



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **ALOKO s. r. o.**, IČO 28342399  
sídlem Mlýnská 326/13, 602 00 Brno  
zastoupený advokátem Mgr. Romanem Klimusem  
se sídlem Vídeňská 188/119d, 619 00 Brno

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2017, č. j. 23552/17/5200-11433-712032

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 5. 2017, č. j. 23552/17/5200-11433-712032, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 49 140 Kč, a to k rukám Mgr. Romana Klimuse, advokáta se sídlem Vídeňská 188/119d, Brno, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

**I. Předmět řízení**

1. Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ze dne 29. 7. 2016, č. j. 3490528/16/3001-51522-711830 (dále jen „prvostupňové

rozhodnutí I“), doměřil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) žalobci daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 8 427 640 Kč a uložil žalobci povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 1 685 528 Kč. Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ze dne 29. 7. 2016, č. j. 3490979/16/3001-51522-711830 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí II“), doměřil správce daně žalobci daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 353 400 Kč a uložil žalobci povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 70 680 Kč. Obě napadená rozhodnutí byla vydána z důvodu, že žalobce dle správce daně neprokázal, že částky ve výši 44 323 000 Kč (rok 2010) a ve výši 1 860 000 Kč (rok 2011) představovaly náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

2. Proti oběma prvostupňovým rozhodnutím brojil žalobce odvoláním, které bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 5. 2017, č. j. 23552/17/5200-11433-712032 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“) zamítnuto, přičemž obě prvostupňová rozhodnutí byla potvrzena.

## II. Obsah žaloby

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Dle žalobce v řízení došlo k procesním a hmotněprávním vadám, porušování zákonných ustanovení, zejména daňového řádu, přičemž o stížnostech bylo rozhodnuto neoprávněnou osobou, pozdě nebo vůbec. Namítá nezákonnost a v některých částech nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
4. Žalobce namítá neúplná a nesprávná zjištění skutkového stavu. Správce daně si vykonstruoval příběh o pochybném obchodním vztahu, až následně dosazoval další úvahy, které by mohly tuto myšlenku podpořit. Správce daně po seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění v rozporu se zásadou koncentrace řízení pokračoval v daňové kontrole. Správce daně neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků – ve spisu absentuje jakákoliv informace nasvědčující pochybnostem.
5. Rozhodnutí žalovaného dle názoru žalobce neodpovídá rozsahu a obsahu důkazních prostředků, resp. písemností založených ve spisovém materiálu. Z důkazů předložených žalobcem je možné prokázat fyzickou existenci výsledného produktu, k němuž fakturované dodávky sloužily. Nekontaktnost obchodního partnera nemůže vyvrátit průkaznost listin doložených žalobcem ohledně uskutečnění fakturovaných dodávek; jiný důvod pochybností správními orgány uveden nebyl.
6. Žalobce dále uvádí, že daňová kontrola byla fakticky zahájena po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Ze strany správce daně došlo k bezdůvodnému zdržování dokumentů ve vyhledávací části spisu, přestože se jednalo o dokumenty použité jako důkaz. Došlo k nezákonnému ukončení daňové kontroly, skutkový stav nedával správci daně právo ukončit daňovou kontrolu postupem dle § 88 odst. 5 daňového řádu.
7. Nezákonný způsob vedení spisu dle žalobce ovlivnil jeho právo na spravedlivý proces. Správcem daně zpětně měněné údaje v některých případech navazovaly na námitky žalobce. Číslo jednací neodpovídala časově tak, jak byly za sebou prováděny úkony.

Správce daně nikdy žalobci neposkytl soupisku písemností dle § 64 odst. 5 daňového řádu; žalovaný se s odvolací námitkou namítající toto pochybení správce daně nevypořádal. Písemnosti obsažené v postoupené části spisu byly označeny jinou číselnou řadou. Nebylo možné ověřit, zda správce daně skutečně postoupil žalovanému kompletní část spisu (vzhledem k absenci originálního číslování písemností nebylo možné zjistit, zda žalovaný mohl řádně posoudit způsob vedení důkazního řízení správcem daně). Pokyn č. 4/2013 ředitelky Odvolacího finančního ředitelství v čl. 5 zjevně předpokládá, že písemnosti obsažené v části spisu překládané správcem daně odvolacímu orgánu budou označeny také původními pořadovými čísly, pod nimiž jsou (v ADISu) vedeny ve spisu ve smyslu § 64 odst. 5 daňového řádu. Tento stav vede k nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí.

8. Na výše uvedenou argumentaci žalobce odkázal i v podané replice, přičemž dodal, že nesouhlasí s argumentací uvedenou ve vyjádření žalovaného ani se způsobem vedení argumentace žalovaným.

### III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Uvádí, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že došlo k faktické realizaci tvrzených prací a dodání materiálu podle předložených daňových dokladů. Není zpochybňováno reálné pořízení tohoto materiálu, avšak za jiných okolností, než za jakých tvrdí žalobce. K prováděným pracím žalovaný nechce zpochybňovat, že nebyly vůbec vykonány, nicméně má za to, že nebyla prokázána participace společnosti WOTAGEN s. r. o.
10. Dle žalovaného skutečným okamžikem počátku faktického prověřování daňových povinností daňového subjektu může být mj. vyžádání podkladů k prověření správcem daně, v případě žalobce je za tento okamžik nutno považovat sepsání protokolu o ústním jednání ze dne 30. 9. 2013. Výzva k prokázání skutečností byla vydána v době časově navazující na sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly, s ohledem na rozsah prováděné kontroly a rozsah předložené daňové evidence, je prodleva od 30. 9. 2013 do 27. 5. 2014 zcela odpovídající. Lhůta pro stanovení daně byla prodloužena do 2. 10. 2017. Napadené rozhodnutí bylo zmocněnci žalobce doručeno dne 1. 6. 2017, tzn. ve lhůtě pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu. S ohledem na jednání žalobce, resp. jeho zástupce dovedl správce daně nesoučinnost ze strany žalobce k ukončení daňové kontroly. Termíny projednání zprávy o daňové kontrole byly stanoveny s dostatečným předstihem, žalobce nebyl nijak zkrácen na svých právech
11. S ohledem na § 52 daňového řádu nebylo možné v některých případech správcem daně žalobci na jeho žádost požadované dokumenty zaslat, neboť by byla porušena povinnost mlčenlivosti. Nesprávné zařazení úředního záznamu ze dne 14. 10. 2013 do pracovního deníku namísto veřejné části spisu je pochybením správce daně mající charakter formální vady, tato skutečnost nemůže způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí; dodatečně byl přeražen do veřejné části spisu. Diferenciace v číslech jednacích jsou důsledkem přidělení jednacích čísel v systému ADIS. Žalobce nijak nespécifikoval, jaké ustanovení daňového řádu bylo porušeno. Daňový řád apeluje toliko na řazení v časové posloupnosti, generování čísel jednacích je záležitostí upravenou spisovým řádem. Z uvedeného nelze dovozovat nezákonný postup správce daně, potažmo nezákonnost daňové kontroly. Žalovanému není zřejmé, jak by tímto postupem mohl být žalobce zkrácen na svých právech. Soupisku postupovaného správního spisu v rámci odvolacího řízení a soupisku

spisového materiálu vedeného správcem daně nelze chápat jako totožnou evidenci ve smyslu § 64 daňového řádu. Soupisky předkládané daňovému subjektu správcem daně v rámci nahlížení do spisu slouží výhradně pro účely nahlížení do spisu, žalovaný nemá za důvodné tyto soupisky zkoumat a zpochybňovat jejich správnost a soulad se soupiskou postupovaného materiálu.

#### IV. Další průběh řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem

12. V rámci ústního jednání konaného dne 16. 4. 2019 právní zástupce žalobce zopakoval některá žalobní tvrzení a nad rámec toho uvedl, že žalovaný volil mezi formálním a materiálním hodnocením věci v návaznosti na to, co se mu zrovna hodilo. Správce daně nevyužil možnosti prohlédnout si dodané konstrukce na místě samém, neboť provedení tohoto důkazu považoval za nadbytečné, přesto uzavřel, že žalobce, potažmo jeho dodavatelé fakticitu obchodů nepotvrdili. Žalovaný toliko naznačuje, že bylo dodáno někým jiným, než žalobcem tvrzenými dodavateli. Zdůrazňuje, že vysokou míru obezřetnosti žalobce ve vztahu k plnění od společnosti FOXSTARTING s. r. o. prokázal právě tím, že si zboží před jeho uhrazením sám řádně prohlédl a vyzkoušel. Areál v Havřicích je místo, kde reálně probíhala výroba společnosti WOTAGEN s. r. o., správce daně tam však odmítl jít, nedostatečně tedy zjistil materii, přestože tvrdí, že právě materie, resp. fakticita, je rozhodná. Dle žalobce správce daně záměrně zaměňoval Hradčovice a Havřice. Žalobce nikdy netvrdil, že výroba společnosti WOTAGEN s. r. o. měla probíhat v budově parc. č. 428/11-17 v Hradčovicích. Žalovaný však v rámci své argumentace uvádí, že majitel této budovy souhlas s podnájmem neudělil. Toto tvrzení je charakterově vadné, faktická výroba v Hradčovicích neměla být vůbec prokazována. Zástupce žalobce se vyjádřil k okolnostem plnění a fakturace ze strany společnosti WOTAGEN s. r. o. v roce 2011, vystupující jako subdodavatel žalobce, jenž byl vůči společnosti Chemoprojekt, a.s. povinen provést montážní práce konstrukce elektrárny v Letkově. Namítá, že při výsledku svědka R. nepadla ze strany správce daně otázka, zda předmětné práce v roce 2011 v Letkově byly či nebyly společností WOTAGEN s. r. o. provedeny, přesto v rámci rozhodnutí hovoří o tom, že faktické provedení prací nebylo prokázáno. K. R. nikdy nebyl v soukromoprávním vztahu se ZOD Poolšaví. Prostory v Havřicích využíval na základě dohody se svým společníkem z jiné společnosti J. K., který nájemní smlouvu se ZOD Poolšaví uzavřenu měl. Správce daně v této otázce úzkoprse bazíruje na formálních záležitostech a poukazuje na absenci ustanovení v nájemní smlouvě o možnosti J. K., jako nájemce prostor ZOD Poolšaví, poskytnout tyto prostory jiným osobám.
13. Zástupce žalobce brojí proti postupu správce daně, který dne 16. 8. 2016 vypracoval úřední záznam o předání úředního záznamu ze dne 14. 10. 2013, dokládajícího předání účetních sestav zástupkyní žalobce správci daně, a o tom, že dne 15. 10. 2013 byl úřední záznam ze dne 14. 10. 2013 chybně zařazen do pracovního deníku. Zástupkyně žalobce žalobci písemně potvrdila, že žádný protokol u správce daně v řízení se žalobcem podepsat neodmítla. Žalovaný lživě uvádí, že z důvodů velkého vedra zástupkyně žalobce odmítla po předání účetnictví počkat na vyhotovení protokolu. K předání účetních sestav došlo v květnu roku 2014, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nikoli ke dni 14. 10. 2013, jak mylně uvádí žalovaný. Úřední záznam ze dne 14. 10. 2013 byl dle žalobce antedatován. K této námitce zástupce žalobce v rámci ústního jednání dne 4. 6. 2019 uvedl, že uvedené úřední záznamy považuje za padělky. Zdůraznil, že k předání účetních sestav došlo v květnu roku 2014, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Zástupce žalobce se dále vyjádřil k číslům jednacím listin správního spisu, které dle něj

nejdou v logické časové posloupnosti. Dále uvedl, že žalobce poskytoval správci daně maximální součinnost, a to i co se týče projednání zprávy o daňové kontrole.

14. Žalovaný setrval na svém stanovisku vyjádřeném v jeho vyjádření k žalobě.
15. Soud přistoupil k výsledkům jednání žalobce V. U. a M. Š.. V. U. v rámci své účastnické výpovědi konkretizoval, v čem spatřuje nezákonnost postupu správce daně. Poukázal zejména na dodatečné založení úředního záznamu datovaného dne 14. 10. 2013, nesprávný odkaz žalovaného na Hradčovice, přestože žalobce po celou dobu řízení tvrdil, že k výrobě konstrukcí společnosti WOTAGEN s. r. o. docházelo v Havřicích, nejasnosti při vydávání platebních výměrů, řádnou omluvu zástupce žalobce, která měla být správcem daně akceptována namísto konstatování o vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Dle V. U. docházelo ze strany správce daně k manipulaci se soupiskami listin a k jejich přepisování. Uvedl, že žalobce nebyl seznámen se všemi písemnostmi použitými v průběhu daňového řízení jako důkaz, jelikož některé dokumenty byly v rozporu se zákonem ponechány ve vyhledávací části spisu. Teprve po přerazení listin z vyhledávací do veřejné části se ve spisu objevily další důkazy. Tyto však byly žalobci až do této chvíle zatajovány. Dále poukázal na založení některých listin do spisu až po vydání zprávy o daňové kontrole.
16. Jednatel žalobce M. Š. v rámci své účastnické výpovědi popsal okolnosti týkající se dodatečného vyhotovení úředního záznamu, resp. přerazení úředního záznamu ze dne 14. 10. 2013 z pracovního deníku do veřejné části spisu. Vyjádřil také svůj nesouhlas s obsahem úředního záznamu ze dne 14. 10. 2013, zejména co se týče uvedených zdravotních důvodů zástupkyně žalobce. Rovněž číslo jednací úředního záznamu ze dne 14. 10. 2013 bylo dle M. Š. vygenerováno zpětně. K nedostatečné míře obezřetnosti, jež byla žalovaným tvrzena ve vztahu k plnění od společnosti FOXSTARTING s. r. o. uvedl, že dodatečná míra obezřetnosti byla žalobcem prokázána právě prohlídkou a zkouškou dodaného zboží ještě před jeho zaplacením.
17. V písemném podání datovaném 31. 5. 2019, na které žalobce u jednání v rámci závěrečné řeči odkázal, žalobce opakuje některá žalobní tvrzení a opětovně konstatuje, že úřední záznam ze dne 14. 10. 2013 je padělkem správce daně, ve skutečnosti vyhotoveným dne 16. 8. 2016. Za zahájení daňové kontroly je nutno považovat den 27. 5. 2014, resp. den 22. 5. 2014, kdy zástupkyně žalobce předala správci daně požadované účetní podklady. Došlo tedy k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Dále uvádí, že v Hradčovicích žádná výroba pro potřeby žalobce nikdy neprobíhala, přesto správce daně opakovaně tvrdí a prokazuje opak. Žalovaný dle žalobce popírá materiální stránku věci, jestliže neobstojí jako důkazní prostředek faktická výroba v Havřicích – zásadní důkaz realizace ekonomické činnosti. Je otázkou, proč správce daně nechtěl fyzicky navštívit výrobní areál v Havřicích a odmítnul provedení svědecké výpovědi pana K., řidiče společnosti WOTAGEN s. r. o. Dále namítá účelové, tendenční a nepřipustné vyhodnocení svědecké výpovědi svědků R. a P. a chybné předjímání neplatné smlouvy mezi J. K. a společností WOTAGEN s. r. o., jako podstatného atributu uznatelnosti nákladů. Správce daně pokračoval v daňovém řízení na základě nově zjištěných skutečností, které však nijak nevysvětlil, přestože k tomu byl žalobcem při jednání dne 2. 3. 2011 přímo vyzván. V bodě 268 napadeného rozhodnutí je uveden stav rozporný se stavem skutečným - společnost Chemoprojekt, a.s. totiž zaslala správci daně požadované přílohy k dohodě o narovnání, a to dne 16. 2. 2016. Správce daně obchází zákon, když tvrdí, že získané důkazy byly ve zprávě o daňové kontrole využity, jenomže je využívá na jiných místech a

k jiným účelům, než ke kterým se ve skutečnosti vztahují [používá doklady o optimalizaci fotovoltaické elektrárny (dále jen „FVE“) Letkov v roce 2011 k prokázání vyplacení provize pana O., která se však optimalizace vůbec netýká a vztahuje se k roku 2010]. Zahájení provozu FVE Letkov v roce 2010 nemá žádnou kauzální souvislost s optimalizací provedenou v roce 2011. O neuznání nákladů za vícepráce v roce 2011 rozhodlo svědectví pana O., neznalého sporů mezi společnostmi Chemoprojekt, a.s. a žalobcem z roku 2011. Správce daně uvedl, že společnost WOTAGEN s. r. o. je nekontaktní, přestože jednatel této společnosti sám se správcem daně komunikoval. Skutečnost, že žalobce dostane zaplacení až po provedení víceprací a správce daně odmítne vícepráce uznat jako náklad, nemůže být v právním státě reálnou. Vyjádření správce daně stran toho, co všechno by měla žalobce prokázat satelitním snímkem tak, aby jí byly uznány náklady, je absolutně neskutečné, kdy jde zjevně o přemýšlení člověka, který nežije v ekonomické realitě. K nepřerazení daňového přiznání společnosti WOTAGEN s.r.o. z vyhledávací části do veřejné došlo z důvodu, aby žalobce nemohl použít důkazy v jeho prospěch. Žalovaný uznává, že práce provedeny byly, ale ne tak, jak tvrdí žalobce. Žalobce ovšem žádnou jinou než skutečnou variantu toho, jak byly práce provedeny, nezná a neví.

18. Následně Krajský soud v Brně vydal rozsudek ze dne 11. 6. 2019, č. j. 31 Af 71/2017-135, kterým žalobu zamítl, neboť ji neshledal důvodnou. Tento rozsudek zrušil Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 17. 6. 2021, č. j. 7 Afs 241/2019-52 (dále jen „zrušující rozsudek“), neboť oproti krajskému soudu dospěl k několika odlišným závěrům. Předně shledal, že námitky nezohlednění důkazů předložených společnostmi Chemoprojekt, a.s. a pochybení při hodnocení průkaznosti satelitních snímků nebyly opožděné a soud se jimi měl zabývat. Skutečnost, že FVE Letkov byla dokončena v roce 2010, přitom podle názoru Nejvyššího správního soudu nevylučuje provedení dalších montážních prací v roce 2011. Dále dospěl k závěru, že pro vyhodnocení možné prekluze práva stanovit daň za zdaňovací období roku 2010 je důležitý okamžik předání účetních podkladů, přičemž absence záznamů o této skutečnosti jde k tíži správci daně. A nakonec uzavřel, že kdyby prekluze práva stanovit daň nenastala, žalovaný měl v každém případě doplnit dokazování ohledně prostor využívaných v roce 2010 pro výrobu konstrukcí dodávaných žalobci společnostmi WOTAGEN s.r.o.
19. V rámci následných ústních jednání soud provedl především dokazování svědeckými výpověďmi Ing. J. T., Ing. M. B. a Ing. T. F. Svědek Ing. T. popsal průběh předání účetnictví paní D., založení úředního záznamu o tomto úkonu do pracovního deníku a zjištění této skutečnosti, o čemž byl posléze 16. 8. 2016 sepsán úřední záznam. Svědek se také vyjádřil obecně k vyzvedávání čísel jednacích ze systému ADIS, k vytváření úředních písemností a časové náročnosti sepsání výzvy k odstranění pochybností. Svědkyně Ing. B. vypověděla, že okolnosti převzetí a uskladnění účetnictví žalobce Ing. T. jí nejsou známy. Popsala průběh jednání dne 16. 8. 2016 a dále popsala okolnosti vyzvedávání čísel jednacích ze systému ADIS a vytváření úředních písemností. Svědkyně Ing. F. uvedla, že byla přítomna předání účetnictví Ing. T., nevzpomněla si však na to, kdy konkrétně k předání došlo, ani jak konkrétně vypadal pracovní deník Ing. T. Vyjádřila se také k otázkám vyzvedávání čísel jednacích ze systému ADIS a vytváření úředních písemností. Popsala, kdy a jak jí byla věc předána, a sdělila, že koncept výzvy k prokázání skutečností byl zpracován již Ing. T. Na závěr své svědecké výpovědi předložila soudu výtisk obrazovky počítače s metadaty textového souboru obsahujícího výzvu k prokázání skutečností, s tím, že z těchto metadat plyne, že k předání účetnictví muselo dojít nutně dříve než v den, který jako datum předání označila paní D.

20. V souvisejících písemných podáních pak žalobce a žalovaný provedli hodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí a žalobce předložil další návrhy na doplnění dokazování. Při jednání pak soud provedl také doplňující dokazování předloženými listinnými důkazy.

#### IV. Posouzení věci krajským soudem

21. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu a dále z provedeného dokazování listinami, svědeckými výpověďmi a účastnickými výpověďmi. Pro nadbytečnost soud neprováděl další dokazování, které bylo navrženo k prokázání skutečností, jež vzal soud za prokázané již na základě dosud provedeného dokazování.
22. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba je **důvodná**.
23. Úvodem soud poznamenává, že žalobní body lze uplatnit pouze ve lhůtě pro podání žaloby stanovené v § 72 odst. 1 s. ř. s. Podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. totiž platí, že žalobce může rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. K námitkám vzneseným po uplynutí této lhůty již soud proto nemůže přihlížet (k tomu blíže např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69; ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007-92; či ze dne 9. 2. 2017, č. j. 5 As 61/2016-35; všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Část argumentace přednesená zástupcem žalobce při ústním jednání přitom oporu v podané žalobě neměla, šlo o uplatnění zcela nových žalobních bodů. Opožděnými námitkami se soud nemohl věcně zabývat.

#### *K tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí*

24. Z námitek uplatněných žalobcem soud nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, uvedenou obecně jako nepřezkoumatelnost „v některých podstatných částech rozhodnutí“. Vzhledem k tomu, že žalobce blíže nespecifikoval ony „podstatné části“ rozhodnutí, zkoumal soud napadené rozhodnutí z hlediska jeho přezkoumatelnosti toliko v obecné rovině.
25. Na tomto místě je třeba upozornit, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“* (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).
26. Dle názoru zdejšího soudu napadené rozhodnutí netrpí vadami, v důsledku nichž by mohlo být považováno za nepřezkoumatelné. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, jak žalovaný o odvolání žalobce rozhodl i proč tak učinil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí

nejprve shrnul jednotlivé odvolací námitky obsažené v odvolání a jeho 18 doplněních, následně jednotlivě vypořádal argumentaci žalobce dle jednotlivých výše uvedených podání. Z napadeného rozhodnutí je patrná jak reakce na jednotlivé odvolací námitky žalobce, tak i konkrétní úvahy žalovaného, užití argumenty vycházejí ze skutečností plynoucích ze správního spisu. Ostatně sám žalobce proti těmto úvahám v žalobě brojí konkrétní argumentací. I kdyby žalovaný neodpověděl výslovně na každé z dílčích odvolacích tvrzení (nutno podotknout, že řada tvrzení uplatněných v doplněních odvolání je opakovaná, namítající jinými slovy již namítané), z odůvodnění napadeného rozhodnutí jako celku je zřejmé, proč odvolání žalobce nepovažoval za důvodné. Zdejšímu soudu proto nic nebrání v tom, aby správnost úvah žalovaného věcně posoudil.

27. Na tomto místě zdejší soud konstatuje, že v obecné rovině nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí neshledal. K dalším namítaným vadám napadeného rozhodnutí, z nichž žalobce taktéž dovozuje nepřezkoumatelnost tohoto rozhodnutí, se soud vyjádří níže.

*K uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně*

28. Žalobce namítá, že došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010. Den 30. 9. 2013 byl totiž podle něj pouze formálním zahájením daňové kontroly. Dle žalobce došlo k faktickému zahájení daňové kontroly teprve dnem 27. 5. 2014, tedy 6 měsíců po prekluzi práva doměřit daň za zdaňovací období roku 2010.
29. Mezi účastníky není sporu o tom, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 by v případě žalobce nastala dne 31. 12. 2013 (§ 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu). Právě možnost přerušení lhůty pro stanovení daně v důsledku zahájení daňové kontroly (viz § 148 odst. 3 daňového řádu) je proto mezi účastníky naopak sporná.
30. Revizí správního spisu zdejší soud ověřil, že dne 30. 9. 2013 byl správcem daně vydán protokol o zahájení daňové kontroly, č. j. 3311200/13/3001-05402-707504 (dále jen „protokol o zahájení daňové kontroly“). V rámci protokolu bylo zaznamenáno, že bylo dohodnuto, že žalobce předloží správci daně v termínu do 15. 10. 2013 účetní knihy a obrátovou předvahu. Zároveň je součástí protokolu záznam o tom, že správce daně nahlédl do Sbírky listin a zjistil, že žalobce nezveřejnil účetní závěrku za období 2012, na což byl žalobce upozorněn s tím, že protiprávní stav má napravit do 31. 10. 2013.
31. Dle § 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“. Z uvedeného mimo jiné vyplývá, že daňová kontrola musí být zahájena fakticky. Účinky zahájení daňové kontroly nenastupují, pokud správce daně daňovému subjektu toliko oznámí, že daňovou kontrolu zahajuje, aniž by učinil kroky ke zjištění a prověření skutečností rozhodných pro stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Za skutečné zahájení daňové kontroly však již je považováno převzetí podkladů pro kontrolu nebo jejich vyžádání, jak vyplývá např. z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2010, č. j. 5 Afs 57/2010-83, či ze dne 12. 5. 2008, č. j. 5 Afs 78/2007 – 88, ve kterém je uvedeno, že „[p]rotokol o zahájení kontroly ze dne 11. 2. 2003 by bylo nepochybně možno považovat za zahájení daňové kontroly (a tedy za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně



*nebo jejímu dodatečnému stanovení), pokud by v přiměřené době po něm následovaly další úkony správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti a pokud by zejména již z protokolu samého byl seznatelný průběh skutečného jednání, jež mělo být v protokole zachyceno – tzn. i takové faktické úkony, které by bylo lze kvalifikovat jako skutečné fyzické zahájení kontroly - např. vyžádání nebo převzetí podkladů pro kontrolu. Pracovník správce daně v posuzované věci dne 11. 2. 2003 pouze sepsal formální protokol o zahájení daňové kontroly, (resp. předložil předtištěný protokol k podpisu stěžovateli) a další úkon správce daně následoval po více než šesti měsících. Skutečnost, zda protokol obsahuje sdělení, že kontrola bude prováděna teprve v budoucnu anebo její zahájení přímo deklaruje, ač tak činí pouze formálně, nemůže na hodnocení takového protokolu z hlediska jeho zamýšlených právních dopadů nic změnit“.*

32. Krajský soud ve svém předchozím rozsudku v této věci dospěl k závěru, že zahájení daňové kontroly dne 30. 9. 2013 nebylo pouze formálním úkonem, neboť v rámci něj správce daně vyzval žalobce k předložení účetních knih a obrátové předvahy do 15. 10. 2013. Nejvyšší správní soud však následně ve svém zrušujícím rozsudku dospěl k odlišnému závěru. Jelikož šlo pouze o obecnou výzvu (nikoliv k předložení konkrétních důkazních prostředků), nemohla by podle Nejvyššího správního soudu nahradit faktické kontrolní úkony, nebylo-li její splnění v přiměřeném časovém intervalu aktivně vymáháno.
33. Klíčovým se tak stal okamžik předložení účetních dokladů ze strany žalobce. Pokud by k němu došlo 14. 10. 2013, jak mělo vyplývat z úředního záznamu ze dne 14. 10. 2013, mělo by zahájení daňové kontroly za následek přerušení běhu prekluzivní lhůty. Krajský soud však již v předchozím rozsudku vyslovil zásadní pochybnosti o věrohodnosti tohoto úředního záznamu, přičemž tento pohled s ním sdílel také Nejvyšší správní soud. Ten proto krajský soud zavázal k tomu, aby provedl dokazování k okolnostem skutečného předání účetních podkladů s tím, že absence záznamů ve správním spise jde k tíži správci daně.
34. Soud tudíž v novém řízení provedl dokazování listinnými důkazy a výsledkem svědků Ing. J. T., Ing. M. B. a Ing. T. F.. Jelikož A. D., která měla účetní podklady správci daně předat, zemřela, soud nemohl provést její výslech.
35. Po provedeném dokazování soud zjistil několik skutečností, které výrazným způsobem zpochybňují věrohodnost úředního záznamu ze dne 14. 10. 2013. Jakkoliv se před soudem nepodařilo nade vší pochybnost prokázat okamžik, kdy bylo účetnictví správci daně předáno, je nutno zároveň konstatovat, že uvedené pochybnosti nebyly rozptýleny. Jisté pochybnosti sice přetrvávají také o skutkové verzi žalobce (kromě toho, že předání dokladů dne 22. 5. 2014 bylo vyvráceno, je zejména otázkou, proč v tomto jediném případě údajně žalobce na výzvu správce daně nereagoval), nicméně tato skutečnost není stěžejní. Jestliže totiž neexistuje věrohodný záznam o předání účetních dokladů v daňovém spise a okamžik předání se nepodařilo v soudním řízení zjistit dokazováním, je lhostejné, že se nepodařilo ani žalobci prokázat jeho skutkovou verzi. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku, absence záznamů musí jít plně k tíži správci daně.
36. Pokud jde o pochybnosti o věrohodnosti úředního záznamu ze dne 14. 10. 2013, ty lze stručně shrnout následovně: 1) Úřední záznam byl do spisu založen až s téměř dvouletým odstupem. 2) Ing. T. vypověděl, že protokol o jednání dne 14. 10. 2013 měl připraven na počítači. Mohl jej tedy jednoduše vytisknout a učinit poznámku, že jej zmocněnkyně

žalobce odmítla podepsat, což byl standardní postup. Namísto toho vypracoval zcela nový dokument – úřední záznam o této skutečnosti. 3) V zápatí úředního záznamu ze dne 15. 10. 2013 č. j. 3385708/13/3001-05402-707504, bylo uvedeno číslo jednací 3385559/13/3001-05402-707504, které má údajně patřit úřednímu záznamu ze dne 14. 10. 2013. Z výpisu ze systému ADIS přitom plyne, že toto číslo jednací mělo být vyzvednuto dne 15. 10. 2013. Není tak zcela zřejmé, pro kterou listinu a který den bylo skutečně číslo jednací 3385559/13/3001-05402-707504 vygenerováno. 4) Z výpisu ze systému ADIS plyne, že v mezidobí došlo ke změně čísla jednacího v části označující vyřizující oddělení (z 05402 na 60563). Ačkoliv soud akceptuje vysvětlení, že k přečíslování mohlo dojít při „vyřízení“ dokumentu v době, kdy již bylo číslo oddělení změněno, není zřejmé, proč a jakým způsobem bylo v systému ADIS vůbec zaznamenáváno vyřízení úředního záznamu (systém do té doby zjevně žádný nevyřízený dokument neevidoval a z ničeho neplyne, že by i jiné úřední záznamy musely být nějakým způsobem „vyřizovány“). 5) Provedené dokazování prokázalo, že úřední záznam ze dne 16. 8. 2016 obsahuje nepravdivé informace o okolnostech předání účetních dokladů dne 14. 10. 2013, konkrétně o tom, že v daný den bylo velké vedro a zmocněnkyně žalobce byla po těžké operaci srdce.

37. Krajský soud má za to, že ke každé dílčí pochybnosti lze nalézt určité vysvětlení. Nepovažuje však za potřebné tato jednotlivá dílčí vysvětlení obsáhle prezentovat. Pro věc totiž není podstatné to, že se události teoreticky mohly odehrát tak, jak tvrdil Ing. T. Podstatné je to, že se jeho skutkovou verzi nepodařilo prokázat.
38. S ohledem na nevěrohodnost úředního záznamu ze dne 14. 10. 2013 stála skutková verze Ing. T. prakticky pouze na jeho výpovědi. Ani Ing. B., ani Ing. F. totiž ve svých výpovědích neuvedly žádnou skutečnost, pomocí níž by bylo možné jednoznačně identifikovat okamžik předání účetnictví. Výpověď Ing. T. však soud nemůže považovat za dostatečný důkaz jím tvrzených skutečností. Ing. T. byl na výsledku dokazování zjevně osobně zainteresován, neboť ten by se mohl promítnout do hodnocení jeho pracovní činnosti ze strany jeho zaměstnavatele. Případné potvrzení jeho profesního pochybení by tak mohlo mít pro něj negativní důsledky. Kromě toho bylo z výpovědi zřejmé, že se na výsledek pečlivěji připravil. Nelze například přehlédnout, že s odstupem téměř tří let uvedl v úředním záznamu ze dne 16. 8. 2016 zjevně nepravdivé informace, ačkoliv následně s odstupem osmi let vypověděl zcela konkrétní detaily o tom, jak se situace dne 14. 10. 2013 odehrála, s tím, že ony nepravdivé informace byly uvedeny pouze omylem. Soud připouští možnost, že úřední záznam ze dne 16. 8. 2016 mohl obsahovat omylem informace, o nichž se Ing. T. dozvěděl až v průběhu roku 2014, nicméně ani v takovém případě nelze jeho výpověď hodnotit jako věrohodnou. K uvědomění si tohoto omylu totiž zjevně vedla až následná vědomá snaha o vyplnění mezer ve vzpomínkách, což zvyšuje riziko vzniku falešných vzpomínek či fabulace.
39. Pokud jde o výpověď Ing. B., nadřazené Ing. T., ta nepřispěla ke zjištění ohledně samotného okamžiku předání účetnictví správci daně. Ve své výpovědi spíše objasnila některé skutečnosti týkající se okolností přiřazování, složení a změny čísel jednacích nebo tvorby úředních dokumentů. Řadu těchto vysvětlení soud považuje za možná vysvětlení některých z výše uvedených pochybností o věrohodnosti úředního záznamu ze dne 14. 10. 2013. Soud však opakuje, že není rozhodné to, zda existuje myslitelná skutková verze, která by mohla vysvětlovat všechny specifické okolnosti, nýbrž to, zda byla prokázána skutková verze uvedená v úředním záznamu ze dne 14. 10. 2013. K prokázání této skutkové verze však výpověď Ing. B. nevedla.

40. K prokázání dané skutkové verze nevedla ani výpověď Ing. F. Její výpověď hodnotí soud jako zcela věrohodnou, a co se týče detailnosti, přiměřenou velikému odstupu času a vztahu k věci (v době předání účetních dokladů byla pouze kolegyní sdílející kancelář s Ing. T.). Ani Ing. F. však neuvedla konkrétní informace, které by umožňovaly identifikovat okamžik předání účetních dokladů. Soud tak má za prokázané pouze to, že A. D. přišla s účetními doklady za doprovodu blíže neurčené třetí osoby, která ji se zavazadly pomáhala, a že se cítila zdravotně indisponovaná. K takové indispozici však mohlo dojít nezávisle na okamžiku operace srdce A. D., která se uskutečnila dne 8. 1. 2014. Ve vztahu k tvorbě výzvy k prokázání skutečností může soud vzít z výpovědi Ing. F. za prokázané, že tuto výzvu koncipoval ještě Ing. T. v době své přítomnosti na pracovišti (tj. nejpozději v únoru roku 2014), a že tudíž nedošlo k předání účetnictví až 22. 5. 2014 jak uváděla A. D. ve svých písemných vyjádřeních.
41. Na základě provedeného dokazování může krajský soud učinit závěr, že nebylo prokázáno, že by k předání účetních podkladů došlo dne 14. 10. 2013. Za prokázanou považuje soud pouze tu skutečnost, že k předání podkladů došlo během přítomnosti Ing. T., tj. nejpozději v únoru roku 2014, kdy odcházel na dlouhodobou nemocenskou, jak vyplývá z jeho výpovědi. Zároveň lze mít v důsledku toho (a s přihlédnutím k metadatům souboru, v němž Ing. F. převzala rozpracovanou výzvu k prokázání skutečností od Ing. T.) za vyvrácené, že by k předání podkladů došlo dne 22. 5. 2014, jak tvrdil žalobce s odkazem na dřívější vyjádření A. D. V každém případě musí soud uzavřít, že byť se přímo nepotvrdila skutková verze žádné ze stran, musí jít absence věrohodných záznamů o provedených úkonech k tíži správci daně. Je proto nutno vycházet ze skutkové verze, která je pro žalobce příznivější, tedy z toho, že k předání účetnictví mohlo dojít až v únoru 2014, tj. po prekluzi práva doměřit daň za zdaňovací období roku 2010. K té došlo 31. 12. 2013, přičemž s ohledem na velký časový odstup mezi zahájením daňové kontroly a prokazatelnými faktickými úkony směřujícími k vydání výzvy k prokázání skutečností nemohlo mít formální zahájení daňové kontroly vliv na běh prekluzivní lhůty.
42. Uvedené závěry se netýkají stanovení daně za zdaňovací období roku 2011, neboť ve vztahu k němu by prekluzivní lhůta uplynula až 31. 12. 2014. Před tímto datem však správce daně vůči žalobci již prokazatelně činil úkony materiálně směřující ke stanovení daně, přičemž následně došlo na základě § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení prekluzivní lhůty o rok.
43. S ohledem na závěr o uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob u žalobce za zdaňovací období roku 2010 se soud již dále nezabýval věcnými námitkami, které se týkaly tohoto zdaňovacího období. Z tohoto důvodu také soud neprováděl další dokazování ve vztahu k těmto věcným námitkám.

*K pokračování daňového řízení po seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění*

44. Žalobce brojí proti zvolenému postupu správce daně, který po seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 27. 2. 2015 pokračoval v daňovém řízení.
45. Dle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně „seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření“ (podtržení doplněno zdejší soudem). Podle odst. 3 téhož ustanovení pak „[n]a žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt

*vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění“.*

46. Institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3 daňového řádu) spolu vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. První ze jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření. Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, tj. umožnit vydání zprávy o daňové kontrole, jakožto stěžejního podkladu rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45). Samotná koncentrace se projevuje v tom, že daňovému subjektu je znemožněno navrhnout nová doplnění za situace, kdy jeho předchozí doplnění nevedla ke změně výsledku kontrolního zjištění. Na druhou stranu uvedené také znamená, že dosáhne-li daňový subjekt změny kontrolního zjištění, bude nutné celý proces uvedený v § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu opakovat (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017-28).
47. Uvedená koncentrace ovšem neznamená, že by správce daně po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nemohl činit zjištění další. Koncentrace se vztahuje toliko na možnost daňového subjektu předkládat nová doplnění a tím oddalovat ukončení daňové kontroly. Správce daně má i přesto, že daňový subjekt již nemůže s ohledem na § 88 odst. 3 daňového řádu předkládat další doplnění, povinnost dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu. Ostatně samotné znění § 88 odst. 2 daňového řádu hovoří o „dosud“ zjištěných důkazech, čímž podporuje závěr, že správce daně má možnost v provádění dokazování před vydáním zprávy o daňové kontrole pokračovat (pochopitelně v takovém případě se musí proces dle § 88 odst. 3 daňového řádu opakovat). Nakonec tento výklad podporuje i zakotvení možnosti správce daně provádět opakovanou daňovou kontrolu v § 85 odst. 5 daňového řádu. Jeho možnost provádět v dané věci další zjištění a důkazy tedy rozhodně není limitována tím, že již dříve byl daňový subjekt seznámen s výsledky kontrolního zjištění. Není přitom žádný objektivní důvod nutit správce daně nejprve daňovou kontrolu formálně ukončit a poté zahájit opakovanou daňovou kontrolu, chce-li po seznámení s výsledky kontrolního zjištění v daňové kontrole pokračovat. V projednávané věci nadto nedošlo k tomu, že by správce daně pokračoval v daňové kontrole zcela mimo rámec stanovený v § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu. Z protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 27. 2. 2015, č. j. 833439/15/3001-60563-707504 vyplývá, že v tento den byl zástupce daňového subjektu seznámen s dosavadními výsledky kontrolního zjištění správce daně. Své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění doručil správci daně dne 10. 3. 2015. V návaznosti na toto vyjádření započal správce daně z důvodu existujících pochybností o správnosti a dostatečnosti zjištěného skutkového stavu s doplňováním kontrolních zjištění, když dne 9. 4. 2015 zaslal společností ALUPA s. r. o., WOTAGEN s. r. o., DNGroup stav s. r.

o., FOXSTARTING s. r. o., N.J.P. Log s. r. o. a GBC Montáže, spol. s r.o. výzvy k vydání listin svědčících o obchodní spolupráci těchto společností se žalobcem. Po provedeném doplnění kontrolních zjištění byl žalobce opět seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, jak vyplývá ze seznámení daňového subjektu se změněným výsledkem kontrolního zjištění ze dne 3. 5. 2016, č. j. 2092302/16/3001-60563-707504, jež bylo žalobci doručeno dne 9. 5. 2016.

48. Soud uznává, že pro žalobce mohlo být zpočátku překvapivé, že správce daně nejprve jeho doklady týkající se plnění od společností WOTAGEN s. r. o. a FOXSTARTING s. r. o. v původním protokole o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění uznal a poté přistoupil k dalšímu prověřování těchto plnění. Tento postup ovšem nevedl k žádnému zkrácení žalobce na jeho právech, neboť i po doplnění kontrolních zjištění správcem daně byl seznámen s aktuálním výsledkem kontrolního zjištění a mohl se k němu vyjádřit, což také učinil podáním ze dne 24. 5. 2016. Je nutno vzít v úvahu také skutečnost, že před prvním seznámením daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění správce daně primárně posuzoval formální bezvadnost dokladů předložených žalobcem. Dospěl tedy pouze k závěru, že žalobce toliko za pomoci formálních dokladů unesl své prvotní důkazní břemeno, čímž se ovšem prokazování daňových tvrzení nutně nevyčerpává. Tyto formální doklady mohou být následně správcem daně relevantně zpochybněny a daňový subjekt pak musí svá tvrzení prokazovat dalšími důkazy (viz dále k rozložení důkazního břemene). Za této situace nelze mít za to, že by správce daně svá původní kontrolní zjištění ohledně plnění od společností WOTAGEN s. r. o. a FOXSTARTING s. r. o. omezovalo v možnostech činit ve vztahu k těmto plněním další zjištění a dokazování. Správce daně postupoval v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu a zcela správně také následně opakoval postup dle § 88 odst. 2 daňového řádu.
49. Námitky žalobce směřující proti pokračování daňového řízení po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění proto soud shledal nedůvodnými.

#### *Ke způsobu ukončení daňové kontroly*

50. Žalobce namítá nezákonné ukončení daňové kontroly z důvodu, že správce daně namísto projednání zaslal zprávu o daňové kontrole do datové schránky zástupce žalobce. Skutkový stav dle žalobce nedával správci daně právo ukončit daňovou kontrolu postupem dle § 88 odst. 5 daňového řádu.
51. Dle § 88 odst. 4 daňového řádu platí, že „[z]právu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola“.
52. Daňový řád dále upravuje situaci, kdy se daňový subjekt vyhýbá úspěšnému projednání zprávy a ukončení daňové kontroly, když v § 88 odst. 5 daňového řádu stanoví, že „[o]dmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly“.
53. V posuzované věci správce daně žalobci dne 18. 6. 2016 sdělil (sdělení ze dne 13. 6. 2016, č. j. 2849857/16/3001-60563-707504), aby se dostavil k projednání a podpisu zprávy o daňové

kontrole, přičemž jej vyrozuměl o tom, že zpráva o daňové kontrole bude připravena k projednání a podpisu ve dnech 28. 6. 2016 a 30. 6. 2016. Dne 27. 6. 2016 byla správci daně doručena omluva žalobce z projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole z důvodu dříve dohodnutých obchodních jednání a omluva zástupce žalobce z důvodu dříve nařízeného jednání u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu a Finančního úřadu pro Zlínský kraj. V návaznosti na omluvu žalobce a jeho zástupce správce daně žalobci sdělil (sdělení ze dne 1. 7. 2016, č. j. 3164645/16/3001-60563-707504), aby se dostavil k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole, s tím, že zpráva o daňové kontrole bude připravena k projednání a podpisu ve dnech 18. 7. 2016 a 19. 7. 2016. Dne 15. 7. 2016 bylo správci daně doručeno podání žalobce nazvané „Sdělení k výzvam – exekuce, součinnost“, ve kterém zástupce žalobce uvedl, že se projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole nemůže v navrhovaných termínech zúčastnit z důvodu jednání s klienty a nařízeného jednání s jiným správcem daně. Správce daně tuto, v pořadí druhou, omluvu z jednání vyhodnotil jako nedůvodnou a s odkazem na § 88 odst. 5 daňového řádu zaslal pro nesoučinnost ze strany žalobce zprávu o daňové kontrole do datové schránky zástupce žalobce.

54. Před samotným posouzením oprávněnosti správce daně využít postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu soud uvádí, že oproti výše popsanému institutu seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu), jenž je těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejích výsledcích a následného poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit, je smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 daňového řádu) pouhé formální zakončení daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36).
55. Zdejší soud dává za pravdu žalovanému, že výše popsané jednání žalobce, potažmo jeho zástupce nelze považovat za projev součinnosti žalobce vůči žalovanému. Za součinnost je považováno především takové jednání, kdy daňový subjekt se správcem daně spolupracuje, na výzvy správce daně reaguje v co nejkratším čase, vyvíjí viditelné a prokazatelné úsilí těmto výzvam vyhovět, poskytuje správci daně potřebné prostředky k řádnému vedení daňového řízení, pomoc a potřebné informace. Výše popsané jednání a přístup stěžovatele k daňové kontrole podle názoru soudu nepředstavuje jednání naplňující uvedené znaky součinnosti.
56. Žalobce nevyhověl žádné z výzev žalovaného k projednání zprávy o daňové kontrole, nevyvíjel ani žádnou přesvědčivou a viditelnou snahu výzvam žalovaného vyhovět či se těmto výzvam termínově přizpůsobit, přičemž žalovaný stěžovateli stanovil náhradní termín k projednání zprávy o daňové kontrole v poměrně značném časovém odstupu (20 dnů) od prvního termínu k tomuto úkonu a s dostatečným předstihem (18 dnů). Žalobce, potažmo jeho zástupce, v zaslaných omluvách nijak nekonkretizoval údajně dříve plánovaná a nařízená jednání, aby mohla být správce daně důvodnost jeho neúčasti blíže posouzena. Zdejší soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že se žalobce vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole. Nadto je třeba poznamenat, že projednání zprávy o daňové kontrole není vázáno na účast konkrétní fyzické osoby a zástupce žalobce měl možnost využít substituční zmocnění. Termíny stanovené žalovaným pro projednání zprávy o daňové kontrole (18. 7. 2016 a 19. 7. 2016) nekolidovaly s dovolenou zástupce žalobce, neboť byly stanoveny mimo tento termín (od 1. 7. do 12. 7. 2016). Navíc, jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2019, č. j. 4 Afs 354/2018-62,

projednání a podpis zprávy o daňové kontrole nejsou úkonem, který by byl pro žalobce, resp. jeho zástupce náročný na přípravu a jehož příprava by vyžadovala větší časový prostor.

57. Zdejší soud proto uzavírá, že správce daně nepochybil, když zprávu o daňové kontrole doručil žalobci náhradním způsobem podle § 88 odst. 5 daňového řádu, obzvláště za situace, kdy žalobce byl již prokazatelně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, jež nebyl na základě jeho vyjádření nijak změněn, a jemuž bylo na základě zasílaných sdělení nejpozději ode dne 18. 6. 2016 (den doručení sdělení správce daně ze dne 13. 6. 2016, č. j. 2849857/16/3001-60563-707504) známo, že se daňová kontrola nachází ve fázi ukončení a měl tak možnost se již od tohoto data na závěrečné jednání připravit.

*Ke způsobu vedení správního spisu*

58. Žalobce namítá nezákonný způsob vedení spisu správcem daně, jenž ve svém důsledku ovlivnil žalobcovo právo na spravedlivý proces. Uvádí, že přidělená čísla jednací dokumentů neodpovídala časově tak, jak byly za sebou úkony prováděny.
59. Soud předesílá, že žalobce v žalobě nepoukázal na konkrétní rozpor v souslednosti čísel jednací, jakož ani neuvedl, jakým konkrétním způsobem se mohlo číslo jednací dokumentu nenavazující na dokumenty předcházející odrazit do nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Soud se proto k takto obecně vznesené námitce vyjádří taktéž v obecné rovině.
60. Evidence písemností je ve finanční správě České republiky zajišťována tzv. systémem ADIS (Automatický daňový informační systém). V rámci tohoto systému dochází rovněž ke generování čísel jednací jednotlivých písemností. Rozpor v časové řadě jednotlivých do spisu přiřazovaných dokumentů může být způsoben skutečností, že zatímco písemnostem vyhotovovaným správcem daně je v systému ADIS číslo jednací přiřazováno již při jeho vyhotovení, písemnosti správcem daně přijaté jsou do správního spisu, potažmo do systému ADIS řazeny s určitým časovým odstupem. Může tedy nastat situace, kdy písemnost doručená správci daně je opatřena číslem jednací a do systému zařazena například až o dva dny později. Přestože tedy taková písemnost ve skutečnosti předcházela např. vzniku protokolu vyhotovovaným správcem daně, je do spisu zařazena později a může jí tak náležet vyšší číslo jednací, ačkoliv datum jejího doručení předchází datu vyhotovení protokolu.
61. Pro umožnění přezkumu napadeného rozhodnutí je stěžejní, aby správní spis posuzované věci byl veden přehledně, tzn. tak, aby bylo ze spisu zřetelně seznatelné, který úkon ve věci předcházel kterému. Revizí žalovaným předloženého správního spisu přitom zdejší soud shledal tuto podmínku naplněnou. Na uvedeném nemůže nic změnit ani to, že v důsledku výše popsaného mechanismu přiřazování čísel jednací se může na první pohled zdát, že není dodržena posloupnost řazených dokumentů. Pro tuto zdánlivou nesrovnalost ovšem, jak výše uvedeno, existuje objektivní zdůvodnění (srov. např. sdělení správce daně ze dne 20. 7. 2016, č. j. 3265238/16/3001-60563-707504 o zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky zástupce daňového subjektu, jež je ve spisu zařazeno před přijatými písemnostmi žalobce dne 15. 7. 2016).
62. Lze polemizovat nad tím, zda je vhodnější řazení dokumentů ve spisu dle data doručení/vydání dokumentu nebo dle čísel jednací, v každém případě však postup zvolený správcem daně a žalovaným rozhodně nezpůsobuje jakoukoli zmatečnost

správního spisu. Rozdíl dat dokumentů v řádu dnů (právě z důvodu postupného řazení přijatých dokumentů do spisu) v případě výše uvedených dokumentů dle názoru zdejšího soudu nevypovídá o pochybení správce daně při vedení spisu, stejně tak ani o jakékoli zmatečnosti, měnění údajů či nepřezkoumatelnosti správního spisu.

63. Zdejší soud nepřisvědčil ani námitkám žalobce směřujícím proti vyhotoveným soupiskám písemností.
64. Předně zdejší soud považuje za nedůvodnou námitku žalobce o tom, že správce daně žalobci nikdy neposkytl soupisku písemností dle § 64 odst. 5 daňového řádu, přičemž žalovaný se s totožnou odvolací námitkou žalobce nevypořádal. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tuto odvolací námitku přezkoumatelně vypořádal na str. 25 a 26, když uvedl, že žalobci byly v rámci každého nahlížení do spisu předkládány soupisky písemností relevantní pro účely daného nahlížení do spisu. Toto tvrzení bylo soudem ověřeno ve správním spisu.
65. Žalobce dovozuje nepřezkoumatelnost správních rozhodnutí, když uvádí, že písemnosti obsažené v postoupené části spisu byly označené zcela jinou číselnou řadou, přitom původní číslování dokumentů nebylo v soupisu postupované části uvedeno. Dle žalobce nebylo možné ověřit, zda správce daně skutečně postoupil žalovanému kompletní část spisu, vzhledem k absenci originálního číslování písemností. Takovou námitku žalobce považuje soud za nedůvodnou pro její zjevnou neopodstatněnost.
66. Jednak žalobce nepoukazuje na žádné konkrétní nesrovnalosti obsažené ve spise, potažmo mezi soupiskou postupovaného správního spisu v rámci odvolacího řízení a soupiskou spisového materiálu vedeného správcem daně, jednak žalobce z tvrzeného nesouladu nevyvozuje žádné konkrétní porušení svých práv. Tvrzení o nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí vychází toliko z domněnky, že v případě, kdy by žalovaný neměl k dispozici úplný správní spis vedený správcem daně, nemohl by řádně posoudit způsob vedení daňové kontroly. Uvedená domněnka je však ryze spekulativní. Samotné blíže nezduodněné tvrzení o „zcela jiné číselné řadě“ nevypovídá o žádných konkrétních nedokonalostech či chybějících dokumentech postupovaného spisového materiálu.
67. Navíc, jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, soupisku postupovaného spisového materiálu v rámci odvolacího řízení a soupisku spisového materiálu u správce daně nelze chápat jako totožnou evidenci ve smyslu § 64 daňového řádu.
68. Dle § 64 odst. 5 daňového řádu je správce daně povinen opatřit jednotlivé části spisu soupisem všech písemností, které jsou v nich založeny; písemnosti řadit v časové posloupnosti, označit je jednotlivými pořadovými čísly a vést je pod společnou spisovou značkou. Smyslem soupisu písemností je přehlednější orientace ve spisu. Správcem daně vedený soupis písemností tento smysl dle názoru zdejšího soudu bez dalšího naplnil. Zdejší soud uzavírá, že z posuzovaného správního spisu nevyplývá žádný odklon od uvedené zákonné povinnosti.
69. Pokud snad různými soupiskami, porušením číselných řad apod. měl žalobce na mysli to, že v důsledku přeřazení dokumentů z neveřejné části spisu do jeho veřejné části spisu došlo ke změně soupisky a změnu číselné řady A1 až An, která je správcem daně vždy rukou poznamenána na jednotlivých dokumentech, pak v této skutečnosti soud žádné pochybení správce daně neshledává. Tyto změny jsou přirozeným důsledkem přeřazování dokumentů z jednotlivých částí spisu a právní úprava s nimi počítá. Jakkoliv se může zdát



žalobci matoucí, jestliže na témže dokumentu je zpočátku ručně napsáno např. A64 a posléze (po přerážení listin z neveřejné části spisu) je toto označení změněno na A68, pak se nejedná o skutečnost, která by významným způsobem mohla ovlivnit způsob ochrany jeho práv v daňovém řízení. Předně je toto označování toliko sekundární, neboť dokumentům zůstávají nezměněna čísla jednací a časová posloupnost listin je zachována.

70. Co se týče úředního záznamu datovaného dne 14. 10. 2013, č. j. 3385559/13/3001-05402-707504, dává soud za pravdu žalobci v tom, že okolnosti vzniku tohoto úředního záznamu a jeho zařazení do daňového spisu jsou natolik pochybné, že jej nelze považovat za věrohodný záznam o skutečnostech, které popisuje. Soud považuje za nepřípustné, aby byl úřední záznam údajně téměř tři roky založen v jakémsi pracovním deníku zaměstnance správce daně a teprve poté bez dalšího založen do daňového spisu. Pokud by se takto skutečnosti opravdu udály, byl by následný postup zaměstnance správce daně správný (zejména učinění nového úředního záznamu, v němž jsou popsány zjištěné skutečnosti a učiněná opatření – to by byl případ úředního záznamu č. j. 3652677/16/3001-60563-707504). V projednávané věci má ovšem soud i s ohledem na provedené dokazování zásadní pochybnosti o tom, že záznam ze dne 14. 10. 2013 zachycuje realitu. Tato skutečnost ovšem nezakládá nezákonnost celého daňového řízení, nýbrž mohla být (a byla) zohledněna toliko pro účely posouzení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010.
71. Z tohoto jednoho nevěrohodného dokumentu vytvořeného zaměstnancem správce daně nemohl soud dovozovat jakékoliv obecné závěry o celkové manipulaci se spisem či nezákonnosti průběhu celé daňové kontroly. Při zadržování dokumentů v neveřejné části spisu a jejich případném přerazování do veřejné části spisu sice soud taktéž seznal určitá pochybení správce daně (viz dále), nicméně rozhodně nejde o pochybení, která by bylo možné označit za záměrnou manipulaci se spisem.
72. Poukazuje-li navíc žalobce na to, že byly vytvořeny dva úřední záznamy ze dne 14. 10. 2013, č. j. 3385559/13/3001-05402-707504, což demonstruje na skutečnosti, že ručně psaná poznámka na druhé straně záznamu je z hlediska rozmístění slov na každém z jeho vyhotovení odlišná, pak v této skutečnosti soud neshledává žádnou nezákonnost ani snad důkaz manipulace se spisem. Odlišné rozmístění slov v ručně psaném textu na jednotlivých vyhotoveních úředního záznamu s tímž textem z těchto vyhotovení nečiní dva odlišné úřední záznamy. Stále se jedná o dvě vyhotovení (nikoliv kopii) téhož úředního záznamu, neboť podstatný je jeho obsah, nikoliv vzhled. Úřední záznam č. j. 3652677/16/3001-60563-707504 pak pouze popisuje okolnosti spojené s uvedeným úředním záznamem a nepředstavuje jeho třetí verzi, jak tvrdí žalobce.
73. Za jakoukoliv manipulaci se spisem nelze považovat ani žalobcem tvrzené pochybnosti spojené s vydanými platebními výměry. Tvrzení, že správce daně měl předem vyzvednuty čísla jednací k platebním výměrům, žalobce nedoložil a ani neuvedl, jak by se tato skutečnost měla promítnout do nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Ze správního spisu neplyne ani další žalobcem tvrzená skutečnost, a sice že správní spis mohl mít správce daně nejdříve 1. 8. 2016, ačkoliv platební výměry vydal již 29. 7. 2016. Správce daně sice zasílal Odvolacímu finančnímu ředitelství stanovisko k žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti s přílohami, nicméně přílohou nebyl celý správní spis, nýbrž pouze dokumenty, které se týkaly samotné žádosti. Pro posouzení této žádosti přitom nemusel mít žalovaný originály všech listin. Co se týče tvrzení jednatele žalobce, že pokyn k vydání platebních výměrů dostal správce daně až 1. 8. 2016, pak k tomu soud

poznává, že nešlo o žádný pokyn k vydání platebních výměrů, nýbrž žádost ředitele kontrolního odboru ředitelce odboru vyměřovacího I. Z hlediska postavení žalobce však není vůbec rozhodné, jak probíhala interní komunikace mezi jednotlivými odbory, který odbor vydával platební výměry a který odbor naopak prováděl kontrolu. Z interního sdělení ze dne 29. 7. 2016 sice vyplývá, že žádost byla podepsána až 1. 8. 2016, zároveň z něj však vyplývá, že platební výměry již byly vydány. Rozhodně z něj nevyplývá pohyb daňového spisu, tudíž ani skutečnost, že by při rozhodování neměl správce daně k dispozici správní spis. Co se týče pohybu správního spisu uvnitř správce daně, tato skutečnost je zcela lhostejná. Vnitřní uspořádání chodu správce daně je čistě záležitostí správce daně. Zákon k této otázce nevyžaduje žádný formální postup – který odbor má platební výměry vydávat, zda má vydání platebního výměru předcházet žádost jiného odboru apod.

*K dokumentům zařazeným ve vyhledávací části spisu*

74. Žalobce namítá nezákonnost jednání správce daně spočívající v zadržování dokumentů použitých jako důkaz ve vyhledávací části spisu.
75. K uvedené námitce zdejší soud uvádí, že většina listin zařazených ve vyhledávací části správního spisu, které byly až následně žalovaným dne 10. 1. 2017 přerazeny do veřejné části spisu, byla výzvami, či úředními záznamy správce daně, jež nebyly ve správním řízení použity jako důkaz, a jejich nezařazení do veřejné části spisu nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně.
76. Listiny týkající se omluv zástupce žalobce z projednání zprávy o daňové kontrole sice byly nesprávně původně zařazeny do neveřejné části spisu, nicméně nejednalo se o důkazy, které by byly využity při posuzování věci samé. Jak již soud uvedl, postup správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole byl plně v souladu se zákonem. Žalobce nemohlo na jeho právech zkrátit to, že se z veřejné části daňového spisu zpočátku nedověděl, že se jeho zástupce z projednání zprávy o daňové kontrole omluvil, jestliže omluvu nebylo ani možné považovat za řádnou.
77. Jako důkaz mohly z povahy věci sloužit toliko odpovědi na tyto výzvy, v konkrétním případě odpověď Československé národní banky, a.s. ze dne 10. 6. 2016, č. j. 2847285/16/3001-60563-707504, a odpověď Zemědělského obchodního družstva Poolšaví (dále jen „ZOD“) ze dne 14. 6. 2016, č. j. 2890967/16/3001-60563-707504. Vedle toho, že pochybení správce daně bylo napraveno žalovaným, jak vyplývá z úředního záznamu ze dne 10. 1. 2017, č. j. 1307/17/5200-11433-712032, a žalobce se dne 11. 1. 2017 v rámci nahlížení do spisu s uvedenými dokumenty seznámil, zdejší soud uvádí, že pochybení správce daně spočívající v zařazení ZOD doloženým vyjádřením a nájemní smlouvou uzavřenou s J. K. o pronájmu nebytových prostor zemědělské stavby vedené pod inv. č. 2191 na p. č. 428/11-17, k. ú. Hradčovice ve vyhledávací části spisu je marginálním pochybením, které v konečném důsledku nemohlo zapříčinit nezákonnost napadeného rozhodnutí.
78. Vyslovené pochybnosti o tom, zda žalobcem tvrzená výroba konstrukcí FVE probíhala v prostorách ZOD, vyplývaly primárně ze zjištění správce daně získaných na základě sdělení ZOD ze dne 12. 1. 2016, č. j. 65524/16/3001-60563-707504, o neexistenci nájemní smlouvy se společností WOTAGEN s. r. o. a na základě sdělení ZOD ze dne 15. 1. 2016, č. j. 109299/16/3001-60563-707504, uvádějícího, že ZOD nedalo společnosti WOTAGEN

s. r. o. souhlas k využívání jeho nebytových prostor, neproběhla žádná předfaktura služeb ani s uvedenou firmou nikdy neprobíhala žádná spolupráce. Dále je třeba upozornit na skutečnost, že nájemní smlouva uzavřená mezi ZOD a J. K., doložená v rámci podání ZOD ze dne 14. 6. 2016, č. j. 2890967/16/3001-60563-707504, byla rovněž doložena v průběhu daňového řízení samotným žalobcem a vedena ve veřejné části spisu pod č. j. 2621459/16/3001-60563-707504. Obsah této smlouvy tak byl sice kromě veřejné části spisu nesprávně zařazen i ve vyhledávací části spisu, takové pochybení správce daně však nemohlo mít vliv na posouzení či hodnocení skutkového stavu posuzované věci.

79. Co se týče tvrzení o pozdním přeražení či zařazení listu vlastnictví k objektu ZOD v Hradčicích, v tomto případě opět soud neshledává pochybení, které by mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Správce daně původně vycházel toliko z veřejných zdrojů (viz zpráva o daňové kontrole), aniž by tuto skutečnost zaznamenal do spisu (tj. vytiskl výpis z internetových stránek). Posléze tento výpis pořídil a založil do spisu. Tato skutečnost rozhodně není projevem manipulace se spisem, nýbrž toliko pozdní snahou o precizaci některých procesních úkonů. Bez ohledu na to, zda byl původní postup správce daně chybný, byl předmětný výpis učiněn následně součástí daňového spisu a žalobce se s ním mohl seznámit. Nadto žalobce netvrdí, jak by mohla být uvedeným postupem zkrácena jeho práva, když skutečnosti obsažené v předmětné listině nepokládá v žádném ohledu za sporné.
80. Pozdní zařazení daňových přiznání samotného žalobce do veřejné části spisu soud opět považuje za pochybení správce daně, nicméně i zde se jedná o pochybení toliko formální, bez vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí. Daňová přiznání obsahovala skutečnosti žalobci známé (šlo ostatně o jeho daňová tvrzení), správce daně je měl evidentně při rozhodování k dispozici a pozdní zařazení do veřejné části spisu zjevně plynulo ze skutečnosti, že byla správci daně podána před zahájením daňové kontroly, a byla tudíž evidována odděleně.
81. Ponechání daňových přiznání společnosti WOTAGEN s. r. o. v neveřejné části spisu naproti tomu považuje soud za souladné se zákonem, neboť tyto listiny obsahují citlivé informace uvedené společností, které by správce daně nemohl bez jejího souhlasu volně žalobci poskytnout.
82. Souhrnně soud dodává, že prvostupňové a druhostupňové rozhodnutí tvoří jeden celek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2009, č. j. 1 Afs 88/2009-48, příp. rozsudek téhož soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 6 As 214/2016-33). Případné nedostatky prvostupňového rozhodnutí, jakož i prvostupňového řízení, může napravit odvolací orgán v řízení o odvolání. Jestliže se tedy žalobce mohl s některými listinami seznámit až v odvolacím řízení a žalobce nijak nekonkretizoval, jak přesně by mohl být tímto postupem zkrácen na svých právech, musí soud uzavřít, že veškeré procesní nedostatky spojené s vedením některých listin původně v neveřejné části daňového spisu byly následně žalovaným napraveny.

*Ke způsobu vyřizování stížností žalobce v daňovém řízení*

83. Žalobce dále namítá, že o jím podaných stížnostech bylo rozhodnuto buď neoprávněnou osobou, pozdě nebo vůbec. K takto ryze obecně formulované námitce zdejšímu soudu nezbyvá než s odkazem rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne

24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, opět konstatovat, že na zcela nekonkrétně uvedenou námitku může soud reagovat taktéž pouze v obecné rovině.

84. Soud v první řadě předesílá, že s ohledem na četnost a obsah podání žalobce, jakož i ostatní jím činěné úkony v průběhu daňového řízení vyplývající ze správního spisu považuje jednání žalobce za cíleně zvolenou obstrukční, zdržovací taktiku směřující k oddalování ukončení daňové kontroly za účelem uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, vyvolání zmatečnosti a nepřehlednosti daňového řízení a zvýšení pravděpodobnosti pochybení správce daně. Převládající argumentace žalobce jak v řízení před soudem, tak v řízení před správními orgány spočívá ve vyhledávání byť i marginálních, formálních procesních pochybení správce daně, jež vzhledem k rozsahu probíhající daňové kontroly, četnosti žalobcových podání a prováděného dokazování, hrozí. Žalobce z mnohdy toliko tvrzených, nikoli doložených či jakkoli opodstatněných tvrzení vyvozuje dalekosáhlé důsledky nezákonnosti a nepřezkoumatelnosti celého procesu daňového řízení.
85. Dle § 261 odst. 4 daňového řádu byl správce daně povinen veškeré stížnosti proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole vyřídit nejpozději do ukončení daňové kontroly. Revizí správního spisu zdejší soud neshledal, že by některá z žalobcem podaných stížností nebyla v této lhůtě vyřízena. Posledním úkonem týkajícím se vyřízení žalobcovy stížnosti správcem daně před vydáním zprávy o daňové kontrole bylo vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 13. 7. 2016 (tedy 7 dní před vydáním zprávy o daňové kontrole), č. j. 3256019/16/3001-00065-709134, jímž byl žalobce vyrozuměn o tom, že jeho stížnost ze dne 27. 6. 2016 byla posouzena jako nepřijatelná. Způsob vyřízení stížnosti nepovažuje zdejší soud ani za opožděný, ani za učiněný neoprávněnou osobou. V souladu se zákonem byla tato stížnost vyřízena jinou úřední osobou (E. J.) než tou, která se na napadeném postupu bezprostředně podílela (Ing. J. T.). Žalobcem podaná žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 27. 6. 2016, jež byla správcem daně doručena dne 15. 7. 2016, správcem daně nebránila v ukončení daňové kontroly ze dvou důvodů. Jednak se opět jednalo o obstrukční podání, jednak žalobce v žádosti uplatňoval námitky, které však byly svou povahou odvolacími námitkami proti očekávanému platebnímu výměru.
86. Stížnost sice představuje jakýsi univerzální prostředek ochrany daňového subjektu *de facto* před jakýmkoliv nezákonným jednáním správce daně v průběhu daňového řízení, z povahy věci však tento prostředek ochrany nemůže sloužit k ochraně před hodnocením právních otázek. Pro posuzovanou věc je stěžejní, že správní orgán posuzuje v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu podání daňového subjektu podle jeho skutečného obsahu, v důsledku čehož může být např. podání označené jako „stížnost“ či „žádost“ vyhodnoceno jako doplnění odvolacích důvodů. Právě tak tomu bylo v několika případech v odvolacím řízení právě posuzované věci. Nastane-li takový případ, pak platí, že je-li obsah podání označeného jako „stížnost“ či „žádost“ věcně posouzen v rozhodnutí o odvolání, není správce daně povinen vyřizovat taková podání jiným způsobem. Žalobce tak nemůže tvrdit, že o jeho stížnosti nebylo vůbec rozhodnuto.
87. Jak potvrdil Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71, existuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jež lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu). V

návaznosti na to potom v rozsudku ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016-32, tento soud uvedl, že stížnost a žádost o prošetření vyřízení stížnosti jsou svou povahou opravné prostředky subsidiární, zbytkové, které slouží k ochraně práv účastníků řízení, pokud zákon nepředpokládá uplatnění jiných opravných prostředků. Opravným prostředkem, který slouží účastníkům řízení k tomu, aby brojili proti skutkovým a právním závěrům učiněným správcem daně při daňové kontrole, respektive v dodatečném platebním výměru, je primárně odvolání ve smyslu § 109 a násl. daňového řádu.

88. Jelikož byly žalobcovy námitky v odvolacím řízení posouzeny, nemohlo postupem správce daně dojít k žádnému zkrácení žalobce na jeho právech.

*Hmotněprávní posouzení věci – zdaňovací období roku 2011*

89. Soud se dále zabýval námitkami směřujícími proti tomu, že žalovaný neuznal žalobci náklady uplatněné ve zdaňovacím období roku 2011 v celkové výši 1 860 000 Kč za dodávku prací spočívajících v montáži konstrukcí FVE společností WOTAGEN s. r. o. Tato společnost vystupovala jako subdodavatel žalobce, jenž byl dle smlouvy o narovnání ze dne 22. 7. 2011 povinen provést ve prospěch společnosti Chemoprojekt, a.s. právě montážní práce konstrukcí FVE.
90. Předmětem sporu je otázka, zda výše uvedené náklady je možno ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, resp. zda žalobce splnění podmínek uvedených v citovaném ustanovení dostatečně prokázal.
91. K rozdělení důkazního břemene je třeba poukázat na znění § 92 daňového řádu, dle kterého „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
92. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém

subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95; všechny zde citované nálezy Ústavního soudu jsou dostupné na <http://nalus.usoud.cz/>).

93. Krajský soud ve svém předchozím rozsudku dospěl k závěru, že žalobce neprokázal faktickou realizaci plnění žalobcem deklarovaným způsobem. Tento závěr však nebylo možné při novém projednání věci bez dalšího převzít, neboť na posouzení dané otázky mají zásadní vliv dva dílčí závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené ve zrušujícím rozsudku. Předně Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu zabývat se okruhem námitek týkajících se dokladů předložených společností Chemoprojekt, a.s., kterými se zdejší soud nezabýval z důvodu svého (podle názoru Nejvyššího správního soudu nesprávného) závěru o jejich opožděnosti. V druhé řadě se Nejvyšší správní soud neztotožnil s argumentem, že by uvedení FVE do provozu v roce 2010 zpochybňovalo další montážní práce v roce 2011.
94. Soud předně zdůrazňuje, že v rámci soudního přezkumu může aprobovat pouze ty důvody neuznání nákladů, které se zakládají na pochybnostech jasně sdělených žalobci v průběhu daňové kontroly, respektive daňového řízení. Pouze u takových pochybností lze totiž hovořit o přechodu důkazního břemene zpět na daňový subjekt ve smyslu shora citované judikatury. A pouze takové pochybnosti je v rámci svého důkazního břemene daňový subjekt povinen vyvracet.
95. Správce daně v průběhu daňové kontroly zpochybnil to, že u nákladů na montážní práce v roce 2011 žalobce neprokázal, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (viz str. 43 zprávy o daňové kontrole, str. 5 výzvy k prokázání skutečností ze dne 27. 5. 2014, str. 4 výzvy k prokázání skutečností ze dne 25. 9. 2015 nebo str. 20 seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 3. 5. 2016), respektive neprokázal provedení montážních prací (viz str. 44 zprávy o daňové kontrole či str. 4 výzvy k prokázání skutečností ze dne 25. 9. 2015). Správce daně tedy zjevně zpochybňoval to, že by plnění bylo vůbec poskytnuto. Skutečnost, že bylo poskytnuto právě společností WOTAGEN s. r. o., zpochybnil až žalovaný v napadeném rozhodnutí, a to navíc pouze okrajově („a už vůbec nelze z daného dedukovat, že práce byly provedeny společností WOTAGEN s. r. o.“). Jelikož v otázce toho, zda byla společnost WOTAGEN s. r. o. skutečným dodavatelem daného plnění nebyly vzneseny žádné konkrétní pochybnosti, nemohlo dojít v této otázce k přenosu důkazního břemene na žalobce. Závěr správce daně a žalovaného o neunesení důkazního břemene ve vztahu k dané transakci se tak může týkat pouze toho, zda žalobce prokázal to, že montážní práce byly provedeny a že byl daný náklad vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
96. Po novém posouzení věci soud dospěl k závěru, že žalobce prokázal, že deklarované montážní práce byly na FVE Letkov v roce 2011 provedeny a že byly provedeny za

účelem udržení zdanitelných příjmů. Závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem je proto nezákonný.

97. Jak uvedl Nejvyšší správní soud, realizaci předmětných prací nezpochybňuje skutečnost, že FVE Letkov byla dokončena a předána již v roce 2010. Dokončení díla totiž nebrání provedení dalších prací spočívajících k optimalizaci provozu (nikoliv dokončení) díla. Z dohody o narovnání ze dne 22. 7. 2011, jejích příloh a z e-mailové korespondence mezi žalobcem a společností NOBILITY SOLAR PROJECTS a.s. plyne, že optimalizace provozu měla spočívat v přeskládání různých typů panelů. Přeskládání žalobce zdůvodnil požadavkem odběratele na vytvoření optimálních funkčních celků s tím, že původně byly montovány v pořadí, v jakém byly přivázeny. Toto vysvětlení se soudu jeví jako věrohodné a odpovídá průběhu událostí (daná skutečnost zcela jistě mohla být předmětem sporu o to, zda se jedná o vadu díla, čemuž odpovídá uzavřená dohoda o narovnání). Z předložených leteckých snímků pak plyne, že k přeuspořádání panelů skutečně došlo. Ačkoliv nelze ze snímků určit, kdy přesně k tomu došlo, tento důkaz nelze hodnotit izolovaně, nýbrž právě ve spojení s ostatními listinnými důkazy (dohoda o narovnání spolu s přílohami, předávací protokol, faktura, příkaz k úhradě, bankovní výpisy z účtu společnosti Chemoprojekt, a. s. či e-mail adresovaný žalobci Mgr. J. F., LL.M., advokátem), z nichž jasně plyne, že k tomu muselo dojít na přelomu července a srpna 2011.
98. Zároveň soud konstatuje, že náklad vynaložený na uvedené práce byl nákladem vynaloženým za účelem udržení zdanitelných příjmů. Z dohody o narovnání je patrné, že žalobce zajistil provedení daných prací z důvodu, aby zabránil soudnímu sporu. Ten by sice mohl vést k vyplacení části původně sjednané a fakturované ceny díla (a případně smluvní pokuty) žalobci, ale mohl by také vést k tomu, že by žalobce naopak byl povinen zaplatit smluvní pokutu společnosti Chemoprojekt, a. s. Dohoda o narovnání tak byla zjevně uzavřena ze strany žalobce s cílem zajistit udržení zdanitelného příjmu, byť na něj měl dle svého přesvědčení nárok i tak. Náklady vynaložené v důsledku toho žalobcem na to, aby předmětné práce provedl jeho dodavatel tak sice neodrážely žádný nový příjem, zajišťovaly však udržení příjmu dle faktur vystavených žalobcem společnosti Chemoprojekt a.s. v roce 2010.
99. Co se týče výpovědi svědka O., ta sice provedení montážních prací v roce 2011 nepotvrzuje, nicméně ani nevyvrací. Svědek sice potvrdil dokončení díla v roce 2010, nicméně jak již soud uvedl, dokončení díla nebránilo provedení dalších prací v roce 2011 za účelem optimalizace FVE.

## V. Shrnutí a náklady řízení

100. Soud z výše uvedených důvodů ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
101. Výrok o náhradě nákladů řízení o žalobě i kasační stížnosti vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení žalobce sestávají ze zaplacených soudních poplatků ve výši 8 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce

žalobce. Odměna zástupce činí dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a), d), g) a k) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za deset úkonů právní služby (příprava a převzetí věci, sepsí žaloby, sepsí kasační stížnosti, účast u pěti jednání soudu a sepsí dvou písemných podání ve věci samé) 10 x 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 10 x 300 Kč. Jelikož je zástupce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o částku odpovídající této dani, tj. o 7 140 Kč. Celková výše nákladů řízení žalobce tak činí 49 140 Kč.

102. Soud nepřiznal žalobci náhradu nákladů řízení za některé úkony právní služby spočívající v sepsí písemných podání, které žalobce vyúčtoval. Replika žalobce ze dne 5. 1. 2018 neobsahovala prakticky žádnou argumentaci, a proto ji soud nepovažoval za samostatný úkon právní služby. Replikou bylo fakticky až podání ze dne 31. 5. 2019, jehož sepsí soud naopak vyhodnotil jako úkon právní služby. Rozšíření žaloby ze dne 18. 4. 2018 bylo vyhodnoceno jako samostatná žaloba proti novým rozhodnutím žalovaného, a její sepsí proto může být jedině nákladem tohoto nového žalobního řízení. Vyjádření ze dne 15. 7. 2021, 11. 8. 2021 a 23. 11. 2021 soud vyhodnotil jako jediný úkon právní služby, neboť neshledal objektivní důvod pro to, aby tato podání byla činěna samostatně, byl-li navíc pro hodnocení důkazů i navrhování nových důkazů prostor primárně v rámci ústního jednání. Náklady na to, aby takováto podání byla sepsána samostatně, soud nepovažuje za účelné vynaložené. Naproti tomu soud musel přiznat žalobci náhradu nákladů řízení i za dva jím výslovně neúčtované úkony právní služby (dvě jednání před soudem), neboť provedení těchto úkonů bylo zřejmé z obsahu soudního spisu a tímto postupem nedošlo k překročení návrhu žalobce (žalobce celkem na náhradě nákladů řízení požadoval 57 368 Kč).

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Kasační stížnost je nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 14. prosince 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.  
předsedkyně senátu