



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Oulíkové, soudkyně Mgr. Martiny Kotouček Mikoláškové a soudce Mgr. Miroslava Makajeva ve věci

žalobkyně: **ROJAPLAST s.r.o.**, IČO 27133974,  
sídlem Bohouňovice 79, Kolín,

zastoupená advokátem Mgr. et Mgr. Bedřichem Fialou,  
se sídlem Politických vězňů 98, Kolín,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,  
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,  
o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2020, č. j. 44577/20/5200-11432-709409,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2020, č. j. 44577/20/5200-11432-709409, se ruší v rozsahu, v němž jím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí o stanovení penále ve výši 151 544 Kč dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 8. 10. 2018, č. j. 4462426/18/2111-50521-205670, a věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2020, č. j. 44577/20/5200-11432-70940 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí - dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále též jen „správce daně“) ze dne 8. 10. 2018, č. j. 4462426/18/2111-50521-205670 (dále též jen „dodatečný platební výměr“). Uvedeným

dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob (dále též jen „DPPO“) za rok 2015 ve výši 757 720 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 151 544 Kč.

2. Žalobkyně předně namítala, že správce daně postupoval nezákonně, když namísto výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), zahájil daňovou kontrolu DPPO. Z napadeného rozhodnutí i z výsledků kontrolního zjištění vyplývá, že tak správce daně učinil na základě podkladů získaných z předešlé daňové kontroly daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). V případě, že se správce daně na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen o tom daňový subjekt zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového přiznání (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55). Tak správce daně nepostupoval, a proto jsou rozhodnutí daňových orgánů nezákonná. Automatické přistoupení k daňové kontrole je nejen zneužitím vrchnostenského postavení správce daně a porušením § 5 odst. 1 a 3 daňového řádu, nýbrž i § 7 odst. 2 daňového řádu, neboť žalobkyni bylo stanoveno penále. V případě výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nehrozilo zmaření výsledků daňové kontroly, neboť správce daně již „znal“ účetní doklady žalobkyně z kontroly DPH.
3. Žalobkyně dále nesouhlasila s názorem žalovaného, že důkazní břemeno ohledně nezbytnosti vynaložených nákladů nese striktně daňový subjekt. Vždy je nutno vycházet z konkrétních okolností daného případu a zabývat se mírou, do jaké lze po daňovém subjektu spravedlivě požadovat unesení důkazního břemene (viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82). Správce daně žalobkyni neuznal náklad spočívající ve vyplacených provizích K. K. na základě jednotlivých faktur za zprostředkování obchodu. Žalobkyni se však jeho činnost subjektivně jevila jako zprostředkovatelská, a považovala proto související náklad za nezbytný k dosažení zisku. Bez činnosti K. K. by nevykonávala prodej zprostředkovaného zboží, a tudíž by ani nevznikl zdaněný zisk. Až z rozsudku Krajského soudu v Praze ve věci sp. zn. 3 T 68/2019 vyplynulo, že se K. K. dopustil podvodu a žalobkyně sloužila pouze jako „nástroj“. Poté, kdy žalobkyně zjistila nesrovnalosti, mu již neuhradila faktury a domáhala se náhrady škody. Pokud by K. K. nevykonával zprostředkovatelskou činnost, neměla by žalobkyně důvod od něj požadovat náhradu škody, kterou zdanila. Trvá proto na tom, že provize K. K. byla v té době hrazena oprávněně, a proto měla být jako nákladová položka žalovaným uznána. Žalobkyně navrhl, aby bylo soudní řízení z důvodu probíhajícího trestního řízení přerušeno, neboť skutková zjištění z trestního řízení úzce souvisí s tímto řízením. Žalobkyně též odkázala na závěry rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 9. 2003, sp. zn. 15 Ca 98/2002, a uvedla, že její účetnictví svědčí o její poctivosti, jinak by tomu bylo v případě, kdyby za celou dobu své existence provedla pouze tento obchod. Žalobkyně proto nerozumí tomu, proč právě rozsáhlá a fakticky uhrazená činnost K. K. nemá být uznatelným nákladem na dosažení zisku. Žalobkyně namítá přímý rozpor mezi stanoviskem správce daně ze dne 18. 9. 2018 a rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, ohledně potřebné míry k prokázání tvrzených skutečností.
4. Dle názoru žalobkyně jsou rozhodnutí orgánů finanční správy též nepřezkoumatelná. Správce daně neprovedl hodnocení důkazů v souladu s § 102 odst. 4 daňového řádu, a to ani ve „Výsledcích kontrolního zjištění“ ze dne 18. 7. 2018, jak tvrdil. Mohl tak jen stěžít

kvalifikovaně zpochybnit žalobkyní prokazované skutečnosti. Pokud správce daně po předložení všech relevantních důkazů opakoval, že tvrzení žalobkyně nevěří a že neprokázala oprávněnost nákladů na K. K., pak jí měl také sdělit, jak může tyto pochybnosti odstranit, což neučinil (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2019, č. j. 9 Afs 103/2018-41). Pokud tyto úvahy v rozhodnutí správce daně chyběly, žalobkyně proti nim nemohla brojit v odvolacím řízení. Žalovaný se pak s odvoláním žalobkyně vypořádal pouze po právní stránce, nezabýval se však správností „*důkazních závěrů*“ správce daně, čímž porušil apelační princip.

5. Závěrem žalobkyně namítla vady při doručování. Správce daně doručil dodatečný platební výměr pouze žalobkyni, ačkoliv měla zmocněnce. Žalovaný pak napadené rozhodnutí zaslal pouze novému zástupci žalobkyně, a žalobkyni nikoli. Přinejmenším jeden z orgánů finanční správy tak rozhodnutí doručoval v rozporu se zákonem.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl. Uvedl, že řízení na DPH má odlišný předmět a okruh rozhodných skutečností, než je tomu v případě řízení DPPO. Za takto nastolené situace by aplikace výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu byla předčasná, jelikož dokazování v řízení na DPPO bylo vedeno ve věci souvislosti výnosů a neprokázaných nákladů dle ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též jen „ZDP“), pro které v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též jen „zákon o DPH“), neexistuje obdobné ustanovení. Přestože na základě vyhledávací činnosti před zahájením daňové kontroly DPPO a z výsledků daňové kontroly DPH existovaly indicie nasvědčující tomu, že daňová povinnost vykázaná v řádném daňovém přiznání není správná, správce daně nedisponoval v souvislosti se ZDP důkazy o nutnosti doměření daně, a z toho důvodu přistoupil s ohledem na komplexnost tohoto postupu k zahájení daňové kontroly DPPO za zdaňovací období roku 2015. V rámci této daňové kontroly pak využil důkazní prostředky z kontroly na DPH. Postup správce daně byl zcela v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu. Správnost tohoto postupu osvědčují závěry kontroly na DPPO, která sice dospěla ke shodným závěrům s kontrolou na DPH na straně nákladové, avšak na straně výnosové byly závěry zcela odlišné. Námitka prokázání oprávněnosti zahrnutí nákladů do nákladů daňově účinných je namítána nově až v žalobě. Žalobkyně v daňovém řízení neprokázala věrohodnými důkazními prostředky uskutečnění tvrzených výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a zdržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP tak, jak je deklarováno na sporných fakturách přijatých od společnosti DnD Trading s.r.o. (v této věci se spor nevedl a nevede) a od zprostředkovatele K. K. Důkazního břemene žalobkyni nemůže zprostit ani skutečnost, že k pochybnostem o oprávněnosti uplatněných výdajů (nákladů) mohlo přispět nezákonné jednání třetí osoby. Již v průběhu daňové kontroly se žalobkyně vyjadřovala, že spoléhala na informace od zprostředkovatele K. K., to však nic nemění na skutečnosti, že žalobkyně fakturovala jednotlivé deklarované obchodní případy a zahrnula jednotlivé částky do základu daně. Pakliže bude prokázáno zavinění třetí osoby, má žalobkyně zákonné možnosti, jak vzniklou škodu vymáhat mimo daňového řízení. Žalobkyně navíc nezpochybňovala závěry o daňové ne/účinnosti nákladů za zprostředkování, ale požadovala snížit výsledek hospodaření v souladu s § 23 odst. 4 písm. e) ZDP ve výši těchto neuznaných nákladů. Podmínkou pro aplikaci tohoto ustanovení ZDP je prokázání souvislosti výnosů a neuznaných nákladů. Tato souvislost však v případě fakturovaného zprostředkování prokázána nebyla.

7. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou nepřezkoumatelnosti. Z napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, co jej vedlo k výroku rozhodnutí, přičemž na všechny klíčové námitky reagoval. Správce daně postupoval zcela v souladu se základním cílem správy daní, který je zakotven v § 1 odst. 2 daňového řádu, neboť činil ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu opatření potřebná ke správnému zjištění a stanovení daně, a v průběhu daňového řízení si obstaral i dostatečný počet důkazních prostředků. Dle žalovaného správce daně nepožadoval po žalobkyni tzv. „*nesplnitelný důkazní standard*“, nýbrž postupoval v souladu se zákonem, jestliže ji vyzval k prokázání předmětných skutečností za účelem odstranění konkrétních důvodných pochybností. Co se týče hodnocení důkazů, všechny předložené doklady správce daně posoudil a ve *Zprávě o daňové kontrole* uvedl, proč neosvědčil konkrétní důkazní prostředky za důkazy. Správce daně se se všemi skutečnostmi a námitkami žalobkyně zabýval a hodnotil všechny důkazní prostředky doložené žalobkyní i získané vlastním šetřením. Orgány finanční správy nevybočily ze zákonných mezí a po celou dobu postupovaly v souladu se základními zásadami daňového řízení a právními předpisy.
8. Co se týče zastupování žalobkyně daňovým poradcem Ing. Radimem Dvořákem, z plné moci ze dne 21. 5. 2018 plyne, že byla udělena pouze pro daňovou kontrolu, která byla ukončena dne 4. 10. 2018 projednáním zprávy o daňové kontrole. Rozhodnutí o vyměření nebo doměření daně jsou výsledkem řízení nalézacího, byť jsou do něj promítnuty výsledky daňové kontroly. Správce daně proto nepochybil, pokud dodatečný platební výměr doručil pouze žalobkyni. Co se týče doručení napadeného rozhodnutí zástupci žalobkyně JUDr. Václavu Luřchovi, i v tomto případě

postupoval žalovaný v souladu se zákonem, neboť generální plná moc byla správci daně doručena dne 22. 11. 2018. Vzhledem k rozsahu zmocnění mu bylo zasláno i napadené rozhodnutí.

9. K námitce týkající se účetního vztahu žalobkyně ke K. K. žalovaný uvedl, že v rámci daňové kontroly bylo ověřeno, že náklady na základě fakturace od zprostředkovatele K. K. byly žalobkyní uhrazeny, byly jako daňově účinné zahrnuty do výsledku hospodaření, projevíly se v základu daně a ve výši daně. Pokud žalobkyně neprokázala, jaké konkrétní služby jí byly poskytnuty, tedy, co konkrétně zprostředkovatel K. K. učinil ke splnění svého závazku vyplývajícího se smlouvy o zprostředkování a jakými konkrétními úkony se tak stalo, nelze dospět k závěru, že částky příjmů (výnosů) přímo souvisejí s takovými neuznanými náklady. Jelikož v případě fakturovaných nákladů za zprostředkování od K. K. nelze s ohledem na výše uvedené definovat přímou souvislost s obchodními případy nákupu a prodeje zboží, není naplněna podmínka § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Správce daně, resp. žalovaný, vycházeli ze zákonných předpokladů tohoto ustanovení a ověřovali jím stanovenou podmínku přímé souvislosti neuznaných nákladů a výnosů. V případě neuznaných nákladů za zprostředkování přímou souvislost definovat nelze, a proto nebylo možné k aplikaci předmětného ustanovení přistoupit. Žalovaný neshledal přímou souvislost ověřovaných výdajů (nákladů) s dosaženými příjmy (výnosy), vůči kterým jsou tyto výdaje (náklady) uplatňovány. Nic na tom nezmění ani skutečnost, že žalobkyně v následujícím období osobě K. K. náhradu škody vyfakturovala a zprostředkovatel K. K. fakturu uhradil. Žalovaný nesouhlasil s požadavkem žalobkyně na přerušení řízení po dobu trestního řízení, neboť je přesvědčen, že trestní řízení, které se netýká přímo žalobkyně, nemůže mít vliv na rozhodování soudu. Navíc žalobkyně danou skutečnost vyřešila fakturací náhrady škody.

10. Žalobkyně v replice ze dne 9. 7. 2021 doplnila, že žalovaný svým odkazem na kontrolu DPH potvrzuje, že kontrola DPPO byla zahájena v přímé reakci na tuto kontrolu. Úvaha žalovaného, že by byla výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu předčasná, je nesprávná. Dle žalobkyně žalovaný odmítá připustit, že dokazování je již samotnou „fází“ daňové kontroly. Tím, že správce daně přistoupil rovnou a bez dalšího k daňové kontrole, zapříčinil nezákonnost rozhodnutí a odlišný konečný důsledek celé věci. Kromě samotného doměření daně bylo žalobkyni doměřeno penále. Právě na tento případ dopadá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53. Žalobkyně ve vztahu k otázce unesení důkazního břemene namítla, že z rozhodnutí orgánů finanční správy nelze zjistit, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídily, o které důkazy opřely svá skutková zjištění a jak věc posoudily po právní stránce. Proto jsou napadená rozhodnutí dle žalobkyně nepřezkoumatelná. Žalobkyně nezpochybňuje rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 104/2006-73, žalovaný však opomíjí, že ač je hodnocení důkazů volné, musí být daňový subjekt s výsledky takového hodnocení v konečném rozhodnutí obeznámen. To však v napadených rozhodnutích chybí. Orgány finanční správy dostatečně nevysvětlily, proč neuznávají náklad na zprostředkovatelskou činnost K. K. Žalobkyně již v žalobě vylíčila, že se sama zabývá primárně velkoobchodem se zahradním nábytkem a s porcelánem nikdy neobchodovala. Jednalo se o obchod K. K. finančně zajišťovaný žalobkyní, což vyplynulo i z provedeného dokazování v trestní věci. Žalobkyně již objektivně nemá jinou možnost, jak by více a lépe prokázala skutečnost, že by ona sama s porcelánem nikdy neobchodovala, a bez zprostředkovatelské činnosti K. K. by proto ani nedosáhla žádného zisku. Je nelogické, aby žalobkyně fakticky platila (což prokazuje) za zprostředkovatelskou činnost, bez které by se (dle názoru žalované) bývala při dosahování zisku obešla.
11. Žalobkyně v podání ze dne 25. 4. 2022 doložila rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 7. 2. 2022, č. j. 6 To 14/2021-3298, a poukázala na závěry vrchního soudu s tím, že K. K. byl zprostředkovatelem, bez jeho činnosti by nedosáhla zisku a vystavené faktury za jeho zprostředkovatelskou činnost hradila.
12. Žalovaný v triplice ze dne 25. 5. 2022 uvedl, že trestní řízení se netýkalo přímo žalobkyně, nýbrž zprostředkovatele, a proto nemůže mít na rozhodování soudu vliv. Správní soud není vázán

rozhodnutím trestního soudu. To, že byla či nebyla odsouzena obchodní společnost vystupující jako členek určitého obchodního řetězce, neznamená, že tato skutečnost vyviní žalobkyni z povinnosti prokázat jí tvrzené skutečnosti v daňovém řízení. Pakliže bude prokázáno zavinění třetí osoby, má žalobkyně zákonné možnosti, jak po této osobě vzniklou škodu vymáhat, k čemuž i došlo. V takové situaci nelze přistoupit k aplikaci § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Na závěry správce daně nemá rozsudek v trestní věci vliv, protože i když je v něm konstatováno, že K. K. uzavřel smlouvu na zprostředkování, ve skutečnosti byl sám osobou ovládající odběratele v Maďarsku. Žalovaný zdůrazňuje, že v dané věci není předmětem sporu prokázání nákladů, nýbrž naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Současně nelze odhlédnout od rozdílně zjištěného skutkového stavu v daňovém a trestním řízení, který vyplývá z odlišně nastavených principů obou řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011-71). Žalovaný proto pokládá odkaz na trestní rozsudek za irelevantní.

13. Žalobkyně v kvadruplice ze dne 14. 6. 2022 uvedla, že již odkazovaný rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 8 Af 5/2015-82 vyvrací názor žalovaného, že by žalobkyně neměla prokázat účelnost zprostředkovatelské činnosti K. K. Trestní rozsudek pravomocně deklaruje, že tuto činnost skutečně prováděl a žalobkyně mu za ni platila. Ve zbytku nesouhlasila s vyjádřením žalovaného a setrvala na svých žalobních tvrzeních.
14. Při jednání soudu dne 20. 4. 2023 setrvali účastníci na svých procesních stanoviscích. Soud provedl důkaz rozsudky Krajského soudu v Praze sp. zn. 3 T 68/2019, Vrchního soudu v Praze č. j. 6 To 14/2021-3298 a usnesením Nejvyššího soudu sp. zn. 6 Tdo 713/2022, z nichž vyplynulo, že se žalobkyně stala obětí podvodu organizovaného K. K. aj. K., jehož podstatou bylo zapojení žalobkyně do podvodu na DPH při obchodu s porcelánem (jehož cena byla v hrubém nepoměru k jeho kvalitě). Žalobkyně pak z tohoto podvodu měla mít zisk v podobě nadměrného odpočtu na DPH, přičemž část tohoto zisku měla prostřednictvím právě smlouvy o zprostředkování proplatit K. K. Z obou rozsudků vyplývá, že žalobkyně o své účasti na podvodu nevěděla. Soud dále provedl důkaz rozhodnutím správce daně ze dne 17. 5. 2021, č. j. 2776125/21/2111-50521-205670, z něž vyplynulo, že žalobkyni byla prominuta část stanoveného penále ve výši 113 658 Kč. Další dokazování soud neprováděl, neboť ostatní navržené listiny jsou buď součástí správního spisu, jímž se dokazování neprovádí, nebo (v případě faktury žalobkyně č. 36916 a dohody o zápočtu pohledávek a závazků ze dne 25. 2. 2016) nejsou pro posouzení věci podstatné – pro posouzení projednávané věci je nerozhodné, jakým způsobem žalobkyně a K. K. své vztahy následně uspořádaly. Soud rovněž neprovedl navržený výslech K. K., jelikož jej pokládá za nadbytečný – K. K. byl vyslechnut již v daňovém řízení (v rámci kontroly DPH), soud má k dispozici rovněž rekapitulace jeho výpovědí z řízení trestního a žalobkyně sama uvedla, že by patrně neuvedl žádné nové skutečnosti. Za této situace soud nevidí důvod k jeho dalšímu výslechu.

### **Průběh správního řízení a obsah správního spisu**

15. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně uzavřela dne 27. 8. 2015 rámcovou kupní smlouvu s maďarskou společností Dilings, Kft., na dodání a převedení vlastnického práva ke zboží – porcelánovému nádobí. Spis dále obsahuje smlouvu o zprostředkování ze dne 1. 9. 2015 uzavřenou s K. K., který se zavázal žalobkyni zprostředkovat uzavření smlouvy o spolupráci s třetí osobou, konkrétně se společností Dilings, Kft. Žalobkyně měla dle smlouvy povinnost za zprostředkování uzavření smlouvy o spolupráci zaplatit provizi (bod 2.2 smlouvy) ve výši 50 % ze všech zisků před zdaněním, a to ze všech obchodů z této smlouvy vyplývajících (bod 3 smlouvy). Ke zprostředkování smlouvy o spolupráci mělo dojít nejpozději ve lhůtě 2 měsíců od podpisu smlouvy (bod 2.3 smlouvy). Součástí spisu jsou i faktury dodavatele K. K. č. 20150009, 20150010, 20150012, 20150015, 20150016 za zprostředkování prodeje zboží. K. K. při místním šetření dne 14. 1. 2016 vypověděl, že obchodní spolupráce s žalobkyní začala v září roku 2015, kdy jej zároveň oslovila společnost DnD Trading s.r.o. s žádostí o zprostředkování obchodu do  
  
Maďarska. S žalobkyní sepsal na začátku září 2015 smlouvu o zprostředkování obchodu mezi žalobkyní a maďarskou společností Dillings, Kft. Zboží dodávala žalobkyni společnost DnD Trading s.r.o. K. K. byly žalobkyní uhrazeny všechny faktury s výjimkou dvou prosincových z důvodu zadržení DPH.
16. Správce daně zahájil u žalobkyně dne 12. 2. 2018 daňovou kontrolu DPPO za zdaňovací období 2015, a to konkrétně kontrolu základu daně ve výši 26 257 914 Kč uvedeného

v řádném daňovém přiznání ze dne 28. 5. 2016. Správce daně žalobkyni následně vyzval *Výzvou k prokázání skutečností* ze dne 23. 4. 2018, č. j. 2392138/18/2111-60561-205928, k prokázání oprávněnosti uplatnění nákladů na základě faktur přijatých mj. od dodavatele K. K. v celkové částce 3 987 125 Kč. Žalobkyně tuto částku uplatnila v daňově účinných výdajích (nákladech) za zdaňovací období 2015. Správce daně ovšem ve Výzvě uvedl, že rámcová kupní smlouva mezi společností Dilings, Kft., byla uzavřena dříve než smlouva o zprostředkování s K. K., a proto nastaly pochybnosti, zda bylo plnění uskutečněno tak, jak bylo uvedeno v dokladech (smlouvě). Žalobkyně v odpovědi ze dne 16. 5. 2018 uvedla, že se dozvěděla až z trestních řízení vedených s K. K., že je obětí podvodu, a nelze očekávat, že bude schopna předložit „nějaké převratné informace, kterými by prokazovala uskutečnění obchodních případů, které jsou předmětem dokazování“. Dále žalobkyně odkázala na § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, neboť i v jejím případě byl nákup jednotlivých položek zboží vždy neprodleně vyfakturován a zaúčtován ve prospěch zdanitelných výnosů, tedy, položky zboží nakoupené od DnD Trading s.r.o. byly ihned s příslušnou obchodní marží vyfakturovány odběrateli Dilings, Kft. Správce daně vydal dne 18. 7. 2018 „*Výsledek kontrolního zjištění*“, v němž uvedl, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP na základě faktur od společnosti DnD Trading s.r.o., a od dodavatele K. K., a proto zvýšil výsledek hospodaření o neprokázané náklady za dodávky zboží v celkové výši 91 603 061 Kč a v souladu s § 23 odst. 4 písm. e) ZDP současně snížil výsledek hospodaření o částku přímo související s neuznanými náklady ve výši 87 615 936 Kč, tj. ve výši těchto nákladů za dodávky zboží. Žalobkyně reagovala vyjádřením ze dne 2. 8. 2018, ve kterém nesouhlasila s posouzením výdajů (nákladů) za zprostředkování prodeje zboží, neboť se dle jejího názoru jednalo o výdaje přímo související s příjmy (výnosy) za prodej zboží, a měl být uplatněn § 24 odst. 1 ZDP. Ke změně výsledků však nedošlo. Správce daně následně vydal dne 4. 10. 2018 *Zprávu o daňové kontrole*, č. j. 3167870/19/2103-60562-205633 (dále též jen „Zpráva o daňové kontrole“). Po provedené kontrole byl základ daně z příjmů za zdaňovací období 2015 zvýšen celkem o částku 3 987 125 Kč a daň z příjmu právnických osob byla doměřena ve výši 757 720 Kč. Daňová kontrola DPPPO byla ukončena dne 11. 9. 2018. Následně byl vydán dodatečný platový výměr.

17. Soud dále zjistil, že správce daně u žalobkyně zahájil dne 20. 11. 2015 kontrolu DPH za zdaňovací období září až prosinec 2015. V průběhu daňové kontroly správci daně vznikly pochybnosti ohledně uplatněného nároku na odpočet DPH na základě přijatých faktur od společnosti DnD Trading s.r.o., za nákup porcelánu, a K. K. za zprostředkování prodeje zboží. Správce daně konkrétně u zprostředkovatele K. K. dospěl k závěru, že u přijatých zdanitelných plnění za zprostředkování prodeje nebyla naplněna hmotněprávní podmínka, tedy že by tato plnění byla uskutečněna tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech, a to ze shodných důvodů, jaké byly uvedeny i ve Zprávě o daňové kontrole DPPPO za zdaňovací období 2015 (např. datace smluv, přítomnost u podpisu smlouvy, neprokázání uskutečnění „podkladových“ obchodů). Daňová kontrola DPH za zdaňovací období 2015 byla ukončena v prosinci 2017.

### Posouzení věci krajským soudem

18. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přičemž shledal, že se jedná o žalobu věcně projednatelnou.

19. V dalším kroku soud přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Po přezkumu napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žaloba je zčásti důvodná.
20. Žalobkyně předně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, potažmo rozhodnutí správce daně. Z § 102 odst. 4 daňového řádu vyplývá, že „[V] odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.“
21. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, „nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky a dopustí se (toliko) dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat. Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námítky jako celek neobstojí“.
22. V projednávané věci je zřejmé, že se orgány finanční správy argumentací žalobkyně zabývaly a neshledaly ji důvodnou. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole dostatečně vysvětlil, z jakých důkazních prostředků při daňové kontrole DPPO vycházel (mj. smlouvy, faktury, protokol o ústním jednání s K. K.). Stejně tak odůvodnil, jaké pochybnosti mu v souvislosti s předloženými důkazními prostředky vznikly. Co se týče smlouvy o zprostředkování, ta byla dle data uzavřena až po rámcové smlouvě žalobkyně s kupující maďarskou společností Dilings, Kft., a proto správci daně vznikly důvodné pochybnosti, že plnění nebylo uskutečněno tak, jak bylo uvedeno ve smlouvě o zprostředkování (viz str. 12 a 13 Zprávy o daňové kontrole). Stejně tak se správce daně zabýval výpovědí K. K., přičemž pochybnosti vyplývaly zejména z jeho výpovědi ohledně doby uzavření smlouvy o zprostředkování a skutečnosti, zda byl přítomen podpisu smluv (viz str. 12 Zprávy o daňové kontrole). Dle správce daně neměly dostatečnou vypovídající hodnotu ani předložené faktury za zprostředkování prodeje. Předmět plnění byl vymezen neurčitě, tj. nebylo možné zjistit konkrétní provedenou činnost K. K., a i částka byla stanovena jako celková částka za zprostředkování, aniž by bylo zřejmé, ke kterému případu se částka vztahuje a jakým způsobem byla stanovena (viz str. 22 Zprávy o daňové kontrole). Správce daně rovněž vysvětlil, že prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je třeba respektovat soulad skutečného stavu s formálním, a proto ani perfektní doklady nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění nákupu zboží, není-li prokázáno, že došlo k uskutečnění plnění dodavatelem uvedeným na dokladu, v uvedeném rozsahu a v deklarované výši (viz např. str. 15 Zprávy o daňové kontrole). Soud neshledal nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně a napadeného rozhodnutí ani ohledně

posouzení věci po právní stránce. Správce daně vysvětlil, proč dospěl k závěru o neprokázání oprávněnosti uplatněných výdajů (nákladů) za zprostředkování od dodavatele K. K. (viz str. 22 a násl. Zprávy o daňové kontrole). Stejně tak se vyjádřil k argumentaci žalobkyně ohledně aplikace § 23 odst. 2 písm. zc) ZDP (viz str. 14 Zprávy o daňové kontrole) a § 23 odst. 4 písm. e) ZDP (viz str. 21 Zprávy o daňové kontrole).

23. Soudu dále není zřejmé, proč by měl žalovaný napadeným rozhodnutím porušit apelační princip. Podle tohoto principu odvolací daňový orgán, pokud má napadené rozhodnutí správce daně za nezákonné nebo nesprávné, může sám tyto vady napravit, a to včetně nového zjištění skutkového stavu (viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 -52). Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný považoval

rozhodnutí správce daně za nezákonné nebo nesprávné. Dle názoru soudu žalovaný přezkoumal rozhodnutí správce daně v intencích daňového řádu, přičemž dospěl ke stejným závěrům jako správce daně. To zároveň neznamená, jak namítala žalobkyně, že se žalovaný v takovém případě zabýval pouze právní, a nikoli skutkovou stránkou věci (viz body 43 a 44 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný zabývá např. výpovědí K. K. nebo jeho vztahem ke společnosti Dillings). Pokud žalobkyně v žalobě namítala, že v odvolání nemohla brojit proti úvahám správce daně ohledně hodnocení důkazů, neboť ty měly v rozhodnutí správce daně chybně, z odvolání ze dne 12. 12. 2018 vyplývá pravý opak, neboť žalobkyně přesně proti těmto úvahám brojila, když se např. v reakci na pochybnosti správce vzniklé v důsledku datace předmětných smluv (viz bod 16 rozsudku) pokoušela vysvětlit, že spolupráce podnikatelů nemusí nutně být realizována až po podpisu smluvních vztahů. Jestliže žalobkyně zpochybňovala konkrétní argumentaci, kterou správce daně předstřel, musela s ní být logicky seznámena a porozumět jí. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí řádně vypořádal i s odvolacími námitkami žalobkyně a uvedl, proč je nepovažuje za důvodné (viz str. 11 a 12 napadeného rozhodnutí). Soud tedy v tomto bodě uzavírá, že jak z napadeného rozhodnutí, tak i z rozhodnutí správce daně, je jednoznačně seznatelné, proč u orgánů finanční správy přetrvávaly pochybnosti o oprávněnosti uplatněných nákladů (výdajů) na služby K. K. týkající se zprostředkování prodeje zboží, a tato rozhodnutí proto nelze pokládat za nepřezkoumatelná.

24. Dále se soud zabýval žalobními námitkami ohledně právního posouzení věci a procesního pochybení orgánů finanční správy.
25. Žalobkyně předně namítala nezákonnost daňové kontroly z důvodu chybějící prvotní výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu.
26. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu „[P]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“
27. Jak vysvětlil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů. Dozví-li se proto správce daně jinak než na základě daňové kontroly, zejména z poznatků při správě jiných daní nebo z vlastní vyhledávací činnosti, o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by měla být daňovému

subjektu určitá daň doměřena, pak by měl nejdříve daňovému subjektu poskytnout možnost, aby nesprávnou výši daně sám napravil, než přikročí k nejsilnějšímu a nejkompexnějšímu kontrolnímu postupu, který má k dispozici, tedy k zahájení daňové kontroly. Pouze ve výjimečných případech může za splnění podmínek § 145 odst. 2 daňového řádu výzvu nevydat a přistoupit rovnou k daňové kontrole, zejména pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní.

28. Z § 145 odst. 2 daňového řádu i judikatury správních soudů vyplývá, že povědomí správce daně o tom, že dosud pravomocně stanovená daň není stanovena ve správné výši, musí mít rozsah či intenzitu „*důvodného předpokladu*“. Nestačí tedy pouhá pochybnost, kterou správce daně nemůže opřít o souhrn dostatečně určitých indicíí či o konkrétní důvody [srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2022, č. j. 6 Afs 273/2020-38, nebo také rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 2. 6. 2022, č. j. 55 A 1/2022-30]. Pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu však „*není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29). Lze shrnout, že pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu postačuje, pokud lze doměření důvodně předpokládat.
29. V nyní projednávané věci z rekapitulace spisu vyplývá, že správce daně u žalobkyně zahájil dne 20. 11. 2015 kontrolu DPH za zdaňovací období září až prosinec 2015. V jejím průběhu správci daně vznikly pochybnosti ohledně uplatněného nároku na odpočet DPH na základě přijatých faktur od společnosti DnD Trading s.r.o. za nákup porcelánu a K. K. za zprostředkování prodeje zboží. Správce daně konkrétně u zprostředkovatele K. K. dospěl k závěru, že u přijatých zdanitelných plnění za zprostředkování prodeje nebyla naplněna hmotněprávní podmínka, tedy že by tato plnění byla uskutečněna tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech, a to ze shodných důvodů, jaké byly uvedeny i ve Zprávě o daňové kontrole DPPO za zdaňovací období 2015 (např. datace smluv, přítomnost u podpisu smlouvy, neprokázání uskutečnění „podkladových“ obchodů). Žalobkyně podala dne 28. 5. 2016 řádné daňové tvrzení k DPPO za zdaňovací období 2015. Daňová kontrola DPH za zdaňovací období 2015 byla ukončena v prosinci 2017. Správce daně pak zahájil dne 12. 2. 2018 daňovou kontrolu DPPO za zdaňovací období 2015. Správci daně v průběhu této daňové kontroly vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatnění některých výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v základu daně ve zdaňovacím období 2015. Správce daně neodůvodnil, proč nepostupoval podle § 145 odst. 2 daňového řádu, a proč namísto výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu rovnou zahájil daňovou kontrolu a vedl dokazování ke zjištění daňové povinnosti. Až ve vyjádření k žalobě se žalovaný vyjádřil tak, že řízení na DPH bylo uzavřeno za naprosto jiného závěru důkazního řízení. Pokud v daňové kontrole DPH správce daně dospěl k závěru, že nebyla prokázána oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH a bylo shledáno jako neprokázané osvobození dodání zboží do jiného členského státu, v daňové kontrole DPPO se stala spornou otázka splnění podmínky prokázání přímé souvislosti výnosů a neuznaných nákladů. Dle soudu ovšem takové zdůvodnění žalovaného neobstojí.

30. V projednávané věci bylo namíste žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení, neboť z obsahu spisu je vzhledem k důkazním prostředkům, resp. poznatkům, jimiž správce daně disponoval již na základě daňové kontroly DPH, zřejmé, že měl v době zahájení daňové kontroly DPPO konkrétní indicie, že daňové tvrzení žalobkyně v případě DPPO nemusí být správné nebo úplné. Správce daně při daňové kontrole DPPO vycházel z týchž podkladů jako při daňové kontrole DPH, tedy předložených faktur, smluv a svědecké výpovědi, ze kterých si nutně musel vytvořit obraz o celé věci, a na jejichž základě mu musely vzniknout věcné pochybnosti ohledně zprostředkovatelské činnosti K. K., resp. oprávněnosti vynaložených nákladů na tyto služby. Jakkoli soud dává za pravdu žalovanému, že obě daňové kontroly byly zaměřené na jiný předmět daně a byly u nich zjišťovány zčásti jiné skutečnosti, v obou případech dospěl správce daně, zjednodušeně řečeno, ke stejnému závěru, že žalobkyně neprokázala deklarovanou (zprostředkovatelskou) službu K. K. Tento závěr se promítl jednak do oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH, jednak do oprávněnosti uplatněných výdajů (nákladu) u DPPO. V obou případech tak měla tato skutečnost vliv na výsledek daňové kontroly. Správce daně proto měl žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání výzvou podle § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud měl pochybnosti o skutečnostech majících vliv na výši daně z příjmů již z daňové kontroly DPH. Tato námitka je proto důvodná.
31. Soud se dále musel zabývat důsledky porušení povinnosti správce daně vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Na projednávanou daňovou kontrolu se ještě nevztahoval § 87 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021, tedy po novelizaci provedené zákonem č. 283/2020 Sb., podle kterého, dojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. K obdobnému závěru přesto dospěla judikatura správních soudů i u daňových subjektů, u nichž probíhala daňová kontrola před účinností této novely daňového řádu. Z ustálené judikatury vyplývá, že absence výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu nemá vliv na účinky zahájení daňové kontroly ani zákonnost samotného doměření daňové povinnosti. Důsledkem takového pochybení správce daně je pouze nemožnost

předpisu penále, jakožto jednorázové „*sankce*“ z nesprávně tvrzené daně (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, a ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2021, č. j. 29 Af 47/2019-110, či rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 8. 8. 2022, č. j. 51 Af 57/2020-34; k povaze penále pak viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57). Lze shrnout, že nevydáním výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu došlo k zásahu do procesních práv žalobkyně, které ovlivnilo vyměření penále, jež by v případě vydání výzvy a dodání dodatečného daňového přiznání nemuselo být vůbec předepsáno. Skutečnost, zda by žalobkyně reagovala na výzvu a podala dodatečné daňové tvrzení, či nikoli, již nemá na vyslovený závěr vliv. Soud proto zrušil napadené rozhodnutí v rozsahu nezákonně předepsaného penále.

32. Soud se dále zabýval žalobními námitkami týkajícími se daňové povinnosti žalobkyně, tedy zda bylo i samotné doměření daně z příjmu nezákonné. Žalobkyně totiž nesouhlasila s názorem žalovaného, že neunesla důkazní břemeno ve vztahu k nezbytnosti vynaložených nákladů. Měla za to, že je nutné zabývat se mírou, do jaké lze po daňovém subjektu

požadovat unesení důkazního břemene. Odkázala i na závěry trestního řízení vůči K. K., které dle ní měly význam i na projednávanou věc.

33. Soud v této souvislosti předně uvádí, že mezi stranami nebylo sporu o tom, že žalobkyně inkasovala odměnu od společnosti Dilings, Kft. a uhradila částky na základě fakturace od K. K., které byly jako daňově účinné zahrnuty do výsledků hospodaření žalobkyně. Spornou zůstala otázka přímé souvislosti nákladů za zprostředkování obchodu K. K. a výnosů žalobkyně, které zahrnula do výsledku hospodaření, tedy i aplikace § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Dle správce daně žalobkyně neprokázala právě tuto přímou souvislost.
34. K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již mnohokrát vyjadřoval (viz např. rozsudky ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45, či ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-82, bod 31). V druhém z těchto rozsudků shrnul svoji judikaturu tak, že *„dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně 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. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, 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, 9 Afs 152/2013-49).“*
35. V projednávaném případě žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť konkrétně neobjasnila a neprokázala přímou souvislost mezi náklady na zprostředkovatelskou činnost K. K. směřující k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Neprokázala, jaké konkrétní služby jí K. K. poskytl, tedy co učinil ke splnění svého závazku ze smlouvy a jakými konkrétními úkony se tak stalo. Soud se ztotožňuje se správcem daně, že konkrétní pochybnosti vyplývaly již ze samotné smlouvy žalobkyně s odběratelem Dilings, Kft., ze dne 27. 8. 2015, a smlouvy o zprostředkování ze dne 1. 9. 2015, která byla uzavřena později, než rámcová kupní smlouva, kterou měl právě K. K. zprostředkovat, přestože podle zprostředkovatelské smlouvy mělo ke zprostředkování dojít do dvou měsíců po jejím uzavření. Tvrzení žalobkyně (uplatněné v průběhu daňové kontroly), že zprostředkovatelská smlouva byla
- pouze potvrzením již dříve uzavřené ústní smlouvy, zůstalo toliko v rovině obecného tvrzení, které žalobkyně nijak blíže nerozvedla, aby je bylo možno pokládat vůbec za relevantní ( uvedla pouze, že smlouva byla ústně uzavřena v srpnu 2015). Nesrovnalosti ohledně podpisů smluv vyplývaly i z výpovědi jednatele žalobkyně a K. K. Dle tvrzení žalobkyně měl K. K. zastupovat žalobkyni u všech jednání ve vztahu k uvedenému obchodu s porcelánem, a to na základě zprostředkovatelské smlouvy, přičemž K. K. vypověděl, že u podpisů smluv o spolupráci mezi Dilings, Kft., a žalobkyní přítomen nebyl. Rovněž

žalobkyně nijak nereagovala na zásadní výhradu správce daně, že obchody s porcelánem mezi společnostmi DnD Trading s.r.o. a Dilings, Kft., byly domluveny již dlouho dopředu. Správce daně tak měl na základě uvedených zjištění a získaných důkazů důvodné pochybnosti o oprávněnosti uplatnění výdajů (nákladů) za zprostředkování prodeje zboží K. K. v základu DPPO za období roku 2015. Žalobkyni proto vyzval k prokázání oprávněnosti těchto uplatněných výdajů, a to jakýmkoliv žalobkyní zvolenými prostředky. Dle názoru soudu správce daně své důkazní břemeno unesl, pokud důkladně vysvětlil, proč z předložených dokladů nevyplývalo, že bylo plnění uskutečněno tak, jak v nich bylo uvedeno (viz Výzva k prokázání skutečností ze dne 23. 4. 2018, č. j. 2392138/18/2111-60561-205928). Žalobkyně se následně k samotnému K. K. blíže nevyjádřila, pouze uvedla, že je vůči němu vedeno trestní řízení a že správce daně nemá očekávat, že by kromě již předložených důkazů žalobkyně předložila „nějaké převratné informace“, kterými by dále prokázala uskutečnění obchodních případů. Rovněž soud ve shodě s daňovými orgány zdůrazňuje, že jelikož K. K. byl ovládající osobou společnosti Dilings, Kft., pak by měl na základě zprostředkovatelské smlouvy sjednat obchod *de facto* sám se sebou – takové zprostředkování pak těžko může být účelným nákladem – podstatou institutu zprostředkování je sjednání obchodu s třetí stranou, odlišnou od účastníků zprostředkovatelské smlouvy. Jestliže byl K. K. ovládající osobou společnosti Dilings, Kft., mohla tato společnost uzavřít z žalobkyní obchod napřímo – ovládající osoby obou společností se znaly a zprostředkování tedy vůbec nebylo nezbytné a účelné. Ostatně z trestních rozsudků vyplývá, že účelem zprostředkovatelské smlouvy bylo pouze „formalizovat“ vyvedení peněz (výnosu z trestné činnosti) k osobě K. K. Soud sice nijak nepopírá skutečnost, že žalobkyně o tomto aspektu celé věci nevěděla, z pohledu uznatelnosti takového nákladu však její vědomost není rozhodná.

36. Soud sice souhlasí s tvrzením žalobkyně, že míra důkazní povinnosti daňového subjektu podle

§ 92 odst. 3 daňového řádu nemůže být z povahy věci bezbřehá, neznamená to však, že by určitá část deklarovaného plnění mohla zůstat nepodepřena věrohodnými důkazy. Nejvyšší správní soud se k míře prokázání tvrzených skutečností již opakovaně vyjadřoval, např. i v žalobkyní odkazovaném rozsudku ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, když uvedl, že *„důkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nese daňový subjekt, nedosahuje povinnosti prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly“*. V projednávaném případě ovšem nelze tvrdit, že by orgány finanční správy po žalobkyni požadovaly, aby tvrzené skutečnosti doložila s absolutní jistotou. Správce daně zpochybnil tvrzení žalobkyně, resp. důkazy, které předložila, pokud odůvodnil, proč nebyla u fakturových nákladů za zprostředkování služeb od K. K. shledána přímá souvislost s obchodními případy nákupu a prodeje zboží. V tu chvíli důkazní břemeno přešlo opět na žalobkyni a bylo na ní, aby pochybnosti správce daně přesvědčivě vyvrátila. To se jí však nepodařilo, neboť pak již rezignovala na prokázání oprávněnosti uplatněných výdajů. Přitom to byla právě žalobkyně, kdo měl předložit důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení, slovy správce daně „jakýmkoliv prostředky“ a k vyvrácení pochybností správce daně. Správce daně zcela jednoznačně uvedl, v čem jeho pochybnosti spočívají a žalobkyně tak věděla, na co se má zaměřit, což však neučinila. V projednávaném případě se tak soud ztotožňuje se závěrem

orgánů finanční správy, že žalobkyně své důkazní břemeno z důvodů uvedených výše neunesla a tato žalobní námitka je proto nedůvodná.

37. Soud se dále ztotožňuje s názorem žalovaného, že žalobkyni nemůže důkazního břemene zprostit ani skutečnost, že k pochybnostem o oprávněnosti uplatněných výdajů (nákladů) mohlo přispět nezákonné jednání třetí osoby. Trestní řízení a řízení daňové, resp. jejich výsledky, nejsou vnitřně provázány. Správce daně provedl vlastní dokazování, z něhož dospěl k určitým skutkovým zjištěním, přičemž předložené trestní rozsudky odsuzující zprostředkovatele nemohl jeho závěry otřást (viz níže). Proto ani nebyl důvod přerušovat řízení a vyčkat na výsledek trestního řízení. Stejně tak není relevantní fakt, že se žalobkyně po K. K. následně domáhala náhrady škody. Dle soudu tak nad rámec obsahu správního spisu nebylo potřeba provádět dokazování žalobkyní předloženou „*Dohodou o zápočtu pohledávek a závazků*“ ze dne 25. 2. 2016, neboť by to bylo nadbytečné. Žalobkyní předložené bankovní výpisy za období 1. 11. – 30. 11. 2015, faktury a smlouva o zprostředkování jsou pak součástí správního spisu, a proto je soud neprováděl, neboť obsahem správního spisu se dokazování neprovádí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117). Stejně tak soud neprováděl dokazování výpisem z obchodního rejstříku, neboť soudu není zřejmé, jakou skutečnost měla žalobkyně v úmyslu výpisem prokázat, přičemž samotný výpis z obchodního rejstříku je pro projednávanou věc nadbytečný.
38. Pokud jde o trestní řízení vedená Krajským soudem v Praze a Vrchním soudem v Praze pod sp. zn. 3 T 68/2019 a 6 To 14/2021 (včetně usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 6 Tdo 713/2022), soud konstatuje, že z obou rozsudků ve věci vyplývá v zásadě to, že se žalobkyně stala obětí podvodu organizovaného K. K. aj. K., jehož podstatou bylo zapojení žalobkyně do podvodu na DPH při obchodu s porcelánem (jehož cena byla v hrubém nepoměru k jeho kvalitě). Žalobkyně z tohoto podvodu měla mít zisk v podobě nadměrného odpočtu na DPH, přičemž část tohoto zisku měla prostřednictvím právě smlouvy o zprostředkování proplatit K. K. Z obou rozsudků vyplývá, že žalobkyně o své účasti na podvodu nevěděla. Pokud by nedošlo k odhalení podvodu orgány činnými v trestním řízení a orgány finanční správy, byla by pro žalobkyni celá operace ziskovou. Vzhledem k odhalení celého podvodu je však žalobkyně v důsledku zejména odepření nároku na nadměrný odpočet DPH sama poškozena i finančně. Tyto skutečnosti však v zásadě vyplývají i z daňového spisu a rozsudky obou soudů nepřinášejí nic, co by závěry napadeného rozhodnutí zpochybnilo.
39. Žalobkyně v podané žalobě argumentuje primárně tím, že bez činnosti K. K. by se dané obchody vůbec neuskutečnily a ona by žádného zisku nedosáhla. Tato skutečnost však nemění nic na tom, že žalobkyně neprokázala, jakou činnost na základě smlouvy o zprostředkování K. K. reálně vyvíjel, čímž ani neumožnila posoudit, zda taková činnost (a nikoli např. činnost jiná, se smlouvou nesouvisející) směřovala k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
40. Soud neshledal pochybení orgánů finanční správy při doručování dodatečného platebního výměru a napadeného rozhodnutí. Ze správního spisu vyplývá, že u zahájení kontroly byl přítomen i daňový poradce žalobkyně Ing. Radim Dvořák (viz protokol ze dne 12. 2. 2018, č. j. 546721/18/2111-60561-205928), který následně dne 22. 5. 2018 předložil správci daně plnou moc ze dne 21. 5. 2018 k zastupování žalobkyně při daňové kontrole DPPPO za rok

2015. Jak Výsledek kontrolního zjištění, tak Zpráva o daňové kontrole byly doručeny tomuto zmocněnci. Dodatečný platební výměr byl doručen pouze žalobkyni. V tomto ohledu je podstatné, v jakém rozsahu byl Ing. Radim Dvořák zmocněn žalobkyni zastupovat. Jiná plná moc vztahující se k tomuto zmocnění se ve spise nenachází. Dle § 28 odst. 1 daňového řádu je zmocnitel povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje. Podle předložené plné moci „*k zastupování při daňové kontrole*“ ze dne 21. 5. 2018 byl Ing. Radek Dvořák zmocněn „*k podpisu a k převzetí veškerých písemností v souvislosti s daňovou kontrolou*“. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu je daňová kontrola ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole. Je sice pravdou, že k následnému stanovení daně došlo na základě výsledku daňové kontroly, která se dle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje za odůvodnění rozhodnutí, to

však nic nemění na to, že daňová kontrola byla ukončena za podmínek citovaného § 88 odst. 4 daňového řádu. Správce daně proto nepochybil, pokud s Ing. Radimem Dvořákem jednal jako se zástupcem žalobkyně pouze do jejího ukončení, tedy v rozsahu zmocnění dle plné moci ze dne 21. 5. 2018, a dodatečný platební výměr doručil přímo žalobkyni. Co se týče námitky žalobkyně, že napadené rozhodnutí žalovaný doručil advokátovi JUDr. Václavu Luřochovi, ani tu soud neshledal důvodnou. Žalobkyně až v rámci odvolacího řízení předložila správci daně dne 22. 11. 2018 generální plnou moc udělenou advokátovi JUDr. Václavu Luřochovi. Dle této plné moci byl advokát zmocněn k zastupování ve všech právních věcech ke všem úkonům včetně přebírání doručovaných písemností. Žalovaný tedy doručoval napadené rozhodnutí právě tomuto zástupci, a to zcela v souladu s plnou mocí a § 41 odst. 1 daňového řádu. V případě doručení rozhodnutí o odvolání se nejedná o případ, kdy by žalobkyně měla vykonat něco osobně, a proto nebyl důvod doručovat rozhodnutí i žalobkyni dle § 41 odst. 2 daňového řádu. Orgány finanční správy tedy při doručování nejednaly v rozporu se zákonem, a soud proto související námitky žalobkyně shledal jako nedůvodné. K tomu soud rovněž dodává, že jelikož žalobkyně podala včasné odvolání (následně doplněné o odvolací důvody), stejně jako včasnou a projednatelnou správní žalobu, nemělo by případné pochybení při doručování zjevně žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí ani uplatnění práv před soudem.

41. Soud uzavírá, že správce daně měl nejdříve vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Tato vada sice neměla vliv na zákonnost závěrů o doměření DPPO, měla však vliv na zákonnost předepsání penále. K tomu soud doplňuje, že žalobkyni sice bylo penále částečně prominuto, ale rozhodnutí o prominutí penále 1) stanovení penále nezrušilo a 2) neprominulo penále v plné výši.

#### **Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

42. Soud tedy dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí v soudním přezkumu obstálo, pokud jde o otázku zákonnosti doměření daně, ale neobstálo, pokud jde o otázku stanovení penále. Nicméně nezákonnost stanovení penále nemusí nutně vést ke zrušení napadeného rozhodnutí jako celku, jelikož otázka zákonnosti stanovení penále je oddělitelná od zákonnosti doměření daně (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 As 63/2016, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 12. 2020, č. j. 30 Af 55/2016-143, body 30-31 – uvedený rozsudek byl sice Nejvyšším správním soudem zrušen, nicméně kasační důvody se dělitelností výroků platebního výměru netýkaly). V projednávané věci bylo sice napadeným rozhodnutím zamítnuto odvolání v celém

rozsahu jedním výrokem, nicméně se jednalo o zamítnutí odvolání proti dvěma formálně samostatným (jakkoliv věcně provázaným) výrokům dodatečného platebního výměru – výroku o doměření daně a výroku o předeapsání penále. Soud proto pro shora uvedenou nezákonnost zrušil napadené rozhodnutí pouze v tom rozsahu, v němž potvrdilo předeapsání penále dodatečným platebním výměrem. Pro úplnost soud dodává, že tzv. rozsahové výroky nejsou ve správním soudnictví nijak neobvyklé (srovnej např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 25. 3. 2021, č. j. 55 A 111/2020-105, nebo ze dne 4. 1. 2023, č. j. 55 A 88/2022-38).

43. Soud tedy s ohledem na výše uvedené napadené rozhodnutí částečně zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. (v části týkající se stanovení penále) a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému v tomto rozsahu k dalšímu řízení. Ve zbytku pak žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.). Vysloveným právním názorem je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
44. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. V projednávané věci byli oba účastníci úspěšní pouze zčásti (žalobkyně, pokud jde o penále, žalovaný, pokud jde o samotnou daň), soud proto rozhodl, že náhrada nákladů řízení žádnému z účastníků nenáleží, jelikož míru (ne)úspěchu ve věci pokládá u obou účastníků za obdobnou.

#### Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

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](http://www.nssoud.cz).

Praha 20. dubna 2023

**Mgr. Lenka Oulíková, v.r.**  
předsedkyně senátu