



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Davida Krysky a Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., ve věci

žalobkyně: **Xpress Trans s.r.o.**, IČO 29011141
sídlem Dvořákova 421, 252 64 Velké Přílepy
zastoupena advokátem JUDr. Jakubem Hlínou
sídlem Havlíčkova 1680/13, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2022, č. j. 14126/22/5200-11432-709204,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2022, č. j. 14126/22/5200-11432-709204, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 12. 4. 2021, č. j. 1610476/21/2102-51522-203828, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradu nákladů řízení částku ve výši 19 456 Kč, a to k rukám jejího zástupce JUDr. Jakuba Hlíny, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) dodanou dne 10. 6. 2022

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

do datové schránky soudu domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2022, č. j. 14126/22/5200-11432-709204 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný na základě odvolání žalobkyně změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 4. 2021, č. j. 1610476/21/2102-51522-203828 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2015 tak, že původně doměřenou daňovou povinnost zvýšil z částky 697 870 Kč na částku 716 870 Kč s tím, že doměřená daň oproti původně přiznané činí 437 000 Kč a k tomu penále 87 400 Kč. Žalobkyní původně přiznaná daň činila 279 870 Kč.

Obsah žaloby

2. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně namítá, že jí správce daně neumožnil vyjádřit se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění ve smyslu § 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2022 (dále jen „daňový řád“).
3. Uvádí, že dne 27. 4. 2018 správce daně zahájil daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2015 a 2016, ale až dne 18. 12. 2020 vydal výzvu k prokázání skutečnosti, že nákup reklamních služeb byl nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Dne 9. 2. 2021 žalobkyně předložila fotodokumentaci a navrhla vyslechnout svědky. Dne 22. 3. 2021 žalobkyně obdržela dosavadní výsledek kontrolního zjištění, že neoprávněně snížila základ daně o 2 300 000 Kč. Žalobkyni byla stanovena lhůta k vyjádření v délce 15 dnů, kterou žádala prodloužit o 30 dnů. Dne 30. 3. 2021 ale správce daně nezákonně žádost zamítl s tím, že žalobkyně měla 53 dnů na unesení důkazního břemene. Dne 31. 3. 2021 proto podala žalobkyně stížnost a dne 20. 4. 2021 doplnila své vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Správce daně jí ale dne 9. 4. 2021 zaslal oznámení o ukončení daňové kontroly a zprávu o daňové kontrole a už dne 12. 4. 2021 vydal dodatečný platební výměr. O vyřízení stížnosti ze dne 31. 3. 2021 žalobkyni vyrozuměl teprve dne 20. 5. 2021, přičemž shledal námitku důvodnou, ale řešil to jen tím, že vyjádření žalobkyně ze dne 20. 4. 2021 posoudil jako odvolání, přičemž ve výsledku odmítl, že by žalobkyně byla zkrácena na svých právech.
4. Správce daně si podle žalobkyně v rozhodnutí o stanovení lhůty neoprávněně nárokoval právo stanovit jí podmínky pro uplatnění práva podle § 88 odst. 4 daňového řádu. Lhůta pro vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění je ale lhůtou správcovskou, a proto podle § 36 odst. 2 daňového řádu byl správce daně povinen první žádosti o prodloužení vyhovět alespoň o tolik dnů, kolik zbývalo v den podání žádosti do jejího uplynutí (tedy o 15 dnů). To má potvrzovat též rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 24. 3. 2010, č. j. 2 Afs 33/2009-49. Správce daně tak přitom podle žalobkyně postupoval úmyslně, aby si tím zachoval (prodloužil) lhůtu pro stanovení daně.
5. Správce daně měl pochybit i při výpočtu 15denní lhůty pro vyjádření k dosavadním výsledkům kontrolního zjištění, neboť podle § 33 odst. 2 daňového řádu počala lhůta běžet dne 23. 3. 2021, takže neskončila dne 6. 4. 2021, ale až dne 7. 4. 2021. Oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 9. 4. 2021 tak bylo vydáno pouhé 2 dny po jejím uplynutí. Podle žalobkyně v platné právní úpravě neexistuje žádné ustanovení, které by jí ukládalo řídit se nezákonným rozhodnutím správce daně, a proto posledním dnem lhůty prodloužené podle § 33 odst. 2 daňového řádu byl den 22. 4. 2021, přičemž žalobkyně na výsledek kontrolního zjištění reagovala včas dne 20. 4. 2021. Zamítnutí žádosti bylo nezákonné, a v důsledku toho

nedostatečný prostor pro povinné úkony v řízení musí jít k tíži správce daně (viz rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29). Za absurdní ostatně žalobkyně považuje i tvrzení správce daně, že v řízení trvajícím déle než 3 roky lze lhůtu 53 dní považovat za adekvátní k předložení důkazních prostředků, zejména když významná část lhůty připadla na vánoční svátky. To vše v kontrastu se situací, kdy správce daně nečinil žádné úkony v období od 10. 6. 2019 do 14. 12. 2020.

6. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně v návaznosti na předchozí argumentaci namítá, že správce daně nebyl za daných okolností oprávněn ukončit daňovou kontrolu. Již zmiňovanou stížnost ze dne 31. 3. 2021 zaevidoval jednak jako stížnost, jednak jako vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Žalobkyně to ovšem považuje za účelové, protože stížnost směřovala výhradně proti rozhodnutí o prodloužení lhůty a neobsahovala námitky proti meritorním závěrům. K ukončení daňové kontroly tak správce daně přistoupil předtím, než žalobkyně vůbec stihla reagovat na dosavadní výsledek kontrolního zjištění. Vyjádření žalobkyně ze dne 19. 4. 2021 tudíž ve zprávě o daňové kontrole nezohlednil a daňová kontrola byla nezákonně ukončena před projednáním výsledku kontrolního zjištění, což platí též pro dodatečný platební výměr. K tomu se žalobkyně dovolává rozsudků NSS ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005-53, a ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 96/2009-87, č. 2149/2010 Sb. NSS. Žalobkyně upozorňuje na to, že ve vyjádření ze dne 19. 4. 2021 vznesla nejen námitku neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí, ale též řadu skutečností vyvracejících tvrzení správce daně. S ohledem na rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS, mělo v tomto případě podle žalobkyně vadné ukončení daňové kontroly vliv na zákonnost dodatečného platebního výměru.
7. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně namítá, že správce daně v důsledku uvedených pochybení neoprávněně přenesl dokazování do odvolacího řízení. Navržené svědecké výpovědi Josefa Uhlíře, Mgr. Milana Suchana, Jaroslava Kousala a Pavly Obselkové provedl až poté, co nezákonným ukončením daňové kontroly podle § 148 odst. 2 daňového řádu prodloužil lhůtu pro stanovení daně o jeden rok. Ve zprávě o daňové kontrole přitom svědecké výpovědi považoval za nadbytečné. Tím správce daně nezákonně přenesl dokazování na druhou instanci a časovou prodlevou snížil kvalitu svědeckých výpovědí, které se uskutečnily v červenci a srpnu 2021, tedy až 6 let od uskutečnění obchodních transakcí. Svědci proto neuměli odpovědět na některé dotazy, což žalovaný přičítal k tíži žalobkyně.
8. Žalobkyně shrnula, že v prvostupňovém řízení proběhlo dokazování jen v omezeném rozsahu. Ze 117 položek spisového materiálu spadá do let 2016 až 2020 pouze 43 písemností. Zvýšená aktivita správce daně nastala až v roce 2021 během čtyř měsíců závěru lhůty pro stanovení daně končící dne 27. 4. 2021, kdy byl spis rozšířen o 37 písemností. Dalších 36 písemností pak rozšířilo spis až v odvolacím řízení. V roce zahájení daňové kontroly (od 27. 4. 2018 do 31. 12. 2018) správce daně vedle zkoumání žalobkyní předložených důkazních prostředků učinil pouze 6 výzev k poskytnutí informací, v roce 2019 pouze 4 výzvy a obdržel 3 odpovědi a obdobně je na tom rok 2020. Dokazování proto neprobíhalo primárně u správce daně, ale bylo přeneseno až do odvolacího řízení.
9. V této souvislosti žalobkyně shledává vnitřně rozporným odst. 71 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný konstatuje, že správce daně vyhodnotil dokazování jako dostatečné, nicméně v návaznosti na podané odvolání důkazní situaci posoudil nově a shledal nedostatek v neprovedení svědeckého dokazování. Správce daně tak doplněním dokazování

podle žalobkyně *de facto* deklaroval, že zvažuje plné či částečné vyhovění odvolání. Jinak by musel postupovat podle § 113 odst. 3 daňového řádu a doplnění dokazování by bylo již věcí žalovaného (§ 115 odst. 1 daňového řádu), jelikož správce daně může v odvolacím řízení podle § 113 odst. 2 daňového řádu doplnit nezbytné úkony, jen když zvažuje, že o odvolání rozhodne sám. V odvolacím tak dle žalobkyně nebyl využit žádný ze způsobů doplnění dokazování podle § 115 odst. 1 daňového řádu a žalovaný se odkazem na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, usvědčil z nerespektování judikatury. Podle žalobkyně dokazování v plném slova smyslu bezprostředně pokračovalo i po ukončení daňové kontroly, avšak bylo prováděno způsobem, který zákon nepřipouští, při porušení zásady dvojinstančnosti. Přesun dokazování v důsledku zkrácení práva žalobkyně na vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění až do odvolacího řízení podle žalobkyně nelze akceptovat jako adekvátní satisfakci či snad zhojení takto zásadního porušení zákona.

10. *Ve čtvrtém žalobním bodu* žalobkyně namítá nezákonnost účelového prodloužení lhůty pro stanovení daně. Úmyslné jednání správce daně směřující k jejímu umělému prodloužení totiž popírá smysl § 148 daňového řádu. S ohledem na rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, č. 3677/2018 Sb. NSS, má totiž prodloužení lhůty své limity a nelze je zneužívat. Nejen správce daně, ale i žalovaný dle žalobkyně atakoval nejzazší lhůty pro stanovení daně, když z nezákonného prodloužení lhůty o 1 rok využil až zhruba poslední 4 měsíce, a to teprve poté, co se žalobkyně domáhala doplnění řízení. Se zjištěnými skutečnostmi byla žalobkyně seznámena dne 9. 2. 2022, tj. 2,5 měsíce před posledním dnem lhůty pro stanovení daně 27. 4. 2022. Žádanému prodloužení lhůty k vyjádření potom žalovaný vyhověl jen částečně a druhou žádost žalobkyně již zamítl.
11. *V pátém žalobním bodu* žalobkyně rozporuje rozsah důkazního břemene. Z § 92 odst. 3 daňového řádu nelze vyvodit nepřiměřený požadavek, aby žalobkyně prokázala, že se plnění odehrála přesně podle dokladů, protože faktický průběh se může z objektivních příčin od smluvního ujednání odchýlit, přičemž požadavek na smluvní zachycení každé odchylky je nereálný. S ohledem na rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, nemůže být důkazní povinnost daňového subjektu bezbřehá. S ohledem na delší časový odstup nelze požadovat, aby žalobkyně uschovala materiály o reklamních plnění z minulých zdaňovacích období. Nelze požadovat stejnou míru pravděpodobnosti k prokázání skutečností, které se udály v období relativně vzdáleném. Daňový subjekt musí s důkazní povinností počítat jen po dobu 3leté lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně proto nesouhlasí s výkladem žalovaného o nutné míře obezřetnosti a požadavku na prokázání velkého množství přijatých plnění.
12. Žalovaný by dle žalobkyně neměl odhlížet od toho, že výklad práva musí reflektovat společenskou a ekonomickou realitu (viz rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2021, č. j. 1 Afs 369/2020-54). Reklamní plnění probíhala ve zdaňovacím období roku 2015, tedy 6 let před skončením daňové kontroly.
13. *V šestém žalobním bodu* žalobkyně rozporuje procesní postup a „správní uvážení“ žalovaného. Jak již uvedla, podstatná část dokazování byla přesunuta do odvolacího řízení. Žalovaný podle ní ve své argumentaci manipuloval s fakty a podstatné skutečnosti měnil na maličkosti, zatímco z nepodstatných maličkostí činil nepřekonatelné nedostatky.
14. Např. v odst. 74 odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdil, že se žalobkyně proti jednotlivým nesprávnostem bránila „takřka vždy“ nedůvodně, a dovedl z toho, že

k žádnému z namítaných pochybení nedošlo. Žalobkyně rekapituluje, že podala 5 stížností, z toho jednu v prvostupňovém řízení. První stížnost ze dne 31. 3. 2021 směřovala proti zamítnutí prodloužení lhůty (u níž správce daně nesprávně dovedl, že míří i na neprovedení důkazních prostředků, s čímž ji odkázal na jiný prostředek ochrany práv) a byla shledána důvodnou. Druhá stížnost ze dne 5. 10. 2021 ve věci nahlížení do spisu byla také důvodná, neboť žalovaný uplatněnému požadavku vyhověl v rámci ústního jednání. Těž třetí stížnost ze dne 15. 11. 2021 ve věci nahlížení do spisu byla shledána důvodnou. Čtvrtá stížnost ze dne 18. 1. 2022, která obsahovala kromě podnětu k ochraně před nečinností též námitku proti postupu správce daně, sice byla shledána nedůvodnou, ale podnět na ochranu před nečinností splnil účel, neboť žalovaný s jeho postoupením nadřízenému orgánu vyčkal do doby, kdy byla namítaná skutečnost vyřešena. Pátá stížnost ze dne 21. 2. 2022 směřovala proti vedení odvolacího spisu v souvislosti s fotografiemi a stížnost byla shledána nedůvodnou, ale jen díky tomu, že žalovaný vadu napravil hned následující den.

15. Těž z odst. 174 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalobkyně dovozuje, že posouzení důkazních prostředků žalovaným nebylo bezchybné. S důvody odepření provedení svědeckých výpovědí byla žalobkyně správcem daně obeznámena až ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný deklaruje, že v odvolacím řízení vady spočívající v neprovedení důkazu zhojil, nicméně dle žalobkyně i sám žalovaný pochybil neprovedením některých navržených důkazů, přičemž odkazuje na odst. 96, 135, 177 a 178 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobkyně proto s odkazem na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 1 Afs 304/2017-39, opakuje, že nedůvodné odmítnutí svědeckých výpovědí je nezákonné.
16. *V sedmém žalobním bodu* žalobkyně namítá neúplnost obsahu výsledku kontrolního zjištění. Dle ní totiž v dosavadním výsledku kontrolního zjištění absentuje hodnocení důkazních prostředků a odůvodnění neprovedení navrhovaných důkazních prostředků, ač podle § 88 daňového řádu i metodického pokynu finanční správy č. j. 20711/21/7700-10124-506246 musí být jeho součástí. S účinností od 1. 1. 2021 bylo zrušeno projednání zprávy o daňové kontrole, a proto se projednání dosavadního výsledku kontrolního zjištění stalo stěžejní částí daňové kontroly a poslední možností daňového subjektu seznámit se se závěry správce daně, předložit důkazní prostředky a vyvrátit pochybnosti. Správce daně však v jejím textu pouze převzal znění výzvy k prokázání skutečností a nevyjádřil se k námitkám a návrhům důkazních prostředků, které žalobkyně vznesla právě v reakci na tuto výzvu. To učinil teprve až ve zprávě o daňové kontrole, čímž upřel žalobkyni právo na spravedlivý proces a bránil jí v unesení důkazního břemene.
17. *V osmém žalobním bodu* pak žalobkyně namítá svévolnost skutkových zjištění žalovaného, který měl ke stejně hodnotným důkazním prostředkům přistupovat odlišně, když některé upozadil, zatímco na jiných vystavěl své závěry. Takové hodnocení dle žalobkyně neobstojí s ohledem na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119. V podrobnostech žalobkyně odkazuje na svá podání v daňovém řízení. Např. ohledně plnění přijatých od společnosti PROFIMAGE s.r.o. měl správce daně vystavět své závěry výhradně na tvrzení společnosti Event media s.r.o., která nebyla stranou obchodního vztahu. Žalovaný pak měl v doplněném řízení vyhledávat pouze skutečnosti zapadající do jeho záměru podpořit nezákonný výsledek prvostupňového řízení, přičemž neakceptoval oprávněné připomínky žalobkyně. Žalobkyně poukázala např. na námitku protichůdných tvrzení svědka Josefa Uhlíře nebo na svá vyjádření v odvolacím řízení evidovaná pod č. j. 10119/22 a č. j. 10240/22. Žalobkyně tedy na svou důkazní povinnost nerezignovala, nicméně žalovaný jejím návrhům nevyhověl, a to patrně opět z důvodu blížícího se konce lhůty pro stanovení daně.

Žalobkyně má za to, že v případě objektivního posouzení všech skutkových okolností nelze než dospět k závěru, že její tvrzení o daňové uznatelnosti nákladů na reklamní služby byla prokázána.

Vyjádření žalovaného k žalobě

18. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Shrnuje, že správce daně provedl daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015 a 2016, přičemž předmětem soudního sporu je doměření daně za rok 2015. Je pravdou, že se správce daně dopustil dílčího pochybení, když žalobkyni neprodloužil lhůtu pro vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, ale toto pochybení bylo napraveno v odvolacím řízení. Předmětem údajných obchodních transakcí měla být propagace žalobkyně na sportovních a společenských akcích. Správce daně zjistil, že se některé akce neuskutečnily, případně průběhu akcí neodpovídá rozsah tvrzené reklamy. Část důkazů označil za zmanipulovanou, k čemuž mohou být vodítkem technické informace o úpravě fotografie v programu *Adobe Photoshop*, ale plyne to již z porovnání s oficiálními snímky. Žalobkyni předložené snímky tak neodrážejí realitu. Žalobkyně se k tomu překvapivě nevyjadřuje, nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřuje zejména v procesních pochybeních. Důraz klade na doplnění dokazování a opomíjí, že se z její strany jedná o důkazy často zmanipulované. Všichni dotčení obchodní partneři žalobkyně byli od roku 2018 do roku 2020 prohlášeni za nespolehlivé osoby, někteří byli již zrušeni.
19. *K prvnímu žalobnímu bodu* žalovaný uvádí, že v souvislosti s vyjádřením žalobkyně k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění správce daně pochybil, když jí neprodloužil stanovenou lhůtu. Správce daně ale při odstraňování svého pochybení část reakce žalobkyně překvalifikoval na odvolání, které pak bylo projednáno v odvolacím řízení. Žalovaný připouští určité zkrácení práv žalobkyně, pochybení však neovlivnilo možnost žalobkyně brojit proti závěrům zprávy o daňové kontrole, neboť podání ze dne 31. 3. 2021 správce daně posoudil nejen jako stížnost, ale současně i jako vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Ve zprávě o daňové kontrole pak reagoval na toto vyjádření se závěrem, že v něm navržené důkazní prostředky jsou nadbytečné. Ostatně podstatou podání žalobkyně ze dne 19. 4. 2021 byl právě poukaz na to, že správce daně nevyslechl svědky. Následné podrobné vyjádření k výsledku kontrolního zjištění bylo posléze zohledněno v odvolacím řízení. Již dříve přitom správce daně fakticky vyhověl žádostem žalobkyně o prodloužení lhůty ze dne 18. 12. 2020 a ze dne 22. 1. 2021, takže nelze tvrdit, že by správce daně nepostupoval vstřícně. Podle žalovaného tedy nebylo dílčí pochybení správce daně ignorováno. V odvolacím řízení byl doplněn spisový materiál, bylo posouzeno vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolních zjištění, žalobkyně byla s výsledkem seznámena a následně na něj reagovala. Ani doplněné dokazování však neovlivnilo výsledek kontrolního zjištění.
20. *U druhého žalobního bodu* má žalovaný za to, že pochybení správce daně nezakládá nezákonnost ukončení daňové kontroly. Správce daně nepřistoupil k ukončení daňové kontroly za situace, kdy by neumožnil žalobkyni reagovat na kontrolní zjištění. Podání žalobkyně ze dne 31. 3. 2021 posoudil jako stížnost a současně i jako vyjádření ke kontrolnímu zjištění v té části, v níž žalobkyně nesouhlasila s neprovedením 4 důkazních prostředků. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně reagoval na toto vyjádření se závěrem, že navržené důkazy považuje za nadbytečné. Ostatně podstatou následného podání žalobkyně ze dne 19. 4. 2021 byl právě poukaz na to, že správce daně nevyslechl svědky, na což *de facto* zpráva o daňové kontrole odpovíděla.

21. *Ke třetímu žalobnímu bodu* žalovaný konstatuje, že za porušení zákazu dvojinstančnosti nelze považovat stav, který nastal v projednávané věci. Rozhodnutí správce daně totiž plně přezkoumal žalovaný. Daňový řád předpokládá, že odvolací orgán může shodný skutkový stav hodnotit odlišně a doplňovat dokazování, přičemž podle § 115 odst. 2 daňového řádu před vydáním rozhodnutí žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi seznámí a umožní jí se k nim vyjádřit. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu posouzení případu. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může žalovaný v odvolacím řízení nejen doplnit dokazování, ale i odstranit vady řízení jak sám, tak prostřednictvím správce daně. Pro žalovaného je podstatné, že žalobkyni nebylo upřeno právo vznést námitky a navrhnout provedení důkazů, a ta toho také využila. Vyjádření žalobkyně ke kontrolnímu zjištění ze dne 20. 4. 2021 bylo zohledněno v odvolacím řízení.
22. *U čtvrtého žalobního bodu* žalovaný setrval na svém názoru, že lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu byla dodržena a její prodloužení bylo zákonné. Daňová kontrola byla zahájena dne 27. 4. 2018, tříletá prekluzivní lhůta tak uplynula dne 27. 4. 2021. Dne 22. 3. 2021 správce daně seznámil žalobkyni s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění a ve lhůtě 15 dnů jí umožnil se vyjádřit. Žádost o prodloužení lhůty k vyjádření správce daně zamítl dne 30. 3. 2021. Následně dne 9. 4. 2021 správce daně doručil žalobkyni zprávu o daňové kontrole, ve které reagoval na její vyjádření. Dodatečný platební výměr správce daně vydal dne 12. 4. 2021. Tím došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně do 27. 4. 2022. Napadené rozhodnutí pak bylo vydáno dne 12. 4. 2022. Žalovaný navíc dne 14. 2. 2022 žalobkyni prodloužil lhůtu pro vyjádření o 15 dnů. Další žádosti již nevyhověl, protože na prodloužení lhůty neměla žalobkyně nárok a neosvědčila k tomu závažný důvod.
23. Zmíněné dílčí pochybení správce daně nemůže mít dle žalovaného vliv na běh lhůty pro stanovení daně, neboť žalobkyni byla poskytnuta lhůta pro vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění v délce 15 dnů a žalobkyně se dne 31. 3. 2021 vyjádřila, když nesouhlasila s neprovedením některých důkazů. Vyjádření pak bylo zohledněno ve zprávě o daňové kontrole a další vyjádření pak v odvolacím řízení. Právo vyjádřit se ke kontrolnímu zjištění tak nebylo upřeno, byť jej žalobkyně mohla plně realizovat až v odvolacím řízení. V řízení před správcem daně pak bylo fakticky vyhověno žádostem o prodloužení lhůty ze dne 18. 12. 2020 a ze dne 22. 1. 2021.
24. *K pátému žalobnímu bodu* žalovaný uvádí, že faktury za služby údajně poskytnuté společností EXPERTO CREDE s.r.o. se měly týkat závodu *Jablonecká šestidenní* ve dnech 26. až 31. 12. 2015, který byl ale pro absenci sněhu zrušen. Nemohlo tak dojít k realizaci předmětu smlouvy, a tedy ani nemohl vzniknout nárok na úhradu ceny. Že se jedná o uznatelný náklad podle § 24 zákona o daních z příjmů, žalobkyně prokazovala smlouvou a fotografiemi, které nezachycovaly události proběhlé od 26. do 31. 12. 2015, nýbrž byly pořízeny v únoru a březnu 2016. Ani v reakci na výsledek kontrolního zjištění situaci nevysvětlila, pouze označila datování za neprůkazné. V reakci na zjištění správce daně žalobkyně v odvolacím řízení představila novou verzi a připustila, že se plnění neuskutečnilo podle smlouvy, nýbrž v rámci 3 odlišných závodů v roce 2016. Tedy v jiném zdaňovacím období. To přitom nedoložila žádnou smlouvou nebo korespondencí, nýbrž výlučně audiovizuálními záběry, které neprokazují provázanost plnění s nerealizovanou smlouvou. Již od 23. 12. 2015 bylo zřejmé, že se závod neuskuteční. Žalobkyně přesto dodavateli uhradila fakturu za reklamní služby, byť nemohly být poskytnuty. Tvrzení žalobkyně, že unesla důkazní břemeno, je tak nepřipadné. Požadavek žalovaného, aby žalobkyně

prokázala, že přijala náhradní plnění, není nadstandardním požadavkem, nýbrž je projevem rozložení důkazního břemene.

25. *U šestého žalobního bodu* žalovaný trvá na tom, že v konečném důsledku nedošlo k porušení zásad správy daní. Co se týče neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí, ani judikatura, ani daňový řád nepřikazují provést všechny navrhované svědecké výpovědi. Jejich odmítnutí bylo řádně odůvodněno. Některé svědecké výpovědi pak provedl žalovaný v odvolacím řízení, přičemž žalobkyně se mohla výpovědi zúčastnit a vyjádřit se k nim. Z polemiky žalobkyně s hodnocením svědeckých výpovědí pak nelze vyvodit žádné procesní pochybení. Neprovedení ostatních svědeckých výpovědí žalovaný řádně zdůvodnil.
26. *K sedmému žalobnímu bodu* žalovaný uvádí, že ve sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění ze dne 22. 3. 2021 správce daně provedl hodnocení důkazních prostředků. Shromážděné důkazní prostředky posoudil a vyhodnotil jako dostatečné, a proto považoval další návrhy za zbytné. S obsahem hodnocení seznámil žalobkyni, která se mohla vyjádřit, a tedy postupoval podle § 88 odst. 2 daňového řádu. Není pravdou, že by žalobkyně nebyla seznámena s veškerými skutečnostmi, které se staly východiskem doměření daně. Na tom nic nemění ani to, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole formuloval stanovisko k výhradám žalobkyně k neprovedení důkazních prostředků, neboť to předpokládá § 88 odst. 1 písm. a) a f) daňového řádu.
27. *K osmému žalobnímu bodu* pak žalovaný uvádí, že nesouhlas s hodnocením důkazů ještě nezakládá porušení zásady volného hodnocení důkazů. V odst. 75 až 185 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyložil důvody svého závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k uplatnění sporných daňových výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
28. Pokud jde o plnění od společnosti PROFIMAGE s.r.o., žalovaný odkázal na odst. 99 až 116 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobkyně měla být prezentována v rozsahu 2 bannerů, loga na tiskových materiálech a webu na akcích *NIGHT RUN 2015* (běžecké závody dne 17. 10. 2015 v Olomouci, dne 12. 12. 2015 v Hradci Králové a dne 19. 12. 2015 v Praze) za částku 300 000 Kč. Organizátorem byla společnost Event media s.r.o., která ale nepotvrdila spolupráci ani se žalobkyní, ani se společností PROFIMAGE s.r.o. Na tiskových materiálech jsou generální partneři, hlavní partneři a mediální partneři, nicméně zde není žalobkyně. Reklamní plnění nevyplývá ani z audiovizuálních materiálů. Žalobkyni předložený leták se lišil od oficiálního letáku.
29. K námitce protichůdných tvrzení svědka Josefa Uhlíře, jednatele společnosti MISS DEAF s.r.o., žalovaný uvedl, že výsledkem se ověřovala realizace reklamy na soutěži *MISS & MISTER WORLD & EUROPE & ASIA 2015*. Svědek potvrdil spolupráci se společností AGS PROMOTION s.r.o. a Mgr. Milanem Suchanem, avšak společnost AGS PROMOTION s.r.o. nebyla oficiálním reklamním partnerem a nemohla získávat další oficiální partnery, to mohl pouze svědek. Ke smlouvě uzavřené mezi AGS PROMOTION s.r.o. a MISS DEAF s.r.o. dne 23. 4. 2015 svědek uvedl, že není možné, aby podepsal smlouvu v předloženém znění. Všichni partneři byli vždy uvedeni na zadní straně programu, případně dalších tiskovinách. Svědek předložil oficiální materiály, na kterých se reklama žalobkyně nenachází. Ze svědecké výpovědi vyplývá, že žalobkyně nebyla reklamním partnerem akce, protože se její reklama nenachází na oficiálních materiálech. Pokud se žalobkyně domnívá, že svědectví je vnitřně rozporné, žalovaný zdůrazňuje, že svědek popisoval realizování

soutěže nejen v roce 2015, ale též obecně v letech 2001 až 2019. Výpověď tak žalovaný nepovažoval za rozpornou.

Výměna vyjádření mezi žalobcem a žalovaným

30. Žalobkyně v replice zdůraznila, že vyjádření žalovaného nic nemění na kumulaci procesních vad v daňovém řízení, a odmítla, že by manipulovala s důkazy, s tím, že k takovému tvrzení není bez příslušných důkazů žalovaný oprávněn. K rozdílům mezi žalobkyní předloženými důkazy a oficiálními záznamy ze sportovních akcí vysvětluje, že si žalovaný vybral pouze pro něj příznivou část výsledku dokazování. Poukázala na své podání ze dne 24. 3. 2022, z něž je patrná rozporuplnost postojů žalovaného. V případě turnajů *Activity Golf Tour 2015* např. žalovaný zpochybňoval fotodokumentaci a pominul, že žalobkyní předložené fotografie nebyly osamoceným důkazem a že navazovaly na e-mailovou komunikaci s Mgr. Milanem Suchanem, programy, pozvánky i výsledkové listiny. Tyto důkazy předložil též Mgr. Suchan. V případě akce *MISS & MISTER WORLD & EUROPE & ASIA 2015* pak žalovaný své závěry podle žalobkyně odůvodňuje zkresleným výkladem svědectví Josefa Uhlíře a Mgr. Suchana, jež naopak dokládají poskytnutí reklamy tak, jak je tvrdila žalobkyně. Žalovaný dále přehlíží, že žalobkyně uspěla při obhajobě svého tvrzení o přijetí reklamy od společnosti RYMATI GROUP s.r.o. (galavečer boxu v Paláci Lucerna), což se žalovaný nejprve pokusil zvrátit zcestným tvrzením o důkazní povinnosti svědka. Audiovizuální záznam od společnosti O2 TV s.r.o. v čase 3:23:10 dokazuje, že reklama proběhla.
31. Žalovaný v duplice upozornil na nedávná rozhodnutí správních soudů, která se týkají reklamy od totožných subjektů: rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2022, č. j. 31 Af 18/2021-131 (SPORTSJOB APMC s.r.o. a RYMATI GROUP s.r.o.), a ze dne 28. 2. 2022, č. j. 31 Af 19/2021-112 (RYMATI GROUP s.r.o., AGS PROMOTION s.r.o. a turnaj *Acitivity Golf Tour 2015*), a rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2021, č. j. 1 Afs 180/2020-41 (SPORTSJOB APMC s.r.o.). Tamní žalobkyně je též spediční společností a má totožného zástupce jako žalobkyně, společnost APOGEO s.r.o. (poznámka soudu: žalobkyně byla původně v řízení zastoupena zmíněnou daňově poradenskou společností). V tamních případech také nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný současně upozorňuje na rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2021, č. j. 10 Afs 368/2020-63, který se týká otázek reklamy a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu. Nepostačí, že reklama „nějak proběhla“, když nejsou zodpovězeny základní otázky o tom, kdo reklamu poskytl, v jakém rozsahu a v návaznosti na jakou smlouvu a fakturu.
32. Dále žalovaný shrnuje, že manipulace s důkazy nebyla ojedinělá, a odkazuje na odst. 114–116, 125, 126 a 176 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jakkoliv neexistuje ustanovení zákona reagující na zfalšování důkazů, dopad na unesení důkazního břemene je signifikantní, k čemuž žalovaný odkazuje na odst. 22 odůvodnění rozsudku NSS ze dne 18. 2. 2021, č. j. 1 Afs 180/2020-41. Předložením zmanipulovaného důkazu je narušen ucelený obraz průběhu transakce a jeho logickým důsledkem je neunesení důkazního břemene. Pokud např. žalobkyně předložila plakát se svým logem, zatímco na oficiálním plakátu je v daném místě logo jiného sponzora, nemohl správce daně než uzavřít, že plakát neprokazuje realizaci reklamy.
33. K reklamnímu plnění na turnaji *Activity Golf Tour 2015* žalovaný dodává, že ze žalobkyní předložené fotodokumentace nevyplývá, že byla pořizena na konkrétních turnajích, jelikož žalobkyně měla mít reklamu i na předchozích ročnících a z fotografií nelze postavit najisto,

že nebyly pořízeny dříve. Tuto nedostatečnost nelze nahradit doplňujícími důkazy jako je svědecká výpověď, e-mailová komunikace, program či pozvánka, k čemuž odkázal na odst. 32 rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2022, č. j. 31 Af 19/2021-112.

34. K plněním, která měla poskytnout společnost AGS PROMOTION s.r.o., žalovaný uvádí, že tato společnost nebyla oficiálním reklamním partnerem soutěže *MISS & MISTER WORLD & EUROPE & ASIA 2015* a nemohla získávat další partnery. Žalobkyně ani neprokázala naplnění smlouvy o poskytnutí reklamního plnění, jak je konstatováno v odst. 92–94 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Poukaz na zkreslení svědeckých výpovědí tak působí nepatřičně. Samotné svědecké výpovědi nemohou prokázat plnění smlouvy o poskytnutí reklamy, jak plyne z odst. 49–51 rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2022, č. j. 31 Af 18/2021-131.
35. K reklamě na galavečeru boxu v Paláci Lucerna žalovaný uvedl, že v odvolacím řízení zhojil nedostatky prvostupňového řízení postupem podle § 115 daňového řádu. Současně záznam od společnosti O2 TV s.r.o. předal žalobkyni, byť až po její urgenci.
36. Žalobkyně v *triplice* zopakovala, že žalovaný přehlíží podstatnou část žalobních argumentů. Navíc oba odkazované rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové byly zrušeny pro nepřezkoumatelnost rozsudky NSS ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-54, a ze dne 14. 9. 2022, č. j. 1 Afs 89/2022-49. Výsledky soudních řízení nadto nelze zobecňovat a každé plnění musí být posuzováno samostatně. Současně není jasné, co má prezentovat tvrzení, že tamní žalobci mají shodného zástupce. Žalobkyně proto zdůrazňuje, že v řízení došlo ke kumulaci procesních vad.
37. Žalovaný v *kvadruplici* uznal, že rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové NSS zrušil, nicméně v případě rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2022, č. j. 31 Af 18/2021-131, závěry v odst. 37 odůvodnění o nutnosti náležitě prokázat zdanitelné plnění přesně tak, jak vyplývá z předložených formálních dokladů, obstály s ohledem na odst. 25–28 a 30 odůvodnění rozsudku NSS ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-54. V odst. 23 a 24 odůvodnění kasačního rozsudku byl potvrzen závěr, že je na daňovém subjektu, aby jednoznačně prokázal rozsah plnění, který sám deklaroval. Žalovaným označené závěry krajského soudu tedy kasační soud aproboval, přičemž rozsudek zrušil z důvodu nepřezkoumatelnosti ve vztahu k hodnocení důkazů u části plnění.
38. Žalobkyně v *kvintuplici* zdůraznila, že kvadruplica žalovaného odvádí pozornost od procesních vad, jež nastaly ve věci žalobkyně.

Podstatný obsah správního spisu a napadeného rozhodnutí

39. Žalobkyně v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2015 uvedla jako výsledek hospodaření zisk 1 449 741 Kč (při výnosech 133 658 451,22 Kč a nákladech 132 158 801,15 Kč) a celkovou výši daně 279 870 Kč; s ohledem na zaplacené zálohy ve výši 613 400 Kč tedy vykázala daňový přeplatek 333 530 Kč. Podle těchto údajů správce daně dne 1. 7. 2016 žalobkyni daň z příjmů právnických osob za rok 2015 vyměřil.
40. Dne 27. 4. 2018 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2015 a 2016 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Souběžně zahájil i kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2015 až prosinec 2016. V průběhu daňové kontroly žalobkyně mj. předložila dne 8. 8. 2018 následující dokumenty:

41. Smlouvu o reklamě uzavřenou dne 2. 2. 2015 s dodavatelem SPORTSJOB APMC s.r.o. na prezentaci žalobkyně jako hlavního partnera v sérii golfových turnajů *Activity Golf Tour 2015* obsahující přesný popis způsobu prezentace žalobkyně. Celková cena za byla dohodnuta na 1 000 000 Kč bez DPH splatných v 5 splátkách po 200 000 Kč s tím, že zdanitelné plnění nastává dnem vystavení faktury. K tomuto žalobkyně doložila 5 faktur vystavených společností SPORTSJOB APMC s.r.o. na částku 200 000 Kč dne 6. 2. 2015, 6. 3. 2015, 3. 4. 2015, 6. 5. 2015 a 5. 6. 2015.
42. Smlouvu o nájmu reklamních ploch uzavřenou dne 15. 12. 2015 s dodavatelem EXPERTO CREDE s.r.o. na prezentaci žalobkyně v rámci lyžařského běžeckého závodu *Jablonecká šestidenní* ve dnech 26. 12. až 31. 12. 2015 přesně definující způsoby prezentace. Celková cena byla 250 000 Kč bez DPH a faktura vystavena dne 15. 12. 2015 se splatností do 30. 12. 2015.
43. Smlouvu o nájmu reklamní plochy uzavřenou dne 20. 11. 2015 s dodavatelem RYMATI GROUP s.r.o. o prezentaci žalobkyně v rámci sportovní akce *BOX LUCERNA – GALAVEČER PROFESIONÁLNÍHO BOXU a K1 v paláci Lucerna Praha, konané dne 30. 12. 2015*, opět obsahující přesný popis prezentace. Celková cena byla 250 000 Kč bez DPH a byly k ní vystaveny faktury ze dne 20. 11. 2015 (částka 150 000 Kč bez DPH) a 1. 12. 2015 (částka 100 000 Kč bez DPH).
44. Smlouvu o nájmu reklamní plochy uzavřenou dne 28. 9. 2015 s dodavatelem AS TRADE BK s.r.o. o prezentaci žalobkyně na akci *Night run 2015* dne 10. 10. 2015 v Českých Budějovicích, včetně popisu sjednané prezentace, s celkovou cenou 100 000 Kč bez DPH. K tomu doložila fakturu dodavatele ze dne 29. 9. 2015. Dále žalobkyně doložila plakát sportovní akce a 4 fotografie z blízkosti startovní plochy zachycující i její reklamní logo.
45. Smlouvu o nájmu reklamní plochy uzavřenou dne 10. 10. 2015 s dodavatelem PROFIMAGE s.r.o. o prezentaci žalobkyně na akci *Night run 2015* dne 17. 10. 2015 v Olomouci, 12. 12. 2015 v Hradci Králové a 19. 12. 2015 v Praze, definující způsob prezentace, na celkovou cenu 300 000 Kč bez DPH ve 3 splátkách po 100 000 Kč a tři faktury ze dne 10. 10. 2015, 2. 11. 2015 a 5. 12. 2015.
46. Smlouvu o reklamě uzavřenou dne 28. 5. 2015 s dodavatelem AGS PROMOTION s.r.o. o prezentaci žalobkyně v rámci soutěže *MISS & MISTER DEAF WORLD & EUROPE & ASIA 2015* ve dnech 13. až 22. 7. 2015, popisující způsob prezentace, s celkovou cenou 400 000 Kč bez DPH splatnou ve dvou splátkách, k čemuž dále doložila faktury ze dne 1. 7. 2015 a 3. 8. 2015 a čtyři fotografie ze soutěže, na kterých její logo zobrazuje reklamní LCD.
47. Dne 7. 9. 2018 správce daně vyzval k poskytnutí informací společnosti Event media s.r.o. (závody *Night run 2015*), FAN & TOM s.r.o. (box v Paláci Lucerna) a MISS & MISTER DEAF s.r.o., dne 14. 9. 2018 pak společnost SKI KLUB JABLONEC N. N. z.s. (*Jablonecká šestidenní*).
48. Dne 18. 9. 2018 se ke správci daně osobně bez předvolání dostavil Josef Uhlíř, jednatel společnosti MISS & MISTER DEAF s.r.o., který sdělil, že soutěž pořádá již 18 let. Veškerou propagaci a reklamu zajišťuje společnost MISS DEAF s.r.o., která je spolupořadatelkou soutěže. Správci daně doložil fakturu ze dne 30. 7. 2015 na částku 75 000 Kč bez DPH vystavenou odběrateli AGS Production s.r.o. za prezentaci jeho partnerů na soutěži; dohodu o vzájemném započtení závazků a pohledávek ze dne 31. 12. 2015 mezi společnostmi MISS DEAF s.r.o. (za niž smlouvu podepisoval jako její jednatel) a AGS PROMOTION s.r.o. k částce 90 750 Kč; smlouvu o spolupráci mezi MISS DEAF s.r.o. a AGS PROMOTION

s.r.o. ze dne 23. 4. 2015, z níž se podává, že společnost AGS PROMOTION s.r.o. má pro soutěže zajišťovat reklamní partnery; a oficiální plakát soutěže, na kterém žalobkyně není v seznamu partnerů.

49. Dne 3. 10. 2018 správce daně převzal další doklady od žalobkyně, mj. USB disk s fotodokumentací reklamních plnění.
50. Dne 9. 10. 2018 společnost Event media s.r.o. správci daně ohledně akcí *Night run 2015* sdělila, že se žalobkyní neuzavřela žádnou smlouvu o partnerství. Též společnosti PROFIMAGE s.r.o. a AS TRADE BK s.r.o. nevyužívala jako zprostředkovatele partnerů. Vzor smlouvy uzavírané s reklamními partnery neexistoval. Stejně tak neexistuje ceník reklamy. Současně společnost Event media s.r.o. doložila reklamní materiály, na kterých jsou partneři soutěže (bez loga žalobkyně).
51. Dne 1. 11. 2018 správce daně vyzval k poskytnutí informací společnost Agentura HERA, s.r.o., ohledně boxu v Paláci Lucerna. Ta dne 14. 11. 2018 sdělila, že jí veškeré dokumenty k akci zabavila Policie ČR. Dne 7. 1. 2019 správce daně při nahlédnutí do spisu Policie ČR, Národní centrály proti organizovanému zločinu, pořídil kopii faktury vystavené dne 8. 12. 2015 Agenturou HERA, s.r.o., pro společnost RYMATI GROUP s.r.o. na částku 20 000 Kč za pronájem reklamních ploch.
52. Dne 6. 6. 2019 správce daně vyzval k poskytnutí informací společnost SKI KLUB JABLONEC N. N. z.s. ohledně akce *Jablonecká šestidenní*. V období cca od poloviny června 2019 do poloviny prosince 2020 není ve správním spise patrná jakákoliv aktivita správce daně.
53. Dne 18. 12. 2020 správce daně vyzval žalobkyni k prokázání skutečnosti, že plnění od společností SPORTSJOB APMC s.r.o., AGS PROMOTION s.r.o., PROFIMAGE s.r.o., RYMATI GROUP s.r.o. jsou uznatelným nákladem. Shrnul přitom dosavadní dokazování a pochybnosti o daňové uznatelnosti těchto plnění, zejména o tom, zda reálně reklamní plnění byla žalobkyni vůbec poskytnuta. Správce daně žalobkyni stanovil lhůtu pro vyjádření 17 dnů ode dne doručení této výzvy (tj. do 4. 1. 2021).
54. Dne 21. 12. 2020 nová zástupkyně žalobkyně požádala správce daně o prodloužení lhůty do 1. 2. 2021, což odůvodnila vánočními svátky, dovolenými a epidemií COVID-19 a potřebou navrhnout důkazní prostředky. Dne 22. 1. 2021 opakovaně požádala správce daně o prodloužení lhůty o dalších 15 dní, které odůvodnila tím, že doposud nemohla nahlédnout do správního spisu, ač o to žádala (s ohledem na opatření učiněná finanční správou k omezení styku s daňovou veřejností z důvodu pandemie korespondenční cestou) již 14. 1. 2021. Zda, kdy a jakou formou bylo zástupkyni žalobkyně umožněno se seznámit se správním spisem, z něj neplyne.
55. Dne 9. 2. 2021 žalobkyně písemně reagovala na výzvu k prokázání skutečností v elektronické podobě s tím, že se plnění prokazatelně uskutečnila, a navrhla výsledky svědků Milana Suchana a Jaroslava Kousala (jednatelů dodavatelů) a vyžádání si záznamů o vysílání galavečera profesionálního boxu od provozovatelů sportovních kanálů. Dne 17. 2. 2021 správce daně obdržel zásilku s USB disky s fotodokumentací k jednotlivým reklamním plněním, na niž ve svém vyjádření žalobkyně odkazovala.
56. Dne 22. 2. 2021 správce daně požádal společnosti EG-CENTER s.r.o., Golf Konopiště a.s., BT Golf, s.r.o., LORETA invest a.s., GOLF RESORT ČERNÝ MOST a.s., GREENGOLF

Pardubice a.s., Prague City Golf, s.r.o., a YPSILON GOLF LIBEREC a.s. o poskytnutí informací o tom, zda se u nich konaly turnaje série *Activity Golf Tour 2015*.

57. Dne 22. 2. 2021 společnost Golf Konopiště a.s. správci daně sdělila, že dne 17. 8. 2015 se konal turnaj společnosti AGS PROMOTION s.r.o. V daných dnech se žádný další turnaj nekonal. Téhož dne společnost BT Golf, s.r.o. správci daně sdělila, že turnaj ze série *Activity Golf Tour 2015* se na hřišti Albatross Golf Resort odehrál dne 23. 6. 2015, pořadatelem byla společnost AGS PROMOTION s.r.o. Dne 23. 2. 2021 společnost LORETA invest a.s. správci daně potvrdila, že se na jejím hřišti odehrály dva turnaje ze série *Activity Golf Tour 2015* ve dnech 18. 5. 2015 a 9. 10. 2015. Promotérem byl Mgr. Milan Suchan ze společnosti AGS PROMOTION s.r.o. Přiloženy byly výsledkové listiny. Dne 24. 2. 2021 společnost GREENGOLF PARDUBICE a.s. správci daně sdělila, že pod názvem *Activity Golf Tour 2015* se na jejím hřišti konal jeden turnaj 2. 6. 2015, organizátorem byla společnost AGS PROMOTION s.r.o. Dne 1. 3. 2021 společnost Golf Resort Černý Most a.s. správci daně sdělila, že ze série *Activity Golf Tour 2015* se na jejím hřišti konal turnaj dne 30. 3. 2015, který organizovala společnost AGS PROMOTION s.r.o. Dne 3. 3. 2021 společnost Prague City Golf s.r.o. správci daně sdělila, že v sérii *Activity Golf Tour 2015* se na jejím hřišti dne 3. 8. 2015 konal turnaj pořádaný společností AGS PROMOTION s.r.o. Dne 4. 3. 2021 společnost EG-CENTER s.r.o. správci daně sdělila, že v sérii *Activity Golf Tour 2015* na jejich hřišti proběhly golfové turnaje, k čemuž doložila faktury vystavené pro společnost AGS PROMOTION s.r.o. dne 8. 9. 2015 (téhož dne se konal turnaj) a 20. 7. 2016.
58. Dne 22. 3. 2021 správce daně sdělil žalobkyni **dosavadní výsledek kontrolního zjištění**, v němž se vyjádřil k předložené fotodokumentaci, ale zcela ignoroval důkazní návrhy žalobkyně na výslech svědků a získání záznamu vysílání galavečera profesionálního boxu. Samostatným rozhodnutím stanovil žalobkyni lhůtu 15 dnů pro vyjádření.
59. Dne 23. 3. 2021 žalobkyně požádala správce daně o prodloužení lhůty k vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění o 30 dnů. Žádost odůvodnila pandemií COVID-19 a potřebností součinnosti třetích osob k předložení důkazních prostředků.
60. Dne 30. 3. 2021 správce daně zamítl žádost žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření. Uvedl, že dosavadní výsledek kontrolního zjištění obsahuje zjištění, se kterými se již žalobkyně seznámila ve výzvě k prokázání skutečností a na které již reagovala. Současně zdůraznil, že lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu uplyne dne 27. 4. 2021.
61. Dne 31. 3. 2021 žalobkyně podala stížnost na postup správce daně. Uvedla, že podle § 36 odst. 2 daňového řádu má právo na to, aby správce daně prodloužil správcovskou lhůtu pro vyjádření o minimálně tolik dní, kolik zbývá do jejího uplynutí. Současně rozporovala, že by výzva k prokázání skutečností mohla být dílčím seznámením s výsledky kontrolního zjištění. Poukázala též na to, že navrhla 3 svědecké výpovědi a vyžádání si záznamu vysílání, a namítla, že uvedený stav je zaviněn čistě správcem daně, který od 10. 6. 2019 do 14. 12. 2020 neprovedl žádný úkon.
62. Dne 9. 4. 2021 správce daně vydal zprávu o daňové kontrole (ve které opět ignoroval důkazní návrhy svědeckými výpověďmi a záznamy provozovatelů sportovních kanálů) a oznámil žalobkyni ukončení daňové kontroly na dani z příjmů. Dne 12. 4. 2021 správce daně vydal **dodatečný platební výměr**.

63. Dne 20. 4. 2021 se žalobkyně vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění a poukázala na to, že v něm zcela absentuje vyhodnocení svědeckých výpovědí, resp. odůvodnění, proč tyto důkazní prostředky byly odmítnuty v situaci, kdy je žalobkyni vytýkáno neunesení důkazního břemene.
64. Dne 5. 5. 2021 (patrně v reakci na výzvu ze dne 27. 4. 2021, v níž byla informována, že část stížnosti poukazující na důkazní návrhy správce daně posoudil jako odvolání a že toto podání postrádá náležitosti odvolání) žalobkyně podala odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru.
65. Dne 20. 5. 2021 správce daně žalobkyni vyrozuměl o vyřízení stížnosti ze dne 31. 3. 2021, kterou shledal částečně důvodnou. Žalobkyni měla být prodloužena lhůta pro vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, a proto správce daně podání ze dne 20. 4. 2021 překvalifikoval na odvolání. Neprovedení důkazních prostředků je možné napadnout odvoláním, nikoliv stížností.
66. Dne 22. 7. 2021 správce daně vyslechl svědka Josefa Uhlíře (za společnosti MISS & MISTER DEAF s.r.o. a MISS DEAF s.r.o.), dne 26. 7. 2021 svědky Mgr. Milana Suchana (k dodavatelům AGS Promotion s.r.o. a SPORTSJOB APMC s.r.o.) a Jaroslava Kousala (k dodavateli PROFIMAGE s.r.o.). Správce daně zaznamenal obsah webové stránky společnosti O2 TV s.r.o. o přímém přenosu z akce *BOX LUCERNA – GALAVEČER PROFESIONÁLNÍHO BOXU a K1* pořádané dne 30. 12. 2015 a dne 12. 8. 2021 od společnosti O2 TV s.r.o. obdržel videozáznam z této akce. Dne 18. 8. 2021 správce daně dále vyslechl svědkyni Pavlu Obselkovou ze společnosti Event media s.r.o., která organizovala běžecké závody *Night Run 2015*. Následně ještě svědci Mgr. Milan Suchan a Pavla Obselková dodatečně písemně doplnili svou výpověď.
67. Ve správním spisu jsou dále plakáty z běžeckých závodů série *Night Run 2015* (České Budějovice 10. 10. 2015, Olomouc 17. 10. 2015, Hradec Králové 12. 12. 2015, Praha 19. 12. 2015).
68. Teprve dne 15. 10. 2021 správce daně předložil odvolání žalovanému spolu se svým stanoviskem, v němž k odvolací námitce, že výsledek kontrolního zjištění byl neúplný, stroze konstatoval, že důkazní prostředky navržené žalobkyní provedl v odvolacím řízení.
69. Dne 28. 1. 2022 Sportovní klub policie Maják, z.s., správci daně sdělil, že ze strany klubu byl závod *Jablonecká šestidenní* ve dnech 27. 12. až 31. 12. 2015 zrušen, nicméně je možné, že jej sportovní klub SKI Jablonec nad Nisou nahradil v jiném modu. K tomuto doložil zápis z mimořádného jednání svého výkonného výboru dne 23. 12. 2015. V něm se uvádí, že závody byly pro nepřízeň počasí bez náhrady zrušeny.
70. Dne 9. 2. 2022 žalovaný seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji, aby se vyjádřila.
71. Dne 9. 2. 2022 žalobkyně doručila žalovanému doplnění odvolání, ve kterém rozporovala některé z dosavadních výsledků dokazování a svědecké výpovědi.
72. Dne 10. 2. 2022 žalobkyně požádala žalovaného o prodloužení lhůty k vyjádření. Dne 14. 2. 2022 žalovaný této žádosti vyhověl a lhůtu prodloužil o 15 dnů.
73. Dne 24. 2. 2022 žalovaný zamítl žádost žalobkyně ze dne 21. 2. 2022 o prodloužení lhůty pro vyjádření.

74. Dne 11. 3. 2022 se žalobkyně obsáhle vyjádřila k podkladům pro rozhodnutí a vznesla nové důkazní návrhy včetně výslechu dalších svědků (bez uvedení bližších kontaktních údajů). Dne 14. 3. 2022 žalobkyně doplnila USB disk s důkazními prostředky. Dne 23. 3. 2022 žalovaný vyrozuměl žalobkyni o důvodech neprovedení svědeckých výpovědí, které považoval za nadbytečné. Dne 24. 3. 2022 žalobkyně opakovaně zdůraznila, proč považuje navržené svědecké výpovědi za podstatné pro řádné objasnění věci. Ke jménům svědků doplnila telefonní čísla.
75. V **napadeném rozhodnutí**, jež bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 13. 4. 2022, žalovaný k otázce ukončení daňové kontroly uvedl, že správce daně ve výsledku kontrolního zjištění posoudil veškeré důkazní prostředky, a proto nepovažoval provedení žalobkyní navržených důkazních prostředků za účelné. V návaznosti na podané odvolání nicméně správce daně shledal nedostatky v dokazování a vyslechl svědky Josefa Uhlíře, Mgr. Milana Suchana, Jaroslava Kousala, Pavlu Obselkovou a opatřil si záznam od společnosti O2 TV s.r.o. Žalovaný dále provedl vlastní šetření a dne 9. 2. 2022 se svými závěry seznámil žalobkyni. Svědecké výpovědi kontrolní zjištění nijak neovlivnily. Žalobkyně též nesouhlasila s vyhodnocením své písemnosti ze dne 31. 3. 2021 jako stížnosti i jako odvolání, k čemuž žalovaný uvedl, že správce daně byl podle § 36 odst. 2 daňového řádu povinen lhůtu pro vyjádření prodloužit, což neučinil. S ohledem na rozsudky NSS ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012-41, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39, a ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45, je možné, aby se daňový subjekt dodatečně vyjádřil v odvolacím řízení. Tedy nedošlo ke zkrácení práv žalobkyně. Neprodlení lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nezakládá nezákonnost daňové kontroly.
76. Nedošlo k porušení zásady dvojinstančnosti řízení, protože správce daně podle § 113 odst. 2 daňového řádu sám shledal vady svého postupu, doplnil řízení a žalovaný následně postupem podle § 115 odst. 1 daňového řádu odstranil i zbývající vady. K namítané nečinnosti správce daně od 10. 6. 2019 do 14. 12. 2020 žalovaný zdůraznil, že správce daně od zahájení daňové kontroly provedl několik místních šetření a činil výzvy k poskytnutí informací. Vzhledem k výsledku šetření stížností nedošlo k porušení zásad správy daní. Jedinou lhůtou, kterou je správce daně při daňové kontrole vázán, je lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, která neuplynula.
77. Dále se žalovaný podrobně vyjádřil k hodnocení důkazních prostředků k reklamním plněním od jednotlivých dodavatelů, přičemž ve všech případech uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že reklama proběhla ve sjednaném rozsahu – předkládaná obrazová dokumentace s reklamou žalobkyně se lišila od oficiální obrazové dokumentace a vykazovala známky úprav, nebylo vyloučeno, že byla pořízena z jiných akcí a v jiných obdobích, a pokud byla v nezpochybněných dokumentech výjimečně reklama žalobkyně zachycena, zachycovala jinou reklamu, než byla sjednána ve smlouvě, nebo šlo jen o malou dílčí část sjednaného komplexního plnění. Pokud žalobkyně doložila pouze marginální část tvrzeného plnění, daňovou uznatelnost nákladů neprokázala. Dodatečně tvrzené náhradní plnění v jiném termínu u reklamy na *Jablonecké šestidenní*, i kdyby snad proběhlo, také nebylo možné uznat, jelikož od smlouvy bylo možné v případě, že nebyl žádný sníh, odstoupit z důvodu vyšší moci.
78. Žalovaný uzavřel, že celkem vyloučil 2 300 000 Kč (správce daně chybně uvedl 2 200 000 Kč) z nákladů na služby v celkové výši 123 405 000 Kč, tj. jen 1,86 %. Vypovídající schopnost účetnictví proto nebyla narušena. S ohledem na judikaturu lze esenciální výdaje přiznat, pouze když není pochyb o jejich existenci, ale je sporná jen jejich výše, to však pouze

v případě splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Tyto podmínky nebyly v projednávaném případě splněny.

Posouzení žaloby

79. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, že je věcně i místně příslušným soudem a napadené rozhodnutí je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud rozhodl ve věci samé bez nařízení ústního jednání, neboť strany s tímto postupem nevyjádřily ve lhůtě stanovené soudem nesouhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Obecný právní základ

80. Jádrem sporu mezi žalobkyní a žalovaným je, že žalovaný některé žalobkyní uplatněné náklady za zdaňovací období daně z příjmů právnických osob roku 2015 neuznal jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jelikož zpochybnil, že se tvrzené obchodní případy vůbec uskutečnily, proti čemuž žalobkyně namítá především různá procesní pochybení. Mezi stranami však není sporu o tom, že pokud by se sporné případy uskutečnily, jak tvrdí žalobkyně, tak by se jednalo o daňově uznatelné náklady. Spor je tudíž veden ohledně dokazování a ohledně přijatelnosti procesního postupu správce daně a žalovaného.
81. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
82. O daňově účinný náklad se podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) náklad byl skutečně vynaložen, 2) náklad byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) náklad byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný náklad. Daňový subjekt, který náklad zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jak je deklarováno na příslušném účetním dokladu (viz např. rozsudky NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 37/2011-68, nebo ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34).
83. Daňový subjekt je povinen prokázat, že náklad vynaložil způsobem deklarovaným v příslušném účetním dokladu (popř. podle svého korigovaného daňového tvrzení, které se odchyluje od údajů uvedených v účetních dokladech). Důkazní břemeno ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání tvrzených skutečností spočívá na daňovém subjektu, přičemž jej nelze v konečném důsledku unést jen předložením po formální stránce bezvadných dokladů. Z ustálené judikatury NSS i Ústavního soudu vyplývá, že vynaložení výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného a formálně právního stavu. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li současně věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o pořízení zboží nebo služeb v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětné plnění zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení (viz rozsudky NSS ze dne 27. 9. 2019, č.

- j. 3 Afs 292/2017-46, ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017-135, ze dne 14. 3. 2018, č. j. 5 Afs 62/2017-31, ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010-98, či ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 41/2009-119, viz také nálezn Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04).
84. Zároveň je třeba dodat, že formální nedostatky na předloženém účetním dokladu nemohou automaticky vést k doměření daně z příjmů. Daňovému subjektu musí být dán prostor prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje jinými prostředky. Nelze tedy dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, „pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely“ (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46).
85. Pro uznatelnost daňového nákladu je klíčová podmínka, podle níž je daňový subjekt povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoliv pouze abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy nepostačovalo. Není-li prokázáno, vůči komu byl náklad vynaložen (a tedy kdo o něm účtoval jako o svém výnosu), pak je naprosto zpochybněno, že vůbec náklad vznikl (viz rozsudky NSS ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68, bod 52, ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014-77, bod 48, a ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 Afs 2/2011-82).
86. Ve vztahu k prokazování reklamních plnění pak NSS v rozsudku ze dne 17. 9. 2021, č. j. 10 Afs 368/2020-63, vysvětlil, že nestačí toliko útržkovitě prokázat, že „nějaká reklama nějak proběhla“, nýbrž je nutné dokázat podstatné okolnosti obchodní transakce tak, aby bylo zjevné, že reklama proběhla ve sjednaném rozsahu a jedná se o daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Obdobně viz též rozsudky NSS ze dne 11. 8. 2022, č. j. 8 Afs 43/2020-42, a ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-54.
87. S ohledem na některé stylistické prvky žalobní argumentace, kdy žalobkyně kromě konkrétních argumentů vznáší též povšechné kritické poznámky na adresu žalovaného nebo bez dalšího odkazuje na podání v daňovém řízení, považuje soud za nutné též připomenout právní věty rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS: „I. Líčení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých ‚obvyklých‘ nezákonností, k nimž při vyřizování věci určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. II. Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. III. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti.“ Pakliže by soud na základě toliko povšechných odkazů vyhledával důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí,

nepřípustně by se tím stavěl do role advokáta žalobkyně (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb.).

88. Lze též poukázat na odst. 10 odůvodnění rozsudku NSS ze dne 10. 2. 2021, č. j. 10 Ads 393/2020-44, kde je dále rozvinuto, že „[s] odvoláním se vypořádal žalovaný. Žaloba napadá rozhodnutí žalovaného, nikoliv rozhodnutí inspektorátu jako správního orgánu I. stupně. Proto se stěžovatelka myslí, pokud si myslí, že ji snad krajský soud nutí slovo od slova přepsat obsah odvolání do žaloby. Ani s tím by stěžovatelka nepochodila. Stěžovatelka měla v žalobě srozumitelně a konkrétně vysvětlit, v čem je rozhodnutí žalovaného nesprávné, s jakými odvolacími argumenty se žalovaný nevypořádal, jaké konkrétní důkazy vyhodnotil nesprávně a proč, kterou část svědecké výpovědi dezinterpretoval, kterou část opominul atd. Nelze tedy jen obecně odkázat na odvolání (to by bylo možné třebaš proto, aby žalobce ukázal, ke které konkrétní části odvolání se žalovaný opominul vyjádřit).“ Soud proto za žalobní argumentaci nepovažoval ty pasáže, jež jsou kritikou daňového poradce vůči pracovníkům žalovaného bez vztahu ke skutkové a právní stránce případu, případně plošnými odkazy na podání učiněné žalobkyní v daňovém řízení.
89. Současně platí, že žalobu je možné rozšířit o žalobní body pouze ve dvouměsíční lhůtě ode dne doručení napadeného rozhodnutí (§ 71 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.). Po uplynutí lhůty je již možné pouze rozhojňování stávajících žalobní tvrzení, avšak není možné zcela obecnou formulaci nesplňující minimální požadavky na žalobní bod kdykoliv dodatečně naplnit konkrétním libovolným obsahem. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 16. 9. 2008, č. j. 8 Afs 91/2007-407: „*Namítá-li žalobce ve správní žalobě, že správce daně porušil zásady daňového řízení, je takový žalobní bod [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] nekonkrétní a bezobsažný. Zákon neumožňuje, aby žalobce v dalších fázích řízení před správním soudem a po uplynutí lhůty pro podání žaloby, například při jednání soudu, tomuto nekonkrétnímu bodu přiřazoval zcela konkrétní námitku, do té doby na soud nevznesenou.*“ (srov. též rozsudky NSS ze dne 26. 8. 2013, č. j. 8 As 70/2011-239, č. 2929/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 31. 8. 2017, č. j. 10 Afs 330/2016-36). Naopak je možné rozšířit zárodek žalobního bodu, který nebyl natolik abstraktní, aby umožňoval libovolné doplnění (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68). Z dalších vyjádření žalobkyně v soudním řízení je proto možné za žalobní argumentaci považovat pouze ty výklady, které navazují na konkrétní argumenty obsažené v podané žalobě.

Právo žalobkyně vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění

90. V prvním žalobním bodu žalobkyně namítá, že jí měl správce daně odeprít právo vyjádřit se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění tím, že jí neprodloužil lhůtu pro vyjádření.
91. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu správce daně sepíše na základě provedené kontrolní činnosti dosavadní výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí je hodnocení dosud zjištěných důkazů.
92. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu, pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření.
93. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu je daňový subjekt v rámci vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění oprávněn zejména a) vznést výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, b) podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění.

94. Jak vysvětlil NSS v rozsudku ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012-41, „[p]lochybí-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích.“ S ohledem na zásadu ekonomie řízení (§ 5 odst. 3 daňového řádu) ostatně § 115 daňového řádu počítá s tím, že vady prvostupňového řízení v odvolacím řízení odstraní buď správce daně (viz též § 113 odst. 2 daňového řádu), nebo odvolací orgán. Ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu totiž neumožňuje, aby odvolací orgán věc vrátil správci daně k dalšímu řízení, nýbrž jeho úkolem je rozhodnutí správce daně buď potvrdit, nebo změnit, anebo zrušit při současném zastavení řízení. Z tohoto je dána výjimka podle § 116 odst. 3 daňového řádu pro ty případy, kdy mohl již správce daně podle § 113 odst. 1 daňového řádu podanému odvolání alespoň částečně vyhovět, případně jej zamítnout pro opožděnost či nepřípustnost. V takovém případě odvolací orgán ale o věci nerozhoduje a jen ji správci daně vrátí, aby rozhodl on (následně je přípustné odvolání). Daňové řízení je tedy na rozdíl od obecného správního řízení postavené na zásadě, že vady řízení se mají zhojit v odvolacím řízení a věc se již prvostupňovému orgánu k dalšímu rozhodování nevrací.
95. Mezi stranami není sporu, že správce daně neposkytl žalobkyni dostatečný prostor pro vyjádření se k dosavadním výsledkům kontrolního zjištění ze dne 22. 3. 2021, neboť původní správcem daně stanovená lhůta pro vyjádření činila 15 dnů a žalobkyně dne 23. 3. 2021 požádala o její prodloužení o 30 dnů z důvodu pandemie COVID-19, což správce daně dne 30. 3. 2021 bez dalšího zamítl.
96. Podle § 36 odst. 2 daňového řádu správce daně vyhoví první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší.
97. Žalobkyně tedy měla vskutku právo na to, aby její žádosti o prodloužení lhůty bylo alespoň částečně vyhověno prodloužením lhůty pro vyjádření o 15 dnů (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2010, č. j. 2 Afs 33/2009-49). Proto si také žalobkyně na tento postup správce daně dne 31. 3. 2021 stěžovala a správce daně tuto stížnost dne 20. 5. 2021 právem shledal částečně důvodnou, ačkoliv až po vydání dodatečného platebního výměru dne 12. 4. 2021, jemuž dne 9. 4. 2021 předcházelo ukončení daňové kontroly. Z následující průběhu daňového řízení potom vyplývá, že se (nejen) vyjádřením žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění ze dne 19. 4. 2021 v odvolacím řízení zabýval jak správce daně tím, že před postoupením spisu žalovanému doplnil dokazování, tak i žalovaný, který v průběhu odvolacího řízení rovněž doplnil dokazování. Žalobkyně tedy měla možnost se k výsledkům kontrolních zjištění správce daně vyjádřit, navrhnout doplnění dokazování a předložit další důkazní prostředky na podporu svých tvrzení. Jakkoliv se správce daně dopustil procesního pochybení, v tomto směru byly jeho následky žalovaným řádně zhojeny, nicméně až v odvolacím řízení (k tomu blíže viz též třetí žalobní bod ohledně možnosti zhojit vady prvostupňového řízení v odvolacím řízení).
98. Předmětem soudního přezkumu je přitom v zásadě až konečný výsledek daňového řízení, nikoliv jeho jednotlivé dílčí kroky, jejichž případné vady byly před vydáním napadeného rozhodnutí napraveny odvolacím orgánem (srov. např. odst. 30 a 31 odůvodnění rozsudku NSS ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47). Proto jsou další dílčí výtky žalobkyně v prvním žalobním bodu již nadbytečné.

99. Námitka prvního žalobního bodu sama o sobě důvodná není.

K námitce nezákonnosti ukončení daňové kontroly

100. V návaznosti na první žalobní bod žalobkyně namítala, že správce daně nebyl oprávněn ukončit daňovou kontrolu, aniž by jí poskytl možnost vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění.
101. Podle § 88a odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou.
102. Podle § 88a odst. 3 daňového řádu, pokud z konečného výsledku kontrolního zjištění nevyplývá, že v dané věci dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, je vyměřovací nebo doměřovací řízení ukončeno doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, nejedná-li se o řízení, které bylo zahájeno podáním daňového tvrzení.
103. Žalobkyně předně poukázala na rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS, jehož právní věta zní: „*Projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit.*“ Žalobkyně však nepřesně odkazuje na judikaturu k právní úpravě účinné do 31. 12. 2020, podle které daňovou kontrolu uzavíralo projednání zprávy o daňové kontrole, k níž se měl daňový subjekt možnost vyjádřit. Současně podle § 88 odst. 3 daňového řádu platilo, že nedošlo-li na základě tohoto vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nemohl již daňový subjekt navrhopat další doplňování kontrolního zjištění. Tím byla dána koncentrace řízení, aby daňový subjekt nemohl věc protahovat dalšími důkazními návrhy (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015-30). Stejně tak je nepřiléhavým též odkaz žalobkyně na rozsudky NSS dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005-53, a ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 96/2009-87, č. 2149/2010 Sb. NSS, neboť ty se týkají ještě starší právní úpravy ukončování daňové kontroly v režimu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, která se věcně lišila od procesní úpravy v rozhodném znění daňového řádu.
104. Od 1. 1. 2021 je totiž účinná nová právní úprava, dle které § 88 daňového řádu upravuje projednání dosavadního výsledku kontrolního zjištění, které žádnou koncentraci dokazování na rozdíl od dřívějšího projednání zprávy o daňové kontrole nezakládá. Na projednání dosavadního výsledku kontrolního zjištění pak § 88a daňového řádu navazuje tím, že je daňovému subjektu doručena zpráva o daňové kontrole, přičemž tímto okamžikem nedochází ke koncentraci dokazování. Zpráva o daňové kontrole je současně konečným výsledkem kontrolního zjištění [§ 88a odst. 2 písm. b) daňového řádu], který může být následně rozporován v odvolacím řízení. Podle § 88a odst. 1 daňového řádu se již žádné projednávání zprávy o daňové kontrole a navrhování důkazů nekoná (viz též důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb. ve vztahu k novému znění § 88 odst. 5 daňového

řádu). Nemůže tedy nastat koncentrace řízení, která by omezovala neodstranitelnost vad v postupu správce daně v odvolacím řízení v mezích § 115 daňového řádu.

105. Žalobkyně namítá, že proti rozhodnutí správce daně ze dne 30. 3. 2021 o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění podala dne 31. 3. 2021 stížnost. Zde soud zdůrazňuje, že podle § 36 odst. 6 daňového řádu nelze uplatnit opravné prostředky proti rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty, ostatně stížnost ve smyslu § 261 daňového řádu ani není opravným prostředkem (blíže viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, č. 3686/2018 Sb. NSS). Jak však vysvětlil NSS v rozsudku ze dne 10. 11. 2016, č. j. 2 Afs 165/2016-26, č. 3501/2017 Sb. NSS, „[r]ozhodnutí správce daně o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k podání daňového tvrzení (§ 36 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) není ‚rozhodnutím‘ ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť samo o sobě ještě nezasahuje do práv či povinností daňového subjektu. Jeho samostatný soudní přezkum na základě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu je proto nepřípustný podle § 68 písm. e) ve spojení s § 70 písm. a) s. ř. s. Zákonnost rozhodnutí o uvedené žádosti se posoudí v rámci případného přezkumu zákonitosti na to navazujícího rozhodnutí, pro něž bylo právně významné, zda daňové tvrzení bylo podáno včas.“ Ve vztahu k prvnímu žalobnímu bodu již zdejší soud konstatoval, že rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty bylo nezákonné.
106. Též lze dát za pravdu žalobkyni, že stížnost ze dne 31. 3. 2021 nebyla plnohodnotným vyjádřením k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, protože na str. 3 obsahovala toliko stručný poukaz na důkazní návrh žalobkyně ve vztahu k výzvě k prokázání skutečností (3 svědecké výpovědi a žádost o ověření vysílání záznamů). Kdyby žalobkyně své vyjádření ze dne 31. 3. 2021 považovala za plnohodnotné, jistě by se nedomáhala prodloužení lhůty pro další vyjádření. Správce daně tak skutečně ukončil daňovou kontrolu ještě předtím, než žalobkyně stihla dostatečně reagovat na výsledky kontrolního zjištění. Žalobkyně zde ovšem opět brojí proti těm pochybením správce daně, která byla napravena v odvolacím řízení, kde jí byl poskytnut dostatečný prostor pro doplnění vyjádření a důkazních návrhů. Při ukončování daňové kontroly sice došlo k procesním vadám, nicméně tyto vady neměly za následek, že by žalobkyni bylo v průběhu daňového řízení jako celku odňato právo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění. Tím však není vyloučeno, aby tyto vady nemohly mít vliv na běh lhůty pro stanovení daně (viz dále).
107. Námitka druhého žalobního bodu je nedůvodná.
- K námitce neoprávněného přenesení dokazování do odvolacího řízení*
108. Žalobkyně navazuje na argumentaci v prvním a druhém žalobním bodu námitkou, že žalovaný nebyl oprávněn přenést dokazování do odvolacího řízení. Jak již soud uvedl, daňové řízení je od správního řízení odlišné a odvolací správce daně má širší možnosti při doplňování dokazování.
109. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
110. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě

vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

111. Možnost žalovaného „vrátit věc k dalšímu řízení“ je omezena na případy autoremedury ve prospěch daňového subjektu podle § 113 odst. 1 daňového řádu (eventuálně zamítnutí odvolání pro opožděnost či nepřípustnost, neboť žalovaný nemá pravomoc zamítnout odvolání z ryze procesních důvodů). Jinými slovy právní úprava daňového odvolacího řízení počítá s tím, že odvolací orgán může vést neomezeně rozsáhlé dokazování.
112. Jak konstatoval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, „*I. Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. II. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 tohoto zákona. Postup podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 citovaného zákona), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 tohoto zákona). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.*“ (zvýraznil zdejší soud) Tato dřívější právní úprava je funkčně prakticky totožná se současnou úpravou v daňovém řádu.
113. V souvislosti s tím Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014-62, č. 3471/2016 Sb. NSS, dovodil, že „[s]právce daně v odvolacím řízení pověřil k provádění úkonů uložených odvolacím orgánem podle § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, jiné úřední osoby než ty, které byly činné v prvním stupni.“ I toto pravidlo vyvozené ze zásady dvojinstančnosti je zárukou toho, že v odvolacím řízení je možné doplňovat dokazování prostřednictvím prvostupňového správce daně, aniž by tak činila úřední osoba vyloučená pro podjatost [srov. § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. V projednávaném případě tato zásada sice nebyla bezezbytku dodržena, žalobkyně ovšem nic takového nenamítala, a proto soud tuto otázku nepřezkoumával. Garanci práva být slyšen ve vztahu k doplňování dokazování v odvolacím řízení zdůraznil i rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 403/2020 Sb. NSS, když konstatoval, že „[z] § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vyplývá, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 téhož zákona, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil.“ Jinými slovy právní úprava ani judikatura neznají žalobkyní poukazované nezákonné přenášení dokazování do odvolacího řízení. Tím však není dotčeno posouzení čtvrtého žalobního bodu, ve kterém žalobkyně namítá, že správce daně neprovedl další dokazování záměrně, aby byl vydán dodatečný platební výměr, a tím prodloužena lhůta pro stanovení daně.
114. Žalobkyně dále z odst. 71 odůvodnění napadeného rozhodnutí dovozuje, že správce daně chtěl snad původně odvolání vyhovět, a proto doplnil dokazování, následně však odvolání postoupil žalovanému. Tuto výtku shledal soud obtížně srozumitelnou. V poukázaném odstavci odůvodnění žalovaný toliko shrnuje, jak správce daně doplňoval dokazování v návaznosti na podané odvolání, přesto jej žalobkyně napadá jako vnitřně rozporný, aniž by uvedla, jak tím byla zkrácena na právech.

115. Podle § 113 odst. 1 daňového řádu správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, a) rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4, b) rozhodne o odvolání sám, pokud mu vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítne a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4, nebo c) odvolání zamítne a zastaví odvolací řízení, pokud je podané odvolání nepřípustné nebo bylo podáno po lhůtě.
116. Podle § 113 odst. 2 daňového řádu, nemůže-li správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní o nezbytné úkony.
117. Podle § 113 odst. 3 daňového řádu, pokud správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání nerozhodne sám, postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu.
118. Z § 113 odst. 2 daňového řádu v žádném případě nevyplývá, že správce daně může sám doplňovat řízení, pouze pokud postupem podle § 113 odst. 1 daňového řádu vyhoví odvolání. Ustanovení § 113 odst. 2 daňového řádu totiž slouží k tomu, aby správce daně mohl v souladu se zásadou ekonomie řízení (§ 7 daňového řádu) v reakci na odvolání obratem napravit svá pochybení či doplnit dokazování bez ohledu na to, zda se rozhodne odvolání vyhovět. Ostatně v okamžiku zahájení doplňování řízení správce daně zpravidla ani nemůže vědět, zda výsledkem dalších úkonů bude či nebude autoremedura. Pokud správce daně po vyhodnocení výsledků doplnění řízení usoudí, že odvolání ani zčásti nevyhoví, pak teprve nastává důvod pro bezodkladné předložení spisového materiálu odvolacímu orgánu (§ 113 odst. 3 daňového řádu). I v těchto případech má doplnění řízení správcem daně postupem podle § 113 odst. 2 daňového řádu smysl, protože stále může usnadnit práci odvolacího orgánu, který by jinak musel zajistit doplnění řízení postupem podle § 115 odst. 1 daňového řádu ať již sám, nebo to uložit správci daně. Takové doplnění, jež nebylo iniciováno skutečnostmi uplatněnými až v odvolání nebo pokynem žalovaného, však přirozeně vyvolává pochybnost, zda ukončení daňové kontroly nebylo jen účelově motivováno snahou si prodloužit lhůtu pro stanovení daně bez ohledu na skutečné potřeby řádného prověření skutkového stavu (opět viz dále).
119. Námitka třetího žalobního bodu, pojmána samostatně, také není důvodná.
- K námitce účelovosti prodloužení lhůty pro stanovení daně*
120. Žalobkyně dále namítá, že správce daně vydáním dodatečného platebního výměru účelově prodloužil lhůtu pro stanovení daně tak, aby žalobkyni stihla být daň dodatečně doměřena.
121. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
122. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu lhůta se pro stanovení daně prodloužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.
123. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

124. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.
125. Judikatura dovodila, že prodloužení této lhůty nemůže nastat na základě úkonu, který správce daně učinil právě toliko účelově kvůli prodloužení lhůty pro stanovení daně. Takto NSS v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, č. 4005/2020 Sb. NSS, konstatoval, že *„[z]ahájení daňové kontroly přerušuje prekluzivní lhůtu pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), byť správce daně před zahájením této kontroly nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (§ 145 odst. 2 daňového řádu), ač pro to podle zákona byly podmínky. Takovéto opomenutí správce daně sice je nezákonné, avšak nejde o takovou vadu, která by měla vztah k vyšší následně doměřené daně.“* Naopak, z rozsudku NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, č. 3703/2018 Sb. NSS, se podává, že *„[z]ruší-li soud takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením byla prodloužena lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a vrátí-li věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, nadále platí, že lhůta pro stanovení daně byla řádně prodloužena. Je však třeba, aby zrušené rozhodnutí nebylo úkonem toliko formálním, účelově vydaným čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.“* Obdobně podle rozsudku NSS ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21, *„[z]a úkon způsobující prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, nelze považovat takovou výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, kterou správce daně vydal formálně na samém konci dosavadní prekluzivní lhůty za výhradním či hlavním účelem spočívajícím v zachování lhůty pro doměření daně.“* Jinými slovy, aby úkon prodloužující lhůtu pro stanovení daně byl považován za zneužití procesní pravomoci správce daně, a tedy za neúčinný co do prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, musí účelovost takového postupu dosahovat určitého stupně intenzity. Pouhé dílčí pochybení nestačí a je nutné v širším kontextu posoudit, zda úkon směřoval k naplnění účelu daňového řízení, nebo pouze k prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2009, č. j. 7 Ans 2/2009-38, č. 2527/2012 Sb. NSS).
126. V projednávaném případě správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 27. 4. 2018, čímž mu podle § 148 odst. 3 daňového řádu počala běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně až do dne 27. 4. 2021. Z obsahu správního spisu je zjevné, že si správce daně v průběhu roku 2018 vyžádal doklady od žalobkyně a následně činil dotazy na některé její dodavatele za účelem prověření souladu předložených dokladů se skutečností. Zahájení daňové kontroly tedy nebylo jen formální. Dne 10. 5. 2019 pak správce daně vyzval žalobkyni k prokázání skutečností ve vztahu k odběru služeb bezpečnostního monitoringu, na což žalobkyně obratem odpověděla. Dále správce daně učinil 3 výzvy v souvislosti s daní z příjmu právnických osob za rok 2016, která byl též předmětem daňové kontroly, a opět obdržel odpovědi, poslední dne 19. 6. 2019. Následně však byl správce daně podle obsahu předloženého správního spisu zcela nečinný až do 14. 12. 2020, kdy učinil další 4 výzvy, které se týkaly obchodních případů z roku 2016, a opět obdržel odpovědi. Správce daně teprve dne 18. 12. 2020 poprvé vyzval žalobkyni k prokázání skutečností týkajících se přijatých reklamních plnění, tedy skutečně zhruba 4 měsíce před koncem lhůty pro stanovení daně a navíc před vánočními svátky, takže žalobkyně reagovala až 9. 2. 2023 v návaznosti na dvě předchozí žádosti o prodloužení lhůty a současně doložila důkazní prostředky na podporu svých tvrzení.
127. Lze tedy uzavřít, že správce daně začal prověřovat klíčové otázky týkající se reklamních plnění z vlastní viny teprve až v posledních čtyřech měsících běhu lhůty pro stanovení daně.

V takovém případě však bylo jeho odpovědností, aby ve zbylém čase provedl řádné důkazní řízení, v němž dostane žalobkyně odpovídající prostor pro předložení adekvátních důkazních prostředků a správce daně, budou-li takové důkazní prostředky navrženy, je také řádně provede a vyhodnotí předtím, než ukončí daňovou kontrolu. Pokud daňový subjekt navrhne adekvátní důkazní prostředky a plně využije svá procesní práva garantovaná zákonnou úpravou, je dosti pravděpodobné, že správce daně nebude schopen skutkový stav včas řádně prověřit. To však nijak neopravňuje správce daně ke zneužití pravomoci a popření zákonných práv daňového subjektu. Správce daně musí tato práva a zákonnou úpravu respektovat, a nebude-li možné adekvátní důkazní prostředky včas vyčerpát, pak musí i přes své přetrvávající podezření řízení zastavit. Není možné lhůtu stanovenou v § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu obcházet tím, že správce daně zjevně nejistou daň i přes nevyčerpání zásadních důkazních prostředků prostě doměří a posune dokazování do odvolacího řízení jen proto, aby se prodloužila lhůta pro stanovení daně o další rok.

128. Při vyhodnocení důkazních prostředků, stejně jako při vlastním procesním postupu sice může dojít k pochybením správce daně, avšak v kontextu takto krátkého časového období, jež si správce daně vlastním zaviněním ponechal, vzniká přirozeně zvýšené riziko, že správce daně cíleně poruší procesní práva daňového subjektu, jen aby daň doměřil před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Je tedy třeba hodnotit, zda se jedná o ojedinělá a nahodilá pochybení, nebo zda se jedná o vícero pochybení, jež ve svém kontextu vyvolávají vážné důvody se domnívat, že správce daně porušil práva daňového subjektu úmyslně, aby prodloužil lhůtu pro stanovení daně. Je přitom na správci daně, potažmo žalovaném, aby případné pochyby v tomto směru, zejména je-li na ně poukazováno daňovým subjektem, byly obsahem správního spisu vyvráceny. Je to totiž správce daně (nikoliv daňový subjekt), kdo vede daňový spis a je povinen v něm řádně zdokumentovat svůj procesní postup a jeho důvody.
129. V tomto případě přitom soud dospěl k závěru, že žalovaný (a ani obsah správního spisu) nijak nevyvrací vážné pochybnosti, na něž poukázala žalobkyně, že rozhodujícím důvodem překotného ukončení daňové kontroly za porušení procesních práv žalobkyně bylo právě účelové prodloužení lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně při první možné příležitosti v únoru 2021 předložila správci daně jím požadované důkazní prostředky k problematice přijatých reklamních plnění (mj. fotografie) a současně navrhla provést důkaz výsledkem svědků a záznamem vysílání provozovatelů sportovních kanálů. Správce daně však v dosavadním výsledku kontrolního zjištění vyhodnotil jen předložené listinné důkazy a zcela ignoroval důkazní návrhy svědeckými výpověďmi a záznamem vysílání. Jeho argumentace přitom byla založena na tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Takový závěr je v situaci, kdy nebyly provedeny navržené důkazní prostředky ani nebylo vysvětleno, proč je není namístě provést, zcela nepřijatelný a až absurdní. Část svých závěrů nadto správce daně opíral o sdělení svědka, které získal, aniž by bylo umožněno žalobkyni se tohoto procesního úkonu účastnit. Žalobkyně na porušení svých procesních práv (ztrátu možnosti pokládat svědkovi otázky) přitom oprávněně upozorňovala, ale i přesto správce daně řádně svědka nevyslechl, ale přesto o jeho sdělení své závěry opíral. Správce daně také překroutil sdělení provozovatelů golfových hřišť a dovozoval, že se u nich *Activity Golf Tour 2015* neuskutečnila, ačkoliv z jejich sdělení vyplýval opak. Tyto závěry jinak než jako předčasné a nepodložené nelze označit. Není rozhodné, že tyto později provedené důkazní prostředky podle žalovaného nevyvrátily jeho pochybnosti, nýbrž to, že jejich neprovedení bylo v kontextu uplatněných důkazních návrhů prakticky neomluvitelné, přičemž se nejednalo jen o jeden opomenutý důkaz mezi mnoha, ale o veškeré navržené svědecké

výsledky v situaci, kdy žádní svědci (regulérně) dosud ani nebyli vyslýcháni. V důsledku nezákonného postupu správce daně (zkrácení zákonem garantované lhůty v rozporu s jasným zněním zákona, jehož výklad potvrzuje již letitá judikatura správních soudů) navíc nebyl žalobkyni poskytnut řádný prostor pro reakci na dosavadní výsledek kontrolních zjištění a uplatnění případných jiných důkazních návrhů v reakci na hodnocení předložené obrazové dokumentace ze strany správce daně. Zpráva o daňové kontrole a dodatečný platební výměr jí totiž byly zaslány dříve, než uplynula zákonem předpokládaná lhůta pro její reakci. Zpráva o daňové kontrole přitom nadále ignorovala navržené důkazní prostředky (svědci, záznam televizního vysílání) a opakovala předčasné a procesně vadně dosažené závěry kontrolních zjištění. V písemné reakci přitom žalobkyně zcela oprávněně poukázala na to, že správce daně bez vysvětlení nevyčerpal navržené důkazní prostředky, což by samo o sobě nepochybně muselo být důvodem pro jejich provedení před skončením daňové kontroly nebo pro řádné vysvětlení ve zprávě o daňové kontrole, proč nejsou relevantní.

130. Již z těchto skutečností má soud za přesvědčivě prokázané, že pochybení správce daně nebyla jen nahodilá, ale že správce daně takto postupoval právě s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně zcela bez ohledu na řádné prověření skutkového stavu a dodržení procesních práv daňového subjektu. Projednání výsledků kontrolních zjištění se žalobkyní a následná zpráva o daňové kontrole tak byly v klíčové oblasti sporných reklamních plnění ve významné míře jen formálními úkony, jejichž cílem bylo jen přesunout zjevně nedokončené dokazování v takto uměle prodloužené lhůtě pro stanovení daně až do odvolacího řízení. Tento závěr přitom dotvrzuje i samotný fakt, že správce daně sám ze své iniciativy v průběhu odvolacího řízení volně pokračoval v dokazování (nadto v části shodnými úředními osobami jako v prvostupňovém řízení), vyslechl navržené svědky a teprve poté předal spis k posouzení odvolacímu orgánu. Okamžik ukončení daňové kontroly a vydání dodatečného platebního výměru ale nezávisí jen na ničím neregulovaném uvážení správce daně a správce daně nemůže libovolně přesouvat dokazování do odvolacího řízení. V tomto směru je povinen řádně a logicky hodnotit uplatněné důkazní návrhy daňového subjektu a daňovou kontrolu ukončovat teprve poté, co důkazní prostředky řádným způsobem vyčerpá. Postup, kdy správce daně bez zdůvodnění neprovede ani jediný svědecký výslech, ač byly řádně a včas navrženy (skutečnost, že k tomu daňový subjekt dostal prostor až v samém závěru lhůty pro stanovení daně, v tomto případě nelze přičítat k tíži žalobkyně), a přesto doměří daňovou povinnost pro neunesení důkazního břemene žalobkyně, je zjevně zneužívající a zcela cynicky ignorující její právo na spravedlivý proces. Takový svévolný postup správce daně mu nemůže založit výhodu v podobě prodloužení lhůty pro stanovení daně. Ač tedy žalovaný mohl potenciálně v odvolacím řízení napravit pochybení žalovaného spočívající v neúplně zjištěném skutkovém stavu a prověření relevantních důkazních návrhů, musel by tak učinit v základní tříleté lhůtě pro stanovení daně počítané od zahájení daňové kontroly, tj. nejpozději do 27. 4. 2021. Zjevně nezákonné jednání správce daně totiž nemohlo státu založit právo na doměření daně v prodloužené lhůtě (uplatní se obecná právní zásada *ex iniuria ius non oritur*). Pokud napadené rozhodnutí bylo vydáno až dne 12. 4. 2022, byla již případná daňová povinnost žalobkyně zjevně prekludována.
131. Soud si je přitom vědom toho, že ani jednání žalobkyně nebylo zcela bezvadné a že také v řízení postupovala do jisté míry obstrukčním způsobem. Soud postřehl, že v posledních 4 měsících prvostupňového řízení se žalobkyně spoléhala na nárokové prodloužení správcovské lhůty podle § 36 odst. 2 daňového řádu, a že dokonce v závěrečné fázi její zástupkyně správci daně zaslala výpověď plné moci, aby posléze v odvolacím řízení byla plná moc totožné zástupkyni opětovně udělena. Na druhou stranu ale první žádost o

prodloužení lhůty podle § 36 odst. 2 daňového řádu není nutné odůvodňovat a účastník řízení má nárok na automatické prodloužení lhůty o dobu, po niž je o jeho žádosti rozhodováno. První řada žádostí v prosinci 2020 a lednu 2021 přitom byla zcela legitimně odůvodněna vánočními svátky a zároveň nemožností fyzicky nahlédnout do správního spisu v době pandemie a opatření přijatých samotnou finanční správou (jestli bylo umožněno alespoň korespondenční nahlížení do spisu, není ze správního spisu ani patrné). Neoprávněně zamítnutá žádost o prodloužení lhůty k vyjádření se k dosavadnímu výsledku kontrolních zjištění (již by snad již bylo možné vnímat jako zneužívající) přitom nemohla mít při standardním postupu správce daně (tj. pokud by otázku reklamních plnění otevřel včas) za následek vážné ohrožení včasného vyměření daně, protože prodloužení lhůty cca o dva týdny je v kontextu celkové tříleté lhůty pro stanovení daně zanedbatelné. Vypovězení plné moci pak žádný vliv na postup správce daně mít nemohlo, jelikož to mu bylo doručeno až poté, co zástupkyni žalobkyně již doručil platební výměr. Žalovaný ostatně ani nespécifikoval, že by snad správce daně byl nucen k jím zvolenému postupu čistě v reakci na nějaké významné zneužití procesních práv žalobkyně a že z toho důvodu jeho procesní postup lze snad výjimečně akceptovat. Soud nemá za to, že by míra, v níž žalobkyně (resp. její zástupkyně) ztěžovala procesní postup správce daně, byla taková, že by mohla ospravedlnit závažné zkrácení jejích procesních práv, jímž chtěl správce daně uměle dosáhnout prodloužení lhůty pro stanovení daně.

132. Naopak je třeba dát za pravdu žalobkyni, že v druhé polovině roku 2019 a v roce 2020 správce daně neměl být v řízení nečinný a odkládat svou kontrolní činnost až na samý konec lhůty pro stanovení daně. Jak vysvětlil NSS v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003-109, „[z]e základních zásad daňového řízení, zejména pak z ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 255/1994 Sb., plyne, že správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně a tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě; provádění daňové kontroly nemůže svévolně přerušit a odložit její pokračování na pozdější dobu a jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech.“ V projednávaném případě průtahy při daňové kontrole nezaviněné žalobkyní vedly ke ztrátě potřebného časového prostoru pro řádné zjištění skutkového stavu, následky čehož ale v souladu s platnou právní úpravou musí nést stát, a nikoliv žalobkyně tím, že budou při realizaci skutkových zjištění krácena její práva vyjádřit se k hodnocení správce daně a požadovat provedení relevantních důkazů.
133. Námitka čtvrtého žalobního bodu je tedy důvodná. Překotné kroky směřující k ukončení projednání dosavadních kontrolních zjištění a vydání zprávy o daňové kontrole a dodatečného platebního výměru ze strany správce daně byly v tomto případě vedeny úmyslem přesunout dokazování do odvolacího řízení bez ohledu na úplnost stávajících skutkových zjištění a důkazní návrhy daňového subjektu a jako takové je třeba je vyhodnotit jen jako formální a bez vlivu na běh lhůty pro stanovení daně. Napadeným rozhodnutím tedy byla žalobkyni doměřena nezákonně již prekludovaná daň. Napadené rozhodnutí tak trpí závažnou vadou, jelikož žalovaný neměl jinou možnost než po 27. 4. 2021 dodatečný platební výměr zrušit a řízení zastavit. Jestliže rozhodl jinak, je jeho rozhodnutí nezákonné. Protože v souzené věci nedošlo k pravomocnému vyměření daně před uplynutím prekluzivní lhůty, nezbyvá soudu nic jiného než napadené rozhodnutí a jemu předcházející platební výměr správce daně zrušit podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro podstatné porušení ustanovení o řízení.

134. S ohledem na tento závěr již není důvodu se zabývat dalšími žalobními body, jelikož ty již nemohou mít vliv na rozhodnutí soudu ani žalovaného.

Závěr a náklady řízení

135. S ohledem na závěr, že došlo k prekluzi daňové povinnosti, soud zrušil napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. a současně za použití § 78 odst. 3 s. ř. s. výjimečně zrušil i platební výměr správce daně. V daném případě nic jiného než zastavení řízení nepřichází do úvahy a takové rozhodnutí může vydat i správce daně. O vrácení věci žalovanému rozhodl v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s.
136. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšné žalobkyni soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení v celkové výši 19 456 Kč. Tato částka sestává z odměny zástupce ve výši 13 600 Kč, kterou tvoří odměna za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč [příprava a převzetí zastoupení a sepsí žaloby, repliky a tripliky jako podání ve věci samé podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] a čtyři paušální částky jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, a ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč za žalobu. K tomu je třeba přičíst náhradu DPH ve výši 2 856 Kč z odměny zástupce, neboť daňová poradkyně žalobkyně PKF APOGEO, s.r.o., je plátcem této daně (a plátcem je i společnost CLAY & PARTNERS, advokátní kancelář, s.r.o., v níž vykonává činnost advokát, který nakonec zastupování žalobkyně převzal, byť sám již ve věci samé žádný úkon jménem žalobkyně nečinil). Náhradu za vyjádření ze dne 10. 10. 2022 již soud žalobkyni nepřiznal, neboť toto podání neobsahuje žádnou pro věc podstatnou argumentaci. Náhradu nákladů řízení soud přiznal k rukám aktuálního zástupce žalobkyně, přičemž je na něm, aby tuto náhradu případně vypořádal s dříve ve věci činnou daňovou poradkyní.

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). Případně-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.

Praha 15. září 2023

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu