,

kteřá zasahuje daňovou kontrolu jako celek, není automatickým důvodem, pro nějž by měl žalovaný okamžitě zrušit platební výměry. Skutečnost, že daňová kontrola byla podle krajského soudu nezákonná, přímo nesouvisí s mírou procesní aktivity či naopak pasivity žalovaného v odvolacím řízení... to, zda z takové daňové kontroly musely vzejít nezákonné platební výměry, bude soud moci zkoumat až v řízení o žalobě proti rozhodnutí.“

29. S odkazem na právní názor Nejvyššího správního soudu nelze souhlasit s názorem žalobce, že v daném případě nebylo třeba zkoumat, v čem spočívala nezákonnost daňové kontroly ani s tím, že jsou automaticky vydané dodatečné platební výměry nezákonné. Naopak důvod deklarace nezákonnosti daňové kontroly je třeba vážít z hlediska jeho možného vlivu na výsledek řízení. V konkrétním případě bylo důvodem procesní pochybení správce daně, neboť nebyla vydána výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu, a proto je třeba si položit otázku, jaký význam má toto pochybení na výsledek řízení. Z hlediska postoje žalobce k výsledku kontrolního zjištění, kdy trvale odmítal závěr daňových orgánů o neprokázání vynaložení výdaje na reklamu, lze usuzovat na to, že i v případě vydání předmětné výzvy by byl výsledek shodný. Je třeba taktéž poukázat na právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku sp. zn. 9 Afs 337/2018 ze dne 17. 10. 2018 pod bodem 35, kde rozsudkem krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 51 A 37/2017, kterým byla deklarována nezákonnost daňové kontroly, nedošlo ke zpětnému negování daňové kontroly. Rovněž z něj nevyplývalo, že postup správce daně byl toliko formální a účelový, k němuž by nebylo lze přihlížet. Daňová kontrola byla shledána nezákonnou pouze z důvodu chybného procesního postupu správce daně, který, byť byly splněny podmínky pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu, zahájil místo toho daňovou kontrolu. Samotná kontrolní činnost probíhala. Nadto Nejvyšší správní soud poukázal i na to, že pokud by správce daně postupoval procesně správně (vydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. daňového řádu), procesní následky by ve vztahu k podání dodatečných daňových přiznání byly pro žalobce stejné. Vydáním výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu by se totiž zahájilo doměřovací řízení. Žalobce by se tudíž ocitl v procesně srovnatelné situaci.
30. Tyto závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem mají význam k posouzení jedné z hlavních námitek žalobce, že žalovaný měl automaticky zrušit dodatečné platební výměry. Jak již soud výše dovodil s odkazy na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu, tato námitka důvodná nebyla. Nelze však přehlédnout, že přezkoumávané daňové řízení bylo zatíženo procesní vadou. V této souvislosti je třeba zmínit, že ne každé procesní pochybení odůvodňuje zrušení rozhodnutí správního orgánu. Obdobnou otázku řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 6 Afs 61/2018. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvážil, „...zda toto procesní pochybení dosáhlo takové intenzity, aby odůvodnilo zrušení napadeného rozhodnutí. Obecně platí, že vada řízení neobrozila meritorní zákonnost napadeného rozhodnutí, jestliže lze dovodit, že výrok rozhodnutí by byl stejný, i kdyby k vadě řízení nedošlo (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 2. 2001 sp. zn. 22 Ca 473/2000. Procesní pochybení může mít alespoň teoretický vliv na přezkoumávané rozhodnutí tehdy, existuje-li souvztažnost mezi ním a osobami či právy, o kterých je rozhodováno, a to v přímé návaznosti na předmět řízení. Posouzení vlivu této vady na zákonnost napadeného rozhodnutí je přitom nutné rozdělit na dvě otázky – 1. zda tato vada měla vliv na zákonnost samotného doměření daňové povinnosti žalobci, a 2. zda měla vliv na předepsání penále.“
31. První otázku posoudil Nejvyšší správní soud tak, že pokud se jednalo o zvolení procesního postupu, který vedl ke stanovení (doměření) daňové povinnosti stěžovatele, to je, že nebyla

vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání, ale byla ihned zahájena daňová kontrola, Nejvyšší správní soud s odkazem na usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014-55 uzavřel „... Ačkoli správce daně měl nejprve vyzvat žalobce k tomu, aby podal dodatečné daňové přiznání, toto pochybení správce daně nezpochybňuje jeho skutkové a právní závěry stran daňové povinnosti žalobce. I kdyby totiž žalobce respektoval výzvu správce daně, reagoval na ni (přičemž by pravděpodobně meritorně setrval na svých závěrech o oprávněnosti tvorby rezerv), správce daně by dodatečné daňové tvrzení pravděpodobně nadále prověřoval, přičemž by meritorně dospěl k týmž závěrům, které učinil v průběhu předmětné daňové kontroly. Ve vztahu k doměření daně žalobce tedy postup správce daně – byť jej Nejvyšší správní soud nemůže schvalovat, stejně jako to, že správce daně o místním šetření nečinil úřední záznam či protokol, ač to bylo jeho povinností – neměl vliv na zákonnost závěru na doměření daně žalobci.“

32. Závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku lze aplikovat na souzený případ. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 51 A 37/2017 deklaroval nezákonnost daňové kontroly, nic to však nezměnilo na faktu, že daňová kontrola zahájená 29. 10. 2015 probíhala, byla ukončena a na jejím základě byly vydány dodatečné platební výměry. Rozsudkem nedošlo ke zpětnému negování daňové kontroly. Rovněž nedospěl soud k závěru, že by postup správce daně byl pouze formální či účelový, k němuž nelze přihlížet. Je třeba zdůraznit, že daňová kontrola byla shledána nezákonnou z důvodu chybného procesního postupu správce daně, který, byť byly splněny podmínky pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu, zahájil namísto toho daňovou kontrolu. Kontrolní činnost správce daně prováděná v rámci daňové kontroly probíhala v souladu se zákonem. Navíc, pokud by správce daně postupoval procesně správně a vydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, došlo by tím k zahájení doměřovacího řízení. Žalobce by se ocitl v procesně srovnatelné situaci. V doměřovacím řízení shodně jako v případech vyměření daně musí správce daně o návrhu změny poslední známé daně obsaženém v takovém návrhu daňového subjektu v příslušném řízení autoritativně rozhodnout a stanovit novou výši změněné daně, která se po právní moci tohoto rozhodnutí správce daně stává novou poslední známou daní. Pro úplnost je vhodné zmínit též skutečnost, že pokud by žalobce výzvě správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyhověl i zde lze za podmínek stanovených v § 89 a následující daňového řádu zahájit postup k odstranění pochybností včetně možnosti stanovení daně podle pomůcek včetně možnosti zahájit daňovou kontrolu.
33. Soud proto v daném případě uzavřel, že námitka žalobce, že žalovaný měl automaticky zrušit s ohledem na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 51 A 37/2017 vydané dodatečné platební výměry byla nedůvodná. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí svůj postup na straně 19 až 27 žalobou napadeného rozhodnutí dostatečně odůvodnil. Učinil tak i s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Zdůraznil, že Krajským soudem v Českých Budějovicích deklarovaná nezákonnost daňové kontroly spočívala pouze v procesním pochybení týkajícím se nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, přičemž soud nezkoumal, zda další postup byl v pořádku. Takové přezkoumání učinil odvolací orgán v řízení o meritu věci a dospěl k závěru, že neshledal vady mající vliv na zákonnost odvoláním napadených rozhodnutí.
34. Důvodnou soud neshledal ani navazující námitku žalobce, že unesl důkazní břemeno ohledně prokázání uznatelnosti vynaložených výdajů na provedení reklamy. Touto otázkou se žalovaný správní orgán podrobně zabýval v žalobou napadeném rozhodnutí,

kde vysvětlil právní základ případu s odkazem na ustanovení daňového řádu. Shrnul názorně a vyčerpávajícím způsobem problematiku rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Zdůraznil, že s ohledem na citovanou judikaturu i platnou právní úpravu daňový subjekt nese důkazní břemeno tvrzení a má také povinnost toto své tvrzení doložit. Bylo proto v zájmu žalobce zajistit si důkazy, kterými by svá tvrzení prokázal. Na základě provedeného dokazování, to znamená posouzením smlouvy o pronájmu reklamní plochy, hodnocením provedených svědeckých výpovědí Ing. K. P., L. K., O. V., J. K. a přiložených fotografií, jak je podrobně popsáno na stranách 10 až 19 žalobou napadeného rozhodnutí, dospěl k závěru, který je vysloven pod bodem 66 žalobou napadeného rozhodnutí, že žalobce neprokázal zahrnutí služeb spojených s reklamní plochou na vozidlech Mercedes SPRINTER 212D – bílé barvy, Mercedes 310 – bílé barvy a Ford TRANZIT 120L – bílé barvy ve výši 900.000 Kč ve zdaňovacím období roku 2012 a 825.000 Kč ve zdaňovacím období roku 2013 do daňové účinných nákladů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud s hodnocením důkazů, tak jak je učinil žalovaný správní orgán, souhlasí. Přitom není podstatné, jak tvrdí žalobce v žalobě, že tři svědci potvrdili uskutečnění reklamní činnosti a pouze jeden z těchto svědků tuto skutečnost popřel. Podstatné jsou argumenty, na základě kterých žalovaný správní orgán svou úvahu učinil. Žalovaný správní orgán důkazy vyhodnotil jako formální, neboť nebylo žalobcem prokázáno, že obchodní transakce proběhly tak, jak předloženými doklady prezentoval. Připomněl, že ani po formální stránce perfektní doklady nemohou být dostatečným důkazem o uskutečnění transakce v nich deklarované, pokud nejsou odstraněny pochybnosti o tom, že skutečnosti zachycené na těchto dokladech odpovídají skutečnému stavu. Žalobce ani ke svědeckým výpovědím nepředložil konkrétní argumenty. Žalovaný správní orgán v této souvislosti odkázal na zprávu o daňové kontrole, ve které bylo podrobně popsáno, jak probíhaly svědecké výpovědi a taktéž je v ní uvedeno hodnocení těchto svědeckých výpovědí v souvislosti s dalšími důkazními prostředky a bylo vysvětleno, i proč správce daně svědecké výpovědi neosvědčil jako důkaz toho, že žalobce skutečně přijal tvrzené reklamní služby od obchodní společnosti RAXAND s. r. o. Svědecké výpovědi byly navzájem rozporné a neprůkazné a nevěrohodné a nepřispěly k objasnění skutkového stavu, naopak prohloubily pochybnosti správce daně o uskutečnění deklarované služby. Žádná vyslychaná osoba nepodala konkrétní informace o tak podstatné skutečnosti, jakou byla identifikace vozidel, na kterých měla být reklama umístěna či identifikace osob, které měly vozidla na tuto reklamu poskytnout. Na předložených fotografiích nebylo lze identifikovat značku vozidla ani SPZ, stejně jako fotografie neposkytovaly informaci o době, po kterou byla reklama na vozidle umístěna a fotografie byly pořízeny v roce 2011, nikoliv v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Fotografie nedokládaly, zda žalobce skutečně přijal předmětnou reklamu, zda vozidly na fotografiích byla poskytována reklama v rozsahu dle uzavřené smlouvy, kdo byl vlastníkem těchto vozidel, a proto nebyly tyto důkazní prostředky osvědčeny jako důkaz o přijetí předmětných služeb od obchodní společnosti RAXAND s. r. o. Taktéž podle znaleckého posudku z oboru písmoznalectví poskytnutý správci daně Policií ČR. Znalec hodnotil podpis uvedený na smlouvě o pronájmu reklamní plochy tak, že není pravým podpisem J. K., jedná se o padělek, stejně jako v případě ve znaleckém posudku uvedených faktur, a to v rovině vysoké nebo střední pravděpodobnosti se mělo jednat o podpisy L. K., která tvrdila, že smlouvu před ní podepsal J. K. a ona že žádné faktury nepodepisovala. K tvrzení žalobce, že se nemohl se znaleckým posudkem seznámit, žalovaný odkázal

na skutečnost, že žalobce nahlížel do spisu dne 28. 6. 2016 a 24. 11. 2016, kde se s tímto znaleckým posudkem mohl seznámit. Navíc v rámci daňové kontroly ani odvolacího řízení nežádal o stejnopis znaleckého posudku.

35. Soud dále stejně jako žalovaný správní orgán poukazuje na fakt, že žalobce po proběhlém řízení před orgány Policie ČR, kdy zjistil, že náklady za reklamní služby od společnosti RAXAND s. r. o. nejsou způsobilé obhájit daňovou uznatelnost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a mohl podat před zahájením daňové kontroly ve smyslu § 141 odst. 1 daňového řádu dodatečné daňové přiznání. Žalobce tak neučinil a teprve těsně před vydáním dodatečných platebních výměrů vytýkal správci daně nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu a zároveň podal žalobu na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v tomto postupu. Soud proto shodně jako žalovaný uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání daňové uznatelnosti těchto sporných nákladů.
36. Pro úplnost soud uvádí, že žalobcem odkazovaný rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 9 Ca 308/2007 neřešil obdobnou problematiku (nemožnost využití důkazních prostředků za situace, že došlo k deklaraci nezákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly). Základní důvody zrušení rozhodnutí žalovaného, které uvedl městský soud, se týkaly vyměření nadměrného odpočtu DPH žalobci, kdy bylo porušeno ústavně garantované právo žalobce, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti a mohl se vyjádřit ke všem prováděným důkazům v souladu s článkem 38 odst. 2 LZPS. Dále byla důvodem nedostatečnost výzvy spočívající v dostatečně konkrétním nesdělení pochybností správcem daně ve vedeném vytýkacím řízení. Posledním důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného bylo řádné neprojednání výsledku vytýkacího řízení. Citovaným rozsudkem ani rozsudkem Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Af 43/2014 nelze úspěšně argumentovat proti závěrům vysloveným správcem daně a žalovaným v konkrétním případě.
37. K jinému závěru ovšem soud dospěl při hodnocení žalobci stanovené povinnosti hradit daňové penále. S odkazem výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 61/2018 soud uzavřel, že má skutečně podstatný význam, zda bylo postupováno v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu a zda bylo následně podáno dodatečné daňové přiznání, či zda bylo přímo přistoupeno k zahájení daňové kontroly. Podstatná je skutečnost, že pokud je daňovým subjektem na základě výzvy správce daně podáno dodatečné daňové přiznání, nevzniká žalobci povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, a to s odkazem na ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu. To vyplývá i z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 183/2014. V dané věci bylo napadeným rozhodnutím, které zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo dodatečné platební výměry, žalobci rovněž předepsáno penále. Soud vychází z předpokladu, že pokud by žalobce v případě, že by správce daně vydal výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu a podal dodatečné daňové přiznání, pak by mu nevznikla povinnost platit předmětné penále, a to i za situace, která v daném případě proběhla, že žalobce po celou dobu probíhající daňové kontroly tvrdil, že jím vynaložené výdaje na reklamu byly daňovými výdaji, a tudíž by bylo lze předpokládat, že by na výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu dodatečné daňové přiznání nepodal. V tomto směru proto soud hodnotil žalobu podanou žalobcem jako částečně důvodnou a z toho důvodu přistoupil ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobou napadené rozhodnutí, které potvrdilo dodatečné platební výměry, kterými bylo předepsáno penále, ačkoli postup správce daně byl zatížen

procesní vadou, nemůže obstát, neboť nelze vyloučit, že pokud by správce daně postupoval v souladu se zákonem, nevznikla by žalobci povinnost platit předmětné penále.

38. Důvodnou soud neshledal dále žalobní námitku, ve které žalobce tvrdil, že zahájení daňové kontroly dne 29. 10. 2015 nebylo úkonem obnovujícím běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a proto je nutné je automaticky zrušit. V této souvislosti argumentoval zahájením daňové kontroly dne 19. 11. 2013, která se dle jeho názoru netýkala nijak společnosti RAXAND s. r. o., ale pouze Ing. J. T. a tento úkon v případě společnosti RAXAND s. r. o. neprolomil běh prekluzivní lhůty. Daňová kontrola zahájená dne 29. 10. 2015 byla zahájena pozdě, čímž došlo k prekluzi daně z přidané hodnoty za listopad 2010 až listopad 2013. Dále žalobce uvedl, že rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 51 A 37/2017 nestavil prekluzivní lhůtu pro stanovení daně z příjmu právnických osob za rok 2012 a 2013 ani daně z přidané hodnoty za listopad 2010 až listopad 2013, jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 4/2008. V tomto rozsudku je uvedeno, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, která sama o sobě nemá odkladný účinek, nebrání správci daně pokračovat v řízení ve věci vyměření daně. Nelze potom shledat žádný rozumný důvod, pro který by měla být prekluzivní lhůta, kterou správní orgány prokazatelně vyčerpaly, stanovená v § 47 zákona o správě daní prodloužena.
39. V dané záležitosti se jednalo o doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a roku 2013, a proto případná argumentace vztahující se k podmínkám prekluze na dani z přidané hodnoty je pro posouzení konkrétní věci nevyužitelná.
40. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu, *„[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.“* Podle odstavce 3 *„[b]yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“*
41. Soud pro přehlednost uvádí, že běh prekluzivní lhůty ve vztahu k dani z příjmu právnických osob za rok 2012 byl zahájen dne 1. 7. 2013 daňová kontrola byla zahájena dne 29. 10. 2015, prekluzivní lhůta tudíž k této dani by uplynula dne 30. 10. 2018. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 byl zahájen běh prekluzivní lhůty dne 1. 7. 2014, její běh obnovilo zahájení daňové kontroly dne 29. 10. 2015 a byl by ukončen dne 30. 10. 2018. Argumentace zahájením daňové kontroly v roce 2013 proto není ve vztahu k dani z příjmů právnických osob případná. Je zapotřebí se vypořádat pouze s otázkou, zda vydáním rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla deklarována nezákonnost daňové kontroly spočívající v procesním pochybení, kdy správcem daně nebyla vydána výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu, došlo k obnovení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu.
42. Žalovaný správní orgán se v žalobou napadeném rozhodnutí otázkou prekluze výslovně nezabýval, nicméně vzhledem k tomu, že by byl povinen se touto otázkou zabývat z moci úřední a dospěl k závěru, že posoudil vydané dodatečné platební výměry za odpovídající zákonu, lze usuzovat, že prekluzi práva doměřit daň neshledal. V souvislosti s postupem správce daně, kdy nevydal výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ale zahájil daňovou kontrolu, žalovaný vysvětlil, že to bylo v souvislosti s rozporuplnými informacemi,

kterými správce daně před zahájením daňové kontroly disponoval a nemohl si učinit kvalifikovaný úsudek o správnosti či nesprávnosti tvrzené daně. Měl k dispozici pouze vzájemně rozporné informace, které mu neumožňovaly zformulovat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání v určité podobě především z pohledu jednoznačné právní kvalifikace případného doměrku daně z přidané hodnoty. Tím také žalovaný správní orgán poukazoval na to, že tento postup nebyl nikterak účelový, ani formální. V této souvislosti taktéž žalovaný poukázal na nesourodý postoj žalobce, který na jednu stranu sice téměř rok a půl po zahájení daňové kontroly poukazoval na pochybení správce daně spočívající v nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, nicméně sám nevyužil možnosti podat před zahájením daňové kontroly ve smyslu § 141 odst. 1 daňového řádu daňové přiznání, ani v průběhu daňové kontroly nezměnil své tvrzení, že sporné faktury týkající se reklamních služeb je potřeba hodnotit jako daňově uznatelné výdaje.

43. Při hodnocení této námitky soud dále vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu týkajícího se žalobce pod sp. zn. 9 Afs 337/2018, kde v bodě 35 NSS uvedl, že rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 51 A 37/2017, kterým byla deklarována nezákonnost daňové kontroly, nezměnil ničeho na faktu, že kontrola byla zahájena a probíhala (proto byl shledán správný závěr o nemožnosti podat dodatečné daňové přiznání). Tímto rozsudkem nedošlo ke zpětnému negování daňové kontroly. Nevyplývá z něj, že by se ze strany správce daně jednalo o postup toliko formální a účelový, k němuž nelze přihlížet. Daňová kontrola byla shledána nezákonnou z důvodu chybného procesního postupu správce daně, který by byly splněny podmínky pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu, zahájil namísto toho daňovou kontrolu. Není sporu o tom, že samotná kontrolní činnost probíhala. V odstavci 36 tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud shrnul, že zahájení a provedení daňové kontroly nepozbylo svého účinku a výsledkem bylo vydání dodatečných platebních výměrů. Teprve po vydání těchto dodatečných platebních výměrů byl vydán rozsudek krajského soudu o nezákonném zásahu o provedení daňové kontroly.
44. Právě tento připomenutý náhled hodnocení Nejvyššího správního soudu je rozhodný pro posouzení žalobcem vznesené námitky. Zahájení daňové kontroly ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu před uplynutím lhůty pro stanovení daně je úkonem obnovujícím běh lhůty pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Tento úkon byl učiněn dne 29. 10. 2015. Jak již mnohokrát zaznělo, v případě upřednostnění postupu zahájení daňové kontroly správcem daně před vydáním výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu představovalo procesní pochybení správce daně, což bylo taktéž deklarováno rozsudkem krajského soudu ve vztahu k žalobcem podané žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu, který ovšem v době rozhodování soudu o této žalobě již netrval, neboť daňová kontrola byla ukončena před rozhodnutím soudu o této žalobě. Nicméně toto procesní pochybení, jak vyplynulo z citované judikatury Nejvyššího správního soudu, mělo procesní důsledky pouze ve vztahu k případnému podání dodatečného daňového přiznání a doměření penále z případně dodatečně vyměřené daně, avšak v jiném směru se postavení žalobce nezměnilo. Nebylo totiž vůbec vyloučeno za situace, kdy správce daně by dodržel postup a vydal výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, že by poté v případě, že by žalobce setrval na svých tvrzeních, došlo v rámci vyměřovacího řízení k provedení daňové kontroly. Z toho lze usuzovat a uzavřít, že v provádění daňové kontroly, která byla zahájena dne 29. 10. 2015, nelze spatřovat svévoli ani libovůli správce daně. Správce daně se pouze dopustil při volbě prostředků k ověření správnosti žalobcem vykázané daňové povinnosti procesního pochybení, které v žalobou

napadeném rozhodnutí vysvětlil. Nešlo ani o formální zahájení daňové kontroly, čili o účelový, a tudíž neústavní úkon. Proto bylo zahájení daňové kontroly způsobilé obnovit v této věci běh prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Námitka žalobce, tak jak ji vznesl v žalobě, důvodná nebyla. Další argumentací žalobce vznesené v této souvislosti v doplňku žaloby ze dne 10. 10. 2018 jakož i ze dne 11. 12. 2018 se soud již zabývat nemohl, neboť tyto doplňky žaloby byly podány po uplynutí lhůty pro podání žaloby stanovené v § 72 odst. 1 s. ř. s. Tato rozvinutá argumentace se opírá o judikaturu Nejvyššího správního soudu, nicméně nemá vliv na závěr, který byl soudem vysloven výše.

45. Souhlasit nelze ani s argumentací žalobce, že zahájením daňové kontroly ze dne 29. 10. 2015 nedošlo k zahájení daňové kontroly v plném rozsahu. Žalobce ani neuvádí kromě sdělení, že nebyly prověřovány jiné skutečnosti než společnost RAXAND s. r. o., žádnou jinou konkrétní argumentaci neuvedl ani, v jaké souvislosti tuto námitku vznáší, neboť samotný doměrek daně z příjmů právnických osob žalobci se týká právě společnosti RAXAND s. r. o. Žalovaný správní orgán na straně 24 až 25 napadeného rozhodnutí srozumitelně vysvětlil, z jakých důvodů lze dovodit, že kontrola se netýkala pouze faktur přijatých od společnosti RAXAND s. r. o., ale proběhla v plném rozsahu. Soud v tomto vysvětlení nespatřuje žádné vady či nelogičnosti a z takto poskytnutým vysvětlením se shoduje.

V. závěr, náklady řízení.

46. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba byla částečně důvodná, a proto žalobou napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
47. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., kdy náklady zastoupení žalobce spočívají v odměně daňového poradce za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) celkem v částce 6.200 Kč, § 7, § 9 odst. 4 a písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d), § 12 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu ve znění pozdějších předpisů a v náhradě hotových výdajů za dva úkony právní služby v částce 600 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky); celkem 6.800 Kč. Zástupce žalobce je plátcem DPH, a proto je odměna zvyšována o částku odpovídající dani podle zákona č. 235/2004 Sb., ve výši 1.428 Kč. Dále žalobce zaplatil za žalobu soudní poplatek ve výši 3.000 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení činí 11.228 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce

Poučení:

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

České Budějovice 30. ledna 2019

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu