



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Viktora Kučery ve věci

žalobce: **Falco computer, s.r.o.**
sídlem Pod Hradbami 2003/3, Velké Meziříčí
zastoupený Punktum, spol. s.r.o.
sídlem Otická 758/19, Opava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2016, č. j. 10231/16/5200-11435-701996

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“), ze dne 23. 9. 2014, č. j. 1456323/14/2913-05700-703011.
2. Dne 27. 3. 2012 byla u žalobce zahájena (protokolem č. j. 27484/12/353931703007) daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2008 do 31. 3.

2009. Před zahájením kontroly na dani z příjmů právnických osob byla dne 16. 2. 2012 u žalobce zahájena (protokolem č. j. 13840/12/353931703007) také daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009. V rámci ústního jednání konaného dne 23. 2. 2012 žalobce předložil správci daně mj. smlouvu uzavřenou se společností FOX COMPUTERS s.r.o. (od 8. 12. 2008 AKOVE s.r.o.), nabídku školicích kurzů společnosti AKOVE s.r.o. (dále jen „AKOVE“) ze dne 29. 1. 2009, objednávku žalobce na školení Microsoft SBS, SQL a školení SEO ze dne 3. 2. 2009, prezenční listiny ze školení Microsoft SBS, SQL, SEO, přijaté daňové doklady vystavené dodavatelem AKOVE a výpisy z bankovního účtu.

3. Před zahájením daňové kontroly správce daně prováděl v souvislosti s osobou žalobce vyhledávací činnost. V jejím rámci sepsal na základě dožádání Finančního úřadu České Budějovice se žalobcem dne 23. 7. 2010 protokol, č. j. 38576/10/353931703007. Žalobce uvedl, že za společnost AKOVE jednal pouze s jednatelem Ing. M. K. a T. B., přičemž jméno M. Č. nikdy neslyšel. S vědomím žalobce poté správce daně provedl téhož dne v jeho sídle místní šetření (viz protokol č. j. 38768/10/353931703007) a převzal od něj daňové doklady vystavené společností AKOVE, dále knihy přijatých faktur a sestavu úhrad a zaúčtování úhrad došlých faktur.
4. Dle výpisu z obchodního rejstříku společnosti AKOVE nastala u této společnosti dne 3. 12. 2008 změna v tom, že v tento den byly převedeny obchodní podíly dosavadních společníků T. B. a Ing. M. K. na M. Č.; současně jim zanikla funkce jednatelů a tato funkce vznikla M. Č.
5. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti ověřoval uskutečnění služeb deklarovaných v došlých fakturách. Dne 13. 9. 2010 doručil Finančnímu úřadu Brno III dožádání k prověření uskutečnění služeb společností AKOVE ve prospěch žalobce dle konkrétních daňových dokladů. Z odpovědi na dožádání ze dne 7. 10. 2010, č. j. 47438/10/353931703007, vyplynulo, že společnost AKOVE je nekontaktní, místem bydliště jednatele (M. Č.) je obecní úřad, v sídle společnosti se nenachází označení společnosti, jednatel společnosti byl odsouzen a v rozhodné době se nacházel v databázi celostátně hledaných osob Policie ČR.
6. Dále bylo správcem daně zjištěno, že faktury č. PF083928, PF083932, PF084100 a PF084123 byly hrazeny na účet č. 4862007001 vedený u Raiffeisenbank a.s., který byl zřízen ke dni 3. 11. 2009 a patří společnosti AZUMA plus spol. s.r.o. (dále jen „AZUMA“). Tato společnost byla do obchodního rejstříku zapsána ke dni 17. 3. 2009 a jejím jednatelem je Ing. M. K. Dále faktura č. PF084110 byla hrazena na účet 3565799001 vedený u Raiffeisenbank a.s., který opět patřil Ing. M. K. Majitelem účtu č. 1318313001, vedeného u Raiffeisenbank a.s. a uváděného na fakturách, je společnost AKOVE, avšak jeho jediným disponentem byl opět Ing. M. K.
7. Správce daně poté učinil výzvu k součinnosti třetích osob (ze dne 7. 9. 2010, č. j. 44417/10/353931703007), a to vůči společnosti CZ.NIC. Dle jejího sdělení držitelem domén foxpc.cz, acerzone.cz byla do 2. 2. 2009 společnost AKOVE a od tohoto data poté společnost Digitrend s.r.o.; držitelem domény e-mio.cz měla být od 13. 11. 2008 do 28. 12.

2009 společnost AKOVE. Společnost Internet Info, s.r.o. k výzvě ze dne 23. 9. 2010, č. j. 45864/10/

353931703007, uvedla, že nemá žádná data o návštěvnosti serverů www.foxpc.cz, www.acerzone.cz a www.e-mio.cz. Společnost Nikon spol. s.r.o. na výzvu správce daně ze dne 23. 9. 2010, č. j. 45836/10/353931703007, uvedla, že od roku 2005 nevystavila žádnou fakturu

na společnost AKOVE ani na žalobce a neposkytla žádnou službu nebo prodej zboží. Současně vyloučila umístění reklamních bannerů na webových stránkách www.nikon.cz.

8. Dne 4. 11. 2010 zaslal správce daně dožádání na Finanční úřad Brno IV k prověření oprávněnosti fakturace společnosti AKOVE ve prospěch žalobce na umístění reklamních bannerů. Z odpovědi vyplynulo, že společnost Digitrend s.r.o. (dále jen „Digitrend“) nevystavila od roku 2008 žádné faktury na společnost AKOVE. Dle vyjádření jednatele společnosti Digitrend byl reklamní banner žalobce umístěn na stránkách www.acerzone.cz, avšak žádné důkazní prostředky ke svému tvrzení nedoložil. K převodu domény www.acerzone.cz nebyla mezi společnostmi Digitrend a AKOVE sepsána žádná smlouva.
9. Na výzvu k součinnosti třetích osob (ze dne 16. 4. 2012, č. j. 38280/12/363931703007) pak bylo Městskou správou sociálního zabezpečení Brno sděleno, že T. B. a Ing. M. K. byli evidováni jako zaměstnanci společnosti AKOVE od 1. 8. 2003 do 28. 2. 2009.
10. Dne 6. 9. 2012 (viz protokol č. j. 83448/12/353931703007) uvedl bývalý jednatel společnosti AKOVE, T. B., v rámci své svědecké výpovědi, že byl od prosince 2008 do konce února 2009 zaměstnán u společnosti AKOVE jako vedoucí obchodního oddělení. O činnosti firmy ví jen do konce února 2009. Dále konstatoval, že nějaké zakázky byly na konci února 2009 rozpracovány, avšak detaily ohledně plnění s ohledem na časový odstup neuvedl. Zároveň doplnil, že společnost AKOVE byla vlastníkem domén www.foxpc.cz, www.acerzone.cz, www.nikon.cz a www.emio.cz a prodávala umístění bannerů svých obchodních partnerů. K plnění na základě klíčových slov při hledání uvedl, že společnost AKOVE vytvořila doporučený seznam slov, který následně upravovala, kdy tuto službu prodávala přímo nebo přes třetí stranu. K plnění SEO optimalizace stránek žalobce svědek nic konkrétního nesdělil.
11. Ing. M. K., který byl správcem daně rovněž předvolán ke svědecké výpovědi, se k jejímu podání bez omluvy nedostavil (viz úřední záznam ze dne 29. 8. 2012, č. j. 83497/12/353931703007).
12. Žalobce následně na výzvu k prokázání skutečností správce daně (ze dne 25. 10. 2012, č. j. 90612/12/353931703007) k jednotlivým fakturám doložil doklady (nabídky, objednávky, prezenční listiny za školení aj.). V případě školení zachycených na fakturách č. PF083871, PF084071 a PF084100 doložil čestná prohlášení T. B. a Ing. M. K. ze dne 7. 11. 2012, dle kterých oba dva předmětná školení v březnu 2009 prováděli. Navrhl vyslechnout svědky, a to zaměstnance žalobce, kteří se školení zúčastnili.

13. Dne 27. 11. 2012 (viz protokol č. j. 97096/12/353931703007) provedl správce daně ve věznici Kuřim výslech svědka, jednatele společnosti AKOVE, M. P. (dříve Č.; dále bude v textu odůvodnění tohoto rozsudku užíváno jméno M. Č.). Ten uvedl, že jednatele společnosti žalobce nezná. Dále konstatoval, že za přepisy firmy AKOVE na svou osobu obdržel 20 000 Kč, přičemž bývalé majitele neznal. Nacházel se však ve finanční tísní a neuvědomoval si důsledky svého jednání. M. Č. dále vypověděl, že si nepamatuje, jaké dokumenty a doklady u notářky v rámci převodu firmy podepsal. Taktéž uvedl, že nikdy za firmu nevystupoval, žádné faktury za dobu jeho jednatelství nevystavil ani nepodepsal, nikoho nezaměstnával, žádné zaměstnance nevyplácel. Za dobu, kdy je jednatelem firmy, firma žádnou činnost s jeho vědomím nevykonávala. Svědek si nebyl vědom, že by udělil T. B. či Ing. M. K. plnou moc k jednání za firmu, a dále nevěděl ničeho ani o bankovních účtech společnosti. Žádná dispoziční práva k bankovnímu účtu na svou osobu nepřeváděl a Ing. M. K. nepověřil, aby disponoval finančními prostředky společnosti AKOVE. Svědek rovněž neznal žádnou firmu, která by se společností AKOVE spolupracovala. K předloženým dokumentům (nabídkám na poskytnutí služeb), jež byly dle svého obsahu vypracovány či podepsány právě M. Č., uvedl, že podpis není jeho a tyto dokumenty vidí poprvé. O fakturovaných zakázkách svědek nic nevěděl, faktury nevystavil ani nepodepsal. Žalobce nezná, s jeho vědomím žádné takové zakázky společnost AKOVE neprovedla a neví, kdo je podepsal.
14. Dotazem na společnosti Centrum Holdings s.r.o., Seznam.cz a.s. a Google Czech Republic, s.r.o. bylo dále zjištěno, že u žádné z těchto společností nebyla vedena placená pozice na vyhledávání.
15. Na základě požadavku žalobce následně byly dne 8. 4. 2013 provedeny svědecké výpovědi navržených svědků, zaměstnanců žalobce účastnících se školení v březnu 2009. Svědek P. K. osvědčil svůj podpis na prezenčních listinách ke školením, avšak nevěděl jméno lektora ani firmu, která měla školení pořádat. Možná se mělo jednat o společnost Gopas. Svědek M. K. potvrdil svůj podpis na prezenčních listinách, avšak nevěděl, kdo byl lektorem školení a pod kterou firmou pracoval. Svědek Ing. R. K. uvedl, že se v březnu 2009 školení účastnil, přičemž potvrdil své podpisy na prezenčních listinách. Dále uvedl, že školiteli byli dva pánové, když o jednom z nich měl svědek za to, že se jmenoval K. Svědek J. A. k detailům školení z března 2009 uvedl, že si nepamatuje, kdy proběhlo, nicméně proběhlo v sídle žalobce. Školitel byl jeden, avšak jméno si již nepamatoval. Měl za to, že to byl člověk ze společnosti FOX COMPUTERS. Potvrdil také svůj podpis na prezenční listině.
16. Správce daně na základě těchto důkazů zjistil rozpor mezi svědeckou výpovědí T. B., který uvedl, že na otázky týkající se období března 2009 nedokáže odpovídat, neboť v tuto dobu neměl žádný vztah ke společnosti AKOVE, a předloženým čestným prohlášením. Dle čestného prohlášení měl spolu s Ing. M. K. za společnost AKOVE pro žalobce provádět v období března 2009 tři různá školení. Dva ze čtyř zaměstnanců žalobce vypověděli, že školení proběhlo. Ing. K. pak uvedl naprosto nejistě jméno školitele, a spolu se svědkem Audym opět nejistě uvedli, že školitel či školitelé byli ze společnosti FOX či FOX COMPUTERS. V případě školení SEO svědek A. uvedl, že školitel byl jeden, zatímco T. B. uvedl, že všechna tři školení prováděl společně s Ing. M. K. Další rozpor ve výpovědi T. B. shledal správce daně také v jeho tvrzení o místu výkonu činnosti společnosti AKOVE na

adrese Vodova 68, Brno. Ze získaných zjištění totiž vyplynulo, že společnost změnila na podzim 2008 místo výkonu své činnosti. Svědkem tvrzené poskytnutí fakturované služby, spočívající v placené pozici při vyhledávání klíčových slov, je dále v přímém rozporu se sdělením společnosti Seznam.cz a.s. a Centrum Holdings s.r.o. Svědek rovněž tvrdil, že společnost FOX COMPUTERS byla vlastníkem stránek www.nikon.cz a na těchto byly umístovány reklamní bannery. Dle sdělení společnosti NIKON spol. s.r.o. však žádné bannery na stránkách www.nikon.cz nebyly. Správce daně tudíž svědeckou výpověď a čestné prohlášení T. B. vyhodnotil jako nevěrohodné a neprokazující uskutečnění plnění deklarovaných v došlých fakturách. Vyjádření A. B. jménem společnosti Digitrend ohledně uskutečnění plnění (umístění reklamních bannerů na stránkách www.acerzone.cz) rovněž nebylo osvědčeno jako důkaz, neboť předmětné webové stránky i po převodu domény k datu 2. 2. 2009 prezentovaly v dubnu i listopadu 2009 firmu AKOVE, a to pod původním názvem FOX COMPUTERS, a nikoliv společnost Digitrend. Ve svědecké výpovědi M. Č. nenalezl správce daně žádné rozpory. Vlastní listiny předložené žalobcem v průběhu daňové kontroly pak dle správce daně nedokazovaly, že by žalobce přijal deklarované služby od společnosti AKOVE. Správce daně jejich pravdivost zpochybnil a náklady uplatněné jako daňově uznatelné na základě faktur č. PF083871, PF083928, PF083932, PF084071, PF084100, PF084123 a PF084110 označil za neoprávněné.

17. Na základě takto zjištěných skutečností správce daně vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2008 do 31. 3. 2009, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 477 750 Kč, neboť nebylo prokázáno přijetí služeb deklarovaných na přijatých fakturách od společnosti AKOVE a společnosti Digitrend; a dále dle správce daně žalobce za účelem snížení základu daně vytvořil spojení se společností TREBOSS s.r.o.
18. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil prvostupňové rozhodnutí, a to co do oprávněnosti nákladů na služby deklarované na daňovém dokladu společnosti Digitrend, a nepotvrdil ani závěr o účelovém spojení žalobce se společností TREBOSS s.r.o., včetně porušení pravidel ceny obvyklé dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V ostatním ponechal výrok prvostupňového rozhodnutí beze změny. Žalovaný ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobce ve vztahu k dodavateli AKOVE neunesl své důkazní břemeno. Neprokázal totiž skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, tj. že by daňové doklady, jimiž žalobce prokazoval nárok na uplatnění daňově uznatelných nákladů, vystavil právě dodavatel AKOVE a že by služby deklarované na došlých fakturách byly tímto dodavatelem poskytnuty.

II. Obsah žaloby

19. Žalobce v úvodu podané žalobě uvedl, že jejím předmětem je doměření daně z příjmů právnických osob, kdy správce daně tvrdí, že jménem dodavatele nejednaly oprávněné osoby, dodavatel tedy neposkytl deklarované služby, a žalobce nemá oprávněné výdaje (náklady). Žalobce rovněž namítal řadu procesních pochybení.

20. Žalobce shrnul, že na základě nabídek společnosti AKOVE (dříve FOX Computer) objednal školení IT, práce na SW a reklamu na reklamních bannerech. Všechny tyto služby byly poskytnuty jménem společnosti AKOVE, řádně vyfakturovány, uskutečněny a rovněž uhrazeny. Až o čtyři roky později se žalobce v průběhu daňové kontroly dozvěděl, že osoby vystupující za společnost AKOVE již nebyly v měsíci březnu 2009 jejími zaměstnanci. Historicky ovšem tyto osoby byly společníky a jednatelem. Následně však žalobci oznámili, že prodali své obchodní podíly, ale zůstali jako zaměstnanci společnosti, která byla přejmenována na AKOVE. Žalobce neměl důvod o těchto tvrzeních pochybovat, protože komunikace doposud probíhala zažitým způsobem a poskytnutí všech objednaných služeb proběhlo přesně podle sjednaných podmínek. Jednání zaměstnanců tedy dle žalobce ve smyslu § 16 zákon č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, zavazovalo společnost AKOVE. Žalobce totiž nevěděl, že již zaměstnanci nejsou. V tomto směru náležitě sdělil, z čeho měla plynout jeho dobrá víra. Jednalo se tedy o posouzení otázky, zda společnost AKOVE byla či nebyla vázána jednáním osob, které za ni vystupovaly a prováděly činnosti, které byly žalobci vyúčtovány a následně i uhrazeny. Dle Zprávy o daňové kontrole sám správce daně zjistil, že ještě ke dni 3. 3. 2009 na webových stránkách společnosti AKOVE byla jména a kontakty na Ing. K. a pana B., kteří již neměli ke společnosti vztah. Žalobce k tomuto odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012 ve věci C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft a P. D. (dále pouze „Mahagében“), dle kterých je povinnost obchodní partnery prověřovat ve chvíli, kdy subjekt má podezření na aktivní účast v podvodech. Žalobce však takové podezření neměl a ani mít nemohl. Žalobce rovněž nesouhlasil s tvrzením správce daně, že měl po zaměstnanci dodavatele vyžadovat zmocnění k jednání za dodavatele, neboť takový výklad je dle jeho názoru mimo zákonný rámec i jakoukoli obchodní i lidskou zvyklost. K tomu žalobce doplnil, že v takovém případě by bylo na místě totožné jednání požadovat při daňové kontrole, kdy osoby provádějící kontrolu nikdy nepředložily žádné pověření k jednání za státní orgán, neprokázaly svou totožnost občanským průkazem. Ve prospěch žalobce poté svědčí i úhrady za poskytnutá plnění. Žalobce jednal zcela dle dispozic věřitele (emailová korespondence za společnost AKOVE byla ze stejné emailové adresy) a platby zasílal v souladu s touto dispozicí. Dle korespondence správce daně a insolvenčního správce společnosti AKOVE je zřejmé, že tento potvrdil vydání faktur AKOVE na žalobce. Insolvenční správce byl přitom připraven i k další součinnosti, čehož však správce daně nevyužil. Také správce daně obdržel informace o bankovních účtech, které zněly na jméno společnosti AKOVE či na Ing. K., který byl disponentem obou těchto účtů. Hodnocení této skutečnosti přitom dle žalobce popírá závěry žalovaného, že jednatel společnosti AKOVE nikoho nezmocnil. Žalobce proto navrhl, aby byly soudem v rámci dokazování vyžádány u předmětné banky doklady o tom, kdo měl dispoziční právo k účtu.
21. Žalobce dále namítal, že žalovaný (v kontrastu s hodnocením ostatních skutečností) přisoudil velkou váhu výpovědi jednatele společnosti AKOVE. Žalobce však tuto osobu,

jež dělá podvody s vidinou zisku peněz, viděl jinak. Poukázal na rozpory v jeho výpovědi, když například vypověděl, že nikoho nepověřil dispozičním právem k účtu, avšak přesto jej Ing. K. měl. M. Č. nikoho nezmocnil, ale papíry, jež podepisoval u notáře, nečetl. Tyto dva výroky se přitom vzájemně vylučují, a proto nemohou být oba pravdivé současně. Skutečnost, že společnost AKOVE činnosti provedla, osvědčují dle žalobce rovněž podaná přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2008 až červenec 2009.

22. Další vadu pak žalobce spatřoval v odmítnutí výsledku navržených svědků Ing. K. a pana B. Těmito výsledky chtěl žalobce prokázat a vyvrátit nesprávné závěry dovozené správcem daně, kdy při této příležitosti by svědkům položil otázku, zda ho v březnu 2009 informovali o tom, že již nejsou zaměstnanci společnosti AKOVE.
23. Žalobce tedy shrnul, že v posuzovaném případě nejde o problém dokazování skutkového stavu, nýbrž jen o jeho právní hodnocení. Správce daně přitom nemá pro své abstraktní a teoretické pochybnosti ve správním spise založeny žádné doklady či důkazy. Dle žalobce měla být brána v potaz časová souvislost, kdy Ing. K. a pan B. přestali být zaměstnanci ke dni 28. 2. 2009 a školení proběhlo dne 6. 3. 2009 a dále dle sjednaných termínů. Žalobce tedy nemohl cokoliv zjistit. Vynaložené výdaje (náklady) byly použity v rámci ekonomické činnosti žalobce, sloužily pro dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. Tyto výdaje v dané době též plně odpovídaly nabídce a poptávce na trhu. Dle žalobce pak předmětné výdaje lze považovat za výdaje snižující základ daně ve smyslu závěrů, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 11. Žalobce byl přesvědčen, že otázka „jiného dodavatele“ než je uveden na dokladech, již byla Nejvyšším správním soudem vyřešena; k tomu odkázal na rozsudky ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 - 71.
24. Žalobce dále uplatnil námitku prekluze doměřené daně. Dle žalobce správce daně již v průběhu roku 2010 prováděl úkony, o kterých tvrdí, že byly činěny v rámci vyhledávací činnosti, a daňovou kontrolu zahájil až protokolem ze dne 16. 2. 2012. Sám správce daně toto tvrzení dle žalobce potvrdil rovněž ve Zprávě o daňové kontrole, kdy přiznal, že prováděl ověření uskutečněných služeb. Z toho je tedy zřejmé, že daňová kontrola byla fakticky zahájena již v roce 2010 a ne až formálně v roce 2012. Okamžikem, kdy správce daně započal úkony, kterými ověřoval skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti, byl tedy den 23. 7. 2010. Žalobce je toho názoru, že pokud došlo k hodnocení důkazních materiálů získaných v době od září 2010, které vyústilo k prověřování těchto informací, nejednalo se o vyhledávací činnost (odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 5 Aps 6/2007 - 130). Ve správním spisu je dále založeno dožádání, na jehož základě mělo být provedeno místní šetření v daňovém řízení. Ve výzvě ze dne 4. 11. 2010, č. j. 51004/10/353931703007, je uvedeno, že vše probíhá v daňovém řízení. K této otázce se žalovaný poprvé vyjádřil v napadeném rozhodnutí tak,

že se jednalo o překlep. Toto vysvětlení však žalobce považoval za účelovou lež. K tomu dodal, že v roce 2010 s ohledem na ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní

a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), bylo dožádání možné provést výhradně v zahájeném daňovém řízení. Tuto skutečnost je proto nutné hodnotit ve prospěch žalobce. Správce daně tedy fakticky zahájil daňovou kontrolu v roce 2010

a skutečný stav zastřel tzv. vyhledávací činností. Toto je však dle názoru žalobce zcela proti smyslu zákona; jedná se o jeho účelové obcházení.

25. Pokud byla dle tvrzení žalovaného zjištění učiněna pouze v rámci vyhledávací činnosti, existuje i pro tento případ zákonná procedura, upravená konkrétně v ustanovení § 143 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V nyní řešené věci je evidentní, že správce daně měl v okamžiku zahájení daňové kontroly odůvodněnou obavu, a byl tedy povinen vydat výzvu a seznámit žalobce se stavem své vyhledávací činnosti (důkazy a indiciemi pro dodatečné doměření daně).
26. Závěrem žalobce doplnil, že k nezákonnému doměření daně dle jeho názoru přispěl rovněž způsob vedení správního spisu. Z výše uvedených důvodů proto žalobce navrhl, aby krajský soud napadené i prvostupňové rozhodnutí správních orgánů zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

27. Žalovaný ve svém vyjádření především odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a obsah správního spisu. Uvedl, že každý důkaz hodnotil jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti v souladu s ustanovením § 8 daňového řádu. K hodnocení svědecké výpovědi pana Č. žalovaný odkázal na str. 20 až 25 napadeného rozhodnutí, přičemž nesouhlasil s tím, že by této výpovědi přisoudil velkou váhu. Žalovaný nepovažoval za účelné provedení navrhovaného důkazu, tedy vyžádání dokladu o tom, kdo měl dispoziční právo k účtu společnosti AKOVE. Ani navrhované opakované provedení svědecké výpovědi pana T. B. by dle žalovaného nemohlo zvrátit závěry učiněné žalovaným. T. B. vypovídal již dne 6. 9. 2012 a jeho svědecká výpověď je zaznamenána ve správním spisu. Ing. K. se k podání svědecké výpovědi nedostavil, avšak jeho pracovní poměr skončil ke konci února 2009. Proto nebylo důvodné provádět jeho svědeckou výpověď.
28. K námitce nezákonného provádění daňové kontroly žalovaný uvedl, že žalobce zcela opomíjí roli vyhledávací činnosti. Se všemi získanými důkazy byl žalobce seznámen, tudíž nemohl být zkrácen na svých právech. Fakticky byla daňové kontrola zahájena až dne 27. 3. 2012. Dle žalovaného nebylo sporné dožádání úplnou odpovědí na případné doměření daně a okolnosti neaplikace vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňové kontroly byly zdůvodněny v napadeném rozhodnutí. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 - 23, který byl podroben posouzení

ze strany rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (viz usnesení č. j. 1 Afs 183/2014 - 37). Žalovaný měl v projednávané věci za to, že indicie získané vyhledávací činností nebyly dostatečně konkrétní tak, aby správce daně měl povinnost výzvu k podání dodatečného daňového přiznání vydat. V závěru svého vyjádření proto žalovaný navrhl podanou žalobu zamítnout.

IV. Obsah závěrečného návrhu předloženého při jednání

29. V rámci závěrečného návrhu, předloženého v písemné podobě soudu při ústním jednání, byly zdůrazněny některé žalobní body a rovněž podrobněji rozvinuta argumentace k prekluzi, se kterou se žalovaný dle názoru žalobce nevypořádal. Dle správce daně z výpovědi zaměstnanců nevyplývá, že školení byla provedena společností AKOVE, nicméně na toto se jich ani neptal. Podle žalovaného jsou navrhovaní svědci zbyteční, naopak korunou důkazů je svědecká výpověď člověka, který byl odsouzen na sedm let za podvody. Ve správním spise není nikde úřední záznam o hodnocení důkazů, nikde není uvedeno, který důkaz byl osvědčen, na základě jakých úsudků, či jakou mají důkazy relevanci k prokazované skutečnosti. Dle žalobce pak ani správní spis předložený soudu není úplný, jelikož je běžnou praxí, že správce daně spisový materiál získaný vyhledávací činností tzv. „předfiltruje“. Jedná se o systematické porušování ustanovení § 64 odst. 5 daňového řádu, které žalovanému vytkl též Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 Afs 340/2016 - 51.
30. Klíčovou žalobce shledával námitku spočívající v nutnosti postupu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, přičemž odkázal na závěry rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55. Dle žalobce je jedno, bude-li na úkon vyhledávací činnosti pohlíženo jako na první faktické úkony kontroly, nebo jako na porušení zákonem nařízeného postupu, ve kterém daňová kontrola nemá žádné místo. S daňovou kontrolou nelze spojovat jakékoliv zákonné důsledky, tedy např. prodloužení běhu prekluzivní lhůty dle ustanovení 148 odst. 3 daňového řádu. Dle žalobce nezákonný postup nemůže mít zákonné dopady (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110). Žalobce dále označil za nesporné, že daňová kontrola byla zahájena dne 16. 2. 2012. Podle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu pak lhůta pro vyměření daně skončila dne 16. 2. 2015, a prekluze tak nastala o den později. Žalobou napadené rozhodnutí proto bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty dne 9. 3. 2016, tedy o rok a tři týdny později od okamžiku formálního zahájení daňové kontroly. Pokud již bylo použito obnovení běhu lhůty dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu, nemůže ve stejném řízení dojít k aplikaci ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu, tj. prodloužení o rok, neboť se jedná o zcela různé instituty. Tři roky poté tak žalobce pokládal za neuvěřitelně dlouhou dobu, aby mohla být daň po kontrole pravomocně stanovena. Pokud zákonodárce umístil znovuoobnovení lhůty do odst. 3 ustanovení § 148 daňového řádu, nemůže již po něm následovat prodloužení podle odst. 2 téhož ustanovení zákona. Argumentem logickým žalobce poukazoval na to, že ustanovením § 148 odst. 2 daňového řádu zákonodárce cílil na běžné vyměření daně. Předpokládal, že za rok se musí daň umět vyměřit. Oproti tomu ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu je zaměřeno mj. na daňovou kontrolu, kdy dojde ke znovuoobnovení běhu lhůty, neboť daňová kontrola se bere za věc složitou a vyžadující čas. Žalobce zde odkázal na platnou Metodickou pomůcku k procesním aspektům daňové kontroly ze dne 4. 8. 2015, č. j. 50071/15/7100-40124-

506246, dle které se doporučuje, aby celková délka daňové kontroly činila maximálně 2 roky. Jedinou situací, kdy po daňové kontrole může dojít k opětovnému prodloužení o rok, je podání dodatečného daňového přiznání samotným poplatníkem, a to po skončení kontroly. Z charakteru a účelu prekluzivní lhůty navíc vyplývá, že je k ní třeba přistupovat restriktivně a vždy v pochybnostech ve prospěch občanů. Pokud tedy správce daně dělal daňovou kontrolu poctivě, měl na ni tři roky. Je tudíž nepředstavitelná situace, měl-li by správce daně možnost, aby jeho nesprávné, nezákonné a nicotné rozhodnutí pro něj mělo další výhody. Žalobce má proto za to, že nezákonné rozhodnutí a procesně nesprávný postup nemohou mít za následek obnovení, prodloužení nebo přerušování jakékoliv lhůty. K tomu žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozhodnutí č. j. 2 As 81/2003 - 48, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, č. j. 9 Afs 89/2012 - 40, č. j. 5 Afs 71/2013 - 37, č. j. 1 Afs 148/2014 - 32, č. j. 5 Afs 54/2014 - 38, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49. Dle žalobce daňová kontrola trvala nepřiměřeně dlouho, vůbec neměla existovat a být zahájena. Pokud již takto správce daně postupoval, pak je nutno ji hodnotit podle jejího skutečného zahájení, tzn. dne 23. 7. 2010, a jejího skutečného konce dne 8. 9. 2015 (tj. doručením pravomocného rozhodnutí). Pět a půl roku na provádění daňové kontroly je dle žalobce evidentně přes limit její maximální možné délky dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu.

V. Ústní jednání

31. Žalobce při jednání argumentoval shodně s obsahem závěrečného návrhu (viz shora bod IV. odůvodnění tohoto rozsudku). Byl rovněž přesvědčen, že správní spis předložený soudu nebyl kompletní, a proto dle listin nacházejících se ve správním spisu nebylo možné rozhodnout. Žalobce při jednání požadoval na soudu dohledání listin ve správním spisu prokazujících pověření jednotlivých úředních osob k provádění úkonů místního šetření a daňové kontroly. Tyto listiny přitom byly dle žalobce zásadní pro určení okamžiku počátku daňové kontroly; potažmo měly vliv na otázku prekluze.
32. Žalovaný při jednání odkázal na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí a podaného písemného vyjádření, přičemž měl za to, že zákon neukládá orgánům finanční správy povinnost zakládat jednotlivá pověření úředních osob do správního spisu.

VI. Posouzení věci krajským soudem

33. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž o věci samé rozhodl po provedeném jednání, neboť žalobce vyslovil s rozhodnutím věci bez nařízení jednání svůj nesouhlas. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.
34. Podstatou sporu v posuzované věci je řešení otázky, zda žalobce v předcházejícím daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu k jím uplatněným výdajům ve výši 797 780 Kč na

základě přijatých faktur od společnosti AKOVE, a to jako výdajům daňově uznatelným ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

35. Z obsahu správního spisu považoval zdejší soud za podstatné zopakovat následující rozhodné skutečnosti. Dne 27. 3. 2012 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2008 do 31. 3. 2009. Při této kontrole bylo zjištěno, že žalobce uplatnil jako daňově uznatelné náklady od společnosti AKOVE. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda tato společnost skutečně vystavila předmětné faktury a poskytla žalobci na nich deklarované služby. Proto správce daně výzvou ze dne 25. 10. 2012, č. j. 90612/12/353931703007, žalobce vyzval, aby prokázal přijetí plnění deklarovaných v došlých fakturách, na nichž je jako dodavatel uvedena společnost AKOVE, právě od tohoto dodavatele. Na tuto výzvu žalobce odpověděl dopisem ze dne 8. 11. 2012, v němž uvedl, že skutečnými kontaktními osobami, se kterými probíhala obchodní jednání ve společnosti AKOVE, byli Ing. M. K. a T. B.; M. Č. je na některých dokumentech podepsán. Správce daně již předtím z vyjádření žalobce zjistil, že tento osobu M. Č. neznal. K jednotlivým fakturám žalobce doložil mj. nabídku předmětných služeb, objednávky, smlouvy o dílo a v případě školicích kurzů rovněž prezenční listiny. Dále uvedl, že školení prováděli Ing. M. K. a T. B., k čemuž doložil i čestná prohlášení těchto dvou školitelů ze dne 7. 11. 2012. Z obchodního rejstříku a z odpovědi Městské správy sociálního zabezpečení Brno správce daně zjistil, že Ing. M. K. a T. B. působili jako jednatelé společnosti AKOVE do prosince roku 2008. Od tohoto data do 28. 2. 2009 pak byli vedeni jako zaměstnanci společnosti AKOVE. Ing. M. K. se nepodařilo v rámci daňové kontroly vyslechnout, a to i když byl řádně předvolán. T. B. se ve své výpovědi vyjadřoval pouze k činnosti společnosti AKOVE do konce února 2009, neboť po tomto datu ve společnosti již nefiguroval. Tato skutečnost byla shledána v rozporu s tvrzením T. B. v doloženém čestném prohlášení, dle kterého měl za společnost AKOVE ještě v březnu 2009 provádět u žalobce školení. Dále byl vyslechnut jednatel společnosti AKOVE v předmětné době, M. Č. Svědek během výsledku prohlásil, že žalobce nezná, za společnost od prosince 2008 nikterak nevystupoval, nevystavoval žádné faktury, nepodepisoval žádné dokumenty, nikoho nezaměstnával a nevyplácel žádné zaměstnance. Po dobu jeho jednatelství společnost nevykonávala s jeho vědomím žádnou činnost. Svědek si nebyl vědom, že by udělil plnou moc Ing. M. K. a T. B. k jednání za společnost. Rovněž rozporoval své podpisy na jednotlivých předložených dokumentech (daňová přiznání, nabídka k provedení služeb, faktury). Správce daně dále zjistil, že žalobce hradil část faktur na účet společnosti AKOVE (ke kterým měl však dispoziční právo Ing. M. K.), část hradil na účet společnosti AZUMA, jejímž jednatelem a disponentem předmětného účtu byl rovněž Ing. M. K., a část poté na účet, jehož majitelem byl Ing. M. K. jako fyzická osoba. Správce daně rovněž vyslechl část zaměstnanců žalobce, kteří se zúčastnili předmětných školení. Zaměstnanci osvědčili své podpisy na prezenčních listinách. Svědek K. a K. přitom nepotvrdili uskutečnění školení společností AKOVE, pouze svědek K. obecně zmínil lektora, Ing. K. Současné však uvedl, že školení byla prováděna převážně společností GOPAS a Microsoft. Rovněž uskutečnění ostatních tvrzených služeb nebylo prokázáno, což vyplynulo především z odpovědí třetích osob. Konkrétně dotazem na společnost Centrum Holdings s.r.o., Seznam.cz a.s. a Google Czech Republic, s.r.o. bylo zjištěno, že u žádné z těchto společností nebyla vedena placená pozice na vyhledávání; v případě umístění reklamních bannerů poté mj. společnost Nikon spol. s.r.o. na dotaz uvedla, že od

roku 2005 nevystavila žádnou fakturu na společnost AKOVE, ani na žalobce a neposkytla žádnou službu nebo prodej zboží, přičemž současně vyloučila umístění reklamních bannerů na svých webových stránkách. Rovněž společnost Digitrend nevystavila dle zjištění Finančního úřadu Brno IV od roku 2008 žádné faktury na společnost AKOVE. Jednatel společnosti Digitrend (držitel domény www.acerzone.cz od 3. 2. 2009, do tohoto data byla držitelem domény společnost AKOVE) sice uvedl, že reklamní banner žalobce byl na stránce www.acerzone.cz umístěn, žádné důkazy však k tomuto nepředložil. O převodu domény www.acerzone.cz pak nebyla mezi společnostmi Digitrend a AKOVE sepsána žádná smlouva.

36. V návaznosti na výše uvedené krajský soud na úvod připomíná, že pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, je dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srovnej např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, či rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba dostupné na www.nssoud.cz). Avšak existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. např. pokladních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neproazuje, že se operace, která je jejich předmětem, uskutečnila na dokladech deklarovaným způsobem (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, a obdobně taktéž již rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99, oba dostupné na www.nssoud.cz). Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů, v tomto ohledu jej však tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. „Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neplné, neprůkazné či nesprávné.“ (srovnej již výše uvedené rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba dostupné na www.nssoud.cz). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval.
37. Daňový subjekt pak bude sporné skutečnosti zpravidla prokazovat jinými důkazními prostředky než účetními doklady (opět srovnej již výše uvedené rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; shodně však též např. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupné na www.nssoud.cz). Jak v této souvislosti Nejvyšší správní soud

vyslovil ve svém rozhodnutí ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109: „Vynaložení výdajů lze osvědčit i jiným způsobem než účetním dokladem. Pokud tedy daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jedná se však o krajní situaci, kdy daňový subjekt nedodržel obvyklý způsob uplatnění výdaje, předpokládaný zákonem. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí jednoznačně a transparentně prokázat vynaložení výdaje, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. [...] V případech zjištěných nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu důkazní břemeno leží na jeho straně. Správce daně je pouze povinen nestranně vyhodnotit důkazní prostředky předložené daňovým subjektem a tvrzení ohledně shledaného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují rozpory, nemohou zhojit předchozí nedostatky. Správce daně má totiž právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností“ (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem).

38. Dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Daňový subjekt přitom nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že předmětný výdaj (náklad) v daném zdaňovacím období skutečně vynaložil a že tento výdaj (náklad) souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, dostupný na www.nssoud.cz).
39. Z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu v konkrétní věci tak sice může být nesporné, že daňový subjekt konkrétní služby skutečně pořídil, ovšem sama tato skutečnost ještě nevede k uznatelnosti takto uplatněného výdaje (nákladu). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již výše citovaném rozhodnutí ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 115, dostupném na www.nssoud.cz, daňový subjekt „*musí totiž prokázat, že vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením nesprávnosti účetních dokladů. I v situaci, kdy je samotné pořízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, pak správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemusí výdaj uznat.*“
40. Správce daně přitom v posuzovaném případě v průběhu daňové kontroly pojal pochybnosti o uskutečnění služeb, jak byly deklarovány na přijatých fakturách, tedy o tom, zda žalobcem předložené doklady jsou věrohodné, průkazné, správné a úplné. Tyto pochybnosti se pak projeví v činnosti správce daně spočívající mj. v dožádání správce daně, ze kterého vyplynulo, že dodavatel (společnost AKOVE) je nekontaktní. Správcem daně bylo dále prostřednictvím Městské správy sociálního zabezpečení zjištěno, že žalobcem uvedení zprostředkovatelé plnění, Ing. M. K. a T. B., byli zaměstnanci společnosti AKOVE pouze do 28. 2. 2009, přičemž v období, kdy měly být prováděny

služby (březen 2009), již ve společnosti AKOVE nikterak nefigurovali. Rovněž se projeví pochybnosti v tom směru, že žalobce zasílal úhrady za služby na bankovní účty (přičemž ke všem měl dispoziční práva Ing. M. K.) odlišné od bankovního účtu společnosti AKOVE uvedeného na předložených fakturách, ačkoliv k této změně nedoložil žádné podklady. Kromě toho jednatel společnosti AKOVE, M. Č., zcela popřel jakoukoliv činnost společnosti AKOVE pro žalobce v době svého jednateleství. Rovněž T. B., který měl dle vlastního doloženého čestného prohlášení a tvrzení žalobce provádět společně s Ing. M. K. v březnu 2009 školení pro žalobce, tuto skutečnost prakticky popřel v rámci své svědecké výpovědi. Uvedl totiž, že v březnu 2009 již za společnost AKOVE nikterak nejednal. Správce daně dále učinil na návrh žalobce výslech zaměstnanců žalobce, kteří se zúčastnili předmětných školení. Zaměstnanci osvědčili své podpisy na prezenčních listinách. Svědek K. a K. přitom nepotvrdili uskutečnění školení společností AKOVE, pouze svědek K. obecně zmínil lektora, Ing. K., avšak uvedl, že školení byla prováděna převážně společnostmi GOPAS a Microsoft. Rovněž uskutečnění ostatních tvrzených služeb nebylo dle správce daně prokázáno, a to především prostřednictvím odpovědí třetích osob na výzvu (mj. společnost Seznam.cz a.s., Centrum Holdings s.r.o., Nikon spol. s.r.o.). Tyto správce daně zjištěné skutečnosti tak potvrdily pochybnosti o skutečném provedení deklarovaných služeb žalobcem deklarovaným dodavatelem.

41. Správce daně přitom postupoval způsobem vyžadovaným daňovým řádem, kdy v rámci zjištění z dožádání i z místního šetření dostal důkaznímu břemenu ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb ohledně správnosti, věrohodnosti, úplnosti či průkaznosti účetních dokladů předložených žalobcem. Se svým závěrem o uvedených pochybnostech pak také řádně seznámil žalobce při ústním projednání výsledků kontrolního zjištění. Nutno zdůraznit, že správce daně nebyl povinen prokázat nepravdivost posuzovaných dokladů, nýbrž své pochyby o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti.
42. Důkazní břemeno o tom, že provedení služeb deklarovaných v předložených dokladech ve skutečnosti proběhlo tak, jak je v nich zaznamenáno, se proto přesunulo zpět na žalobce. Bylo tedy na něm, aby svá tvrzení prokázal předložením dalších důkazních prostředků, jimiž mohl vyvrátit kvalifikovaně vyjádřené a prokazané pochyby správce daně.
43. Žalobce na podporu svých tvrzení doplnil podklady o jednotlivé nabídky ze strany společnosti AKOVE, objednávky jednotlivých služeb, prezenčními listinami ze školení, výpis z vyhledávače seznam.cz (SEO optimalizace), výpis z zdrojového kódu (synchronizační můstek Money S5/SW Pagio), reklamní bannery a smlouvu o dílo ze dne 14. 3. 2008 (placená pozice při hledání klíčových slov). Dále navrhl provedení svědecké výpovědi zaměstnanců žalobce, kteří se účastnili předmětných školení. Žádným z takto předložených důkazů však žalobce nedoložil svá tvrzení a dostatečně neprokázal, že se jednalo o daňové uznatelné náklady. Nerozptýlil totiž pochybnosti, jež vznikly správci daně ohledně tvrzených služeb. Provedení plnění deklarovaných v posuzovaných dokladech nemohly samy o sobě prokázat ani žalobcem tvrzené bankovní výpisy, z nichž vyplývala úhrada účtované ceny jednotlivých služeb, neboť zde byla celá řada jiných důkazů, že plnění nebylo poskytnuto tak, jak bylo deklarováno. Za těchto okolností tudíž soud považoval za nadbytečné a neúčelné provedení žalobcem navrhovaného důkazu spočívajícího ve vyžádání si dokladu u příslušné

banky ohledně zjištění, kdo měl v předmětné době dispoziční právo k účtu společnosti AKOVE. Již v průběhu daňového řízení správce daně zjistil, že dispoziční právo k účtu společnosti AKOVE, jenž byl také uváděn na jednotlivých předložených fakturách, měl Ing. M. K., a to i v době, kdy již nebyl statutárním orgánem společnosti AKOVE. Jednatelům byl od prosince 2008 M. Č.

44. Žádný z žalobcem navrhovaných výsledků svědků a ani ostatních provedených důkazů tak neprokázal fakticitu jeho tvrzení o uskutečnění deklarovaných služeb dodavatelem AKOVE

a nevyvrátil existující pochybnosti správce daně. Na žalobce přešlo důkazní břemeno z důvodu pochybností správce daně vzniknuvších na základě mj. výpovědi M. Č. a i ostatních provedených důkazů, ze kterých nebylo jednoznačně seznatelné, zda bylo tvrzené plnění provedeno v souladu s doklady. Tyto nesrovnalosti měl žalobce možnost vyjasnit, a to předložením důkazních prostředků, které by jasně prokázaly, že dodavatelem tvrzených služeb byla právě společnost AKOVE. Dle názoru krajského soudu se správci daně podařilo unést důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když k vyvstalým pochybnostem shromáždil dostatek důkazů, a tedy následně bylo na žalobci, aby prokázal své tvrzení. Správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran prokázání svého tvrzení o uskutečnění namítaných služeb tvrzeným dodavatelem tak, jak je deklarováno na daňových dokladech předložených žalobcem. Tyto závěry přitom správce daně i žalovaný dostatečným způsobem odůvodnili, důkazy hodnotili každý jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech a je zřejmé, jakými úvahami se žalovaný, resp. správce daně, řídil při hodnocení jednotlivých důkazních prostředků a důkazů z nich vzešlých.

45. To platí rovněž o rozporované výpovědi M. Č., které (jak žalobce namítal) měla být nesprávně přisouzena velká váha. Krajský soud s tímto závěrem navzdory přesvědčení žalobce nesouhlasí, neboť z napadeného i prvostupňového rozhodnutí je jednoznačně seznatelné,

že výpověď M. Č. nebyla jediným a stěžejním důkazem, ze kterého správní orgány vycházely. Je nepochybné, že za situace, kdy správcem daně nebyly zjištěny žádné okolnosti, které by svědčily o nedůvěryhodnosti či rozpornosti této výpovědi, byla tato správcem daně vyhodnocena jako důkaz podporující vzniknuvší pochybnosti správce daně. Správce daně přitom ověřil, že M. Č. nebyl odsouzen za činnosti související se společností AKOVE. Z obsahu správních rozhodnutí nicméně vyplývá, že žalovaný posuzoval nejenom výpověď M. Č., nýbrž i ostatní svědecké výpovědi, předložené či jinak získané doklady a listiny, které ve vzájemné souvislosti neosvědčily tvrzení žalobce. V tomto směru tudíž nelze cokoliv správním orgánům obou stupňů vytýkat. V návaznosti na výše uvedené proto nelze přisvědčit námitce žalobce, že provedené dokazování neodpovídá závěrům, které správce daně učinil, a mělo docházet k tendenčnímu hodnocení důkazů.

46. Krajský soud rovněž nepřisvědčil námitce žalobce, že měl být krácen na svých právech v důsledku neprovedení výsledku svědků, a to Ing. M. K. a T. B. K tomu soud poznamenává, že výslech T. B. byl proveden již dne 6. 9. 2012. Svědek výslovně uvedl, že o činnosti společnosti AKOVE ví pouze do února 2009. K poskytnutým službám však mělo dle dokladů dojít až v průběhu března 2009, a tudíž by jen stěží mohla opětovná výpověď

tohoto svědka ohledně období, ve kterém již nikterak u společnosti AKOVE nefiguroval, podpořit tvrzení žalobce. Pokud měl žalobce zájem položit tomuto svědkovi pouze otázku, zda informoval žalobce v březnu 2009 o tom, že již není zaměstnancem společnosti AKOVE, měl bezpochyby možnost tuto otázku položit již v průběhu dřívější svědecké výpovědi dne 6. 9. 2012, které se účastnil. Nicméně jakákoliv odpověď na tuto otázku by nemohla výrazně žalobci pomoci v prokázání jeho tvrzení. I kdyby svědek uvedl, že o této skutečnosti žalobce neinformoval, měl žalobce zachovat obezřetnost a v případě jednání s obchodními partnery si jejich tvrzení ověřit. Obdobné platí i v případě výpovědi svědka Ing. M. K. Výpověď tohoto svědka se sice ve sjednaném termínu nepodařilo uskutečnit, neboť Ing. M. K. se bez omluvy k podání svědecké výpovědi nedostavil; tuto okolnost však nelze klást k tíži žalobce ani správce daně, potažmo žalovaného. Pracovní poměr Ing. M. K. ke společnosti AKOVE nicméně skončil rovněž ke konci února 2009. Proto pro posouzení věci nebylo nezbytné provádět jeho svědeckou výpověď ohledně služeb, jež měly být poskytnuty až v březnu 2009, neboť v tomto období již jmenovaný pro společnost AKOVE nepracoval. Soud proto souhlasí s postupem žalovaného, který na návrh žalobce neprovedl důkaz opakovanými výpověďmi zmiňovaných svědků, neboť tento úkon považoval za nadbytečný. Tyto by nemohly poskytnout odlišné informace, které by měly vliv na rozhodnutí ve věci a které mohly vyvrátit výpověď jednatele společnosti AKOVE, M. Č.

47. Žalobci lze přisvědčit do té míry, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů (v tomto případě spočívající v osobě dodavatele), je možno zhojit dodatečně jiným způsobem (srovnej k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, dostupný na www.nssoud.cz). V souladu se závěry výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu, jakož i v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, dostupným na <http://nalus.usoud.cz> (shodně srovnej též např. náleze ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, dostupný tamtéž), lze připustit, že pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud tedy chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje (nákladu) prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví.

48. V posuzované věci nicméně žalobce „nevyužil“ prostor, který mu byl poskytnut k prokázání okolností uplatnění předmětných nákladů jinými prostředky, byť mu bylo

správními orgány umožněno, aby doložil, kdo konkrétně byl skutečným dodavatelem plnění vykázaného na jednotlivých přijatých fakturách, kdy na určení konkrétního poskytovatele plnění není možné rezignovat (k tomu z nejnovější judikatury Nejvyššího správního soudu shodně srovnej např. rozsudek ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 - 72, nebo rozsudek 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 - 31, oba dostupné na www.nssoud.cz). Z uvedené judikatury vyplývá, že za situace, kdy jsou údaje na předložených dokladech zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl, daňový subjekt sice může náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit, ovšem musí upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem. Uvedené závěry tedy znamenají, že nesprávnost údaje o dodavateli na předloženém dokladu nevede automaticky k neuznání nákladu prokazovaného tímto dokladem, tedy že dodavatelem nemusí být právě osoba uvedená na předloženém dokladu; za takové nestandardní situace nelze nicméně rezignovat na zjišťování skutkového stavu tak, aby byl objasněn průběh celé transakce.

49. V předmětné věci však žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně ohledně poskytnutí služeb společností AKOVE, ani neposkytl jiné vysvětlení naplňující výše uvedená kritéria. Správce daně poukázal na konkrétní rozpory ve sděleních a předkládaných důkazech žalobce a podrobně je ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí rozebral.
50. K tomu krajský soud shrnuje, že tento postup žalovaného považuje za správný a nelze mu ničeho vytknout. Dle názoru soudu správce daně, resp. žalovaný, shromáždil pro vydání prvostupňového i napadeného rozhodnutí dostatečné podklady, svědčící o správnosti závěru prvostupňového i napadeného rozhodnutí žalovaného. Krajský soud má za to, že správce daně ani žalovaný při vydávání svých rozhodnutí nepochybili, neboť pro závěry, ke kterým dospěli, měli dostatek podkladů, na které současně ve svých rozhodnutích odkázali a své rozhodnutí dostatečně a srozumitelně zdůvodnili. Současně nelze správci daně ani žalovanému vytýkat zvolený postup ve správním řízení, který by měl vliv na zákonnost a správnost jejich rozhodnutí. Na základě všech výše uvedených skutečností tak krajský soud dospěl k závěru, že žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že by výdaje (náklady) byly deklarovaným způsobem vynaloženy, a proto je správce daně nemohl uznat jako výdaje daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
51. Žalobce se v podané žalobě dále dovolával jednání v dobré víře, jelikož až o čtyři roky později se měl dozvědět o tom, že osoby vystupující za společnost AKOVE již v měsíci březnu 2009 nebyly jejími zaměstnanci. Odkázal přitom na závěry vyplývající z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ve věci *Mahagében*.
52. Krajský soud k tomu předně uvádí, že odkaz žalobce na rozhodnutí SDEU ve věci *Mahagében* považuje za zcela nepřipadný. Soudní dvůr Evropské unie se v tomto rozhodnutí vyjádřil

k problematice uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u řetězových transakcí

v případech, kdy v rámci dodání zboží došlo k podvodnému jednání ze strany dodavatele, a příslušná daň z přidané hodnoty nebyla dodavatelem odvedena. Podle závěrů Soudního dvora Evropské unie mohou členské státy odmítnout přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty jen v případech, kdy se objektivně prokáže, že odběratel věděl nebo musel vědět,

že dané plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem (například subdodavatelem dodavatele) na vstupu. Argumentace tímto rozsudkem se tak zcela míjí s podstatou nyní posuzované věci, jejímž předmětem není DPH, ale daň z příjmů žalobce; konkrétně posouzení toho, zda výdaje (náklady) uplatněné žalobcem na základě přijatých faktur od společnosti AKOVE lze považovat za výdaje daňově uznatelné dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

53. Jakkoliv lze přitom ochranu dobré víry žalobce v obecné rovině přiznat, na posouzení merita sporu to v daném případě nemůže mít vliv. Závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem -z pohledu uskutečnění služeb způsobem a dodavatelem uvedeným na dokladech - totiž nelze považovat za rozporný se zásadou ochrany dobré víry. Žalobce se pokouší navodit dojem,

že nemohl vědět o tom, že Ing. M. K. a T. B. nebyli v rozhodné době oprávněni zastupovat společnost AKOVE. Pokud však Ing. M. K. ani T. B. nebyli uvedeni v obchodním rejstříku jako jednatele společnosti AKOVE, měla tato okolnost vést žalobce k větší obezřetnosti a konkrétně k požadavku, aby mu tyto osoby prokázaly, že jsou oprávněny za subjekt uvedený na přijatých dokladech skutečně jednat. Pokud žalobce netvrdí a neprokazuje, že by takovouto obezřetnost vynaložil, nelze dospět k závěru, že by nevěděl, že tyto osoby nebyly oprávněny za danou společnost jednat.

54. Z obsahu samotné žaloby naopak vyplývá, že žalobce k ověřování svých obchodních partnerů nepřistupoval s náležitou rozvahou. Ing. M. K. a T. B. jej informovali o tom, že prodali své obchodní podíly ve společnosti Fox computer s.r.o. (která se přejmenovala na AKOVE), ale že zůstali dál jejími zaměstnanci. Žalobce přitom neuváděl ani nedokládal, že by vyvinul jakoukoliv konkrétní aktivitu k ověření těchto jejich tvrzení (odkaz na internetové stránky dodavatele není sám o sobě dostatečně průkazným, neboť internetové stránky dodavatele nejsou závazným zdrojem informací o fungování a vztazích ve společnosti). Krajský soud přitom opětovně poznamenává, že k převodu obchodních podílů společnosti AKOVE na osobu M. Č. a k zániku funkce jednatelů Ing. M. K. a T. B. došlo ke dni

3. 12. 2008, přičemž v obchodním rejstříku byla tato skutečnost zapsána dne 8. 12. 2008, tj. téměř tři měsíce před tvrzeným provedením služeb v březnu 2009. Je tedy zřejmé, že v době mezi 3. 12. 2008 a březnem 2009 byl žalobce ze strany Ing. M. K. a T. B. o nastalé situaci vyrozuměn, avšak tuto si navzdory nepochybně dostatečnému časovému prostoru nikterak z vlastní iniciativy neproověřil. Je na rozhodnutí každého podnikatele, do jaké míry si ověřuje své obchodní partnery, přičemž zároveň musí nést riziko s tím spojených negativních důsledků. Žalobce s nikým ze společnosti AKOVE (např. s jednatelem M. Č.) po dobu, kdy měly být podle faktur služby prováděny, nejednal. Na žalobci přitom bylo možno spravedlivě požadovat, aby si přiměřeným způsobem ověřil oprávnění Ing. M. K. a T. B. jednat za uvedenou společnost (např. i telefonicky či emailem), což však neučinil,

ačkoliv disponoval informacemi, které pro něj měly představovat varovný signál o nutnosti nastalé skutečnosti prověřit. Jestliže tak žalobce neučinil, vystavil se zcela dobrovolně na základě vlastního rozhodnutí riziku, že bude v budoucnosti z jeho strany obtížné unést důkazní břemeno ohledně skutečností obsažených v daňových dokladech. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Tuto žalobní námitku proto krajský soud neshledal důvodnou.

55. Stran následujícího okruhu námitek vznesených žalobcem v podané žalobě krajský soud nejprve konstatuje, že totožné námitky žalobce již byly předmětem přezkumu ve věci vedené zdejším soudem pod sp. zn. 30 Af 85/2015, od nichž nemá krajský soud důvod se odchýlit ani v nyní projednávané věci. K namítané prekluzi daň vyměřit dále krajský soud konstatuje následující.
56. Podle ustanovení § 36 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je správce daně povinen ověřovat úplnost evidence či registrace daňových subjektů a zjišťovat též všechny údaje týkající se jejich příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. K tomu účelu může sdružovat informace a informační systémy sloužící k rozdílným účelům bez ohledu na původní účel jejich shromažďování. Podle ustanovení § 36 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků při této činnosti má správce daně stejná oprávnění jako při místním šetření. Podle ustanovení § 36 odst. 3 téhož zákona může být vyhledávací činnost vykonávána i bez přímé součinnosti s daňovým subjektem a její výsledky se využijí v příslušném daňovém řízení.
57. Podle ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.
58. Správce daně tak může v rámci správy daní provádět postupy předpokládané daňovým řádem (či dříve zákonem o správě daní a poplatků), které slouží ke správnému zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. V rámci vyhledávací činnosti správce daně využívá všech dostupných technických, právních a organizačních prostředků, aby zjistil skutečnosti rozhodné pro správu daně. Důležitou podmínkou vyhledávací činnosti je rovněž to, aby správce daně měl reálnou možnost postupovat taktéž bez vědomí daňového subjektu a opatřit si všechny potřebné důkazy. Při této činnosti potřebuje mít nepochybně možnost vyhledávat, vyžadovat a využívat informace z jednotlivých evidencí, registrů, informačních systémů, od konkrétních osob nebo na místě v rámci místního šetření. Takto získané informace poté správce daně využívá k ověřování poměrů daňových subjektů, zdrojů jejich příjmů nebo i jiných skutečností vztahujících se

ke vzniku daňové povinnosti a k placení daně. Obecně lze tedy uzavřít, že obsahem vyhledávací činnosti je vyhledávání a opatrování si důkazních prostředků, tedy informací důležitých pro následné rozhodování. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti stanoveným způsobem pouze vyhledává a opatřuje si důkazní prostředky, které poté může v daňovém řízení použít při dokazování, přičemž fakticky dopředu „mapuje“ situaci u daňového subjektu. Krajský soud přitom v tomto ohledu souhlasí s tvrzením žalobce, že postupy vyhledávací činnosti mohou sloužit pouze k vyhledávání důkazních prostředků, nikoliv však k jejich hodnocení a osvědčení jako důkazů o skutkovém stavu.

59. Jak v této souvislosti vyplývá z obsahu správního spisu, správce daně před zahájením daňové kontroly (dne 27. 3. 2012) prováděl vyhledávací činnost. V rámci vyhledávací činnosti před vlastním zahájením daňové kontroly provedl na základě dožádání Finančního úřadu České Budějovice u žalobce místní šetření (v souvislosti s daňovým řízením vedeným u společnosti AZUMA). Vyzval rovněž Raiffeisenbank a.s. ke sdělení informací o bankovních účtech, na něž byly zasílány jednotlivé platby. Dále učinil dožádání na Finanční úřad Brno III za účelem provedení místního šetření u společnosti AKOVE a zjištění, zda tato společnost uskutečnila fakturované služby a zda vystavila faktury. Totéž správce daně učinil prostřednictvím dožádání na Finanční úřad Praha 5 k provedení místního šetření u společnosti Digitrend. Je také pravdou, že správce daně před zahájením daňové kontroly vyzýval třetí osoby (mj. společnost CZ.NIC, NIKON spol. s r.o. aj.) ke sdělení informací týkajících se provedení deklarovaných služeb. Pokud se týká obsahu těchto jednotlivých výzev, správce daně v nich již v úvodu uváděl, že je z jeho strany prováděna vyhledávací činnost u osoby žalobce. Jedinou výjimkou z tohoto pravidla je žalobcem zmiňovaná výzva k Finančnímu úřadu Brno IV ze dne 4. 11. 2010, č. j. 51004/10/353931703007. Správce daně zde opětovně uvedl, že je tato činěna v rámci vyhledávací činnosti. V závěru této písemnosti je však uvedeno: *„Proověřované skutečnosti zaznamenejte do protokolu o místním šetření, jehož předmětem bude součinnost třetí osoby (fi Digitrend s.r.o.) v daňovém řízení u daňového subjektu Falco computer s.r.o. spočívající v předložení písemností či jiných věcí v držení této třetí osoby.“* Krajský soud v tomto ohledu přisvědčuje žalobci, že tuto skutečnost (tj. záměnu vyhledávacího a daňového řízení v oficiálním dokumentu, jež mohl uvádět dožádané osoby v omyl), lze chápat jako pochybení správce daně. Je nicméně nutno také konstatovat, že toto pochybení krajský soud hodnotí bez vlivu na zákonnost rozhodnutí žalovaného či přezkoumatelnost jeho postupu. Na správní orgány nelze klást zcela nepřiměřené nároky, a proto i v jejich případě lze určitá pochybení (v daném případě zcela zjevnou chybu v psaní objevující se v textu dokumentu, která vznikla velmi pravděpodobně neopravením původního vzoru dané písemnosti) pochopit, a tudíž nelze tuto skutečnost považovat za takový procesní lapsus, na základě kterého by navazující rozhodnutí nemohlo obstát a bylo nutno ho považovat za nezákonné. Žalobce tímto způsobem ani nebyl nikterak krácen na svých právech.

60. Pokud pak žalobce v této souvislosti namítal, že dožádání bylo dle § 5 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků možno provést toliko v daňovém řízení, krajský soud považuje za vhodné uvést, že zákon o správě daní a poplatků daňové řízení nedefinoval, ale pouze stanovil, co se rozumí správou daní, tj. *právo činit opatření potřebná ke správnému a*

úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době (§ 1 o st. 2 citovaného zákona). Lze připustit, že správa daní bývá často směřována s daňovým řízením; jak již bylo uvedeno, zákon o správě daní a poplatků tyto kategorie blíže nevymezoval, přitom v textu (ale i v judikatuře) byly užívány spíše nahodile. V této souvislosti lze uvést, že nový procesní předpis daňový řád již upravuje

a rozlišuje daňové řízení a daňové postupy, které se odehrávají vždy uvnitř správy daní. Rovněž dožádání podle § 5 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků není zákonem blíže definováno

a jedná se o institut zařazený v obecných ustanoveních, tudíž použitelný v jakékoliv fázi řízení. Může být úkonem samostatným i úkonem prováděným např. v rámci daňové kontroly. Cílem dožádání, jak zdejší soud zdůraznil již výše, je získávání informací od jiného správce daně, jež by bylo možné poté využít ke stanovení daně. V projednávané věci bylo dožádání využito v rámci vyhledávací činnosti, tedy dle krajského soudu zcela v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Ani této námitce žalobce proto krajský soud nepřisvědčil.

61. Požadoval-li žalobce při ústním jednání dohledání úředních záznamů o určení oprávněných úředních osob, krajský soud v této souvislosti ve správním spisu ověřil, že jeho obsahem je úřední záznam ze dne 27. 3. 2012, č. j. 27487/12/353931703007. V tomto byly dle ustanovení

§ 12 odst. 4 daňového řádu určeny oprávněné úřední osoby k provádění daňové kontroly (konkrétně Ing. A. N. a M. P.) a k provedení svědeckých vypovědí konkrétních svědků (konkrétně J. K.). Úřední záznam o určení úředních osob oprávněných k provedení vyhledávací činnosti či místního šetření krajský soud při jednání ve správním spisu nedohledal.

62. Zákon o správě daní a poplatků, dle kterého orgány finanční správy v daném případě postupovaly při vyhledávací činnosti (tento byl účinný do 31. 12. 2010), nicméně povinnost určit oprávněnou úřední osobu záznamem do správního spisu správci daně výslovně nestanovil. Zákon

č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, se přitom při správě daní nepoužije (viz § 99 zákona o správě daní a poplatků). Pro úplnost lze uvést, že podle § 12 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013, platilo, že *[o] tom, kdo je v dané věci úřední osobou, se provede úřední záznam a správce daně o tom osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje.* Novelou provedenou zákonem č. 458/2011 Sb. byl požadavek na vyhotovení úředního záznamu z předmětného ustanovení vypuštěn. Z důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb. je v této souvislosti patrné, že zákonodárce shledal požadavek na vyhotovení úředního záznamu

o oprávněné úřední osobě nadbytečným a za podstatné považoval zachování možnosti osoby zúčastněné na správě daní se na konkrétní oprávněnou úřední osobu dotázat (viz sněmovní tisk

č. 473/O, 6. volební období, www.psp.cz).

63. I kdyby tedy krajský soud dospěl k závěru, že opomenutí založit do spisu úřední záznam určující oprávněnou úřední osobu ve věci by mělo znamenat procesní pochybení, nemělo by toto pochybení vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Smysl vyhotovení předmětného úředního záznamu je toliko informativní a má umožnit účastníkovi řízení dozvědět se, kdo se na rozhodování jeho věci podílí, a to zejména s ohledem na možnost uplatnit námitku podjatosti. Úřední záznam sám o sobě nezakládá pravomoc konkrétního úředníka, jeho oprávnění plyne především z jeho pracovní pozice v rámci správního orgánu a z vnitřních předpisů. Nadto je třeba dle krajského soudu zcela jednoznačně vyloučit souvislost mezi touto skutečností a okamžikem, kdy byla zahájena daňová kontrola, potažmo okamžikem, kdy počala běžet prekluzivní lhůta pro stanovení daně.
64. Pokud se týká jednotlivých úkonů, jež správce daně činil v rámci vyhledávací činnosti před samotným zahájením daňové kontroly, byly tyto dle názoru soudu provedeny zcela v souladu s výše uvedenými podmínkami. Z předmětných úkonů je zřejmé, že jejich účelem mělo být pouze shromáždění důkazních prostředků pro přezkoumání daňových tvrzení žalobce, přičemž správce daně vyžadoval konkrétní informace a podklady pro další řízení, aniž by takto získané podklady dále samostatně v této fázi hodnotil. Dojde-li ze strany správce daně v rámci vyhledávací činnosti k získání konkrétní informace, mohou takto získané informace generovat potřebu získání informací dalších, a to bez nutnosti toho, aby správní orgány tyto předcházející podklady jakkoliv hodnotily či posuzovaly. Ze znění jednotlivých výše zmíněných písemností je přitom zřejmé, že se správce daně v jejich rámci pouze pokoušel o získání skutečností rozhodných pro správu daně. Správce daně si tedy nejprve v rámci vyhledávací činnosti opatřil důkazní prostředky, které nicméně podrobil důkaznímu hodnocení až v rámci zahájené daňové kontroly.
65. S ohledem na vše výše uvedené má tedy krajský soud za to, že daňová kontrola byla u žalobce skutečně zahájena až dnem 27. 3. 2012 (tedy v rámci tříleté prekluzivní lhůty dle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu), a to protokolem č. j. 27484/12/353931703007. Tímto prvním úkonem správce daně vůči žalobci byl vymezen rovněž předmět a rozsah daňové kontroly, a to daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2008 do 31. 3. 2009. Ze správního spisu krajský soud rovněž ověřil, že žalobce byl správcem daně o výsledcích vyhledávacího řízení řádně seznámen, tudíž ani v tomto nelze na straně správce daně shledat jakékoliv pochybení. Krajský soud se neztotožnil ani s argumentací žalobce, že by správce daně začal fakticky prověřovat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně již v roce 2010 v rámci vyhledávací činnosti, přičemž od tohoto faktického zahájení měla být počítána lhůta pro stanovení daně. Ani v tomto ohledu nemá krajský soud postupu žalovaného (resp. správce daně) co vytknout, a proto i tato žalobní námitka byla shledána nedůvodnou.
66. Krajský soud nad rámec výše uvedeného (pouze pro vysvětlení nepřesné argumentace žalobce) poukazuje na skutečnost, že žalobce opakovaně, a to jak v podané žalobě, tak ve svém závěrečném návrhu, mylně odkazuje na datum zahájení daňové kontroly dne 16. 2. 2012. S tímto datem také spojuje běh prekluzivní lhůty. Dne 16. 2. 2012 však byla zahájena daňová kontrola žalobce na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009, přičemž tato není předmětem posuzování v nyní projednávané věci. Jak krajský soud

zdůraznil již výše, daňová kontrola na dani z příjmů byla u žalobce zahájena dne 27. 3. 2012
protokolem
č. j. 27484/12/353931703007.

67. Krajský soud dále přistoupil k vypořádání související námitky založené na posouzení, zda byly v případě žalobce naplněny podmínky pro zahájení daňové kontroly, resp. zda správce daně měl využít postupu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, což by mělo vliv na běh prekluzivní lhůty ve smyslu dalšího postupu správce daně dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu.
68. Podle ustanovení § 85 odst. 1 daňového řádu platí, že předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.
69. Podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
70. Krajský soud má za to, že je především nutné rozlišit rozdíl mezi povahou daňové kontroly a postupu podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu.
71. K postupu dle ustanovení § 145 odst. 2, tedy k výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání, krajský soud cituje následující pasáž z komentáře k daňovému řádu: „Ve smyslu § 143 odst. 3 platí, že k doměření z moci úřední může u konkrétní daně dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly, ovšem pouze takové kontroly, kterou správce daně proěřuje daňové povinnosti týkající se této konkrétní daně. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo takovou daňovou kontrolu, popř. v rámci kontroly jiné daně, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle odstavce 2. Správce daně v takovém případě, kdy zjistí skutečnosti vedoucí ke změně poslední známé daně, může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (nejčastěji k podání dodatečného daňového přiznání) a stanovit mu náhradní lhůtu pro jeho podání (tato lhůta nemá vliv na uplatnění úroku z prodlení). Ve smyslu zásady rovnosti daňových subjektů před správcem daně (§ 6 odst. 1) je vyloučeno, aby v obdobných případech správce daně u některých daňových subjektů vyzýval k podání dodatečného přiznání a u jiných zahajoval daňovou kontrolu s následkem vyměření penále. Dá se očekávat, že správce daně bude k podání řádného daňového přiznání vyzývat zejména v případech, když bude mít zjištěno, že daňová povinnost daňového subjektu byla vyměřena v nesprávně nižší výši. Cílem správy daní (viz § 1 odst. 2) je ovšem správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, proto by měl správce daně postupovat uvedeným způsobem vždy, když zjistí mimo daňovou kontrolu skutečnosti nebo důkazy svědčící o nesprávnosti stanovené daně. Protože je výzva rozhodnutím správce daně, ve kterém ukládá daňovému subjektu povinnost, a protože se rozhodnutí obecně odůvodňuje, pokud zákon nestanoví jinak (viz § 102 odst. 2), přičemž komentované ustanovení jinak nestanoví, platí, že

výzva správce daně musí obsahovat odůvodnění, což ještě akcentuje text komentovaného ustanovení podmínkou, že postup lze uplatnit, je-li možné důvodně předpokládat splnění podmínek pro vydání výzvy. Je třeba mít na paměti, že splnění povinnosti podat dodatečné daňové přiznání je odvislé od zjištění předmětných skutečností nikoliv správcem daně, ale daňovým subjektem. V dodatečném daňovém přiznání má daňový subjekt povinnost podle § 141 odst. 5 uvést mimo jiné i rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění. Pokud by mu správce daně důvody pro podání dodatečného daňového přiznání nesdělil, mohla by být, podle již zmíněného názoru jednoho z autorů, výzva k jeho podání ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) nicotným rozhodnutím, jestliže by ukládala povinnost, která je pro neobeznámený daňový subjekt fakticky neuskutečnitelná. V tomto odůvodnění by proto měl správce daně daňovému subjektu sdělit, z jakého důvodu jej stihá povinnost dodatečné daňové tvrzení podat. (...) Jestliže daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení na základě výzvy správce daně nepodá, stanoví správce daně jeho daňovou povinnost za použití pomůcek. (...) I zde se bude praxe zřejmě potýkat s otázkou, kdy lze zahájit daňovou kontrolu ohledně doměření daně, zda po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě správce daně, či kdykoliv. Správce daně by měl, dokonce přímo musí z hlediska rovnosti daňových subjektů umožnit daňovému subjektu před kontrolou, pokud má ovšem již jasno v tom, že existují důvody pro doměření, podat dodatečné daňové přiznání.“ (KOBÍK, Jaroslav a KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem 2013. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0).

72. Je tedy zřejmé, že postup dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu se použije toliko za situace, pokud má správce daně k dispozici takové skutečnosti, na jejichž základě lze důvodně předpokládat doměření daně. Výzvu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu musí správce daně odůvodnit tím, že uvede, jaké jsou ony nové skutečnosti nebo důkazy, a je taktéž povinen tyto skutečnosti či důkazy daňovému subjektu zpřístupnit. I to nasvědčuje tomu, že k uplatnění postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu je potřeba znát konkrétní skutečnosti svědčící pro podání dodatečného daňového přiznání.

73. K otázce daňové kontroly se pak jiný komentář k daňovému řádu vyjadřuje následovně: „Ze systematického zařazení daňové kontroly v dílu druhém, hlavě VI., části druhé jednoznačně vyplývá,

že daňová kontrola je postupem při správě daní. Je tedy uceleným, zákonem upraveným procesem, jehož výsledkem není vydání rozhodnutí. Je ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole a shrnuje výsledky kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů provedených v jejím průběhu (§ 88). Hodnotící závěry, jež jsou výsledkem daňové kontroly, mohou však být podkladem pro vydání rozhodnutí o daňové povinnosti. Daňová kontrola je tedy postupem kontrolním, jímž je ve vymezeném rozsahu prověřován předmět kontroly, tj. daňová povinnost daňového subjektu vážící se ke konkrétnímu zdaňovacímu období nebo ke konkrétní jednorázové dani. Daňová kontrola je svým obsahem shromažďováním, prováděním a hodnocením důkazních prostředků.(...) Daňovou kontrolou správce daně především ověřuje tvrzení daňového subjektu a další skutečnosti podstatné pro správné stanovení daně v případech, kdy daň byla již vyměřena, a je tak ověřováno, zda daň byla stanovena ve správné výši. Daňová kontrola je v takovém případě jediným postupem, na základě jehož výsledků může správce daně přistoupit

k doměření daně z úřední povinnosti (srov. komentář k § 143 odst. 3).(...) Předmětem daňové kontroly je ověření tvrzení daňového subjektu a dalších skutečností rozhodných pro správné

zjištění a stanovení daně. (...) Při provádění daňové kontroly musí být respektovány základní zásady správy daní. Je třeba především zdůraznit zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti (srov. komentář k § 5 odst. 3), ukládající správci daně povinnost volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty, což, jak dovodil Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, pro daňovou kontrolu znamená její provádění jen v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu daňového řádu. Rovněž lze z judikatury Ústavního soudu dovodit, že by bylo v rozporu s touto zásadou, pokud by správce daně vyzval daňový subjekt k prokazování nad rámec jeho vlastních tvrzení.“ (BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMEK. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s.

I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9).

74. Rozlišujícím kritériem pro to, kdy má správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání a kdy může bez výzvy zahájit daňovou kontrolu, je přitom právě „důvodný předpoklad doměření daně“. Je-li tento naplněn, může správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Naopak pokud na základě nových skutečností či důkazů vzniká pouhé podezření správce daně a potřebná zjištění nejsou úplná, není podmínka k vydání výzvy naplněna a správce daně může daňovou kontrolu provést i bez vydání této výzvy.

75. Těmto závěrům odpovídá i judikatura Nejvyššího správního soudu. Krajský soud v tomto směru odkazuje například na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 98/2013 - 31, dostupné na www.nssoud.cz, ve kterém je uvedeno: „*Nejvyšší správní soud*

se na základě výše uvedených skutečností přiklonil k závěru krajského soudu, že finanční úřad nepostupoval nezákonně. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (§ 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 DŘ). Ze správního spisu je zřejmé, že finanční úřad měl důvodné pochybnosti o zařazení příjmů stěžovatele z podnájmu vozidla třetí osobě pod příjmy dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP (namísto § 9 odst. 1 písm. b) ZDP), a to zejména s ohledem na tvrzení stěžovatele o používání vozidla pro své podnikání a s ohledem na listinný důkaz o pronájmu vozidla třetí osobě. Správci daně nebylo zřejmé, v jakém poměru bylo v letech 2009 a 2010 vozidlo užíváno zúčastněnými subjekty. Finanční úřad však nemusel s jistotou předvídat doměření daně, neboť doměření daně bylo závislé na zjištění uvedených skutečností z dalších důkazů (např. knihou jízd). Lze tedy sice souhlasit se stěžovatelem, že dodatečné doměření daně představovalo potvrzení již počátečních pochybností finančního úřadu ohledně klasifikace příjmů stěžovatelem, nicméně DŘ vyžaduje pro postup dle § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 DŘ „důvodný předpoklad doměření daně“. V projednávané věci nelze konstatovat, že by správce daně zahájením daňové kontroly porušil práva daňového subjektu, neboť vedle předpokladu doměření daně existovaly i pochybnosti, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly.“

76. V této souvislosti lze připomenout rovněž závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v rozsudku ze dne 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014 - 84, dostupném na www.nssoud.cz, dle kterého: „*Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem stěžovatele vyjádřeným pod bodem ad b), naopak přisvědčuje argumentaci krajského soudu obsažené na stranách 22 a 23*

přezkoumávaného rozsudku (viz odstavec [11] tohoto rozsudku). Učinění výzvy vůči daňovému subjektu k podání dodatečného daňového tvrzení nepředstavuje bezpodmínečnou povinnost správce daně před zahájením daňové kontroly. Správce daně musí v každém konkrétním případě zvážit, zjistí-li nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, zda jsou splněny podmínky pro vydání výzvy, nebo zda existují určité pochybnosti, které je třeba odstranit prostřednictvím daňové kontroly. Jak upozornil také žalovaný, na daný případ lze aplikovat závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2013, č. 9 Afs 98/2013-31, konkrétně v bodu 26, kde Nejvyšší správní soud neshledal nezákonným postup správce daně, který nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a zahájil daňovou kontrolu, neboť v daném případě existovaly vedle předpokladu k doměření daně také pochybnosti, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly. Z toho tedy jasně vyplývá, že správce daně nemusí vždy vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, musí tak učinit pouze tehdy, jsou-li pro takový postup splněny podmínky, a to lze-li důvodně předpokládat, že daň bude doměřena bez dalších pochybností. Závěr uvedený v odkazovaném rozsudku lze vztáhnout i na další případy, přestože se

nejedná o totožný skutkový stav, jak namítá stěžovatel. Aplikace obecných judikатурních závěrů na konkrétní

případ se vždy odvíjí od konkrétních skutkových okolností. Krajský soud vycházel ze skutkových okolností dané věci. Připustil, že kromě nových indicií či důkazů zjištěných mimo prováděnou daňovou kontrolu, lze aplikovat § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu i v případě zjištění učiněných v rámci daňové kontroly u dotčeného daňového subjektu, avšak ohledně jiné daně či jiného zdaňovacího období. Nicméně zdůraznil,

že v daném případě jsou rozhodné pro úvahu správce daně konkrétní okolnosti daného případu. (...) [41] Přístup správce daně odpovídal okolnostem daného případu, který byl zjevně veden také jednou ze základních zásad uplatňovaných při správě daní, jíž je zásada rychlosti a hospodárnosti řízení přímo vyjádřená v ustanovení § 7 daňového řádu, která se vztahuje na veškerá počínání správce daně.“

77. V usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, publikovaném pod č. 3566/2017 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, pak rozšířený senát shrnul, že „zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu)“.

78. Zdejší soud tak k výše uvedenému poznamenává, že daňový řád skutečně prostřednictvím ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu (ani jiným ustanovením tohoto zákona) - navzdory přesvědčení žalobce - nestanovuje správci daně povinnost poučit daňový subjekt o možnosti podat dodatečné daňové přiznání za všech okolností. Ustanovení § 145 odst. 2

daňového řádu je ustanovením dispozitivním, které dává správci daně možnost tohoto postupu využít, nikoliv povinnost, avšak za současného naplnění podmínek pro jeho aplikaci, jak bylo výše specifikováno. Správce daně je oprávněn tohoto ustanovení využít typicky v případech, kdy zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, kdy již na základě běžné úvahy lze předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. V případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhotejno přitom, v jaké výši (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 - 23, dostupný na www.nssoud.cz). K vydání výzvy dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu by měl správce daně přistupovat tehdy, pokud disponuje dostatkem informací, které mohou v případě neuposlechnutí dané výzvy daňovým subjektem sloužit jako pomůcky k doměření daně, pomocí nichž bude možné daň stanovit dostatečně spolehlivě.

79. Tyto předpoklady pro využití postupu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu však v případě žalobce nebyly splněny, neboť správce daně neměl důvodný předpoklad, že existují důvody pro podání dodatečného daňového přiznání. Z obsahu správního spisu rovněž nevyplývá, že by správce daně zjistil konkrétní daňově relevantní skutečnost, která nebyla žalobcem uvedena, a po jejímž doplnění by bylo možné bez dalších pochybností daň doměřit. Vyžaduje-li správce daně na základě zjištěných skutečností či důkazů po daňovém subjektu podání dodatečného daňového přiznání, musí výzvu mj. odůvodnit tak, že uvede, jaké jsou ony konkrétní skutečnosti či důkazy, které jej vedou k vydání výzvy dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu. Žádné takové konkrétní indicie ovšem správce daně v daném případě k dispozici neměl, a proto ani nemohl žalobce ve smyslu ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu účinně poučit o důvodech nutnosti podání dodatečného daňového přiznání. Krajský soud si ze správního spisu žalovaného dále ověřil, že v případě žalobce existovaly především pochybnosti správce daně, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly, a nikoliv přesné informace o jeho daňové povinnosti, jež by měla být doměřena. Správce daně tedy nemusel s jistotou předvídat doměření daně, neboť toto bylo případně odvislé od zjištění vyplývajících až z výsledku daňové kontroly. Krajský soud nadto k věci uvádí, že i pokud by u správce daně byly splněny důvodné předpoklady pro zvolení postupu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, ovšem tento by tohoto postupu nevyužil a zahájil by daňovou kontrolu, nemohl by soud ani takovou vadu bez dalšího považovat za takové pochybení správce daně, které by mělo za následek nezákonnost jeho rozhodnutí. Musel by se zaměřit na otázku, zda takové pochybení správce daně reálně mohlo daňový subjekt poškodit na jeho právech. Zdejší soud se proto na základě všeho výše uvedeného neztotožnil s názorem žalobce a i tuto jeho námitku vyhodnotil jako nedůvodnou.
80. K samotnému běhu prekluzivní lhůty v nyní řešeném případě pak krajský soud uvádí následující. Podle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu daň 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.

81. Podle ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu lhůta 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
82. Podle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu byla-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.
83. Podle ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.
84. Lhůta pro stanovení daně dle výše citovaného ustanovení je lhůtou prekluzivní, tedy propadnou. Typickou vlastností prekluzivní lhůty dle daňového řádu je skutečnost, že jejím uplynutím je určen konec daňového řízení v jeho nalézací rovině. Uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně tedy zaniká pravomoc správce daně stanovit daň pro dané časové období (srov. BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMEK. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9).
85. V ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu je upravena základní délka lhůty pro stanovení daně,
a to lhůta tříletá. Počátek běhu prekluzivní lhůty se stanoví ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, anebo uplynul-li okamžik splatnosti daně v případě,
že povinnost podat řádné daňové tvrzení neexistuje.
86. Daňová kontrola, podání řádného daňového tvrzení a oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení jsou poté ve smyslu ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu skutečnostmi, které přerušují běh tříleté prekluzivní lhůty dle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu
a vyvolávají její nový běh. Úprava počátku běhu lhůty je však na rozdíl od ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu odlišná, neboť běh lhůty se odvíjí až ode dne, kdy byl učiněn úkon, přičemž pro určení počátku běhu lhůty je rozhodný den následující.
87. Daňový řád dále ve svém ustanovení § 148 odst. 2 vyjmenovává taxativní výčet právních skutečností ze strany správce daně nebo daňového subjektu prodlužujících běh prekluzivní lhůty o jeden rok. Smyslem tohoto prodloužení lhůty pro stanovení daně je vytvoření dostatečného prostoru pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně, a to na obou stranách. V případě ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu je jako podmínka pro prodloužení prekluzivní lhůty stanoveno, že k zákonem specifikovaným skutečnostem musí dojít v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty. Pokud by tedy nastaly skutečnosti vyjmenované v ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu, prodloužená roční prekluzivní lhůta by počala běžet po doběhnutí dosavadní lhůty. Komentářová

literatura k tomuto ustanovení přitom dovozuje následující: „*Dosavadní lhůtou je nutno rozumět nikoli pouze základní tříletou lhůtu započatou podle odst. 1, ale vždy aktuální podobu této lhůty. Může jít tedy o lhůtu již jednou či vícekrát prodlouženou podle odst. 2 nebo lhůtu přerušenou podle odst. 3 anebo lhůtu, jejíž běh je zastaven ve smyslu odst. 4. Období posledních dvanácti měsíců této lhůty je tak nutno posuzovat vždy k aktuálnímu stavu lhůty pro stanovení daně.*“ (BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMEK. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9).

88. Přesvědčení žalobce, že v daňovém řízení není možné lhůtu pro stanovení daně, která již byla přerušena dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu, dále prodloužit ve smyslu ustanovení

§ 148 odst. 2 daňového řádu, tudíž není správná a neodpovídá smyslu a účelu daňového řádu. Je nepochybné, že lhůta pro stanovení daně je pouze jedna, přičemž její délka může být v rozmezí od tří (základní, minimální délka podle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu) do deseti let (maximální délka dle ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu). V tomto rozmezí se může délka každé jednotlivé lhůty pro stanovení daně lišit, neboť může dojít k jejímu prodloužení, přerušení nebo stavení, a to i opakovaně. Daňový řád tedy nikterak nevylučuje při splnění všech jím definovaných podmínek řetězení jednotlivých skutečností, na základě kterých dochází k přerušení, prodloužení či stavení lhůty pro stanovení daně. Jedinou hranicí je maximální (nepřekročitelná) desetiletá lhůta pro stanovení daně ve smyslu ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu.

89. Krajský soud proto v souladu se vším výše uvedeným následně posuzoval, zda správce daně a žalovaný stanovili žalobci daň v rámci prekluzivní lhůty dle ustanovení § 148 daňového řádu. V případě žalobce se jednalo o stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2008 do 31. 3. 2009, přičemž základní tříletá prekluzivní lhůta dle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu běžela do 31. 3. 2012. Dne 27. 3. 2012 (tedy ještě před koncem základní prekluzivní lhůty) byla správcem daně se žalobcem zahájena daňová kontrola, již byla lhůta přerušena ve smyslu ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu. Ode dne následujícího tedy započala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta, jejíž konec byl určen na den 28. 3. 2015. Ze správního spisu pak krajský soud dále ověřil, že k ukončení daňové kontroly došlo ke dni

17. 9. 2014. Dodatečný platební výměr správce daně byl vydán dne 23. 9. 2014 a tento představuje oznámení rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu ustanovení § 147 odst. 1 daňového řádu. Dodatečný platební výměr vydaný dne 23. 9. 2014 byl tedy skutečností, jež mohla dle ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu způsobit prodloužení lhůty pro stanovení daně, neboť tímto postupem je garantován dostatečný časový prostor pro případné odvolací řízení, které následně pravomocně ukončí proces stanovení daně. Bylo nicméně třeba zkoumat, zda vydání dodatečného daňového výměru splňovalo všechny podmínky definované ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Dodatečný platební výměr byl vydán v rozmezí od 28. 3. 2014 do 28. 3. 2015, tedy v průběhu posledních dvanácti měsíců dosavadní lhůty pro stanovení daně, a proto byly naplněny všechny podmínky ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, a tudíž došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o

další jeden rok, a to od konce dosavadní lhůty (tedy od 28. 3. 2015). Lhůta pro stanovení daně byla tedy ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužena do 28. 3. 2016. Ze správního spisu je poté zřejmé (a tuto skutečnost nerozporuje ani žalobce), že napadené rozhodnutí bylo žalovaným vydáno dne 9. 3. 2016 a žalobci bylo doručeno dne 17. 3. 2016, tj. zcela v rámci výše stanovené prekluzivní lhůty. Je tedy nepochybné, že správce daně provedl daňovou kontrolu a stanovil žalobci daň v zákonem definované lhůtě a v tomto ohledu mu nelze ničeho vytknout. Správce daně a žalovaný postupovali v souladu s daňovým řádem, přičemž zdejší soudem nebyl v jejich postupu shledán jakýkoliv exces v podobě například umělého prodlužování prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Konečná lhůta pro stanovení daně tak sice žalobci může připadat neúměrně dlouhá, nicméně správním orgánům nelze v průběhu jejího běhu vytýkat jakoukoliv nečinnost a nepřekračuje ani maximální desetiletou hranici délky upravenou v ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu. Krajský soud proto ani tuto námitku žalobce neshledal důvodnou.

90. Optikou shora uvedeného je proto možno uzavřít, že postup žalovaného nevybočil z rámce zákonem stanovených právních hledisek. V odůvodnění rozhodnutí jsou v souladu se zákonem posouzeny rozhodující právní i faktické skutečnosti, z nichž žalovaný vycházel, skutková zjištění jsou přehledně a srozumitelně uvedena a vyplývají z uvedených důkazů. Žalobce přitom v průběhu daňového řízení neprokázal, že by uplatněné výdaje (náklady) byly vynaloženy deklarovaným způsobem, a proto je správce daně nemohl uznat jako výdaje daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

VII. Závěr a náklady řízení

91. Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
92. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 26. dubna 2018

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.