



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Zuzany Šnejdrlové, Ph.D., a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobce: **T. K.**  
sídlem R. 68, L. n. D.  
zastoupen advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským  
sídlem Sádky 1605/2, Prostějov

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2014, č. j. 33659/14/5200-20444-709739, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

### A) Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 17. 12. 2013, č. j. ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1739186(9219, 9247, 9259, 9285, 9379, 9392, 9419, 9425, 9434, 9456, 9488, 9499, 9511, 9519, 9531, 9652 a 9668/13/3109-24801-800748 doměřil žalobci po provedené daňové kontrole daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) včetně penále za zdaňovací období únor, květen, červen, srpen a září 2008, červen, červenec a prosinec 2009 a leden, únor, duben a červen až prosinec 2010 z důvodu neuznání nároku na odpočet DPH dle §72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) u přijatých reklamních plnění od společnosti P. S. s. r. o. a G. F. s. r. o., přičemž v případech zdaňovacích období únor 2008, leden a únor 2010 a červenec až prosinec 2010 žalobce porušil § 21 odst. 6 písm. c) ZDPH a uplatněné nároky na odpočet byly dle správce daně v rozporu s § 72 odst. 2 ZDPH. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a dodatečné platební výměry potvrdil.

### B) Žalobní body

2. Včas podanou žalobou žalobce požadoval zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného. Namítal:
  - a) podjatost úřední osoby, Ing. J. S., který prováděl daňovou kontrolu. Zdůraznil, že podjatost Ing. J. S. namítal již v řízení před správcem daně, avšak nebyly vyslyšeny proto ji namítal opětovně v odvolání. Žalovaný námitku odmítl, a to navzdory tomu, že Ing. J. S. již v té době nebyl zaměstnancem úřadu, přičemž o důvodech jeho náhlého odchodu lze více než polemizovat. Ing. J. S. postupoval od počátku v daňové kontrole více než zevrubně a v mnoha případech došlo z důvodů na jeho straně k prodávám. K žalobci se v závěru roku 2013 dostala informace, že lze jeho daňové řízení ústíci v doměření několikamilionové daně „vyřídit jinak“, a to způsobem, který by mohl naplnit znaky trestného činu. S ohledem na nemožnost prokázání této informace neučinil oznámení na policii. Udivilo jej však, že jakmile se o pozadí celé věci začal zajímat, hned druhý den podal Ing. J. S. trestní oznámení na něj pro trestný čin podplácení a současně vyvinul do té doby nevídanou agilní snahu o skončení daňové kontroly ještě téhož roku. Ing. J. S. tak byl nepochybně podjatý, neboť nelze připustit, aby úřední osoba podávající za minimálně podivných okolností trestní oznámení na jí prověřovaný daňový subjekt činila v řízení další úkony. Žalovaný konstatoval, že Ing. J. S. podal trestní oznámení na žalobce z důvodu „preventivní ochrany jeho osoby před dalším případným jednáním odvolatele“. Na otázku, před čím se považoval Ing. J. S. za potřebné na konci roku 2013 chránit, se nabízí vysvětlení, že Ing. J. S. zvolil jako obrannou metodu útok. Rovněž se nabízí otázka, proč neměli správce daně ani žalovaný Ing. J. S. za podjatého, když byl tento nedlouho poté údajně nucen z úřadu odejít, přičemž dle informací žalobce bylo na Ing. J. S. více stížností. Dle žalobce celý postup Ing. J. S. při daňové kontrole (podrobné šetření na straně jedné a liknavost na straně druhé) měl vytvořit prostor pro kontumační skončení věci poté, co by žalobce přistoupil na nabízené „vyřízení věci jinak“. Ing. J. S. však zřetelně nepočítal s odmítnutím nabídky, a tudíž musel činit narychlo nepřipravené kroky (trestní oznámení, chvatné ukončení kontroly);

- b) prekluzi práva stanovit daň. Dle žalobce došlo k nezákonnému ukončení daňové kontroly tím, že správce daně namísto řádného projednání zprávy o kontrole tuto žalobci doručil bez dalšího fikcí a nadto neoprávněnou úřední osobou v rozporu s § 39 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“). V návaznosti na to byl dodatečný platební výměr vydán dne 17. 12. 2013 předčasně a nemohl tak být skutečností odůvodňující prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. b) d. ř. Stejně tak žalovaný účelově ignoroval práva žalobce a cíl správy daní a předčasně vydal žalobou napadené rozhodnutí, neboť nepřistoupil k provedení navržených důkazů (výslech svědků K. a R., opětovné dožádání FC B. O., a. s. a neprovedení důkazu videozáznamem zápasů. Postup správce daně i žalovaného nesou znaky zneužití práva, jemuž nelze přiznat právní ochranu, neboť jejich hlavním účelem bylo získání času k dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně. Nezákonný úkon vak nemůže založit vznik zákonných následků (viz usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Tdo 1024/2010, v němž bylo řečeno, že předčasně vydané usnesení o zahájení trestního stíhání nemůže být úkonem přerušujícím běh promlčecí doby);
- c) žalovaný dospěl k závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem ohledně prokázání existence reklamy, avšak závěry žalovaného o provádění dokazování správcem daně v případě reklamy jsou nepřezkoumatelné. Dle žalobce není jasné, jaké záznamy o zápasech FC B. správce daně shlédl, navíc se provádění tohoto důkazu nemohl žalobce zúčastnit. O provedení důkazu zhlédnutí reklamy neexistuje protokol. Fotografie ze zápasu FC B. ze dne 25. 7. 2009 dokládá existenci reklamy žalobce na stadionu, avšak správce daně ji neuznal. Žalovaný se následně se závěrem správce daně o prokazatelnosti neexistence reklamy ztotožnil, čímž zatížil řízení nepřezkoumatelností. FC B. O., a. s. sice před každým zápasem pořizoval fotodokumentaci, avšak činil tak dlouho před zápasem samotným, kdy ještě všechny reklamy na svých místech nebyly, což potvrzuje i častý rozpor mezi fotodokumentací a bulletiny. Uvedené vyvrací závěr žalovaného o tom, že spis obsahuje prokazatelné důkazy o neexistenci reklamy na některých zápasech, a dále tvrzení o tom, že žalobce vypovídací hodnotu fotodokumentace nezpochybnil. Pokud žalovaný na těchto tvrzeních založil hodnocení věrohodnosti výpovědi K. K. a potvrzení FC B. O., a. s., je hodnocení zatíženo nepřezkoumatelností. Podívoval-li se žalovaný nad tím, že žalobce bulletiny nearchivoval, pak je třeba uvést, že v praxi není obvyklé schraňování důkazů pro případ daňové kontroly, jak se domnívá správce daně. To dělají většinou jen daňové subjekty, které již mají negativní zkušenost s kontrolou. Nelze se proto divit, že žalobce rozdál bulletiny po rodině a známých. Výpovědi svědka K. K., prohlášením FC B. a nepřímo i doložením většiny bulletinů byla prokázána existence reklamy na všech zápasech, naopak žalovaný nedisponoval žádným důkazem opaku;
- d) nesprávnost interpretace smlouvy o reklamě. Žalovaný posuzoval reklamu za každý zápas a dospěl k nesmyslnému závěru, že v jednotlivých obdobích odměny za jeden zápas významně kolísala, přitom smlouva vychází z nedělitelnosti plnění. To znamená, že jediná odměna náležela za reklamu na jednom domácím zápase či více domácích zápasech v určitém časovém rozmezí (2009 – 2010). Takto byla koncipována i smlouva dodavatele žalobce s FC B. O. a. s. Jednotlivé splátky byly určeny pouze pro účely splatnosti. V roce 2008 postačovalo zajištění jediné reklamy, což se stalo. Správce daně nebyl oprávněn odpočet krátit;

- e) odmítnutí provedení výsledků svědků K. a R. z důvodu blížícího se uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalobce ozřejmil, co chce výsledky těchto svědků prokázat, přičemž se jednalo o pro posouzení věci relevantní, ba přímo stěžejní tvrzení. Výslech svědka K. byl nejprve účelově odmítán odkazem na nedostatečnou identifikaci, následně žalovaný předběžně výpovědi obou navržených svědků hodnotil, což je nepřípustné, obzvláště vytýká-li žalobce neunesení důkazního břemene. Žalovaný rovněž neoprávněně vytknul žalobci, že svědky navrhl až na konci lhůty pro stanovení daně, neboť žalobce je navrhl poté, co z výzvy k vyjádření se v odvolacím řízení seznal, že žalovaný má jeho důkazní břemeno za neunesené. Naopak žalovaný se choval nezodpovědně, když zásadní kroky začal v odvolacím řízení činit až 2 měsíce před koncem lhůty pro stanovení daně;
- f) neústavnost daňové kontroly, spočívající v délce jejího trvání – po více než 3 roky byla velmi podrobnou kontrolou narušena autonomní sféra žalobce. Příklad nebyl složitý, žalobce poskytoval součinnost v rámci svých možností při podnikání, nelze po něm požadovat, aby na tři roky „zavřel“ a věnoval se výhradně správci daně. Kontrola byla nadměrně prodlužována, v rozporu se závěry uvedenými v nálezů Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 705/06, č. 207/2008 Sb. n. u. ÚS;
- g) žalobce nad rámec svých povinností ozřejmil, co dělal na konci roku 2013. Žalovaný chybně neučinil tato tvrzení žalobce předmětem dokazování, na místo toho je hodnotil a v rozhodnutí se snažil vyvolat dojem, že se žalobce účelově vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud by žalovaný vyzval žalobce k prokázání jeho tvrzení, ten by v souladu se zásadou součinnosti doložil veškerá svá tvrzení věrohodnými důkazy. Jednalo by se zejména o fakturu za léčebný pobyt v Piešťanech, kam žalobce odjel dne 15. 12. 2013, aby tam od 16. do 21. 12. 2013 strávil na rehabilitačním pobytu s nemocným synem A., dále o komunikaci s obchodními partnery, doklady o úhradě ubytování, pohonných hmot a uskutečněných mezinárodních hovorech. Správce daně nemůže očekávat, že jeho podcenění situace bude za něj napravovat žalobce a namísto věnování se ve vánočním čase rodině a plnění neodkladných pracovních záležitostí na konci roku, bude stále k dispozici správci daně. Původní zástupce žalobce jej v důsledku enormního tlaku Ing. J. S. odmítl dále na konci roku 2013 zastupovat, přičemž žalobce se může domnívat, že důvodem ukončení zastoupení bylo vyhrožování ze strany Ing. J. S. Je proto absurdní, že postupem podjaté úřední osoby vynucenou změnu nyní žalovaný klade k tíži žalobci;
- h) doručování písemností Ing. J. S. v prosinci 2013 v rozporu s § 39 odst. 2 písm. b) d. ř., neboť Ing. S. tak nečinil v rámci nějakého úkonu a k doručování písemností nebyl zmocněn.

### C) Vyjádření žalovaného

3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Blíže rozvedl, že v průběhu řízení bylo správními orgány reagováno jak na námitku podjatosti, tak na žalobcem vznesenou stížnost na postup pracovníků správce daně při doručování písemností, avšak tyto námitky byly shledány nedůvodnými. Žalobci tak bylo opakovaně sděleno, že z procesních postupů úředníků správce daně nikdy nevzniklo podezření, které by vedoucí pracovníci vyhodnotili jako oprávněné dle § 77 d. ř. Zdůraznil, že se daňové kontroly účastnilo více úředních osob včetně dohledu nadřízených pracovníků, a že nelze směšovat důvody podjatosti s vadami řízení. Ze strany správce daně nedošlo k účelovému ignorování práv žalobce, postup správce daně je seznatelný ze

správního spisu. Správce daně nepřistoupil k doručování zprávy o daňové kontrole bez dalšího, nýbrž po marných pokusech zprávu o daňové kontrole se žalobcem projednat, vyhodnotil jednání žalobce jako vyhýbání se projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole, přičemž v úředním záznamu ze dne 5. 12. 2013 popsal jednání žalobce v průběhu daňové kontroly, zejména posouvání termínů a nepředkládání důkazů. Proto k postupu dle § 88 odst. 5 d. ř. přistoupil. Žalobce nebyl dne 6. 12. 2013 zastižen ve svém bydlišti ani provozovně, fyzicky ji převzal dne 15. 12. 2013 nový zmocněnec žalobce. K prekluzi práva stanovit daň dle žalovaného nedošlo, neboť doručením dodatečného platebního výměru dne 27. 12. 2013 nastaly účinky § 148 odst. 2 d. ř. a lhůta pro stanovení daně se prodloužila v případě zdaňovacího období roku 2008 a 2009 do 31. 12. 2014 a v případě zdaňovacího období roku 2010 do 24. 3. 2015. Žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 19. 12. 2014, tj. před uplynutím stanovené lhůty. K námitce vztahující se k provedení důkazů videozáznamy zápasů odkázal na podrobný popis průběhu dokazování v napadeném rozhodnutí. Důkazy hodnotil správce daně podle § 8 odst. 1 d. ř. Smluvní úprava mezi účastníky soukromoprávního vztahu nemohla dle žalovaného založit důvodnost oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH. K důvodům neprovedení výslechů navržených svědků se podrobně vyjádřil na str. 28 a 29 napadeného rozhodnutí. Žádné konkrétní porušení ústavně zaručeného práva žalobce netvrdí.

#### D) Repliky žalobce

4. V replice k vyjádření žalovaného žalobce zdůraznil, že Ing. J. S. prováděl daňovou kontrolu, přestože mu měl být prostřednictvím jeho bratra P. S. nabídnut žalobcem úplatek již 2 roky předtím, než Ing. J. S. podal trestní oznámení. Měl-li tedy Ing. J. S. za to, že je žalobcem v průběhu daňového řízení korumpován či jinak ovlivňován, byla tato skutečnost sama o sobě důvodem podjatosti dle § 77 odst. 1 písm. c) d. ř. Nadto měl žalobce v době daňové kontroly s P. S. špatné vztahy pro spory ohledně výše pohledávky vůči jejich společnému dlužníkovi, tudíž je možné, že se chtěl Ing. J. S. za svého bratra pomstít. K vyloučení úřední osoby přitom postačuje existence důvodu pochybnosti o její nepodjatosti. Dále uvedl, že daňová kontrola byla správcem daně z důvodu časové tísně ukončena nezákonně bez řádného projednání zprávy o kontrole, která tudíž nemohla být zákonným důkazním prostředkem a podkladem vydaného dodatečného platebního výměru – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005-53. Žalovaný se následným postupem snažil legalizovat postup správce daně, který zneužil svého vrchnostenského postavení. Zneužití práva však nemůže požívat právní ochrany a rozhodnutí vydané na základě zneužití práva nemůže mít za následek prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 d. ř. Využití závěrů usnesení Nejvyššího soudu v trestní věci je na místě, neboť není žádný logický důvod, proč by měl být v rovině trestního práva vykládán vliv nezákonného procesního úkonu na běh promlčecích lhůt odlišně než v právu daňovém, neboť v obou případech se uplatňuje zásada enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí. Nezákonný úkon nemohl vznikl zákonných následků založit. Ve vztahu k reklamě a neprovedení výslechu svědka K. žalobce zopakoval tytéž skutečnosti jako v žalobě.
5. V doplnění žaloby ze dne 22. 6. 2015 žalobce poukázal na závěry uvedené aktuálně v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21 o tom, že čistě formální úkon učiněný na samém konci prekluzivní lhůty, jehož jediným cílem bylo prodloužit správci daně lhůtu pro stanovení daně, nemůže založit vznik zákonných

následků ve smyslu § 148 odst. 2 d. ř., v opačném případě by se jednalo o posvěcení zneužití práva správcem daně.

6. V druhém doplnění žaloby ze dne 4. 8. 2015 žalobce rozvedl v žalobě uplatněnou námitku nezákonnosti neprovedení výsledku svědka K. a svědkyně R. odkazem na jejich nadbytečnost při současném závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem. Uvedl, že svědkyně R. byla vyslechnuta v trestním řízení a potvrdila, že pravidelně fotbalová utkání navštěvovala a viděla na nich v sezoně 2008 – 2010 reklamu žalobce. V přípravném řízení byl vyslechnut rovněž svědek K., který jako vrcholný činitel FC B. O. potvrdil, že v posuzované době byla na stadionu klubu FC B. O. realizována reklama žalobce. Svědek kategoricky vyloučil, že by mohla být reklama neumístěna, protokol o výpovědi v trestním přípravném řízení ze dne 28. 7. 2015 navrhl žalobce k důkazu.

### E) Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
8. Úvodem soud uvádí, že žalobce podal u zdejšího soudu celkem 4 žaloby proti žalovanému, které se týkaly doměřené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2007, 2008 a 2009, a dále doměření DPH za vybrané měsíce let 2008-2010. Krajský soud žaloby zamítl, avšak všechny rozsudky byly následně zrušeny Nejvyšším správním soudem a vráceny krajskému soudu k dalšímu řízení, s výjimkou věci vedené pod sp. zn. 65 Af 6/2015, kde Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 5. 2018, č. j. 2 Afs 204/2016-62, zrušil nejen rozsudek krajského soudu, nýbrž i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2014, č. j. 30983/14/5200-10422-703207, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 953 700 Kč a stanoveno penále.
9. V posuzované věci krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 10/2015-70, jímž žalobu zamítl. Rozsudek krajského soudu byl však zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2018, č. j. 2 Afs 205/2016-49, který nabyl právní moci dne 2. 7. 2018.
10. V odůvodnění rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že ve věci téhož žalobce, týkající se daně z příjmů za rok 2007 rozhodl již rozsudkem ze dne 12. 10. 2016, č. j. 2 Afs 203/2016-49, a dále ve věci týkající se daně z příjmů za rok 2008 rozhodl již rozsudkem ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016-45, přičemž se závěry v těchto rozsudcích uvedenými se ztotožňuje a odkazuje na ně. Vytkl krajskému soudu, že žalobcem uplatněnou námitku prekluze vypořádal mimo žalobní argumentaci, a to vyhodnocením skutečností pojících se k zahájení, nikoli ukončení daňové kontroly. Dále Nejvyšší správní soud vytknul krajskému soudu, že nedostatečně vyhodnotil žalobcem namítanou podjatost úřední osoby Ing. J. S., a to z pohledu podaného trestního oznámení, neboť se nezabýval existencí a obsahem trestního oznámení, a to přesto, že tak učinil žalovaný, který v napadeném rozhodnutí konstatoval, že Ing. J. S. učinil ústní podání ve věci možné korupce a falešného obvinění na Policii ČR v souvislosti s vedenou daňovou kontrolou. Pro posouzení významu trestního oznámení je dle Nejvyššího správního soudu nezbytné znát, kdo je podal, jaké a čí trestné činnosti se mělo týkat, a jaký byl výsledek šetření, avšak nic z toho

není obsahem daňového spisu ani to nebylo krajským soudem zjišťováno. Právě toto pochybení bylo pak důvodem pro zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

11. Podle § 77 odst. 1 písm. c) d. ř. *je úřední osoba vyloučena z řízení nebo jiného postupu pro podjatost, vzbuzuje-li její poměr k osobě zúčastněné na správě daní pochybnost o její nepodjatosti.*
12. Krajský soud souhlasí s výkladem Nejvyššího správního soudu, že postačí, jsou-li dány okolnosti vzbuzující pochybnosti, přičemž podjatost se nemusí fakticky projevit. Nejvyšší správní soud však současně na str. 7 rozsudku ze dne 12. 10. 2016, č. j. 2 Afs 203/2016-49 přisvědčil zdejšímu soudu v závěru, že ze spisového materiálu nejsou žádné důvody podjatosti Ing. J. S. zřejmé.
13. Uvedl-li žalobce v žalobě, že v daňovém řízení namítal podjatost Ing. J. S., avšak jeho námítky nebyly vyslyšeny, jde o tvrzení nepravdivé. Ve spise je založeno rozhodnutí ředitele územního pracoviště správce daně, Ing. P. T. ze 16. 10. 2013, č. j. 1553436/13/3109-00100800671, o tom, že Ing. J. S. není vyloučen z řízení či postupu při správě daní ve věci probíhající kontroly na úseku daně z příjmů, v němž je velmi podrobně a zcela konkrétně reagováno na námitku podjatosti, kterou žalobce vznesl v podání ze dne 30. 9. 2013. Nadřízený pracovník sdělil žalobci, že pochybnosti o nepodjatosti nemohou spočívat ve způsobu rozhodování úřední osoby, v jiném jejím úředním postupu. Uvedl, že námítky vůči vadám v postupu a rozhodování úřední osoby může daňový subjekt uplatnit v rámci opravných prostředků, které nemohou být nahrazovány institutem vyloučení úřední osoby. K tvrzení žalobce, že s bratrem úřední osoby J. S. panem P. S. vedl dlouhodobá jednání ohledně jeho pohledávky vůči p. O. M., přičemž nepřistoupil na jeho návrhy, uvedl nadřízený pracovník, že žalobce nespecifikoval, v čem spatřuje motivaci Ing. J. S. k podjatému chování a neuvedl, proč námitku tohoto obsahu vznáší s odstupem 3 let od zahájení daňové kontroly. Dále uvedl, že sám Ing. J. S. sice potvrdil, že se jeho bratr jmenuje P., avšak o existenci údajných jednání mezi žalobcem a jeho bratrem mu není nic známo. Nadřízený pracovník tudíž vyjádřil nesouhlas s tvrzením žalobce, že je úřední osoba podjatá, jakmile dojde k jednání mezi osobou blízkou úřední osobě a kontrolovaným subjektem, navíc kdy toto jednání nemá žádnou vazbu na skutečnosti řešené v daňové kontrole. Dále zdůraznil, že provádění daňové kontroly bylo Ing. J. S. přiděleno, tudíž je vyloučena jakákoli vazba na případné svévolné podjaté konání z vlastní iniciativy, a dále že jednání správce daně s daňovým subjektem jsou vždy přítomni 2 pracovníci a provádění kontroly a hodnocení podání daňových subjektů vždy provádějí 3 úřední osoby. Těmto úvahám nemůže krajský soud ničeho vytknout a se závěry Ing. T. se bezvýhradně ztotožňuje.
14. Další tvrzení, o něž žalobce opřel námitku podjatosti Ing. J. S., a to podiv nad náhlým odchodem Ing. J. S. z úřadu, neurčitá tvrzení o skutečnostech, které mohly údajně naplňovat znaky trestného činu ze strany Ing. J. S., jakož i tvrzení o větším množství stížností na Ing. J. S. i v jiných případech, jsou zcela nekonkrétní a bezobsažné spekulace, domněnky, či tvrzení o zprostředkovaně získaných informacích z neuvedeného zdroje, tudíž se jimi nemohl soud zabývat a nepovažuje je za projednatelné žalobní body.
15. Další skutečnosti, jež měly odůvodnit existenci pochybností o podjatost Ing. J. S., a to dvouletý odstup podání trestního oznámení od tvrzeného nabízení úplatku, a dále špatné vztahy žalobce s P. S., uvedl žalobce poprvé v replice ze dne 28. 5. 2015, tudíž se jednalo o nepřipustné rozšíření žaloby o nové žalobní body po uplynutí lhůty k podání

žaloby ve smyslu § 71 odst. 2 s. ř. s. Nejednalo se přitom o skutečnosti, které by se měl žalobce teprve v květnu 2015 dozvědět.

16. Jedinou skutečnost, kterou považoval v souvislosti s námitkou vedení řízení podjatou osobou Nejvyšší správní soud za potřebnou podrobit detailnějšímu zkoumání, byla žalobcova námitka, že *nelze připustit, aby úřední osoba podávající za minimálně podivných okolností trestní oznámení na jí prověřovaný daňový subjekt činila v řízení další úkony*. Nejvyšší správní soud nedostatečně zjištěný skutkový stav věci v tomto směru nevyhodnotil jako vadu, pro kterou by mělo být zrušeno rozhodnutí žalovaného, nýbrž uložil krajskému soudu, aby skutečný stav věci posoudil sám.
17. Krajský soud proto opatřil spis Krajského ředitelství policie Olomouckého kraje, Územní odbor Šumperk, Oddělení hospodářské kriminality SKPV (dále jen „policejní orgán“), č. KRPM-132957/TČ-2013-140981, který při jednání dne 17. 10. 2018 provedl k důkazu.
18. Z uvedeného spisu soud zjistil, že dne 17. 10. 2013 učinil Ing. J. S. do protokolu trestní oznámení. Uvedl, že se náhodně dozvěděl, že jej chce žalobce, u něhož s dalšími dvěma pracovníky provádí daňovou kontrolu, zdiskreditovat, resp. že činí kroky, aby ohrozil cíl správy daní a osobně jej tak neoprávněně poškodil. Uvedl, že dne 16. 10. 2013 mu bylo jeho bratrem P. S. sděleno, že mu telefonoval jeho známý M. C., že za ním toho dne na stavbu v Šumperku přijel žalobce s člověkem, kterého označil za svého daňového poradce, přičemž M. C. měl P. S. sdělit, že žalobce M. C. oslovil, zda by za odměnu nebo poskytnutí dobře ohodnocené práce dosvědčil, že Ing. J. S. vykládal M. C. o daňové kontrole žalobce a nějakých jeho problémech. Tuto nabídku měl však M. C. odmítnout a telefonicky o ní referovat bratrovi Ing. J. S., P. S. Ing. J. S. policejnímu orgánu sdělil, že se domnívá, že žalobce tímto způsobem připravuje jeho křivé obvinění pomocí shánění a uplácení svědků, což je trestné. Dále uvedl, že žalobce před zahájením daňové kontroly vůbec neznal, a dále že o těchto skutečnostech téhož dne, tj. 17. 10. 2013 informoval i svého nadřízeného. Dále z policejního spisu vyplývá, že následně dne 18. 10. 2013 podal žalobce podrobnější vysvětlení, při němž uvedl, že k incidentu došlo i zhruba před dvěma lety, kdy mu M. C., který nesl manželce Ing. J. S., jež dělá účetnictví, podklady, sdělil, že jej žádal žalobce, aby se M. C. snažil přimluvit za žalobce u Ing. J. S., aby jeho daňová kontrola dobře dopadla, přičemž zmínil, že by byl žalobce ochoten něco zaplatit, a dále něco o dovolené. Toto Ing. J. S. rezolutně odmítl. Dále při podání vysvětlení uvedl, že i jeho bratr P. mu nedlouho poté sdělil, že něco podobného nabízel žalobce i jemu, přičemž jeho bratr mu tyto skutečnosti nesděloval jako nabídku, nýbrž jako upozornění, že žalobce takto jedná.
19. Dne 17. 10. 2013 dále policejní orgán telefonicky kontaktoval Ing. H., nadřízeného Ing. J. S., který uvedl, že k podání trestního oznámení pohnul Ing. J. S. sám poté, co mu tento sdělil, že se jej snaží žalobce zdiskreditovat pomocí falešného svědka a že se nejednalo o první případ narušování daňové kontroly u žalobce, přičemž obstrukce se v daném případě začaly množit poté, co byly žalobci sděleny kontrolní závěry. Dále měl Ing. H. uvést, že podáním trestního oznámení se snaží oslabit případný očekávaný atak na kontrolní pracovníky ze strany žalobce.
20. Policejní orgán na základě zjištěných skutečností zahájil dle § 158 odst. 3 trestního řádu úkony trestního řízení ve věci nabízení úplatku, neboť měl dostatečně odůvodněný závěr, že v době od 1. 10. 2011 do 17. 10. 2013 měl žalobce spáchat v Šumperku zločin podplácení podle § 332 odst. 1, 2 písm. b) trestního zákoníku. Následně v řízení policejní orgán



obstatal výpisy o uskutečnění telefonických hovorů, dne 14. 11. 2013 pořídil záznam o podaném vysvětlení M. C., dne 20. 11. 2013 záznam o podaném vysvětlení P. S., dne 9. 1. 2014 záznamy o podání vysvětlení Ing. K. a Ing. M. a dne 21. 1. 2014 záznam o podaném vysvětlení žalobcem. Usnesením ze dne 12. 2. 2014, č. j. KRPM-132957-29/TČ-2013-140981 policejní orgán věc podle § 159a odst. 1 trestního řádu odložil s odůvodněním, že provedeným šetřením bylo zjištěno, že nejde o podezření ze zločinu a není na místě věc vyřídit jinak, neboť nebylo zcela bez pochyb prokázáno, že měl žalobce v úmyslu zajistit pro svou osobu neoprávněnou výhodu příslibem či nabídkou úplatku pro Ing. J. S. nebo jeho manželku, jež měla spočívat v blíže nespecifikované snaze ovlivnění průběhu nebo výsledku či závěru daňové kontroly, kterou u něj prováděl či provádí správce daně. Policejní orgán uvedl, že nabídka či slib úplatku je tvrzením pouze svědka P. S., který si na věci, jak sám uvedl, již přesně nepamatuje a který následně svého bratra Ing. J. S. před žalobce pouze blíže nezjištěným způsobem před dvěma lety, a poté i v říjnu 2013, varoval. Dále policejní orgán uvedl, že tvrzení P. S. o tom, co mu měl sdělit M. C., sám M. C. nepotvrdil. Stejně tak policejní orgán uzavřel, že se M. C. o daňové kontrole žalobce dozvěděl od žalobce samého. Závěrem policejní orgán uvedl, že je zřejmé, že se žalobce určitým způsobem snažil v rámci prováděné daňové kontroly najít možnost, jak se účinně bránit závěrům kontroly, ale není jasné, zda se jednalo o snahu zmařit účel daňové kontroly.

21. Z popsanych zjištění je tedy soudu zřejmé, že se jednalo o trestní oznámení, které podal Ing. J. S. proti žalobci, přičemž podstatou tohoto oznámení bylo podezření ze snahy žalobce zajistit si svědka, který by mu lživě potvrdil, že Ing. J. S. „vynáší“ informace o probíhající daňové kontrole. Dále je zřejmé, že Ing. J. S. tak učinil bezprostředně poté, co mu měl konkrétní skutečnosti nasvědčující takovému jednání žalobce sdělit jeho bratr P. S. policejnímu orgánu podrobně popsal, jaké skutečnosti mu měl M. C. sdělit, přičemž potvrdil, že tyto následně telefonicky sdělil bratrovi Ing. J. S., aby jej varoval.
22. Krajský soud uvádí, že popsané zjištěné skutečnosti nenasvědčují tomu, že by měl mít Ing. J. S. ve smyslu § 77 odst. 1 písm. c) d. ř. k osobě zúčastněné na správě daní, tj. žalobci, s ohledem na podané trestní oznámení a okolnosti, které mu předcházely, poměr, jenž by vzbuzoval pochybnost o jeho nepodjatosti.
23. Úřední osobu, jíž jsou sděleny závažné skutečnosti, které mohou poškozovat nejen ji jako soukromou osobu, nýbrž i úřední činnost, kterou vykonává, jež zvolí jako prostředek obrany podání trestního oznámení vůči osobě, která se má takového jednání dopouštět (nadto lze-li takové jednání označit za korupční), nelze bez dalšího diskvalifikovat z dalšího úředního jednání s osobou, jež měla být původcem takového případného nezákonného jednání. V posuzované věci přitom Ing. J. S. takové skutečnosti byly sděleny, a to osobou, k níž má důvěru, tj. jeho bratrem, přičemž se jednalo o sdělení dostatečně konkrétní na to, aby byl zcela pochopitelný jím zvolený postup, tj. sdělení těchto skutečností nadřízenému, a následně sdělení týchž skutečností orgánům činným v trestním řízení. Postup Ing. J. S. považuje krajský soud za zcela přiměřený závažnosti jemu sdělených skutečností.
24. Policejní orgán přitom v usnesení o odložení věci potvrdil, že Ing. J. S. byly skutečně jím oznamované skutečnosti sděleny, a sám policejní orgán je považoval za natolik závažné, že učinil závěr, že tyto dostatečně odůvodňují zahájení úkonů trestního řízení. Skutečnost, že oznamovatelem tvrzené informace nebyly dle závěru policejního orgánu, jenž nepřísluší soudu rozhodujícímu ve správním soudnictví hodnotit, následně jednoznačně prokázány, již nepovažuje krajský soud v posuzované věci za rozhodnou.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

25. Z obsahu správního spisu nevyplývá, že by Ing. J. S. prováděl po dni 16. 10. 2013, kdy mu byly jeho bratrem popisované skutečnosti sděleny a kdy podal trestní oznámení, ve věci jakékoli úkony, jež by neodpovídaly běžnému postupu správce daně. S ohledem na skutečnost, jak dlouhou dobu již daňová kontrola probíhala, na skutečnost, že se blížil konec lhůty pro stanovení daně a zejména s ohledem na skutečnost, že měl správce daně za to, že již všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly objasněny, dne 15. 11. 2013 seznámil správce daně žalobce s výsledkem kontrolního zjištění dle § 88 odst. 2 d. ř., čímž započal proceduru ukončování daňové kontroly, kterou následně i dokončil. Po seznámení žalobce s výsledky kontrolního zjištění při jednání, které vedly Ing. E. K. a Ing. J. M., poskytl správce daně žalobci lhůtu k vyjádření, kterou na jeho žádost prodloužil do 29. 11. 2013. Na tomto postupu neshledává krajský soud nic mimořádného či dokonce vzbuzujícího pochybnosti o podjatosti úředníka, který daňovou kontrolu provádí.
26. Pro úplnost a nad rámec nutného odůvodnění krajský soud uvádí, že z obsahu úředního záznamu o podání vysvětlení Ing. J. S. vyplývá, že tento sám neuvedl, proč nepodal trestní oznámení ihned, když se poprvé dozvěděl o snaze žalobce ovlivnit daňovou kontrolu přes osobu M. C. či P. S. nabídnutím úplatku, přičemž na zdůvodnění nebyl zřetelně policejním orgánem tázán. K této skutečnosti se však vyjádřila při podání vysvětlení spolupracovnice Ing. J. S., Ing. E. K., která uvedla, že jim měl Ing. J. S. sdělit, že mu měl údajně žalobce přes jeho bratra a další osobu vzkazovat, že by mohl zařídít jeho manželce práci a nějakou dovolenou, avšak shodli se, že tato skutečnost nemůže nijak jejich postup při daňové kontrole ovlivnit a že je zbytečné toto hlásit policii, neboť Ing. J. S. nemá žádné důkazy a mohl by být nařčen z krivého obvinění. Z podaných vysvětlení před policejním orgánem rovněž nevyplývá, že by měl Ing. J. S. vědomost o žalobcem tvrzeném špatném vztahu s P. S. Tvrzení o možné mstě Ing. J. S. za bratra, uvedené žalobcem v replice, je tedy pouhou spekulací, jež nemá oporu v žádném konkrétním zjištění. Naopak je otazné, proč žalobce nevznesl námitku podjatosti Ing. J. S. bezprostředně po vzniku tvrzeného konfliktu mezi ním a P. S. a blíže nadřízenému orgánu v uplatněné námitce podjatosti nepopsal skutečnosti tvrzené v replice.
27. Dále krajský soud uvádí, že z úředního záznamu ze dne 21. 1. 2014 o podání vysvětlení, obsaženého v policejním spise, vyplývá, že žalobce před policejním orgánem nezmínil skutečnosti, které tvrdí v žalobě o tom, že mu mělo být nabízeno vyřízení jeho doměřovacího řízení „jinak“, přestože sám čelil podezření z nabízení úplatku. Před policejním orgánem zmínil toliko neurčité nabízení pomoci P. S. v době, kdy s ním ještě nebyl ve sporu ohledně pohledávky za p. M., avšak uvedl, že neví, co tím P. S. myslí. Motivaci P. S. k tvrzenému nabízení pomoci žalobce nijak nevysvětlil. Tvrzení o předem připraveném komplotu Ing. J. S., jeho nepočítání s odmítnutím nabídky ze strany žalobce a následných unáhlených krocích ve stylu „nejlepší obrana je útok“, jsou proto dle závěru krajského soudu účelové spekulace.
28. Lze tedy shrnout, že není pravdou, že by Ing. J. S. podával na žalobce trestní oznámení za „podivných okolností“, neboť popsané okolnosti, jež vedly Ing. J. S. k podání trestního oznámení, byly zcela logické a akceptovatelné. Ing. J. S. dle obsahu jeho vyjádření před policejním orgánem nehodlal předejít žalobce, neboť očekával trestní oznámení vůči své osobě s podezřením na vybízení žalobce k úplatku za „vyřízení věci jinak“, nýbrž hodlal především oznámit skutečnosti, které se k němu dostaly z pro něj věrohodného zdroje a které nasvědčovaly naplnění skutkové podstaty trestného činu, a dále předejít žalobce v očekávaných krocích vůči tvrzenému vynášení informací o daňové kontrole žalobce

třetím osobám. Podání trestního oznámení za uvedených okolností nepovažuje krajský soud za skutečnost, jež by sama o sobě vedla k závěru, že Ing. J. S. musel získat vůči žalobci negativní vztah, jenž by jej vyloučil z provádění dalších úkonů v daňové kontrole. Úřední osoba, jež se účastnila daňové kontroly žalobce, Ing. J. S., tedy nebyla z daňového řízení vyloučena.

29. Na rozdíl od rozsudků ze dne 12. 10. 2016, č. j. 2 Afs 203/2016-49, a ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016-45, v posuzované věci Nejvyšší správní soud sám posoudil namítanou prekluzi, a to v odst. 31 až 41 rozsudku, v nichž se vypořádal se všemi námitkami žalobce vůči případným vadám, k nimž mělo dojít při ukončení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud dovodil, že k prekluzi práva stanovit daň v posuzované věci nedošlo. Uvedl, že žalobcem připomínaná judikatura na posuzovanou věc nedopadá, odkázal na závěry vyslovené v jeho rozsudku ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, zdůraznil, že v posuzované věci ke zrušení platebních výměrů nedošlo, tudíž není na místě zpochybňovat jejich účinek prodloužení lhůty pro stanovení daně, a uvedl, že daňová kontrola nebyla v posuzované věci formálně zahájena a že ani vydané platební výměry nelze za toliko formální úkony považovat. Vypíchl přitom nutnost vnímání daňového řízení jako celku a oprávněnost odstranění vad řízení, k nimž došlo v prvním stupni, v průběhu řízení odvolacího. V podrobnostech krajský soud na důvody rozsudku Nejvyššího správního soudu, jimiž je vázán, odkazuje. Nejvyšší správní soud v souvislosti s námitkou prekluze neuvedl žádnou námitku, jíž by se měl krajský soud po vrácení věci vypořádávat. Naopak v odst. 59 vyhodnotil, že závěry krajského soudu, uvedené v odst. 42 až 44 původního rozsudku, o řádném doručení zprávy o daňové kontrole dne 17. 12. 2013, neměly vliv na výsledek věci, tj. na posouzení námitky prekluze jako nedůvodné.
30. Krajský soud pouze v této souvislosti odkazuje také na závěry uvedené v rozsudku 9. senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, který v odst. 26 uvedl: „*Stěžovatelce nebylo jakkoliv bráněno v tom, aby se po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění k němu vyjadřovala a navrhovala důkazy. Měla tedy možnost hájit v rámci daňové kontroly svá práva. Navíc jí nic nebránilo se vyjadřovat a navrhopvat případně důkazy i v navazujícím odvolacím řízení. Kromě toho lze poznamenat, že i pokud dojde k porušení procesních pravidel při projednání zprávy o daňové kontrole, nemá to zpravidla vliv na zákonnost rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39).*“
31. Nejvyšší správní soud dále v kasačním rozsudku uvedl, že ačkoli nedostatečné objasnění významu trestního oznámení pro posouzení podjatosti Ing. J. S. muselo vést ke zrušení rozsudku krajského soudu, zabýval se dalšími námitkami, které nebyly předmětem kasační stížnosti ve věci sp. zn. 2 Afs 203/2016, přičemž vyšel též z toho, že samotnou daňovou kontrolu neprováděl pouze Ing. J. S., jehož podjatost ve věci byla namítána. Na výsleších stěžovatele, svědků (např. při výslechu K. K.), získávání podkladů, při místním šetření, při seznámení s výsledky kontrolního zjištění či při projednání zprávy o daňové kontrole se kromě Ing. J. S. účastnily i další oprávněné úřední osoby žalovaného. Platební výměry ze dne 17. 12. 2013 vydali za správce daně Ing. A. G. a Ing. P. T.. Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvedl, že ačkoli v rozsudku ve věci sp. zn. 2 Afs 203/2016 uvedl, že účast dalších úředních osob nemohla být sama o sobě důvodem nepodjatosti Ing. S., neznamená to také opačný závěr, tj. že by i přes případnou jeho podjatost měly být bez dalšího podjaty i zbývající úřední osoby, které současně s ním prováděly daňovou kontrolu. Jejich možnou podjatost přitom žalobce v daňovém řízení nenapadl a nic o ní netvrdí ani v řízení před

soudem. Nejvyšší správní soud proto posuzoval úkony žalovaného bez ohledu na to, k jakému závěru v dalším řízení dospěje krajský soud v otázce možné podjatosti Ing. S.

32. V odst. 8 až 13 odůvodnění rozsudku Nejvyšší správní soud shrnul závěry krajského soudu uvedené ve zrušeném rozsudku k jednotlivým žalobním bodům a následně v odst. 43 až 58 obsáhle závěry krajského soudu o nedůvodnosti žalobních bodů aproboval s případným doplněním vlastní argumentace, popř. s konstatováním dílčí procesní vady, jež však neměla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci. Krajský soud se se závěry Nejvyššího správního soudu zcela ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje.
33. Jelikož soud shledal všechny žalobní body nedůvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
34. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena – v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 17. října 2018

Mgr. Barbora Berková v. r.  
předsedkyně senátu