



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce: **KRACHCEN s.r.o., IČ: 27613054,**
se sídlem Struhařovská 2932, Praha 4 - Záběhlice,
zastoupeného advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
se sídlem Svobodova 136/9, Praha 2,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2014, č. j. 10266/14/5000-14204-701858,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2014, č. j. 10266/14/5000-14204-701858, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 24 456 Kč a to ve lhůtě 30 od právní moci rozsudku k rukám právního zástupce žalobce.

O d ů v o d n ě n í:

I.

Základ sporu, dosavadní průběh řízení

1. Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, který vydal Finanční úřadu pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“) dne 20. 7. 2012, pod č. j. 417208/12/004513109985 (dále jen „dodatečný platební výměr“), byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z příjmů právnických osob v částce 1 100 610 Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 2 168 968 Kč.
2. Současně správce daně podle § 37b) odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon č. 337/1992 Sb.“) ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu stanovil žalobci zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně tj. 220 122 Kč a 5% z částky dodatečně snížené daňové ztráty 108 448 Kč, celkem 328 570 Kč.
3. Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, o němž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
4. Napadeným rozhodnutím žalovaný dodatečný platební výměr změnil tak, že doměřenou daň z příjmů právnických osob za uvedené daňové období změnil z částky 1 100 610 Kč na částku 1 106 910 Kč a penále podle § 37b) odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu změnil z částky 220 122 Kč na částku 221 382 Kč a celkovou částku penále změnil z částky 328 570 Kč na částku 329 830 Kč. Žalovaný takto rozhodl po té, co dospěl k závěru, že správce daně při vyčíslení daňové povinnosti pochybil, když opomněl zvýšit základ daně o částku 29 998,71 Kč, jak vyplynula z bodu 1. 1. Kontrolního zjištění.
5. Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou, o níž rozhodl Městský soud v Praze (dále také jen jako „městský soud“ nebo jen „soud“) rozsudkem ze dne 11. 12. 2018, č. j. 8Af 29/2014-53.
6. Městský soud v Praze žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že správce daně ve věci plně unesl důkazní břemeno a žalobní námitky vznášené žalobcem nejsou důvodné.
7. Proti rozsudku podal žalobce kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 5. 2021, č. j. 4Afs 39/2019-33, rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení za současného vyslovení právního názoru, který je pro městský soud závazný (§ 110 odst. 4 s.ř.s.)

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného.

8. Žalobce napadené rozhodnutí označil za nezákonné s tím, že žalovaný porušil ustanovení daňového řádu a toto porušení mělo za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.
9. Jak uvedl, napadeným rozhodnutím žalovaný doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob, neboť neuznal částky v souhrnné výši 7 410 656,92 Kč, zúčtované do daňově účinných nákladů zdaňovacího období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 za prokázané náklady vynaložené na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
10. Žalovaný dospěl k závěru, že k prodeji zboží ze strany žalobce došlo, ale žalobce neprokázal dodání zboží konkrétně deklarovaným dodavatelem a tedy neprokázal výši částek zúčtovanou v této souvislosti do daňově účinných nákladů na základě dodavatelských faktur. Klíčová byla pro rozhodnutí žalovaného skutečnost, že dodavatel žalobce společnost V.D.N., import export s.r.o., IČ: 27222519, se sídlem Praha 4, Kloboučnická 13/1425 (dále jen „V.D.N., s.r.o.“) je nekontaktní a nelze u ní ověřit poskytování plnění žalobci. Jediný jednatel společnosti T. V. T., nar. X, neměl v rozhodném období na území České republiky povolen žádný druh pobytu, pobyt za účelem zaměstnání mu na území republiky skončil dne 31. 5. 2005. Žalovaný z toho dovodil, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně tvrzení, že mu V.D.N., s.r.o. dodávala deklarované zboží a proto částky fakturované společností V.D.N. s.r.o., neuznal za daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
11. Žalobce namítl, že v době uzavření obchodů neměl k dispozici údaje o ukončení pobytu jednatele V.D.N., s.r.o., které ani nejsou veřejně přístupné. V.D.N., s.r.o., však byla právnickou osobou zapsanou v obchodním rejstříku, kde bylo rovněž zapsáno oprávnění jednatele T. V. T. za společnost jednat. Žalobce zdůraznil, že podle § 15 obchodního zákoníku mohou za obchodní společnost jednat i další, k tomu oprávněné osoby. Okolnosti týkající se pobytu jednatele společnosti na území republiky nemají vliv na její právní subjektivitu. Nad to V.D.N., s.r.o. předložila za první a druhé čtvrtletí roku 2008 přiznání k DPH. Žalobce neměl důvod o existenci či právní subjektivitě V.D.N. s.r.o., pochybovat, zboží vždy fakticky obdržel a za ně zaplatil; na základě uskutečněného obchodu byly vydány doklady v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, stejně jako se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
12. Žalobce trval na tom, že pokud byl obchod fakticky uskutečněn za účelem dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů, jedná se o daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V podané žalobě se dovolával ochrany subjektivního práva a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu. Konkrétně žalobce namítl, že daňovému subjektu nelze ukládat povinnost, aniž by mu zákon umožnil ji splnit; žalobce (a ani jakýkoli jiný podnikatel) nemá možnost ověřit, zda osoba, se kterou jedná a která tvrdí, že je statutárním orgánem společnosti a pod jménem zapsaným v obchodním rejstříku jako statutární orgán vystupuje, tímto statutárním orgánem skutečně je, ledaže by požadoval po této osobě prokázání totožnosti osobními doklady. K tomu však podnikatel vystupující v soukromoprávním obchodním vztahu není oprávněn. Stejně tak po osobě, která vystupuje v pozici zaměstnance nebo jiné oprávněné osoby nemůže žádný podnikatel požadovat, aby prokázala předložením např. pracovní smlouvy či jinou soukromoprávní listinou, že je zmocněna jednat za právnickou osobu.

13. V podané žalobě žalobce dále namítl, že žalovaný po provedeném šetření učinil rovněž závěr, že V.D.N., s.r.o. nemohla na adrese Tiskařská 599/10, Praha 10, provozovat podnikatelskou činnost, neboť společnost, která má pronajaté příslušné pozemky, sdělila žalovanému, že společnosti V.D.N., s.r.o. nepronajala žádné nebytové prostory, ani jejich část. Žalobce označil závěr žalovaného za chybný. Zboží od V.D.N., s.r.o. žalobce přebíral buď ve svém skladu, nebo na tržnici na uvedené adrese, tržnicí jsou přitom míněny pozemky, nikoli nebytové prostory. Nájemce pozemků společnost M & T Corporation s.r.o., se sídlem Praha 8, Písečná 453/10, podle názoru žalobce na tržišti sama vlastní prodej neprovozuje, ale zajišťuje ho prostřednictvím jiných subjektů. Užívání místa V.D.N., s.r.o. mohlo být smluvně zajištěno prostřednictvím jiné osoby, která měla s M & T Corporation s.r.o., uzavřenu nájemní smlouvu. Za účelem objasnění této skutečnosti žalobce navrhl provedení výsledků jednání této společnosti, žalovaný však návrhu nevyhověl. Žalovaný tím porušil § 78 daňového řádu a § 93 odst. 1 daňového řádu a žalobci nelze klást k tíži neunesení důkazního břemene.
14. Žalobce vytkl žalovanému nesprávné hodnocení důkazů s tím, že žalovaný některé skutečnosti zcela opomenul. Jde zejména o obchodní činnost V.D.N., s.r.o., která obchodovala s minimálně ještě s jedním daňovým subjektem, což vyplývá ze sdělení Policie ČR ze dne 14. 10. 2009 a sdělení Ministerstva vnitra ze dne 8. 1. 2013. Současně žalobce vytkl žalovanému i nesprávné hodnocení důkazního břemene a trval na tom, že je to právě žalovaný, kdo důkazní břemeno ve věci neunáší. Předložením dokladů o existenci deklarovaného zboží, dokladů o prodeji tohoto zboží žalobcem a účetních dokladů žalobce splnil své důkazní břemeno, pokud žalovaný pojal pochybnosti o dokladech o rozsahu dodaného zboží a zaplacené ceny, pak podle § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu přešlo důkazní břemeno na správce daně resp. žalovaného. Žalobce namítá, že v projednávané věci neexistuje důkaz, který by žalobcovu tvrzení a doklady o dodání zboží vyvracel.
15. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Jak uvedl správce daně v řízení zjistil, že jednatelem společnosti V.D.N., s.r.o. byl ke dni 31. 5. 2005 ukončen pobyt na území České republiky a současně nebyla ustanovená žádná osoba oprávněná za tuto společnost jednat, proto vyzval žalobce, aby doložil, s kým fakticky při uzavírání obchodů jednal. Žalobce však nebyl schopen identifikovat žádnou osobu, se kterou jednal. Žalovaný souhlasil s tím, že záleží zcela na rozhodnutí žalobce, s kým bude obchodovat, pokud však vynaložené náklady účtuje tak, že jimi ovlivní výši základu daně nelze smluvní volností argumentovat a je na žalobci, aby faktické uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem prokázal. Protože žalobce nebyl schopen tuto skutečnost věrohodně prokázat, žalovaný trvá na správnosti napadeného rozhodnutí.

III.

Obsah správního spisu, závěry dokazování a právní posouzení žaloby v rozsahu žalobních námitek

16. Městský soud vyšel ze zjištění, že žalobce podal přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008. Žalobce uvedl, že hospodářským výsledkem roku 2008 je ztráta ve výši 2.242 tis. Kč. Protokolem ze dne 12. 5. 2011, č. j. 231279/11/004932107505, byla se žalobcem zahájena daňová kontrola, která vedla ke zjištění, že žalobce (mimo jiné) porušil § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tím, že do nákladů uplatnil částku 7 410 656,92 Kč za zboží nakoupené od společnosti V.D.N., s.r.o.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Na základě výsledků daňové kontroly správce daně vydal dodatečný platební výměr, jímž žalobci dodatečně zrušil daňovou ztrátu v částce 2 168 968,-Kč. Žalobci vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 1 100 610,-Kč a daňové penále v celkové výši 328 570,0 Kč.

17. Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, o němž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím. Žalovaný dodatečný platební výměr změnil tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob se mění na částku 1 106 910,-Kč a vyměřené penále na částku 329 830,- Kč.
18. Jak se podává z obsahu správního spisu a napadeného rozhodnutí, žalobce předložil správci daně 48 faktur vystavených dodavatelem V.D.N., s.r.o., deník tržeb a nákladů a souhrn tržeb a nákladů za rozhodné období, sumární sestavu a sestavu za jednotlivé prodejny skladu. Seznam výdejků a příjmů za rok 2008. Jak vyplývá z předložených faktur, zboží nakupované žalobcem bylo různého druhu, jednalo se o oblečení: trička, mikiny, bundy, ponožky, pyžama, dětské oblečení, potřeby pro domácnost: dózy, květináče, koše na prádlo, rámečky, kuchyňské náčiní, dále šlo např. o parfémy, klíčenky, hračky a další předměty nakupované řádově ve stovkách kusů.
19. Správce daně ve věci uskutečnil ústní jednání a to dne 23. 9. 2011, 20. 10. 2011, 27. 3. 2012, 28. 3. 2012. Při ústním jednání konaném dne 20. 10. 2011 byl žalobce vyzván k tomu, aby doložil, zda zboží bylo skutečně nakoupeno od fakturující společnosti V.D.N., s.r.o., s jakými osobami bylo jednáno při uzavírání objednávek, kdo zboží předával a komu, kdo přebíral finanční hotovost za zboží a kdo vystavoval a podepisoval příjmové pokladní doklady. K tomu se písemně vyjádřil jednatel žalobce, který uvedl, že zboží bylo nakoupeno od společnosti V.D.N., s.r.o. ve firmě pracovalo několik vietnamských zaměstnanců, zboží předával vždy jeden z nich, na jejich jména se žalobce neptal. Žalobce objednával zboží prostřednictvím dealerů ve skladu žalobce nebo přímo ve velkoobchodu V.D.N., s.r.o. na adrese Tiskařská 599/12, Praha 10. Zboží většinou zaváželi zaměstnanci V.D.N., s.r.o. přímo do skladu žalobce, tehdy na adrese Ve Žlábku 1800, Praha 9, kde si je přebíral jednatel žalobce osobně. Při závozu přebíral zaměstnanec V.D.N., s.r.o. finanční hotovost od jednatele žalobce proti předložené faktuře. Při přímém odběru z prodejny byl v prodejně instalován počítač, zaměstnanec V.D.N., s.r.o. zadával vybrané zboží do počítače, vytiskl fakturu a převzal hotovost od žalobce. Jednatel žalobce uvedl, že jedinou jeho kontrolou byl na internetu dostupný výpis rejstříků firem a registr plátců DPH a vše bylo v pořádku. Ačkoli se snažil, v době daňové kontroly se mu již nepodařilo někoho ze společnosti V.D.N., s.r.o. sehnat. Prodejna v Tiskařské ulici byla obsazena jiným nájemcem a na sídle společnosti v Kloboučnické ulici byla pouze zamčená vrata a dvůr.
20. K výzvě správce daně společnost Stazap Properties, a.s., jako osoba zúčastněná na správě daní sdělila, že společnost V.D.N., s.r.o. v roce 2008 a ani v současné době (pozn. v roce 2012) nebyla nájemcem na adrese Tiskařská 599/12, Praha 10.
21. V rámci ústního jednání konaného dne 27. 3. 2012 žalobce uvedl, že údaj o sídle velkoobchodu V.D.N., s.r.o. uvedl chybně, nejednalo se o adresu Tiskařská 599/12, Praha 10, ale Tiskařská 599/10, parc.č. 721/35 a 721/1. Zároveň sdělil, že nemovitosti na uvedené adrese vlastní společnosti NEOS INVEST, a.s., NEOSTAVOSERVIS, a.s., V. K. INVEST, a.s. Zboží bylo nakupováno ve velkoobchodu společnosti V.D.N., s.r.o.

22. Správce daně následně vyzval spoluvlastníky žalobcem označených nemovitostí, aby sdělili, zda společnost V.D.N., s.r.o. měla v rozhodném období pronajaty prostory na adrese Tiskařská 599/10, parc.č. 721/35 a 721/1.

Dožádané společnosti sdělily následující:

- Společnost NEOS INVEST, a.s. se sídlem Poděbrady III, č.p. 155 sdělila, že v roce 2008 žádné prostory společnosti V.D.N., s.r.o. nepronajímala, ani neměla s uvedenou společností uzavřený žádný smluvní vztah.
- Společnost NEOSTAVOSERVIS a.s. se sídlem U Stavoservisu 1, Praha 10 sdělila, že na její adrese neměla v roce 2008 společnost V.D.N., s.r.o. pronajaty žádné prostory a s touto společností neměli uzavřenu žádnou smlouvu.
- Společnost V. K. INVEST, a.s. se sídlem Tiskařská 673/10a, Praha 10, uvedla, že společnost V.D.N., s.r.o. neměla v roce 2008 na jejich adrese pronajaty žádné prostory a ani s ní neměli uzavřenu žádnou smlouvu.

20. Šetření správce daně bylo poté doplněno v řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru

- Společnost M & T Corporation s.r.o., sdělila, že žádný nebytový prostor ani jeho část na adrese Truhlářská 599/10 v roce 2008 nepronajímala.
- Společnost NEOS INVEST, a.s. sdělila, že není a nebyla vlastníkem nebytového prostoru na adrese Tiskařská 599/10, tato společnost je spoluvlastníkem pozemku parc.č. 721/1 v k.ú. Malešice, na které se nebytový prostor nachází, v roce 2008 pozemek nepronajímala.
- Společnost NEOSTAVOSERVIS a.s. sdělila, že je spoluvlastníkem pozemku parc.č. 721/1 v k.ú. Malešice, dne 31. 3. 2008 uzavřela nájemní smlouvu se společností M & T Corporation s.r.o., vlastníkem nebytového prostoru není.
- Společnost V.K. INVEST, a.s. sdělila, že s platností od 1. 4. 2006 do 31. 8. 2012 uzavřela nájemní smlouvu se společností M & T Corporation s.r.o., podle smlouvy, která byla k vyjádření připojena byly předmětem nájmu pozemek parc.č. 721/34 a na něm stojící plechový sklad o výměře 1 896 m² a pozemek parc.č. 721/35; nájemce byl oprávněn prostory podnájemat.

23. Ze sdělení policie ČR, ředitelství služby cizinecké policie ze dne 14. 10. 2009 vyplývá, že jednatel společnosti V.D.N., s.r.o. T. V. T. nemá na území České republiky povolen žádný druh pobytu, jeho pobyt za účelem zaměstnání byl ukončen dne 31. 5. 2005.

24. Na základě takto zjištěného skutkového stavu městský soud zamítl žalobu již zmíněným rozsudkem ze dne 11. 12. 2018, č. j. 8Af 29/2014-53, jsa veden následujícími úvahami.

25. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí, *[v]ýdaje (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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.*

26. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, *[s]právce 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.*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

27. Správce daně nemá „*povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno, a tedy zpochybní předložené formálně bezvadné daňové doklady, musí daňový subjekt prokázat své tvrzení o provedení výdaje jinými důkazními prostředky.
28. Z uvedeného vyplývá, že správce daně i žalovaný postupovali v daňovém řízení v souladu se zákonnými ustanoveními i aktuální rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu. Žalobce k podanému přiznání k dani předložil v rámci daňové kontroly faktury a další účetní doklady, jimiž prokazoval výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, odečitatelné pro zjištění základu daně.
29. Správce daně vyvrátil věrohodnost předložených dokladů šetřením ve vztahu k dodavateli žalobce uvedeném na fakturách. Šetřením zjistil, že společnost V.D.N., s.r.o. je nekontaktní, nesídlí na adrese uvedené ve výpisu z obchodního rejstříku Praha 4, Kloboučnická 13/1425 a jediný jednatel společnosti zapsaný v obchodním rejstříku měl naposledy povolený pobyt na území České republiky za účelem zaměstnání, přičemž tento pobyt mu byl ukončen 31. 5. 2005. Zjištěné skutečnosti vyvolávají důvodné a silné pochybnosti, zda žalobce skutečně obchodoval s deklarovanou společností V.D.N., s.r.o. Žalobce svá tvrzení doplnil, když uvedl, že zboží bylo nakoupeno od společnosti V.D.N., s.r.o., ve firmě pracovalo několik vietnamských zaměstnanců, zboží předával vždy jeden z nich, na jejich jména se žalobce neptal. Žalobce objednával zboží prostřednictvím dealerů ve skladu žalobce nebo přímo ve velkoobchodu V.D.N., s.r.o. na adrese Tiskařská 599/10, Praha 10. Zboží většinou zaváželi zaměstnanci V.D.N., s.r.o. přímo do skladu žalobce, tehdy na adrese Ve Žlábku 1800, Praha 9, kde si je přebíral jednatel žalobce osobně. Při závozu přebíral zaměstnanec V.D.N., s.r.o. finanční hotovost od jednatele žalobce proti předložené faktuře. Při přímém odběru z prodejny byl v prodejně instalován počítač, zaměstnanec V.D.N., s.r.o. zadával vybrané zboží do počítače, vytiskl fakturu a převzal hotovost od žalobce.
30. K jednotlivým žalobním námitkám Městský soud v Praze konstatoval následující.
31. Pokud jde o porušení § 78 a § 91 daňového řádu, neshledal žalobní námitku důvodnou.
32. Podle 78 odst. 1 daňového řádu, *[s]právce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.*
33. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu, *[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*
34. Žalobce namítl, že na adrese Tiskařská 599/10, Praha 10 je tržiště, nepřichází proto v úvahu nájem nebytových prostor, ale nájem pozemku, části pozemku či prodejního místa. Společnost M & T Corporation s.r.o., podle názoru žalobce neprovozuje vlastní prodej, ale zajišťuje ho prostřednictvím jiných subjektů, k nimž patřil i V.D.N., s.r.o.

Žalobce navrhoval, aby k prokázání pořízení zboží od deklarovaného dodavatele byly provedeny výsledky jednání společnosti M & T Corporation s.r.o.

35. Městský soud v Praze návrhu na doplnění dokazování nevyhověl s tím, že není zřejmé, jak by se jednání uvedené společnosti mohli vyjádřit k údajnému obchodnímu vztahu mezi žalobcem a společností V.D.N., s.r.o. Nad to odůvodnění důkazního návrhu, jak bylo formulováno v žalobě městský soud pokládá za rozporné s tím, co uváděl jednatel žalobce v průběhu řízení. Jednatel žalobce totiž uvedl, že zboží bylo nakoupeno od společnosti V.D.N., s.r.o. ve firmě pracovalo několik vietnamských zaměstnanců, při přímém odběru z prodejny (V.D.N., s.r.o.) byl v prodejně instalován počítač, zaměstnanec V.D.N., s.r.o. zadával vybrané zboží do počítače, vytiskl fakturu a převzal hotovost od žalobce. Jednalo se při tom podle faktur o nákupy zboží řádově ve stovkách kusů. Již z takového popisu si lze obtížně představit, že by společnost V.D.N., s.r.o. nedisponovala prostory, kde by mohlo být uskladněno zboží, zároveň zde bylo několik zaměstnanců a nainstalovaný počítač. Sotva lze však najít vysvětlení pro skutečnost, že nikdo z vlastníků nemovitostí, ani jejich nájemce na udané adrese s V.D.N., s.r.o. neměl uzavřený žádný typ nájemní smlouvy. Již tato skutečnost odůvodňuje vážné pochyby správce daně o správnosti předkládaných účetních dokladů.
36. V daňovém řízení bylo nepochybně prokázáno, že jediný jednatel společnosti V.D.N. s.r.o., neměl v rozhodném období na území České republiky povolen jakákoli druh pobytu. Chyběla zde tedy osoba, nikoli oprávněná za společnost jednat, jak mylně argumentuje žalobce, ale osoba, která by vytvářela vůli právnické osoby, zahrnující i činnost obchodní. Rovněž chyběla osoba, která by jednala učinila rozhodnutí zmocnit jiné osoby, aby za právnickou osobu jednaly a jednak je k tomu i jménem právnické osoby zmocnila.

IV.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti

37. Jak již městský soud předdeslal shora, rozsudek ze dne 11. 12. 2018, č. j. 8Af 29/2014-55, Nejvyšší správní soud zrušil a to rozsudkem ze dne 25. 5. 2021, č. j. 4Afs 39/2019-33 (dále také jako „zrušující rozsudek“).
38. Ve zrušujícím rozsudku (bod 36 rozsudku) konstatoval, že s výjimkou otázky zákonnosti stanovení penále již veškeré žalobní body městský soud vypořádal **se správným závěrem**, že žádný z nich není důvodný.
39. Z uvedeného důvodu proto městský soud v nynějším rozsudku převzal jak skutková zjištění tak i právní posouzení věci a vypořádání žalobních námitek, učiněná v rozsudku předcházejícím.
40. Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2018, č. j. 8Af 29/2014-55, pro nezákonnost, z jiných, než žalobou namítaných důvodů, neboť (jak uvádí pod bodem 15 a 29 rozsudku), je povinen přihlídnout v některých výjimečných případech i z úřední povinnosti, tedy bez výslovně uplatněné námitky stěžovatele k nezákonnostem rozhodnutí správního orgánu.
41. Nejvyšší správní soud konstatoval, že žalobci bylo mj. uloženo penále podle zákona č. 337/1992 Sb. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze

dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, Nejvyšší správní soud uvedl, že: „[p]enále v § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 je oproti úpravě penále v § 63 citovaného zákona ve znění účinném do 31. 12. 2006 nutno nahlížet jako na sankci. Ačkoli je penále zařazeno do systému daňového práva, má trestní povahu se zárukami vyplývajícími z čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy. Je třeba odmítnout i argument stěžovatele, že zákon penále jako trest výslovně neoznačuje, nýbrž je systematicky považuje pouze za příslušenství daně. Jakkoli se jedná o zákonný pojem užívaný původně jak zákonem o správě daní a poplatků (srov. § 58), tak nyní daňovým řádem (srov. § 2 odst. 5), jde o vymezení předmětu správy daní, se zdůrazněním, že zde vyjmenované instituty (kromě penále dále úroky a pokuty, nikoliv už náklady řízení) sledují osud daně. To je však kontext procesní, vymezující správcí daně rozsah jeho působnosti, bez významu pro hmotněprávní sankční charakteristiku penále. Ostatně k sankční povaze zmíněné pokuty za opožděné tvrzení daně (systematicky rovněž zařazené mezi příslušenství daně) se nedávno jasně vyjádřil Ústavní soud, který posuzoval ústavní souladnost § 250 daňového řádu (blíže srov. náleze ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, č. 187/2015 Sb.). Lze tedy shrnout, že penále, o kterém bylo správními orgány rozhodnuto, představuje trest, a je proto třeba na něj aplikovat i čl. 40 odst. 6 Listiny, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější“.

42. Nejvyšší správní soud proto přímo aplikoval čl. 40 odst. 6 Listiny, přičemž dospěl k závěru, že správní orgány rozhodovaly ve věcech daně z příjmů fyzických osob již za účinnosti daňového řádu. Z úřední povinnosti se soud musí zabývat otázkou, zda při ukládání penále byla respektována zásada, že je třeba postupovat podle právní úpravy pro pachatele výhodnější.
43. Nejvyšší správní soud dále uvedl: „[u] daně z příjmů byla stěžovatelce správními orgány rozhodnutími vydanými v době účinnosti daňového řádu za zdaňovací období roku 2008 zrušena ztráta z příjmů fyzických osob a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 37b zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu. Jednalo se tedy o situaci, kdy byla snižována daňová ztráta. Zákon o správě daní a poplatků pro tuto situaci stanoví v § 37b odst. 1 penále ve výši 5 %, daňový řád stanoví v § 251 odst. 1 penále ve výši 1 %. S ohledem na výše uvedenou povahu penále bylo třeba podle čl. 40 odst. 6 Listiny použít pro stěžovatelku výhodnější pozdější právní úpravu, kterou je úprava stanovená v daňovém řádu, neboť stanovuje nižší výši penále. Je tedy zjevné, že správní orgány při stanovení penále z doměřené ztráty z příjmů fyzických osob za uvedená zdaňovací období postupovaly v rozporu s čl. 40 odst. 6 Listiny a pochybily, když penále stanovily podle zákona o správě daní a poplatků“.

V.

Posouzení žaloby a závěr

44. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.) a v souladu se závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

45. Městský soud v Praze jednal ve věci bez účasti právního zástupce žalobce, který žádal o odročení jednání z důvodu pracovní neschopnosti a žádal, aby ve věci byla uskutečněna videokonference.
46. Návrhu zástupce žalobce městský soud nevyhověl. Soudní řád správní neobsahuje úpravu užití videokonferenčního zařízení, použije se však § 102a o. s. ř. Videokonferenčním zařízením lze zprostředkovat přítomnost při jednání účastníka řízení (i osoby zúčastněné na řízení) nebo tlumočníka. Jeho prostřednictvím lze provést výslech svědka, znalce nebo účastníka. Občanský soudní řád předpokládá provedení videokonferenčního přenosu pouze z budovy jiného soudu (jakéhokoliv stupně), z věznice nebo ústavu pro výkon zabezpečovací detence, tedy v rámci složek podřízených z hlediska státní správy Ministerstvu spravedlnosti.[podrobněji viz KÜHN, Zdeněk a Tomáš KOCOUREK. § 49 Jednání. In: KÜHN, Zdeněk, Tomáš KOCOUREK aj. Soudní řád správní: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2021-10-6]. ASPI_ID KO150_2002CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.]
47. Právní úprava videokonference zjevně neslouží k tomu, aby se zvolený advokát jednání účastnil ve svém sídle, prostřednictvím svého počítače, zcela vyloučeno je použití vzdálené komunikace prostřednictvím aplikací Skype, Zoom, Google Meet apod., jak právní zástupce žalobce požadoval. Z uvedených důvodů byl proto návrh zástupce žalobce zamítnut usnesením ze dne 5. 10. 2021, č. j. 8Af 79/2014-95.
48. V souladu se závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem Městský soud v Praze k vyměřenému penále konstatuje (ve shodě s Nejvyšším správním soudem), že:
- Podle § 37b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. ve znění účinném od 1. 1. 2007 vznikla daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši
- a) 20 %, je-li daň zvyšována,
 - b) 20 %, je-li snižován odpočet daně nebo nárok na vrácení daně, nebo
 - c) 5 %, je-li snižována daňová ztráta.
- Podle § 251 odst. 1 daňového řádu daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši
- a) 20 %, je-li daň zvyšována,
 - b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo
 - c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.
49. Pro žalobce příznivější právní úprava je úprava novější, obsažená v daňovém řádu, neboť v případě snižování daňové ztráty vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 1% oproti výši 5%, která byla stanovena úpravou dřívější.
50. Napadené rozhodnutí je z tohoto důvodu nezákonné.
51. Žalovaný právní závěry vyplývající ze zrušujícího rozsudku akceptoval a navrhl, aby městský soud napadené rozhodnutí zrušil pouze v rozsahu, v jakém je nezákonné (tedy v rozsahu týkající se penále vyměřeného podle staré a tedy pro žalobce méně příznivé právní úpravy).

52. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. [4 Azs 11/2005 - 62](#), připustil, že v určitých případech je možno o částech rozhodnutí rozhodnout odlišně. Základním předpokladem pro možnost rozdílného rozhodování o jednom rozhodnutí z hlediska formálního je skutečnost, že se skládá ze dvou či více rozhodnutí z hlediska materiálního. Rozhodnutím v materiálním smyslu je přitom třeba rozumět takový projev správního orgánu, který v určité věci zakládá, mění nebo ruší práva anebo povinnosti jmenovitě určené osoby nebo v určité věci prohlašuje, že taková osoba práva nebo povinnosti má anebo nemá, nebo v zákonem stanovených případech rozhoduje o procesních otázkách.
53. V případě, že ve formálně jednotném rozhodnutí správního orgánu je obsaženo více materiálních rozhodnutí, je třeba provést test jejich oddělitelnosti a rozhodnout, zda tato rozhodnutí jsou vůči sobě v závislém vztahu nebo zda jsou (mohou být) na sobě zcela nezávislá. Jinak řečeno, zda oddělením jedné části rozhodnutí od zbytku rozhodnutí (oddělení jednoho materiálního rozhodnutí od druhého, popř. ostatních materiálních rozhodnutí) se nestane rozhodnutí jako celek (rozhodnutí ve formálním smyslu) nebo zbylá část tohoto rozhodnutí nezákonnou nebo nelogickou.
54. Jak se podává z odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz str. 11), v rámci odvolacího řízení žalovaný zvýšil základ daně o částku 29 998,71 Kč, kterou správce daně chybně ve stanovení základu daně neuvedl. Částka doměřené daně z příjmů právnických osob se proto zvýšila na částku 1 106 910 Kč.
55. Napadené rozhodnutí je pak formulováno tak, že v jeho záhlaví žalovaný uvádí obsah výroku dodatečného platebního výměru a to takto:
- „...doměřena daň z příjmu právnických osob v částce 1 100 610 Kč a dle § 143 odst. 1 daňového řádu dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 2 168 968 Kč a současně podle § 37b odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu, vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 220 122 Kč a 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 108 448 Kč, celkem tedy 328 570 Kč...“*
56. Dále následuje samotný výrok rozhodnutí, který zní:
57. *„...(napadené rozhodnutí) se mění tak, že doměřená daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 se po provedeném odvolacím řízení mění z částky 1 100 610 Kč na částku 1 106 910 Kč, penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu se mění z částky 220 122 Kč na částku 221 382 Kč a tedy celková částka penále se mění z částky 328 570 Kč na částku 329 830 Kč.“*
58. Následně žalovaný ve výroku rozhodnutí provedl nový výpočet doměření daně, přičemž správcem daně (nesprávně) stanovené penále 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 108 448 Kč, ponechal beze změny.
59. V poslední části výroku pak uvádí:
- „Doměřená daň, včetně penále v celkové výši 1 436 740 Kč je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 143 odst. 5 a § 251 odst. 3 daňového řádu...“*
- Přičemž ve výroku ještě následuje bankovní spojení.
60. Důvodem, proč nelze vyhovět návrhu žalovaného je již ta skutečnost, že 5% penále, jehož určení musí být zrušeno, je uvedeno v záhlaví napadeného rozhodnutí. Rozsudkem soudu by muselo být předně rušno záhlaví rozhodnutí, nikoli jeho výrok.

61. Podstatným důvodem, pro který městský soud přistoupil ke zrušení celého napadeného rozhodnutí, je stanovení celkové výše doměřené daně obsahující nezákonně stanovené penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty. Formálně i materiálně jde o část rozhodnutí, kterou nelze nijak rozdělit, neboť v případě zrušení záhlaví rozhodnutí co do částky 108 448 Kč, by celková výše daně nebyla stanovena jednoznačným a přezkoumatelným způsobem a rozhodnutí by z tohoto důvodu nebylo vykonatelné. Jediným řešením by bylo, pokud by soud sám provedl výpočet doměřené daně v její celkové výši v souladu se zákonem a výrok napadeného rozhodnutí nově určenou částkou nahradil. Takový postup by však byl v rozporu s kasačním principem, který je ve správním soudnictví principem klíčovým.
62. Městskému soudu z uvedených důvodů nezbylo, než napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný postupovat při stanovení doměřené daně, pokud jde o penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu.
63. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s.ř.s. ve věci úspěšnému žalobci přiznal právo na náhradu nákladů řízení, které představují zaplacený soudní poplatek 3 000 Kč za podanou žalobu a 5 000 Kč za podanou kasační stížnost, odměnu za právní zastoupení podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), (dále jen „vyhláška“). Podle § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky z tarifní hodnoty 50 000 Kč, činí výše odměny 3 100 Kč. Žalobci byla přiznána náhrada za čtyři úkony právní služby a to převzetí věci [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky], písemné podání ve věci – tj. žaloba a kasační stížnost (§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky) a účast při ústním jednání [§ 11 odst. 1 písm. g) vyhlášky] dále 4 x náhrada paušálních výdajů podle § 13 odst. 4 vyhlášky 300 Kč a 21 % DPH. Celkem činí náklady řízení částku 24 456 Kč.

Poučení:

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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.

Praha, 6. října 2021

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu