



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Hany Ptáčkové v právní věci žalobce: **W. s.r.o.**, se sídlem ■■■ zastoupen Ing. et Bc. Silvií Žákovou, daňovou poradkyní se sídlem Jiřího z Poděbrad 666/20, Doksy, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2015, č. j. 22231/15/5200-11431-711429,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 7. 2015, č. j. 22231/15/5200-11431-711429, se ve výroku I. pro vady řízení zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Ve zbytku se žaloba zamítá.**
- III. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I. **Žaloba**

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného. Výrokem I. napadeného rozhodnutí bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj, územní pracoviště v České Lípě (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 8. 2014, č. j. 1110932/14/2602-24802-505185, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 6. 2008 do 31. 5. 2009 vyšší o 120 750 Kč. Výrokem II. napadeného rozhodnutí bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 22. 8. 2014, č. j. 1111033/14/2602-24802-505185, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 6. 2009 do 31. 5. 2010 vyšší o 35 000 Kč. Kromě doměřených plateb byla dodatečnými platebními výměry žalobci současně uložena

zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně.

Žalobce v žalobě nejprve uvedl, že mu není zřejmé, jaké odvolání žalovaný přezkoumával, protože žalobce podal odvolání dne 1. 10. 2014 a doplnil jej 3. 11. 2014, týkalo se dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období 2008/2009 a 2009/2010. Pokud žalovaný konstatoval, že přezkoumal skutečnosti uvedené v odvolání podaném žalobcem dne 24. 1. 2014 a doplněném dne 17. 3. 2014 a 7. 10. 2014, dodatečné platební výměry 2007 a 2008, je na první pohled zřejmý rozpor v identifikaci přezkoumávaného odvolání i dodatečných platebních výměrů.

Žalobce dále tvrdil, že řízení před správcem daně bylo zatíženo zásadními vadami, čímž došlo k porušení žalobcova práva na spravedlivý proces.

K závěrům žalovaného ohledně nákupu dlažby na základě dokladu ■■■ v hodnotě 10 031 Kč žalobce namítal, že vlastní nebo si pronajímá více nemovitostí, na kterých se v každém roce provádí údržba a velké množství oprav. Vzhledem k pětiletému odstupu mezi daňovou kontrolou a realizací si jednatel žalobce nepamatoval, kam byla položena konkrétní dlažba uvedená ve výzvě. Z účetnictví zjistil, že je zaúčtována na středisko v Doksech. Při místním šetření dne 10. 1. 2013 si vzpomněl, že obkládali koupelny v bytech určených k pronájmu, které vlastnil rovněž v D.. Není pravdou, že označil pouze jeden byt, úřední osoby však další byty prohlížet nechtěly.

Jako další příklad nesprávného postupu správce daně žalobce uváděl neuznání nákladu na reklamu a propagaci dle faktury F ■■■. Zdůraznil, že jako důkazní prostředek předložil smlouvu o prodeji reklamních a marketingových práv a fotografii závodního automobilu poskytovatele služeb se svým logem. Poskytovatel služby ■■■ vyslechnutý jako svědek pak předložil další originál fotografie závodního a doprovodného vozu s logem žalobce. Ve svědecké výpovědi svědek jednoznačně potvrdil, že s žalobcem uzavřel obchodní vztah, potvrdil předmět plnění - poskytování reklamních a marketingových služeb, výši odměny i její úhradu. Reklama a propagace žalobce se jednoznačně uskutečnila, poskytnutá služba byla na základě předmětného dokladu ze strany žalobce uhrazena a žalobci bylo plnění doloženo předáním fotodokumentace. Na webovém portále poskytovatele reklamních a propagačních služeb bylo ještě v průběhu daňové kontroly uvedeno logo žalobce, jako jednoho ze sponzorů ■■■, a toto logo bylo pro návštěvníky uvedeného webového portálu stále interaktivní, tj. jeho prokliknutím se otevřely aktuální webové stránky žalobce. Správce daně nerozporoval objektivnost předložených důkazních prostředků, přesto dospěl k závěru, že skutečná realizace fakturovaného pronájmu reklamní plochy dle předložené smlouvy prokázána nebyla. Svědeckou výpověď ■■■ vyhodnotil jako nedůvěryhodnou na základě vlastního zjištění z internetu, které učinil pět let po uskutečnění plnění reklamních služeb. Svědek nedostatečnost internetové prezentace vysvětlil tím, že v roce 2008 s webovými stránkami teprve začínal. Správce daně také opomíjí zásadní vlastnost internetu jako informačního zdroje, a to skutečnost, že informace na internetu zastarávají, je možné je libovolně měnit, mazat, přetvářet. Žalobci není zřejmé, jak může podoba internetových stránek v roce 2013 a 2014 poskytnout správci daně důkaz o skutečnostech v roce 2010. Komparací žalobce zjistil, že na tisku ze dne 18. 9. 2013 je uvedeno 20 firem a na tisku ze dne 17. 3. 2014 35 firem, a to v úplně jiném formátu. Těmito skutečnostmi se žalovaný nezabýval. Je možné, že 18. 9. 2013 došlo k neúplnému tisku stránky se sponzory.

Žalobce dále vznášel námitky ohledně neuznání nákladů za pronájem kontejnerů dle faktury F ■■■ ve výši 4 984,20 Kč. Tvrdil, že se správce daně měl na plnění dle dokladu F ■■■ zaměřit při místním šetření dne 10. 1. 2013. Při ohledání místa však správce daně nezjišťoval k otázce prokázání nákladů za pronájem kontejnerů vůbec nic. Kontejnery přitom byly umístěny přímo na vstupním dvoře areálu. Správce daně také zjistil, že v období roku 2010 probíhaly v provozovně v Doksech stavební práce a je tudíž nanejvýš pravděpodobné, že v rámci těchto stavebních prací byly stavební hmoty ekologicky likvidovány v souladu s platnými předpisy. Správce daně mohl tuto skutečnost ověřit dotazem u některého z pracovníků žalobce, kteří byli na provozovně v D. v roce 2010 zaměstnáni.

Žalobce také namítal, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 27. 7. 2012 vyjádřil pochybnosti k téměř dvěma stům dokladů, kdy pochyboval i o výdajích zcela nepatrné hodnoty. Postup správce daně byl dle žalobce v rozporu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti a žalobce byl nadměrně zatěžován velkým množstvím neodůvodněných pochybností. Žalobci se jevilo jako nepřiměřené a nehospodárné navrhopvat u všech dokladů jména konkrétních osob, které by měly být vyslechnuty jako svědci. Ponechal tedy na zvážení správce daně, k jakým dokladům bude nutné důkaz formou výslechu svědka provést, pro takový případ byl připraven konkrétního svědka navrhnout, jak opakovaně ve svých vyjádřeních deklaroval. Žalobce dále nesouhlasil s tím, jakým způsobem správce daně nakládal se získanými důkazy. Jako příklad uváděl prokazování nákladu na reklamu a propagaci, kdy důkaz ve formě výslechu svědka správce daně vyloučil jako nevěrohodný bez jakékoli přezkoumatelné správní úvahy jen proto, že potvrzoval tvrzení žalobce. Správce daně se nezabýval ani předloženými fotografiemi a zaměřil svou pozornost pouze na webové stránky, které vůbec nebyly předmětem plnění z uzavřené smlouvy. Žalobce také namítal, že správce daně ignoroval návrhy konkrétních důkazů obsažené ve vyjádření ke stanovisku správce daně, které bylo správci daně doručeno dne 2. 3. 2014. Tyto návrhy důkazů správce daně neakceptoval, aniž by uvedl, proč se návrhy žalobce odmítl zabývat.

Žalobce dále tvrdil, že platební výměry byly vydány bez ukončení daňové kontroly. Zpráva o daňové kontrole nebyla zástupcem žalobce podepsána, protože nebyla řádně projednána a neobsahovala náležitosti dle daňového řádu. Do protokolu o ústním jednání zástupce daňového subjektu opakovaně uváděl, že zpráva neobsahuje výsledek kontrolního zjištění ani sdělení, jakými úvahami se správce daně při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění, a jak věc posoudil po právní stránce. Zástupce žalobce požadoval doplnění zprávy, správce daně však zprávu nedoplnil a ponechal ji beze změny až do 21. 8. 2014. Pokud správce daně neprojednal zprávu o daňové kontrole, která navíc neobsahovala výsledek kontrolního zjištění, nedošlo k řádnému ukončení daňové kontroly. Správce daně tak neměl základní podklad pro vystavení dodatečných platebních výměrů. Oznámení nezákonně vystavených dodatečných platebních výměrů, nemůže být způsobilé prodloužit prekluzivní lhůtu o rok ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.

Další námitky žalobce směřují k průběhu ústního jednání dne 21. 8. 2014. Žalobce namítal, že úřední osoba neprotokolovala průběh jednání řádně. Vyjádření zástupce žalobce byla protokolována pouze částečně, čímž docházelo ke zkreslení jeho vyjádření. Zástupce žalobce byl opakovaně vyzýván k podpisu zprávy o daňové kontrole bez jejího projednání. Bylo také zjištěno, že spisová složka není úplná, protože ani po hodině hledání nebyla úřední

osobou nalezena ve spise smlouva o poskytování reklamních a marketingových služeb. Správce daně opakovaně odmítal projednávání zprávy o daňové kontrole a opakovaně nařkl zástupce žalobce z obstrukcí a záměrného protahování projednávání zprávy, přestože bez doplnění o výsledek kontrolního zjištění nebyla zpráva o daňové kontrole vůbec způsobilá projednání. Správce daně také porušil zavedenou správní praxi, pokud jde o termíny pro ústní jednání, která běžně vypadá tak, že se správce daně se zástupcem daňového subjektu nebo s jinými osobami zúčastněnými na daňovém řízení dohodne na vhodném termínu pro obě strany. Termín projednání zprávy o daňové kontrole (21. 8. 2014) byl však zástupci daňového subjektu oznámen ze strany správce daně bez předchozí dohody, a to v termínu letních prázdnin, kdy se běžně čerpají dovolené.

Žalobce dále upozorňoval na zavedenou správní praxi, pokud jde o vystavení dodatečných platebních výměrů, které běžně trvá jeden až dva týdny. Vydání dodatečného platebního výměru ve lhůtě jednoho dne je naprosto neobvyklé a dle žalobce pouze dokumentuje nadstandardní nasazení a enormní zájem úředních osob o doměření daně za každou cenu.

Žalobce měl dále za to, že daňovou kontrolu provedla neoprávněná, resp. podjatá úřední osoba. Před zahájením daňové kontroly byl dne 6. 3. 2012 vyhotoven úřední záznam o oprávněné úřední osobě k provedení kontroly Ing. V. S. V něm jsou jako oprávněné úřední osoby uvedeny H. R. a Ing. V. S. Tento postup považuje žalobce za nesprávný, protože Ing. V. S. fakticky pověřila daným úkolem sama sebe. Aprobováním takového postupu může dojít k situaci, kdy si konkrétní pracovník kontrolního oddělení vybere subjekt o své vlastní vůli, čímž dochází k pochybnostem o nepodjatosti úřední osoby hned na samém počátku. Tvzení žalovaného o tom, že provedení kontroly bylo paní V. S. uloženo přímou nadřízenou, není ničím podložené.

Žalobce tvrdil, že pracovníci správně správce daně vykazovali v průběhu správního řízení nedostatečné odborné znalosti, prováděli neefektivní úkony a krátili daňový subjekt na jeho právech a právem chráněných zájmech, odmítali provést předložené důkazní prostředky, porušovali zásadu spolupráce, přiměřenosti, volného hodnocení důkazů, hospodárnosti i materiální pravdy. Žalobce správci daně dále vyčítá, že nezná zásadu materiální pravdy zakotvenou v § 8 odst. 3 daňového řádu a svá stanoviska opírá o formální stav, namísto toho, aby se zabýval stavem skutečným.

Žalobce také upozorňoval na fakt, že ve zprávě o daňové kontrole jsou uvedeny doklady, na jejichž základě byly vyloučeny náklady ze základu daně, přičemž tyto doklady nebyly obsahem výzvy k prokázání skutečností ze dne 27. 7. 2012. Jedná se o doklady na pohonné hmoty F 2009072, F 2009122, F 2009142 za zdaňovací období od 1. 6. 2008 do 31. 5. 2009. Touto odvolací námitkou se žalovaný vůbec nezabýval.

Ze všech výše uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby napadené rozhodnutí a jemu předcházející rozhodnutí správce daně byla zrušena a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Žalobce rovněž požadoval náhradu nákladů řízení.

II. Vyjádření žalovaného

Žalovaný se v písemném vyjádření k žalobě nejprve vyjádřil k namítané prekluzi práva daň vyměřit. Konstatoval, že daňová kontrola za uvedená zdaňovací období byla zahájena dne 15. 5. 2012, v důsledku čehož podle § 148 odst. 3 daňového řádu běžela lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Dodatečné platební výměry pak byly oznámeny ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně a lhůta pro stanovení daně tak byla prodloužena o jeden rok. Napadené rozhodnutí bylo vydáno a oznámeno jednoznačně před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

Žalovaný dále upozornil na skutečnost, že žaloba je z podstatné části pouze doslovnou rekapitulací odvolacích námitek, se kterými se žalovaný již vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí.

K otázce výdajů za použitou dlažbu žalovaný zdůraznil, že skutečnosti uváděné žalobcem v žalobě nejsou úplné, a zopakoval své závěry k této otázce prezentované v napadeném rozhodnutí. Pokud jde o výpověď svědka ■■■, žalovaný zdůraznil, že fotografie umístěné na webové prezentaci svědka byly svědkovi předestřeny u jeho výpovědi za účelem odstranění rozporů ohledně umístění reklamy (loga firmy žalobce) na závodním a doprovodném vozidle. Svědek se tedy k těmto rozporům mohl vyjádřit a poskytnout logické a věrohodné vysvětlení. Podle žalovaného tato skutečnost dokazuje, že správce daně se nespokojil pouze s údaji nalezenými na webových stránkách svědka ■■■. Fotografie z archivních webových stránek vyvracejí tvrzení o poskytnutých službách tímto svědkem. Jeho výpověď nepotvrdila splnění smlouvy o poskytnutí reklamních služeb, byla vyhodnocena jako nepravdivá a jiné fotografie jako nevěrohodné. Žalovaný dále odkázal na pořízený úplný výtisk webových stránek ■■■ ke dni 18. 9. 2013, z něhož je zřejmé, že firma žalobce na webových stránkách uvedena nebyla. Rozšíření počtu sponzorů v následujícím období není podle názoru žalovaného nic neobvyklého. Ohledně faktury za pronájem kontejnerů v roce 2010, žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí, které žalobce ignoruje. Pokud žalobce uvádí, že správce daně měl provést za účelem zjištění skutkového stavu dotaz na některého z pracovníků žalobce, kteří byli v provozovně v Doksech zaměstnáni, považuje to žalovaný za důkazní návrh nekonkrétní, vznesený ex post po pravomocném ukončení řízení.

K obsahu zprávy o daňové kontrole žalovaný konstatoval, že každé nákladové položce v samostatném zdaňovacím období odpovídá dílčí výsledek kontrolního zjištění a zpráva pak na straně 37 obsahuje jediný výsledek kontrolního zjištění za zdaňovací období 2008/2009 a na straně 48 jediný výsledek kontrolního zjištění za zdaňovací období 2009/2010. Žalovaný trval na tom, že postupoval v souladu s § 92 odst. 7 a § 8 odst. 1 daňového řádu. Předběžné odsouhlasení termínu projednání zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem daňový řád nevyžaduje, termín byl daňovému subjektu v projednávaném případě sdělen s dostatečným časovým předstihem.

Žalovaný připustil, že napadené rozhodnutí skutečně neobsahuje detailní stanovisko k odvolací námitce, že ve zprávě o daňové kontrole jsou uvedeny doklady, na základě nichž byly vyloučeny náklady ze základu daně, které nebyly obsahem výzvy k prokázání skutečností ze dne 27. 7. 2012. Měl však za to, že žalobce nebyl zkrácen na svých právech,

dovolával se rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70. Citoval z napadeného rozhodnutí, v němž uvedl, že správce daně postupoval v souladu s právními předpisy a respektoval přitom zásadu spolupráce dle § 6 odst. 2 daňového řádu i procesní práva žalobce, neboť mu umožnil vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění.

Ze všech výše uvedených důvodů žalovaný navrhol zamítnutí žaloby.

III. Replika žalobce

V replice se žalobce věnoval otázce prekluze práva daň doměřit. Citoval právní větu z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49 „*Lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se prodlužuje o jeden rok pouze tehdy, pokud výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla skutečně tím úkonem, na základě kterého došlo k doměření daně. Byla-li daň doměřena až na základě následně vedené daňové kontroly, není naplněna hypotéza uvedené právní normy a k prodloužení lhůty k stanovení daně nedochází.*“ Žalobce dále zdůrazňoval, že žalovaný důkazní řízení nijak nedoplňoval a bylo proto objektivně možné v rámci zákonem stanovené lhůty rozhodnout.

IV. Napadené rozhodnutí žalovaného správního orgánu

Po shrnutí relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení žalovaný posuzoval jednotlivé odvolací námitky, které byly do značné části totožné s námitkami obsaženými v žalobě.

Nejprve se vyjádřil k posouzení nákladů vzniklých z titulu koupě dlažby na základě dokladu d127 ve výši 10 031 Kč. Konstatoval, že žalobce nejprve tvrdil, že dlažba byla použita v provozovně v Doksech. K tomuto tvrzení předložil jako důkaz výpis z účetního deníku s označením této provozovny. Když správce daně při místních šetření tuto dlažbu v provozovně nenalezl, začal žalobce tvrdit, že dlažba je umístěna v pronajímaném bytě. Při šetření v uvedeném bytě žalobce ukázal správci daně dlažbu, kterou správce daně fotoaparátem zdokumentoval, a následně ověřoval tvrzení žalobce, že dlažba umístěná v předmětném bytě je skutečně dlažba zakoupená na základě dokladu [REDAKCE]. Prohlášení nájemce, že předmětná dlažba položená žalobcem v roce 2008 byla nájemcem odstraněna, nepovažoval správce daně za věrohodné, neboť nekorespondovalo s předchozím vyjádřením žalobce a neodpovídalo ani množství použité dlažby. Žalobce poté doplnil, že dlažba byla použita i v jiných bytech, které však neoznačil. Žalovaný zdůraznil, že správce daně není vázán zásadou vyšetřovací. V případě pravdivosti tvrzení žalobce o umístění dlažby v dalších bytech bylo v zájmu žalobce tyto byty v průběhu daňové kontroly označit a předložit příslušnou dokumentaci aktuální dlažby s případnými prohlášeními dalších nájemců o změně dlažby. Tvrzení žalobce zpochybňující výměru koupelny v bytě posuzovaném ve zprávě o daňové kontrole považoval žalovaný za účelové, protože žalobce měl možnost předložit listinné důkazy o výměře koupelny v předmětném bytě. Dle žalovaného žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, ze kterých by bylo zřejmé, že nakoupený materiál v částce 10 031 Kč sloužil k dosažení zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních

z příjmů, protože použití dlažby nebylo prokázáno.

Ohledně posouzení nákladů na reklamu a propagaci dle faktury F 2008565 ve výši 180 000 Kč žalovaný konstatoval, že žalobce dne 27. 8. 2012 předložil smlouvu, ze které bylo patrné, že vynaložená částka je nejen za reklamu, ale i za zajištění financování pořízení závodního vozidla, doprovodního vozidla a servisní činnosti. Později, dne 4. 12. 2012, předložil jinou smlouvu, ve které jsou již smlouveny pouze reklamní činnosti a poskytnutí dokumentace sponzorovi o provedené reklamě. Uvedení reklamy pro firmu ■■■ na webových stránkách závodníka ověřoval správce daně z archivních webových stránek, tedy v místech, které nemůže poskytovatel již zpětně měnit. Tyto stránky ukazují stav webových stránek v minulých časových obdobích. Správce daně zde nenašel ani reklamu na fotografiích závodního vozu ani reklamu firmy ■■■ mezi firmami poskytující ■■■ sponzorství v daném zdaňovacím období. Argumentace žalobce, že poskytovatel služeb s webovými stránkami teprve začínal, a proto byly nedokonalé, nepovažoval žalovaný za relevantní, neboť reklamy jiných firem byly naprosto zřetelné, jak na závodním vozidle, tak mezi uvedenými sponzorskými firmami na webových stránkách. Správce daně k ověření skutkového stavu provedl dne 24. 7. 2013 navržený výslech svědka ■■■. Při výslechu svědek vypověděl, že reklama byla umístěna na závodním vozidle, ale při konfrontaci s fotografiemi ze závodů umístěnými na webových stránkách, reklama firmy ■■■ na žádné z mnoha fotografií (61 fotografií za sezonu) nebyla svědkem identifikována, ačkoliv reklamy ostatních sponzorů zde byly zřetelně seznatelné. Svědek si při jednání nevzpomněl, zda bylo vytvoření loga společnosti zadáno reklamní agentuře, nebo zda jej vytvořil jeho tým, nevzpomněl si, jakou dokumentaci o umístění reklamy žalobci předal, nevysvětlil, z jakého důvodu podepsal novou smlouvu o prodeji reklamních a marketingových práv, když původní smlouvu měl dle svého vyjádření uloženu, ani věrohodným způsobem nevysvětlil rozdíl mezi fotografiemi předloženým žalobcem a fotografiemi z webových stránek. Správce daně vyhodnotil výpověď svědka jako rozporuplnou. Zástupce žalobce po výpovědi svědka následně uvedl, že ještě v současné době je na webu uvedeno logo žalobce jako jednoho ze sponzorů poskytovatele služby ■■■ a toto logo je pro návštěvníka webového portálu stále interaktivní. Správce daně následně zjistil, že na stránkách poskytovatele reklamy se toto logo skutečně nově objevilo. Správce daně dle žalovaného správně vyhodnotil tento nově vytvořený důkazní prostředek jako účelový. Vzhledem k tomu, že majitelem stránek je vyslechnutý svědek, který musel umožnit dodatečné umístění reklamy na svůj web, znásobila tato skutečnost pochybnosti správce daně o věrohodnosti svědka. Vzhledem k existenci dostatečného množství fotografií ze závodů, kde není logo žalobce na závodním vozidle prezentováno, na základě účelu a detailnosti ujednání smlouvy o prodeji reklamních a marketingových práv, i rozporných tvrzení svědka, měl i žalovaný za to, že žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvě. Žalovaný proto potvrdil závěr správce daně, že žalobce nepředložil takové relevantní důkazní prostředky, ze kterých by bylo zřejmé, že k uskutečnění deklarovaných služeb skutečně došlo.

Pokud jde o posouzení nákladů za pronájem kontejnerů dle faktury F ■■■ výši 4 984,20 Kč, žalovaný zdůraznil, že ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 27. 7. 2012 správce daně vyjádřil svou pochybnost, zda náklady na pronájem kontejneru ve Starých Splavech sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť v místě přistavení kontejnerů uvedeném na faktuře (S.S.) neměl žalobce sídlo ani provozovnu. Vzhledem k tomu, že označení místa S.S. bylo na třech dokladech v několika

časových obdobích, nepřijal správce daně vysvětlení žalobce, že došlo k chybnému vyplnění stazky. Při místním šetření žalobce žádným způsobem kontejnery v Doksech jako předmět plnění dokladu F ■■■ neidentifikoval a správce daně takovou skutečnost nemůže předjímat. Navíc z účetních dokladů zjištěných v účetnictví je zřejmé, že výdaj v celkové výši 4 984,20 Kč ze dne 5. 3. 2010 představuje jednorázově přestavěné kontejnery na jednorázový odvoz stavebních hmot, nikoliv běžné kontejnery určené k ukládání odpadů. Odvolací námitka, že správce daně měl při místním šetření v roce 2013, tedy s časovým odstupem tří let ohledat kontejnery na běžný odpad umístěné v provozovně v D. je dle žalovaného bezpředmětná a nedůvodná.

K námitce, že v průběhu správního řízení nebyly provedeny další výsledky svědků, žalovaný zdůraznil, že žalobce další osoby jako svědky neidentifikoval, ani neuvedl, jaké konkrétní skutečnosti hodlá výsledkem dalších osob prokázat nebo vysvětlit. Pokud daňový subjekt není schopen označit, co výpovědi třetích osob sleduje ve vazbě na předmět daného kontrolního zjištění, nemůže být k jeho návrhu přihlédnuto. Žalobce se svým návrhem dle žalovaného snažil narušit prvek koncentrace při předkládání důkazních prostředků a jednal proti smyslu daňového řádu, který již nepřipouští další vyjadřování a návrhy na doplnění dokazování, pokud ty dříve uplatněné nevedly ke změně výsledku kontrolního zjištění. Žalobce se navíc u jednání dne 17. 2. 2014 o projednání výsledku kontrolního zjištění dozvěděl o přetrvávajících pochybnostech správce daně, ve svém vyjádření ze dne 2. 3. 2014 již ale žádné konkrétní svědky nenavrhl. Dle žalovaného nebyla porušena žádná zásada správy daní sloužící k tomu, aby byl naplněn cíl správy daní, tj. správně zjistit a stanovit daň a zabezpečit její úhradu. Oprávněné úřední osoby postupovaly v souladu se zákony, i ústavními principy a jinými právními předpisy. Správce daně aplikoval právní předpisy v jejich vzájemné souvislosti a poskytl žalobci možnost uplatňovat svá práva.

K výhradám žalobce proti obsahu zprávy o daňové kontrole žalovaný uvedl, že zástupce žalobce nekonkretizoval, které skutečnosti považuje za odporující skutkovému a právnímu stavu, u kterých kontrolních zjištění chybí správní úvaha správce daně, ve kterých bodech kontrolního zjištění je opomíjeno hodnocení důkazních prostředků správce daně a ke kterým navrženým důkazním prostředkům nebylo správce daně přihlédnuto. Žalobce tak neučinil ani v doplnění odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, kde opět nespecifikoval, které konkrétní důkazní prostředky správce nehodnotil dle § 8 daňového řádu. Žalovaný uzavřel, že správce daně se se všemi důkazními prostředky řádně vypořádal, přitom přihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, a obsah zprávy o daňové kontrole považoval za souladný s § 88 odst. 1 daňového řádu.

Namítá-li žalobce provedení daňové kontroly neoprávněnou, respektive podjatou úřední osobou, žalovaný připustil, že úřední záznam o oprávněné úřední osobě skutečně signovala sama úřední osoba. To však dle žalovaného nemění nic na situaci, že jí provedení kontroly daně z příjmů právnických osob bylo uloženo její přímou nadřízenou, a to na základě zjištění z jiného daňového řízení. Svědčí o tom i fakt, že všechna rozhodnutí vydaná v rámci tohoto řízení byla podepisována nadřízeným pracovníkem.

Závěrem žalovaný konstatoval, že prostředkem uplatnění nesouhlasu s výsledkem kontrolních zjištění ze strany zástupce žalobce se stalo obstrukční jednání při projednávání zprávy o daňové kontrole a účelového zatajování důkazních prostředků se záměrem

protahovat daňovou kontrolu a znemožnit pravomocné vyměření daně ve lhůtě podle § 148 daňového řádu, což je v přímém rozporu se zásadou vzájemné spolupráce dle § 6 odst. 2 daňového řádu.

V. Posouzení věci soudem

Podanou žalobu soud projednal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Napadené rozhodnutí a řízení mu předcházející soud přezkoumal v mezích žalobních bodů, vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1, 2 s. ř. s.).

Krajský soud se nejprve musel zabývat vznesenou námitkou prekluze práva daň doměřit.

Dle § 264 odst. 3 daňového řádu pro posouzení běhu a délky lhůty, která započala podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona postupuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu, jež je jí svou povahou a účelem nejbližší; tato lhůta neskončí dříve než v den, ve který by končila podle dosavadních právních předpisů.

Podle § 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.

Podle § 148 odst. 2 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

- a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,
- b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně,
- c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku,
- d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo
- e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

Podle § 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.

V projednávaném případě byla daňová kontrola zdaňovacích období 2008/2009 a 2009/2010 zahájena dne 15. 5. 2012, tj. v obou případech před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně proto dle § 148 odst. 3 daňového řádu začala od tohoto data běžet znovu. Dodatečné platební výměry byly žalobci prokazatelně oznámeny ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu dne 1. 9. 2014, kdy byly doručeny do datové schránky zástupkyně žalobce. Stalo se tak v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně, která tak byla prodloužena o 1 rok, tj. do 15. 5. 2016. Napadené rozhodnutí

nabylo právní moci dne 17. 7. 2015. K prekluzi práva doměřit daň dle krajského soudu nedošlo.

Žalobce namítal, že k prodloužení lhůty o 1 rok nedošlo, protože dodatečné platební výměry byly vydány nezákonně na základě zprávy o daňové kontrole, která nebyla s žalobcem řádně projednána. V replice pak zdůrazňoval, že žalovaný řízení nijak nedoplňoval, a bylo proto možné v zákonem stanovené lhůtě rozhodnout. Tyto okolnosti jsou však z hlediska běhu prekluzivní lhůty irelevantní. Běh lhůty pro stanovení daně je jasně upraven v § 148 daňového řádu a žádné jiné okolnosti nelze brát v potaz. Pro úplnost soud dodává, že i kdyby dodatečné platební výměry byly vydány nezákonně, byl by to důvod pro jejich zrušení v rámci řízení o odvolání, případně v řízení o správní žalobě proti rozhodnutí odvolacího orgánu z důvodu jejich nezákonnosti, nikoliv z důvodu prekluze práva daň doměřit.

Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49, je dle zdejšího soudu zcela nepřipadný, neboť v projednávaném případě byla daň doměřena na základě daňové kontroly zahájené v prekluzivní lhůtě, jak soud konstatoval shora.

Soud nemůže žalobci přisvědčit ani v tom, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, o jakém zdaňovacím období žalovaný rozhodoval. Věta, na kterou žalobce upozorňuje, je dle soudu zřejmou chybou v psaní, když výrok napadeného rozhodnutí i jeho odůvodnění nezavdávají žádné pochybnosti o tom, že bylo rozhodováno o žalobcových odvoláních proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008/2009 a 2009/2010.

Žalobce dále vytýkal správci daně nedostatečnou aktivitu při vyhledávání důkazů během daňové kontroly. Tato otázka úzce souvisí s otázkou rozložení důkazního břemene.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dle odst. 4 téhož ustanovení prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Daňový řád přitom v citovaných ustanoveních upravuje otázku rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního v zásadě shodně jako dřívější zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) v § 31 odst. 8 písm. c) a § 31 odst. 9 (k tomu viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 65/2012 - 34).

Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu.

Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Obdobný názor zastává i Ústavní soud, podle něhož *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“* (Usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04.)

Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 ve vztahu k zákonu o správě daní).

Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti (viz. zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 nebo obdobně nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Každá chyba v účetnictví nemusí způsobit tuto intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když poskytuje prima facie předepsané informace o konkrétním účetním případě) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).

Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému účetnímu případu, popřípadě

korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124 nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

Pro účely odvedení daně z příjmů fyzických osob je nutné nejdříve v souladu se zákonem stanovit její základ. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonné podmínky.

Jinými slovy, daňový subjekt musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014 - 28). Výdaje musí poplatník prokázat způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými a věrohodnými důkazy (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72 a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamena, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008 - 85).

Povinnost daňového subjektu prokázat oprávněnost snížení základu daně odečtením určitých výdajů přitom vyplývá přímo ze zákona a správce daně je oprávněn splnění této povinnosti požadovat (viz § 92 odst. 3 daňového řádu a výše zmíněný rozsudek ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008 - 85). Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu (§ 92 odst. 2 daňového řádu), daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je přitom povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů (§ 6 daňového řádu).

Námítky ohledně neuznání výdajů za nákup dlažby na základě dokladu d127, výdajů za reklamu a propagaci dle faktury F 2008565 a výdajů za pronájem kontejnerů dle faktury F 2010120 vznesl žalobce již v odvolání a žalovaný se s ní v napadeném rozhodnutí podrobně vypořádal (str. 14 - 18 napadeného rozhodnutí). Soud se závěry žalovaného souhlasí a v podrobnostech na ně odkazuje. Pokud žalobce namítá, že při místním šetření označil více bytů, kde měla být předmětná dlažba položena, úřední osoby však další byty prohlížet nechtěly, není toto tvrzení ničím podloženo. V protokolu o místním šetření není žádná zmínka o tom, že by žalobce kromě bytu, který správce daně navštívil, označil nějaký další byt, v němž se dlažba měla nacházet.

K neuznání nákladů za reklamu a propagaci soud uvádí, že není pravdou, že důkazy

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

Žalobní námitce týkající se neuznání výdajů za pronájem kontejnerů soud nerozumí, neboť žalobce na jedné straně namítá, že správce daně měl při místním šetření ohledat kontejnery na běžný odpad přistavené před žalobcovou provozovnou v D., na straně druhé však tvrdí, že v roce 2010 probíhaly v provozovně v D. stavební práce, při nichž byly stavební hmoty ekologicky likvidovány, což by svědčilo spíše o tom, že se jednalo o jednorázový pronájem kontejnerů. Tvrzení žalobce tak nejsou konzistentní a faktem zůstává pouze to, že je žalobce nijak neprokázal. Nelze přijmout výklad žalobce, že to byl správce daně, kdo měl ohledat při místním šetření kontejnery před jeho provozovnou, když žalobce tyto kontejnery jako předmět plnění dokladu F 2010120 neoznačil. Pokud žalobce namítá, že správce daně měl skutkový stav ověřit u některého z pracovníků žalobce, kteří byli v provozovně v D. zaměstnáni, je třeba konstatovat, že takový návrh na doplnění dokazování v průběhu správního řízení nezazněl. Tato okolnost pak jde k tíži žalobce, zvláště pokud jako v projednávaném případě správce daně žalobci poskytl dostatečný časový prostor k tomu, aby žalobce k podpoře svých nároků konkrétní důkazní prostředky dohledal a předložil či je označil a navrhl správci daně jejich opatření.

Rozsah kontrolovaných dokladů odpovídal charakteru a rozsahu záúčtovaných položek, které měl žalobce v účetních denících kontrolovaného období. Daňově uznatelný náklad je však pouze takový, u něhož daňový subjekt jednoznačně a nespochybnitelně prokáže jeho daňovou uznatelnost. Pokud žalobce namítá, že měl správce daně možnost vyslechnout další svědky, je třeba zdůraznit, že žalobce další osoby jako svědky neidentifikoval, ani neuvedl, jaké konkrétní skutečnosti hodlá výsledkem dalších osob prokázat nebo vysvětlit. Soud ověřil, že tak neučinil ani ve vyjádření doručeném správci daně dne 2. 3. 2014, na které se odvolával v žalobě.

Soud také nemůže souhlasit s tvrzením žalobce, že zpráva o daňové kontrole nebyla dne 21. 8. 2014 schopná projednání. Zpráva obsahovala náležitosti podle § 88 daňového řádu a neobsahovala žádná zjištění, k nimž by se zástupce žalobce neměl možnost vyjádřit. Fakt, že žalobce nesouhlasil s hodnocením důkazů tak, jak je provedl správce daně, není důvodem pro odepření podpisu. Podpis projednání zprávy v žádném případě neznamena, že daňový subjekt souhlasí se závěry správce daně uvedenými ve zprávě. Potvrzuje tím pouze skutečnost, že s ním zpráva byla projednána. Dostatečným důvodem pro odepření podpisu zprávy může být např. skutečnost, že daňový subjekt předložil či navrhl v rámci projednávání zprávy důkazní prostředky a správce daně se jimi odmítl zabývat a tento svůj postup dostatečně neodůvodnil. Tak tomu však v projednávaném případě nebylo. Zpráva o daňové kontrole byla zástupci žalobce předložena dne 14. 4. 2014, zástupce žalobce vzhledem k obsáhlosti zprávy požádal o možnost seznámit se s výsledky uvedenými ve zprávě předem. Zároveň byl dojedнан termín dokončení projednání zprávy. Zpráva o daňové kontrole byla zástupci žalobce odeslána elektronicky dne 15. 4. 2014. Ve sjednaném termínu dne 23. 4. 2014 se zástupce žalobce dostavil k dokončení projednání zprávy. Zástupce žalobce namítal, že zpráva nebyla vyhotovena v souladu s daňovým řádem, neobsahuje výsledek kontrolního zjištění, provedené důkazní prostředky ani jejich hodnocení. Zástupce žalobce nesouhlasil se všemi body zprávy, své výhrady však blíže nekonkretizoval. Nelze proto správci daně vyčítat, pokud setrval na svých závěrech a zprávu o daňové kontrole již dále nedoplňoval.

Z obsahu protokolu o ústním jednání dne 21. 8. 2014 vyplývá, že komunikace mezi správcem daně a zástupcem žalobce byla skutečně problematická, vyvolaná zřejmým nesouhlasem zástupce žalobce s kontrolními zjištěními správce daně. Kromě jediné věty však zástupce žalobce žádné výhrady k protokolaci neměl. Soud v postupu správce daně neshledal žádné zásadní pochybení, které by zástupce žalobce opravňovalo k odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Takovým důvodem nemohlo být ani to, že ve spise nebyla nalezena smlouva o poskytování reklamních a marketingových služeb, neboť to byl žalobce, kdo smlouvu správci daně předložil a její obsah tudíž znal. O termínu konání ústního jednání byl zástupce žalobce vyzooměn s dostatečným předstihem, o změnu termínu jednání nepožádal. Pokud v minulosti správce daně se zástupcem žalobce termín ústního jednání předjednával, jednalo se o vstřícnost ze strany správce daně, daňový řád mu však takovou povinnost neukládá. Soud také nespátřuje nic divného na tom, že dodatečné platební výměry byly vydány bezprostředně po projednání zprávy o daňové kontrole, když nevidí rozumný důvod, proč by měl správce daně s jejich vydáním vyčkávat.

K námitce, že daňovou kontrolu provedla neoprávněná, resp. podjatá úřední osoba, soud uvádí, že orgánem věcně (a místně) příslušným k provedení daňové kontroly byl správce daně jako celek, určení oprávněných úředních osob bylo především otázkou vnitřní příslušnosti v rámci daného orgánu. Zároveň jednoznačná identifikace oprávněných úředních osob v úředním záznamu ze dne 6. 3. 2012 umožňovala žalobci využít práva uplatnit případnou námitku podjatosti. Takovou námitku však žalobce vznesl až po skončení daňové kontroly v odvolání proti dodatečným platebním výměrům a žalovaný se s ní vypořádal na str. 25 napadeného rozhodnutí. Soud k tomu dále poznamenává, že v průběhu řízení, tak jak je zachyceno ve správním spise, nenalezl žádný náznak šikanózního či jinak zaujatého jednání ze strany správce daně. Ani výhrady žalobce nejsou v tomto směru jednoznačné a konkrétní,

když na jedné straně hovoří o snaze správce daně doměřit daň za každou cenu, na straně druhé ho obviňuje z protahování daňové kontroly.

Pokud žalobce namítá, že správce daně a žalovaný nerespektovali zásadu materiální pravdy, soud odkazuje na shora vyjádřené závěry k otázce rozložení důkazního břemene.

Jako důvodnou však soud shledal poslední žalobní námitku, v níž žalobce tvrdil, že žalovaný nereagoval na odvolací námitku, že ve zprávě o daňové kontrole jsou uvedeny doklady F 2009072, F 2009122, F 2009142 za zdaňovací období od 1. 6. 2008 do 31. 5. 2009, na jejichž základě byly vyloučeny náklady ze základu daně, které však nebyly obsahem výzvy k prokázání skutečností ze dne 27. 7. 2012. Žalovaný připustil, že se námitkou v napadeném rozhodnutí dostatečně nezabýval, měl však za to, že žalobce nebyl zkrácen na svých právech, neboť vada výzvy byla v průběhu řízení zhojena tím, že správce daně následně poskytl žalobci prostor pro případné reakce na formulované konkrétní pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti předmětných faktur.

K námitce nevypořádání odvolací námitky Nejvyšší správní soud konstantě judikuje, že správní orgány mají povinnost vypořádat se dostatečným a přesvědčivým způsobem s námitkami účastníků řízení. V jeho rozsudku ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008 - 109, uvedl, že funkcí odůvodnění správního rozhodnutí je zejména doložit správnost a nepochybně i zákonnost postupu správního orgánu, jakož i vydaného rozhodnutí, jehož jedna z nejdůležitějších vlastností je přesvědčivost. Jak dále uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 11. 2009, č. j. 7 Afs 116/2009 - 70, je povinností odvolacího správního orgánu vyplývající z § 50 odst. 3 a odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přezkoumat napadené rozhodnutí v kontextu všech odvolacích důvodů a vypořádat se s nimi. Odmítne-li se odvolací správní orgán zabývat některou odvolací námitkou (důvodem), nevypořádá se všemi důvody uvedenými v odvolání žalobce.

Nelze proto připustit, aby správní orgán rezignoval na povinnost vypořádat se s námitkami účastníků řízení. Vypořádání výše uvedené námitky v napadeném rozhodnutí zcela absentuje a činí ho tak nepřezkoumatelným. Není možné je uvést až ve vyjádření k žalobě nebo ke kasační stížnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003 - 58). Z toho také vyplývá, že se správností takových argumentů nemohou správní soudy zabývat, neboť přezkoumávají správnost rozhodnutí správního orgánů a nikoliv správnost jejich úvah vyjádřených až v řízení před správními soudy. V dalším řízení se s výše uvedenou námitkou vznesenou v odvolání proto bude muset žalovaný vypořádat.

V. Závěr soudu a náklady řízení

Ačkoli soud posoudil převážnou většinu žalobních námitek jako nedůvodných, ve vztahu k poslední žalobní námitce shledal napadené rozhodnutí ve výroku I. (námitka se vztahovala k dokladům za zdaňovací období 2008/2009) nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, proto žalobě vyhověl a zrušil napadené rozhodnutí ve výroku I. pro vady řízení dle

§ 78 odst. 1 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s., který bude v dalším řízení vysloveným právním názorem soudu vázán. Ve zbytku žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Ve věci soud rozhodoval, aniž by nařídil ústní jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když s takovým postupem žalobce i žalovaný souhlasili.

Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Z hlediska procesní úspěšnosti byl žalobce úspěšný z jedné poloviny a žalovaný taktéž z jedné poloviny. Za takového stavu není možné přiznat jedné straně sporu právo na náhradu nákladů řízení vůči straně druhé. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení a každý si musí nést své náklady sám.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Liberci dne 12. května 2017

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu