



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.
zastoupeného 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 2. 12. 2014, č. j. 30982/14/5200-10422-703207, ve věci daně z příjmů fyzických osob

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 12. 2014, č. j. 30982/14/5200-10422-703207 **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 37 340, 32 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov.

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1740114/13/3109-24801-800748 doměřil podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a podle § 147 a 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) žalobci po provedené daňové kontrole daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 525 210 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 105 042 Kč. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a dodatečný platební výměr potvrdil.
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. 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. S. již v té době nebyl zaměstnancem úřadu, přičemž o důvodech jeho náhlého odchodu lze více než polemizovat. Ing. S. postupoval od počátku v daňové kontrole více než zevrubně a v mnoha případech došlo z důvodů na jeho straně k prodlevám. 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. 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. 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. Rovněž se nabízí otázka, proč neměli správce daně ani žalovaný Ing. S. za podjatého, když byl tento nedlouho poté údajně nucen z úřadu odejít, přičemž dle informací žalobce bylo na Ing. S. více stížností;
 - 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 neoprávněnou úřední osobou v rozporu s § 39 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. K řádnému projednání a předání zprávy o daňové kontrole došlo až v průběhu odvolacího řízení dne 25. 9. 2014. Žalobce v této souvislosti odkázal také na 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) že žalovaný posoudil výdaje žalobce na uvedení vleku do souladu s novou vyhláškou jako výdaje, které jsou současně daňově uznatelné dle § 24 odst. 2 písm. p) ZDP a současně neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. p) ZDP, avšak tento střet nevyřešil v souladu se zásadou *in dubio mitius* výkladem ve prospěch daňového subjektu. Rozhodnutí je tudíž nezákonné;
- d) nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného o provádění dokazování správcem daně v případě reklamy. 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 žádný protokol. Žalobce namítal, že fotografie ze zápasu FC B. ze dne 25. 7. 2009 dokládá reklamu žalobce na stadionu, avšak správce daně ji neuznal. 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. Racionálně lze přepokládat, že reklama v bulletinu ze zápasu byla doprovázena reklamou bannerem na stadionu. Tento argument uznal správce daně u DPH, u daně z příjmu nikoliv. Dva odlišné závěry však nelze připustit. Vzhledem k nemožnosti dohledat bulletinu ze zbylých zápasů měl správce daně uznat reklamu ve všech případech;
- e) neprovedení výsledků svědka K., předběžné hodnocení této výpovědi a v důsledku toho znemožnění unesení důkazního břemene stran ekonomických důvodů rozdílnosti cen;
- f) nesprávné stanovení referenčních cen z důvodu nezohlednění skutečnosti, že žalovaný měl reklamu získanou od reklamní agentury, jejíž cena bude vždy navýšena o provizi, a dále účelovost tvrzení žalovaného o stonásobném předražení cen žalobce, kdy ve skutečnosti šlo o jedenáctinásobek;
- g) nepřezkoumatelnost spočívající v tom, že správce daně měl při překvalifikaci nákladů na opravy na technické zhodnocení ponechat alikvotní část pro uplatnění odpisů. Ze zpráv o daňové kontrole ani z rozhodnutí žalovaného však není patrné, zda tak správce daně učinil;
- h) provádění zastřených výsledků svědků při místních šetření správcem daně. Správce daně při místních šetřeních vyžadoval od třetích osob náčrty vyobrazující stav nemovitostí, které následně použil jako důkaz. Dojde-li však v rámci místního šetření ke vzniku důkazních prostředků, nelze je bez zajištění přítomnosti daňového subjektu označit za důkaz, obzvláště pokud dotazovaná osoba nebyla poučena jako svědek o povinnosti vypovídat pravdivě. Nerespektováním pravidel pro dokazování zatížil správce daně řízení vadou;
- i) 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. 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.

j) 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.

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. 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, a proto k postupu dle § 88 odst. 5 d. ř. přistoupil. Žalobce nebyl dne 6. 12. 2013 zastižěn 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 do 31. 12. 2014, a dále došlo k jejímu prodloužení do 20. 1. 2015 z důvodu, že od 22. 7. 2013 do 9. 8. 2013 lhůta z důvodu mezinárodního dožádání neběžela. Žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 2. 12. 2014, tj. před uplynutím stanovené lhůty. Analogii s trestním právem žalovaný pro odlišnost právní úpravy odmítl. Dle žalovaného nedošlo ani k namítanému zneužití práva ze strany správce daně a k ignorování práv žalobce, spisový materiál vyvrací tuto námitku. K námitce nesprávného posouzení výdajů na uvedení vleku do souladu s vyhláškou Drážního úřadu ČR správcem daně žalovaný odkázal na tabulku ve zprávě o daňové kontrole, kde je rozlišeno, které výdaje shledal správce daně jako opravy a které jako technické zhodnocení. Podle § 25 odst. 1 písm. p) ZDP nelze technické zhodnocení považovat za výdaj, podstatný je charakter výdajů. U některých výdajů bylo prokázáno, že šlo o technické zhodnocení. I když předpis Drážního úřadu ČR požadoval splnění určitých parametrů pro provoz lyžařského vleku, nelze dané výdaje považovat za výdaje podle § 24 odst. 2 písm. p) ZDP, neboť technické zhodnocení je vyloučeno jako výdaje uznat. Námitka uplatnění zásady in dubio mitius je zde nepříhodná, jelikož neexistují dva možné právní výklady. K námitce vztahující se k provedení důkazů videozáznamy zápasů uvedl, že správce daně zjistil uplatnění výdajů 1 200 000 Kč v roce 2008 a 2 200 000 Kč v roce 2009 na reklamu u FC B. O. na reklamním panelu a v bulletinu k domácím zápasům. K prokázání nákladů provedl správce daně řadu procesních postupů a ty podrobně popsal ve zprávě o kontrole a žalovaný v napadeném rozhodnutí. Ve zprávě o kontrole správce daně uvedl, že z velké části se reklama na Ski areál Kareš na předmětných utkáních nenacházela, což vyhodnotil z dostupných televizních záznamů, předmětných utkání, stovek fotografií ze zápasů, dostupných na internetu a zejména z dokumentace reklamních plnění k jednotlivým utkáním, poskytnutých společností FC B. O. (2 051 fotografií z 39 zápasů). V protokolu ze dne 20. 9. 2013 jsou zachyceny skutečnosti vztahující se k hodnocení daňové účinnosti reklamních plnění na stadionu B. včetně jejich zhodnocení správcem daně s popisem důvodů proti daňové účinnosti předmětných reklam. Žalobce nedoložil důkazní prostředky, kterými by prokázal oprávněnost uplatnění nasmlouvaných částek se společnostmi P. S. s. r. o. a G. F. s. r. o. za reklamu jako daňově účinných výdajů. Naopak správce daně prokázal na základě nosičů CD od FC B. O. s fotografiemi, že

nebylo plněno dodavateli dle smluvních podmínek. Tvrzení žalobce tak bylo účelové. Důkazy hodnotil správce daně podle § 8 odst. 1 d. ř. a tvrzení žalobce je jen polemikou. Žalobce opomíjí souvislosti, které jsou dle žalovaného zásadní. K námitce odlišného hodnocení výdajů u daně z příjmů a u daně z přidané hodnoty žalovaný uvedl, že šlo o řízení o různých daních, což je zásadní. Z hlediska procesního se jedná o podobné případy, nikoliv však již z hlediska hmotněprávního. K výsledku svědka K. správce daně nepřistoupil, protože tento důkaz již nemohl vyvrátit jasně zjištěné skutečnosti. Ohledně referenčních cen správce daně postupoval podle § 23 odst. 7 písm. b) ZDP, zjistil cenu smlouvenou, cenu obvyklou a o zjištěný rozdíl ceny upravil. S tím byl žalobce seznámen v protokole č. 1486668/13, kdy jej správce daně požádal, aby rozdíl doložil a také prokázal souvislost mezi tak vysokými vynaloženými částkami za reklamu a jejich návratností na nárůst příjmů. V případě místních šetření a náčrtů nemovitostí správce daně pouze vyžádal listiny související s technickým stavem nemovitostí v době, kdy byla v držení pana P. a paní Z. Nešlo v žádném případě o výsledk svědků. Obdobný průběh místního šetření byl u pana D. a paní K., kde byl předložen správci daně pouze spisový materiál. Náčrty třetích osob byly obstarávány jen za účelem vyhledání důkazních prostředků ve smyslu § 80 d. ř.

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. Dále uvedl, že ohledně výdajů na úpravu lyžařského vleku to byl stát, kdo prostřednictvím změny legislativy – změny vyhlášky Drážního úřadu ČR - žalobce přiměl vynaložit další výdaje, které tak bezpochyby spadaly pod § 24 odst. 2 písm. p) ZDP, výklad měl být zaujat ve prospěch žalobce. Ve vztahu k reklamě a neprovedení výsledku svědka K. žalobce zopakoval tytéž skutečnosti jako v žalobě. Ve vztahu k zastřeným výsledkům svědkům dále žalobce uvedl, že žalovaný bagatelizuje právo daňového subjektu být přítomen při dokazování, čímž dochází k porušení rovnosti zbraní. Náčrty třetích osob jsou sdělením informací o stavu nemovitostí, tudíž je k nim třeba přistupovat jako k výpovědím svědkům, neboť právě to je jediný procesně správný postup, jak získat relevantní informace od třetí osoby. Správce daně obešel ustanovení o dokazování, neumožnil žalobci klást svědkům otázky a osoby, od nichž informace získal, ani jako svědky o jejich povinnostech nepoučil, aniž mu v tom

cokoli bránilo. Jimi poskytnuté informace pak použil proti žalobci. Takový postup je však nepřijatelný – viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119. Porušení postupů při dokazování mělo za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé.

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 výslechu 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.
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 5/2015-58, jímž žalobu zamítl. Rozsudek krajského soudu byl však zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016-45, který nabyl právní moci dne 15. 11. 2017.
10. V odůvodnění rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že ve věci téhož žalobce, týkající se jiného zdaňovacího období rozhodl již rozsudkem ze dne 12. 10. 2016, č. j. 2 Afs 203/2016-49, přičemž se závěry v tomto rozsudku uvedenými se ztotožňuje a odkazuje na ně. Uvedl, že krajský soud zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností ve formě nesrozumitelnosti i nedostatků důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., jelikož vypořádal žalobcem uplatněnou námitku prekluze zcela mimo žalobní argumentaci, a to vyhodnocením skutečností pojících se k zahájení, nikoli ukončení daňové kontroly. Odůvodnění krajského soudu je rovněž dle Nejvyššího správního soudu neúplné až nesrozumitelné

v části, kde krajský soud označil den doručení zprávy o kontrole jako 17. 12. 2013 údajně ve shodě se správcem daně a žalovaným, přičemž pominul, že žalovaný v odvolacím rozhodnutí považuje za den doručení rozhodnutí den 15. 12. 2013. Krajský soud se také dle Nejvyššího správního soudu vůbec nezabýval žalobní námitkou, že zpráva o daňové kontrole byla k pokynu žalovaného s daňovým subjektem projednána až v průběhu odvolacího řízení dne 25. 9. 2014, ani tím, jaký význam má tato skutečnost pro splnění podmínek vydání dodatečného platebního výměru. Dále vytknul Nejvyšší správní soud 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.

11. Nejvyšší správní soud výslovně krajskému soudu v odst. 68 rozsudku uložil: „*V navazujícím řízení se tak bude krajský soud nejprve zabývat námitkou prekluze související s ukončením daňové kontroly. Dospěje-li k závěru, že k prekluzi práva doměřit daň ještě nedošlo, bude se krajský soud zabývat skutečnostmi týkajícími se námitky podjatosti úřední osoby Ing. J. S. Dále je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu v tom, že odpisy technického zhodnocení mohl stěžovatel uplatnit v dodatečném daňovém přiznání za rok 2008. Krajský soud je taktéž vázán názorem, že stanovení referenčních cen výdajů za reklamu provedl správce daně nepřezkoumatelně.*“

Podjatost úřední osoby Ing. S.

12. 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.*
13. 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 přisvědčil zdejšímu soudu v závěru, že ze spisového materiálu nejsou žádné důvody podjatosti Ing. J. S. zřejmé.
14. Uvedl-li žalobce v žalobě, že v daňovém řízení namítal podjatost Ing. J. S., avšak jeho námitky 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 námitky 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.

15. 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.
16. 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 nepřípustné 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.
17. 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.
18. Krajský soud proto opatřil spis Krajského ředitelství policie Olomouckého kraje, Územní odbor Šumperk, Oddělení hospodářské kriminality SKPV (dále jen „policejní orgán“), č. KRPM-132957/TC-2013-140981, který při jednání dne 17. 10. 2018 provedl k důkazu.
19. 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.

20. 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.
21. 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 obstaral 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.
22. 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.

23. 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.
24. 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.
25. 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 nepřisluší soudu rozhodujícímu ve správním soudnictví hodnotit, následně jednoznačně prokázány, již nepovažuje krajský soud v posuzované věci za rozhodnou.
26. 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.
27. 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 tázan. 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 zařídit 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 křivého 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.

28. 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.
29. 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.

Prekluze

30. Námitku prekluze Nejvyšší správní soud v posuzované věci sám nevypořádal, nýbrž vytkl krajskému soudu její zcela nesprávné uchopení. Uložil proto krajskému soudu zabývat se touto námitkou v souladu s žalobní argumentací, tj. vyhodnocením skutečností pojících se k ukončení daňové kontroly, zabývat se žalobní námitkou, že zpráva o daňové kontrole byla k pokynu žalovaného s daňovým subjektem projednána až v průběhu odvolacího řízení, tj. významem pochybení, které žalovaný sám připustil, jakož i tím, jaký význam má tato skutečnost pro splnění podmínek vydání dodatečného platebního výměru, a vyslovit se k odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005-53, v němž tento soud vady při projednání zprávy o daňové kontrole označil za překážku vydání rozhodnutí.
31. Krajský soud však uvádí, že Nejvyšší správní soud po vydání rozsudku v posuzované věci, rozhodoval také v dalších věcech žalobce, uvedených výše, v nichž posoudil námitku prekluze jako nedůvodnou. Krajský soud proto při svých úvahách vychází ze závěrů uvedených v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2018, č. j. 2 Afs 204/2016-62, a ze dne 21. 6. 2018, č. j. 2 Afs 205/2016-49, přičemž přihlíží k odlišnostem spočívajícím v běhu lhůty pro stanovení daně s ohledem na odlišné zdaňovací období.
32. V předmětné věci doplatku daně za rok 2008 krajský soud odkazuje na § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), podle kterého „[p]okud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani

doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.“ Podle odst. 2 první věty „[b]yl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.“

33. Podle § 264 odst. 4 d. ř. „[b]ěh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“
34. Podle § 148 odst. 1 d. ř. „[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 odst. 2 písm. b) „[l]hůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.“
35. V dané věci se jednalo o doplatek daně z příjmu za rok 2008, proto se v souladu s § 264 odst. 4 d. ř. (účinného od 1. 1. 2011) na okamžik počátku běhu lhůty pro vyměření (doměření) daně uplatní předchozí právní předpis, a to § 47 odst. 2 ZSDP. Nicméně samotný běh a délka lhůty se od dne nabytí účinnosti daňového řádu (tj. od 1. 1. 2011) posuzují již podle daňového řádu.
36. S ohledem na § 47 odst. 1 ZSDP počala v posuzované věci tříletá lhůta pro doměření daně běžet koncem roku, ve kterém vznikla daňová povinnost, tj. koncem roku 2008 a skončila dne 31. 12. 2011, tedy před vydáním platebního výměru ze dne 17. 12. 2013. Avšak s ohledem na odst. 2 uvedeného ustanovení začala znovu běžet tříletá lhůta od 31. 12. 2010, neboť žalobce byl zpraven dne 6. 9. 2010 o zahájení daňové kontroly na dani z příjmu za rok 2008. Tato nová tříletá lhůta skončila v souladu s § 264 odst. 4 d. ř. dne 31. 12. 2013. V prosinci 2013 byl žalobci nesporně doručen platební výměr ze dne 17. 12. 2013, proto v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) d. ř. došlo k prodloužení uvedené tříleté lhůty o jeden rok, tj. do 31. 12. 2014. Rozhodnutí žalovaného z 2. 12. 2014 bylo žalobci doručeno dne 3. 12. 2014, a tudíž v souladu s § 148 odst. 1 a 2 d. ř. mu byla pravomocně stanovena daň za běhu prekluzivní lhůty.
37. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005-53 není případný ze dvou důvodů.
38. Zprv v tomto rozsudku nebyla zkoumána otázka běhu prekluzivní lhůty v případě nezákonného daňového rozhodnutí (v rozsudku byl učiněn závěr, že „[s]právce daně, který jako jediný podklad pro rozhodnutí použije zprávu o daňové kontrole, ale tu s daňovým subjektem projedná až po vydání rozhodnutí, zatíží řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.“).

39. Zadruhé není správná domněnka žalobce, že by eventuálně nezákonné daňové rozhodnutí neprodloužilo dle § 148 odst. 2 písm. b) d. ř. tříletou prekluzivní lhůtu o jeden rok. Nejvyšší správní soud ve výše uvedených rozsudcích, které se týkaly žalobce, v tomto směru odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29, ve kterém byl vysloven závěr, že *„zruší-li soud ve správním soudnictví takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením předtím došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a vrátí-li soud věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, zůstávají účinky oznámení zrušeného rozhodnutí o odvolání na lhůtu pro stanovení daně i nadále zachovány.“* V uvedeném rozsudku je též uvedeno, že *„ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu neváže prodloužení lhůty pro stanovení daně právě na existenci rozhodnutí, nýbrž na oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorcího prostředku. Mimo jiné i z toho je patrné, že účinek oznámení rozhodnutí o odvolání je ze své povahy jednorázový a plně se vyčerpává okamžikem, kdy nastane. Ani v případě zrušení oznámeného rozhodnutí tudíž nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně. ...To samozřejmě jen za předpokladu, že oznamované rozhodnutí ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu není úkonem toliko formálním, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem je dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. přiměřeně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Afs 201/2006 – 106)...“*
40. Krajský soud se zcela ztotožňuje se závěrem Nejvyššího správního soudu o tom, že uvedené právní závěry se uplatní i při interpretaci a aplikaci § 148 odst. 2 písm. b) d. ř., tedy při oznámení rozhodnutí o stanovení daně. V dané věci nebyl žalovaným daňový výměr správce daně ze dne 17. 12. 2013 zrušen, tudíž tím spíše není důvodu zpochybňovat jeho účinek prodloužení lhůty pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud se dále v obou uvedených rozsudcích ztotožnil se závěrem krajského soudu, že v předmětné věci oznamované rozhodnutí (platební výměr ze 17. 12. 2013) nelze považovat za toliko formální úkon, jehož účelem by bylo dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně.
41. Daňové řízení je třeba vnímat jako jeden celek a i v odvolacím řízení lze odstraňovat vady řízení, k nimž došlo v prvním stupni, tedy i projednat zprávu o daňové kontrole, která nebyla řádně projednána před vydáním dodatečného platebního výměru – a to buď přímo odvolacím orgánem, nebo správcem daně, kterému to uloží odvolací orgán (viz § 115 odst. 1 daňového řádu).
42. Krajský soud 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).“*
43. Lze tedy uzavřít, že pro posouzení věci není rozhodné, zda a kterým ze správcem daně zvolených způsobů došlo v prosinci 2013 k převzetí zprávy o daňové kontrole žalobcem. I nejpozději v úvahu připadající datum 17. 12. 2013, kdy zprávy o kontrole na dani z příjmu i na DPH převzal nový zmocněnec žalobce, předchází datu, kdy bylo žalobci stanovení daně oznámeno, tj. kdy mu byl dodatečný platební výměr doručen (dne 27. 12. 2013). S ohledem na výše uvedené judikатурní závěry, s nimiž se krajský soud ztotožňuje, není ani

podstatné, zda při projednání zprávy o daňové kontrole došlo k pochybení správce daně (v posuzované věci, zda byl mylný závěr správce daně o tom, že se žalobce vyhýbal projednání zprávy o kontrole), které bylo následně uznáno a napraveno žalovaným v odvolacím řízení tak, že zpráva o kontrole byla s žalobcem opětovně projednána. Podstatná je pouze skutečnost, že žalobce byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění, byla mu poskytnuta lhůta k vyjádření k těmto zjištěním, jíž žalobce využil a ke kontrolním zjištěním se vyjádřil. Správce daně však neshledal ve stanovisku žalobce k výsledku kontrolního zjištění existenci důvodů, pro které by mělo dojít k dalšímu dokazování, přičemž se stanoviskem žalobce se v úředním záznamu ze dne 5. 12. 2013 vypořádal. Ve věci tedy nezbyvalo logicky než daňovou kontrolu ukončit a s ohledem na kontrolní zjištění vydat platební výměr. Vydání platebního výměru tudíž v nebylo toliko formálním úkonem, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem bylo dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně, nýbrž šlo o logicky a časově zcela odpovídající postup dle § 88 d. ř. Správce daně důvody, pro které přistoupil k doručování zprávy o daňové kontrole namísto jejího projednání při jednání, podrobně popsal v úředním záznamu, který je obsahem spisu. Nešlo tedy o postup neodůvodněný a zkratovitý. Ke zneužití práva správcem daně nedošlo.

44. Z uvedených důvodů krajský soud hodnotí námitku prekluze jako nedůvodnou.
45. Nejvyšší správní soud dále uvedl, že ačkoli uvedené vady musely samy o sobě vést ke zrušení rozsudku krajského soudu, zabýval se dalšími námitkami, které nebyly předmětem kasační stížnosti ve věci sp. zn. 2 Afs 203/2016. Nejvyšší správní soud přitom vyšel z toho, že na výsleších žalobce, 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. S. účastnily i další oprávněné úřední osoby žalovaného (zejména Ing. E. K., Ing. J. M., dále též D. H. a J. K.). Platební výměr dne 17. 12. 2013, vydal Ing. P. S. 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 podjaté 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.
46. Právními závěry uvedenými ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu je dle § 110 odst. 4 s. ř. s. krajský soud vázán. Na závěry Nejvyššího správního soudu k jednotlivým kasačním námitkám, jimiž žalobce rozporoval závěry krajského soudu týkající se výdajů na technické zhodnocení lyžařského vleku, prokázání výdajů na reklamní plnění u FC B. O., a. s. a okolnosti zjišťování povahy výdajů na opravu nemovitosti č. p. X v L. n. D., krajský soud odkazuje. V odstavcích 26 až 62 rozsudku Nejvyšší správní soud 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.
47. S odkazem na závazný právní názor uvedený v odst. 63 až 69 pak krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro vadu spočívající v nepřezkoumatelnosti stanovení referenčních cen výdajů za reklamu pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a)

s. ř. s. V podrobnostech na závěr Nejvyššího správního soudu krajský soud odkazuje. Současně krajský soud vrací věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

48. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 37 340,32 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatky ve výši 3 000 Kč (žaloba) a 5 000 Kč (kasační stížnost) a 2) náklady za zastupování advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 21 700 Kč za 7 provedených úkonů právní služby dle § 11 odst. 1 AT, tj. převzetí zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky, sepsání dvou doplnění žaloby, sepsání kasační stížnosti a účast u jednání soudu (odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT), dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 7 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT, tj. 300 Kč za jeden úkon právní služby, náklady spočívající v cestovních náhradách dle vyhlášky MPSV č. 440/2016 Sb., v celkové výši 248,20 Kč (cesta na jednání konané dne 17. 10. 2018 z Prostějova do Olomouce a zpět, celkem 42 km, při průměrné spotřebě benzínu Natural 95 osobního automobilu Hyundai i 30, SPZ X, ve výši 6,26 l na 100 km), náklady spočívající v náhradě za promeškaný čas ve výši 200 Kč dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (za 2 započaté půlhodiny strávené cestou na jednání konané dne 17. 10. 2018 a zpět); vše navýšeno a DPH z odměny a náhrad (21 % z částky 24 248,20 Kč, tj. 5 092,12 Kč).
49. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejdou** 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.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na nařízení exekuce.

Olomouc 17. října 2018

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu