



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobce: **M. M.**, narozený X,
bytem X,
zastoupený JUDr. Ing. Radanem Tesařem, advokátem,
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2020, č. j. 23424/20/5200-10422-706807,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 6. 2020, č. j. 23424/20/5200-10422-706807, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou prostřednictvím svého právního zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2020, č. j. 23424/20/5200-10422-706807, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále též „správce daně“) ze dne 28. 5. 2019, č. j. 1301115/19/2512-50524-501676, kterým bylo podle § 106 odst. 1 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zastaveno řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2013; č. j. 1503860/19/2512-50524-501676, kterým bylo podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastaveno řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2014, č. j. 1493245/19/2512-50524-501676, kterým bylo podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastaveno řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2014; č. j. 1499267/19/2512-50524-501676, kterým bylo podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastaveno řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2014; č. j. 1503159/19/2512-50524-501676, kterým bylo podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastaveno řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2014; č. j. 1499981/19/2512-50524-501676, kterým bylo podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastaveno řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2014; a č. j. 1501084/19/2512-50524-501676, kterým bylo podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastaveno řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2014. Žalobce se v žalobě současně domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce nejprve zrekapituloval relevantní skutkové okolnosti. Konstatoval, že se shoduje se žalovaným, že lhůta pro stanovení daně byla u podání dodatečných daňových přiznání zachována, avšak nikoliv jen objektivní lhůta pro stanovení daně, ale i subjektivní lhůta. Tato okolnost má rovněž zásadní vliv na posuzování lhůty dle § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu. Poukázal na to, že žalovaný v bodě 28 napadeného rozhodnutí tvrdí, že lhůta dle § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň je prekluzivní, když uzavírá, že *„z uvedeného je tak možné uzavřít, že podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší není přípustné mimo běh subjektivní lhůty“*. Tento závěr není dle žalobce správný a je v rozporu se zákonem a konstantní rozhodovací praxí správních soudů. Zdůraznil, že akceptací názoru žalovaného bychom dospěli k závěru, že lhůta stanovená pro podání dodatečného daňového přiznání je fakticky „další“ lhůtou pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně je upravena pouze v § 148 daňového řádu a v této lhůtě je možné, resp. je to povinnost orgánů finanční správy, stanovit daň tak, aby odpovídala § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. aby byla stanovena správně. Byl toho názoru, že následkem nesplnění lhůty dle § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu může být pokuta za opožděné tvrzení daně (v případě dodatečného daňového přiznání na vyšší daň), případně pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy (v případě dodatečného daňového přiznání na nižší daň), budou-li naplněny materiální a formální znaky takového daňového deliktu.
3. Upozornil na to, že daňový řád v § 141 odst. 3 daňového řádu naopak presumuje, že dodatečné daňové přiznání na nižší daň i po provedené daňové kontrole je možné podat, a to na základě argumentu *a contrario*. To tedy znamená, že zákonodárce výslovně předpokládal možnost podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň i poté, co byla provedena (ukončena) daňová kontrola, resp. bylo vydáno rozhodnutí (platební výměr) na základě výsledku takové daňové kontroly. Možnost podání dodatečného daňového přiznání nejen na nižší daň po provedené daňové kontrole je navázána pouze na běh lhůty pro stanovení daně. Žalobce zdůraznil, že tímto postupem nedochází k „obcházení“ výsledků daňové kontroly, neboť výsledek daňové kontroly není okolnost, která by měla automaticky znemožňovat jakoukoliv změnu poslední známé daně. Daňová kontrola je toliko jeden z

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

kontrolních postupů, který (resp. závěry vzešlé z daňové kontroly) však nepředstavuje „korunu důkazů“ z hlediska stanovení daně a dokazování.

4. Žalobce připomněl, že jedním ze zásadních důvodů, proč nedošlo k uznání nároku žalobce na odpočet týkajícího se plnění od společnosti MM GT-Racing s. r. o. v rámci předchozí daňové kontroly, bylo konstatování správce daně, že „je zřejmé, že společnost Gottfried Grasser nebyla nikdy obchodním partnerem společnosti MM GT-Racing, s.r.o., která měla poskytovat reklamní služby M. M. st.“. Žalobce a ani správce daně nevěděli a nemohli vědět, kdo je dodavatelem společnosti MM GT-Racing s. r. o., a to i s ohledem na její nekontaktnost, tj. jednalo se o skutečnosti mimo sféru vlivu žalobce i správce daně. Následně v lednu a únoru 2019 byly v rámci jiného daňového řízení u žalobce provedeny výsledky pana K. a pana R. V rámci svědecké výpovědi svědek K. ve vztahu ke spolupráci žalobce a společnosti MM GT-Racing s. r. o. potvrdil, že zná žalobce a že se s ním společnost MM GT-Racing s. r. o. spolupracovala, že žalobci byly společností MM GT-Racing s. r. o. poskytovány mj. reklamní služby, vyjádřil se, že ekonomická činnost společnosti MM GT-Racing s. r. o. probíhala po celé Evropě a obecně po celém světě, například v Kazachstánu a Arabských emirátech, potvrdil uzavření a plnění smluv o poskytování reklamních služeb a propagace (ve znění pozdějších dodatků), popsal způsob realizace reklamních služeb včetně předávání jednotlivé dokumentace s tím související, potvrdil vystavení faktur, potvrdil, že reklama spočívala zejména v reklamě na závodních automobilech, ošacení závodníků, na bannerech či doprovodných vozidlech, uvedl, že spolupracoval s dodavateli – českými i zahraničními agenturami, popsal, že reklamní polepy se umísťovaly na konkrétní auta apod.
5. Konstatoval, že svědek R. deklaroval obchodní spolupráci se společností MARIKO s.r.o. a TKVRP servis s.r.o., v nichž působil, se společností MM GT-Racing s. r. o., popsal, že se jednalo o obchodní spolupráci v rámci různých služeb souvisejících s automobilovými závody, od pronájmu závodních aut, právo na řidiče, pojištění řidiče, startovné na závodech, reklamní plocha na autech a oblečení, na přilbě řidiče atd., potvrdil spolupráci se závodním týmem Gottfried Grasser atd.
6. Z výše uvedených svědeckých výpovědí, a zejména z výpovědi svědka R., dle žalobce vyplynulo, kdo byl skutečně dodavatelem společnosti MM GT-Racing s. r. o., což nebylo zjištěné v rámci daňové kontroly a byla potvrzena obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností MM GT Racing s. r. o. tak, jak byla uvedena na daňových dokladech a v daňových přiznáních. Zdůraznil, že žalobce ani správce daně v době provádění daňové kontroly nevěděli, že společnosti, ve kterých působil pan R., jsou dodavateli společnosti MM GT-Racing s. r. o., tj. nebylo vinou ani jednoho z nich, že nedošlo k navržení a provedení důkazu svědeckou výpovědí zejména pana R. S ohledem na pochybnosti správce daně specifikované ve zprávě o daňové kontrole proto dle žalobce představují svědecké výpovědi J. K. a J. R. v kontextu § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu „nové důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole [...]“. Jsou tak dány jednoznačné důvody pro opakování daňové kontroly týkající se DPH za daná zdaňovací období, neboť to, co vypověděli oba svědci, může v kontextu s ostatními důkazy mít za následek jiné rozhodnutí ve věci a stanovení daně ve správné výši. Zdůraznil, že možnost opakování daňové kontroly dle § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu není navázána na zavinění žalobce, ale pouze na zavinění správce daně. V tomto ohledu jsou opakující se tvrzení stran možnosti žalobce se bránit v odvolacím řízení irelevantní.
7. Konstatoval, že § 85 odst. 5 písm. b) daňového řádu předpokládá opakování daňové kontroly tehdy, pokud „daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňového subjektu“. Žalovaný v bodě 31 napadeného rozhodnutí sice vyjmenovává tuto možnost, avšak automaticky bez jakékoliv úvahy a odůvodnění tvrdí, že se o takovou možnost ve věci žalobce nejedná. V tomto ohledu je tvrzení, a tedy i napadené rozhodnutí žalovaného, nepřezkoumatelné. Úkonem, kterým daňový subjekt mění svá dosavadní tvrzení, není zamýšlen jen takový úkon, že by daňový subjekt musel podat nějaké daňové tvrzení a tvrdit jinou daň, než tvrdil například v řádném daňovém tvrzení. Citované ustanovení se aplikuje na širší rozsah situací (tvrzení), které mohou nastat. Pokud tedy žalobce podal dodatečná daňová přiznání, ve kterých mj. odkazoval na svědecké výpovědi osob, které nebyly využity v rámci předchozí daňové kontroly, tj. provedl úkon, kterým měnil svá předchozí tvrzení v probíhající daňové kontrole, nastal důvod pro opakování daňové kontroly dle § 85 odst. 5 písm. b) daňového řádu.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě ze dne 9. 10. 2020, v němž navrhl její zamítnutí. Uvedl, že DPH za předmětná zdaňovací období byla doměřena z toho důvodu, že žalobce v průběhu daňové kontroly nepředložil žádné důkazní prostředky ke svým tvrzením, přestože důkazní břemeno leželo primárně na něm. Neprokázal, že nárok na odpočet ze zdanitelných plnění na reklamu přijatých od společnosti MM-GT Racing s. r. o. uplatnil v souladu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Poznamenal, že se v napadeném rozhodnutí zabýval zejména otázkou, zda došlo k naplnění podmínek pro podání dodatečného daňového přiznání, tedy zda byla daň stanovena v nesprávné výši a zda byla naplněna objektivní a subjektivní lhůta pro jejich podání. Žalovaný předně uvedl, že pokud je lhůta v § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu upravena s odkazem na lhůtu pro stanovení daně, pak je také lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání prekluzivní a jde o lhůtu objektivní. Citované ustanovení také upravuje lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání *„do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil“*, která je v tomto případě považována za lhůtu „subjektivní“, tedy odvozenou od časového okamžiku, kdy daňový subjekt zjistí důvod pro jeho podání. Z toho žalovaný dovodil závěr, že pokud daňový subjekt může podat dodatečné přiznání (nikoli musí), pak tak může učinit pouze v subjektivní a zároveň objektivní lhůtě pro jeho podání.
9. Zdůraznil, že problematika podání dodatečného daňového přiznání po daňové kontrole není přímo řešena ani odbornou literaturou, ani judikaturou. Žalovaný má za to, že je tomu tak zejména z toho důvodu, že podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší poté, co proběhla za stejné zdaňovací období daňová kontrola, je z důvodu důkazního břemena ležícího na daňovém subjektu obtížně realizovatelné. Je to daňový subjekt, kdo musí prokázat, že poslední známá daň, tedy daň doměřená po proběhlé daňové kontrole, byla stanovena v nesprávné výši. Anulování či korekce výsledků daňové kontroly je dosažitelná řádným opravným prostředkem (odvoláním) a případně následnou žalobou ve správním soudnictví. Tyto možnosti však žalobce nevyužil. Žalovaný doplnil, že dodatečné daňové přiznání je ze své podstaty určeno k opravě vlastních chyb daňového subjektu uvedených v předchozím daňovém přiznání, nikoli k opravě „chyb“ správce daně – k tomu slouží jiné instituty (typicky přezkum). To je totiž skutečnost, která brání podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší po ukončené daňové kontrole. Žalobce také pomíjí, že dalším důvodem pro zamítnutí odvolání proti rozhodnutím o zastavení řízení ve věci dodatečných daňových přiznání byla skutečnost, že se mu nepodařilo prokázat, že poslední známá daň byla stanovena v nesprávné výši. Kromě nedodržení subjektivní lhůty k podání dodatečného daňového přiznání tak nebyla splněna ani druhá podmínka k jeho podání. Žalovaný se touto podmínkou podrobně zabýval v napadeném rozhodnutí s tím, že pokud žalobce podal

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dodatečné daňové přiznání z důvodů, které mohly být a byly posouzeny v daňové kontrole, nelze mít za to, že z důvodu odlišného názoru žalobce nebo jeho nedostatečné aktivity nebyla daň stanovena ve správné výši. V rámci daňové kontroly na DPH žalobce výslech pana K. navrhoval, ale správce daně tento návrh odmítl a řádně tento postup odůvodnil. Tato skutečnost byla žalobci známa nejen při ukončení daňové kontroly na DPH dne 29. 3. 2018, ale také při ukončení daňové kontroly týkající se daně z příjmů fyzických osob dne 26. 6. 2018. Pokud by žalobce trval na provedení této svědecké výpovědi, mohl ji požadovat v rámci odvolacích řízení proti platebním výměrům na DPH, ačkoli proti těmto platebním výměrům byla podána odvolání, s ohledem na skutečnost, že tato nebyla na základě výzvy správce daně doplněna, byla odvolací řízení správcem daně zastavena. Uvedená pasivita žalobce nemůže jít k tíži správce daně. Co se týká svědecké výpovědi svědka R., ta nebyla navrhována vůbec. Ve zprávě o daňové kontrole se nadto na str. 12 uvádí, že svědek R. zastupoval společnosti TKVRP servis s.r.o. a Mariko s.r.o., tudíž žalobce o této skutečnosti rovněž věděl již v průběhu původního řízení a mohl navrhnout provedení této svědecké výpovědi, což neučinil.

10. Ve vztahu k žalobcem navrhované opakované daňové kontrole žalovaný poznamenal, že v doplnění odvolání žalobce uvedl, že shledává naplnění důvodu pro opakovanou daňovou kontrolu dle § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu a v žalobě nově uvádí, že je v jeho případě naplněn také důvod uvedený pod písm. b) téhož ustanovení. Žalovaný se k problematice opakované daňové kontroly vyjádřil v rámci vypořádání naplnění podmínky pro podání dodatečného přiznání, tedy že poslední známá daň byla stanovena v nesprávné výši. V napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem uvedl svoji úvahu s tím, že pokud daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání z důvodů, které již byly předmětem daňové kontroly, resp. v této daňové kontrole mohly být a byly posouzeny, navrhované důkazní prostředky byly provedeny nebo odůvodněně odmítnuty, nelze mít za to, že z důvodu odlišného názoru daňového subjektu nebo z důvodu nedostatečné aktivity daňového subjektu nebyla daň stanovena ve správné výši. Připuštění takového postupu by bylo obcházením výsledků daňové kontroly. Žalovaný trval na závěru, že by takový postup byl v rozporu se smyslem a účelem zákona a v rozporu se zásadou ekonomie řízení a s koncentrací řízení uplatňující se u daňové kontroly. Pokud by byl žalobcem předestíraný postup umožněn, potom by bylo nutné zajisté řešit problematiku spočívající v zákazu opakovaně prováděné daňové kontroly. Žalovaný je toho názoru, že v nyní posuzovaném případě by nebyl naplněn ani jeden z důvodů pro opakování daňové kontroly uváděný daňovým řádem v § 85 odst. 5, jelikož v případě uváděných důkazních prostředků se nejedná o nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které by zakládaly pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně, a ani se nejedná o úkon učiněný daňovým subjektem, kterým by měnil svá dosavadní tvrzení. Proto by správci daně bylo zamezeno ohledně dodatečného daňového přiznání provést daňovou kontrolu, a náležitě tak ověřit tvrzení daňového subjektu.
11. Ve vyjádření ze dne 27. 9. 2023 žalovaný uvedl, že přes závěr rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu předestíraného v rozsudku č. j. 2 Afs 363/2019-50 byl žalovaný přesvědčen o tom, že napadené rozhodnutí ob stojí. Důvodem pro zastavení řízení ve věci dodatečných daňových přiznání postupem dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu bylo kromě nedodržení subjektivní lhůty pro podání předmětných dodatečných daňových přiznání také nesplnění podmínky stanovení poslední známé daně v nesprávné výši, přičemž tento závěr daňových orgánů není rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu jakkoli dotčen. Trval na tom, že i přes závěr učiněný rozšířeným senátem Nejvyššího správního Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

soudu byly splněny podmínky pro zastavení řízení zahájených podáním dodatečných daňových přiznání postupem dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu a napadené rozhodnutí nelze shledat nezákonným.

Posouzení věci soudem

12. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce i žalovaný souhlasili s projednáním věci bez nařízení jednání.
13. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
14. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
15. Soud se nejprve zabýval nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že *„[z] odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). V této souvislosti soud dodává, že po odvolacím orgánu nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (blíže srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100). Těmto požadavkům na odůvodnění rozhodnutí žalovaný v projednávané věci podle názoru zdejšího soudu dostal, neboť v napadeném rozhodnutí srozumitelně popsal, z jakých skutkových a právních okolností vycházel, jakými úvahami byl při svém rozhodování veden a proč neakceptoval jednotlivé odvolací námitky.
16. Soud dále poukazuje na to, že žalobce v průvodním dopise k dodatečnému daňovému přiznání za zdaňovací období září 2013 uváděl, že by nové skutečnosti mohly vést k obnově řízení, případně k opakování daňové kontroly z důvodu obsaženého v § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu. V doplnění odvolání ze dne 12. 8. 2019 proti rozhodnutím správce daně toliko poznamenal, že na *„předmětnou věc by se mělo dokonce aplikovat ust. § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu, kdy mělo dojít k zahájení (opakované) daňové kontroly, neboť správce daně má k dispozici důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti (pozn. nikoliv jistotu) o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně.“* Z uvedeného plyne, že žalobce v průběhu daňového řízení a ani v doplnění odvolání nenamítal, že by měl být naplněn důvod pro opakování daňové Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

kontroly obsažený v § 85 odst. 5 písm. b) daňového řádu. Z důvodu chybějících námitek žalobce se daňové orgány, potažmo pouze žalovaný, nemusely ve svých rozhodnutích z moci úřední rozsáhle odůvodnit, proč nebyl naplněn důvod pro opakování daňové kontroly obsažený v § 85 odst. 5 písm. b) daňového řádu. Tento důvod, který žalobce uplatnil teprve až v žalobě, totiž nemá vliv na přezkoumatelnost esenciálních náležitostí rozhodnutí žalovaného. Jiná situace by nastala, jestliže by žalobce naplnění výše uvedeného důvodu pro opakování daňové kontroly uplatnil v průběhu daňového řízení, neboť tehdy by se s jeho námitkami daňové orgány musely vypořádat. Jelikož však byl žalobce v průběhu daňového řízení v tomto ohledu pasivní, nemůže až v řízení o žalobě vyčítat žalovanému, že se nezabýval podrobně námitkou, kterou mu žalobce nepředestřel k přezkoumání. Daňové orgány nemají povinnost v odůvodnění rozhodnutí za žalobce domýšlet možné námitky, které by mohl uplatnit, a v odůvodnění rozhodnutí se s těmito hypotetickými námitkami účastníka řízení vypořádat. Taková povinnost by vedla k absurdním závěrům a nepřiměřeným požadavkům na rozsah odůvodnění správních rozhodnutí. Soud proto uzavírá, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné.

17. Soud se poté zabýval tím, zda byla v posuzovaném případě naplněna objektivní a subjektivní lhůta pro podání dodatečných daňových přiznání. Jádrem sporu v posuzované věci je výklad § 141 odst. 2 ve spojení s odst. 1 téhož ustanovení daňového řádu. Ustanovení § 141 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, zní:

§ 141

Dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování

(1) Zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.

(2) Daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně.

(3) Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, není přípustné, pokud některé z rozhodnutí, z něhož vyplývá poslední známá daň, bylo učiněno podle pomůcek nebo vydáno na základě sjednání daně.

(4) Daňový subjekt je oprávněn ve lhůtách podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování, kterým se nemění poslední známá daň, ale pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené.

(5) V dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování uvede daňový subjekt rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění; v případě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavců 2 a 4 uvede i důvody pro jeho podání.

(6) Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně; tyto skutečnosti přerušují běh lhůty pro podání dodatečného Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavce 1 věty první; nová lhůta počne běžet od ukončení daňové kontroly, podle jejíhož výsledku se poslední známá daň nemění, nebo od právní moci dodatečného platebního výměru, byl-li na základě daňové kontroly vydán, popřípadě od právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně.

(7) Podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této daně.

(8) Daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem je splatná v náhradní lhůtě splatnosti, která je shodná s lhůtou podle odstavce 1 věty první.

18. Danou problematikou se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 5. 9. 2023, č. j. 2 Afs 363/2019-50, v němž v odst. 46 dospěl k závěru, že „*daňový subjekt je oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší ve lhůtě pro stanovení daně. Subjektivní lhůta stanovená v § 141 odst. 1 větě první daňového řádu (do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil, že daň má být vyšší než poslední známá daň) se pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší nepoužije*“.
19. S ohledem na výše citovaný závěr rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu zdejší soud konstatuje, že závěr žalovaného, že dodatečná daňová přiznání nebyla žalobcem podána v subjektivní lhůtě stanovené § 141 odst. 2 ve spojení s odst. 1 téhož ustanovení daňového řádu, a proto nebyla splněna jedna z nutných podmínek pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, není správný. Z tohoto pohledu je napadené rozhodnutí nezákonné, neboť nebyl dán důvod pro zastavení řízení zahájených podáním dodatečných daňových přiznání podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.
20. Soud však zdůrazňuje, že řízení zahájená podáním dodatečných daňových přiznání byla zastavena též z důvodu, že nedošlo k naplnění ani další nutné podmínky pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, a to že poslední známá daň byla stanovena v nesprávné výši. Daňové orgány tak shledaly, že i z tohoto důvodu je namístě řízení zahájená podáním dodatečných daňových přiznání zastavit dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Soud se proto musel zabývat tím, zda je tento další důvod, pro který daňové orgány zastavily řízení zahájená podáním dodatečných daňových přiznání, správný. Obstál-li by totiž tento názor daňových orgánů, nebyl by důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.
21. Soud obecně souhlasí se závěrem žalovaného obsaženým v odst. 31 jeho rozhodnutí, že pokud „*byla daň pravomocně doměřena na základě provedené daňové kontroly, potom je nutné mít za to, že daň byla takto stanovena ve správné výši. Pokud tedy daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání z důvodů, které již byly předmětem daňové kontroly, resp. v této daňové kontrole mohly být a byly posouzeny, navrhované důkazní prostředky byly provedeny nebo odůvodněně odmítnuty, nelze mít za to, že z důvodu odlišného názoru daňového subjektu nebo z důvodu nedostatečné aktivity daňového subjektu nebyla daň stanovena ve správné výši. Připuštění takového postupu by bylo obcházením výsledků daňové kontroly*.“ Nicméně tento obecně správný závěr není použitelný v této věci.
22. Jak totiž žalobce uvedl už v průvodním dopisu k dodatečnému daňovému přiznání za zdaňovací období září 2013, dodatečné daňové přiznání podal žalobce proto, že ze svědeckých výpovědí svědků R. a K., které byly provedeny po ukončení daňové kontroly a nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů, dle jeho názoru plyne, že daň stanovená Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

na základě daňové kontroly, tedy poslední známá daň, nebyla stanovena ve správné výši. Soud zdůrazňuje, že daňový řád v žádném ustanovení nevylučuje, že by nemohla být dodatečným daňovým přiznáním na daň nižší zpochybněna výše daně stanovená na základě výsledků daňové kontroly. Je třeba vzít v potaz i hlavní cíl, na němž je postaven daňový řád, kterým je stanovení daně ve správné výši. Soud poukazuje i na závěry komentářové literatury, že „[j]e-li však daňová povinnost nesprávná, a předmětem dodatečného daňového přiznání tak nejsou toliko procesní výtky bez vazby na výslednou daňovou povinnost, je povinností správce daně takovéto podání projednat. Zákon nezakazuje opětovně projednat i věci, které již správce daně jednou projednal. Svým způsobem tak dochází k rozmělnění překážky věci pravomocně rozhodnuté. I nadále sice může správce daně odkazovat na svá dřívější skutková zjištění a jejich právní hodnocení, avšak není jimi nijak vázán tam, kde tato již tváří v tvář tvrzením či důkazům uvedeným v dodatečném daňovém tvrzení nemohou obstát. Výše uvedené de facto vede k favorizování dodatečného daňového přiznání před mimořádnými opravnými a dozorčími prostředky. Nutno ale dodat, že je-li cílem správy daní nalezení správné daňové povinnosti, pak by překážky pro znovuotevření věci měly být co nejmenší. Obzvláště, vyplývá-li z dodatečného daňového tvrzení, že daňová povinnost je stanovena v nesprávné výši v neprospěch daňového subjektu (in dubio mitius).“ (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol.: *Daňový řád*. 4. vydání., C. H. Beck, Praha: 2021, s. 594–595).

23. Soud tedy shrnuje, že pokud žalobce v dodatečném daňovém přiznání na nižší daň tvrdí, že daň stanovená podle výsledků daňové kontroly je v nesprávné výši, k čemuž doloží důkazy, nemohou daňové orgány zastavit řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání toliko s poukazem, že se má za to, že daň byla stanovena ve správné výši. Taková domněnka daňových orgánů nemá oporu v daňovém řádu a je i v rozporu s cílem správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daní. Je totiž na vyhodnocení daňových orgánů, zda skutečnosti, které tvrdí daňový subjekt, nebo důkazy, jež předloží, mohou vést k tomu, že poslední známá daň byla v nesprávné výši, tedy zda tvrzení o nesprávně stanovené dani je důvodné. Je přitom nabíledni, že se žalobce v posuzované věci podáním dodatečných daňových přiznání snaží snížit pravomocně stanovenou daň, jež byla určena na základě výsledků daňové kontroly, a tím zvrátit výsledek daňové kontroly. To však automaticky neznamená, že takový postup daňový řád nepřipouští, resp. vylučuje.
24. Soud souhlasí se žalobcem též v tom, že z § 141 odst. 3 daňového řádu lze dovodit, že dodatečné daňové přiznání na nižší daň i po provedené daňové kontrole je možné podat, a to na základě argumentu *a contrario*. V tomto ustanovení totiž daňový řád stanoví, že dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, není přípustné, pokud některé z rozhodnutí, z něhož vyplývá poslední známá daň, bylo učiněno podle pomůcek nebo vydáno na základě sjednání daně. Z tohoto pravidla tedy jednoznačně vyplývá, že pouze v situaci, kdy došlo ke stanovení daně podle pomůcek či na základě sjednání daně, tj. nikoli na základě dokazování, není dodatečné daňové přiznání na daň nižší přípustné. Rovněž z § 141 odst. 6 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020 (pozdější znění už podobnou úpravu neobsahuje – pozn. soudu) stanovil, že dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není mj. přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly. Zákonodárce tak i v tomto ustanovení daňového řádu explicitně navázal nepřipustnost dodatečného daňového přiznání pouze na probíhající daňovou kontrolu. Pokud by jeho záměr byl odlišný, bezesporu mohl určit, že dodatečné daňové přiznání není přípustné k dani, která byla předmětem daňové kontroly; tak ovšem dotčené ustanovení nebylo formulováno. Z uvedeného dle soudu zřetelně vyplývá, že daňový řád nevylučoval, že dodatečné daňové přiznání na daň nižší nelze podat po provedené (ukončené) daňové kontrole.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

25. Soud k argumentaci žalovaného koncentrací řízení upravené v § 88 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (v pozdější úpravě již tato koncentrace upravena není – pozn. soudu), zdůrazňuje, že ani tento institut nebrání tomu, že by nemohlo být podáno dodatečné daňové přiznání po provedené daňové kontrole. Dle komentářové literatury § 88 odst. 3 daňového řádu „*přímo uvádí, že nedojde-li ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již další doplnění navrhnout v rámci projednání zprávy o daňové kontrole (odst. 3). Jedná se o určitou koncentraci řízení s tím, že jejím cílem je zabránit oddalování ukončení daňové kontroly dalšími návrhy daňového subjektu (NSS 7 AfS 12/2013). Případnou nespokojenost může daňový subjekt promítnout v rámci odvolacího řízení proti rozhodnutí o stanovení daně.*“ (srov. Rozehnal, Tomáš: *Daňový řád. Praktický komentář*, Wolters Kluwer, Praha: 2019, k § 88). Z uvedeného plyne, že koncentrace obsažená v uvedeném ustanovení daňového řádu platí pouze pro úzce vymezenou část daňové kontroly, jejímž cílem bylo zamezit oddálení ukončení daňové kontroly daňovým subjektem. Tento specifický druh koncentrace však rozhodně neznamená, že by daň stanovená dle výsledků daňové kontroly byla nezměnitelná, či že by byla stanovena fikce správnosti takto stanovené daně.
26. Názor žalovaného obsažený v odst. 21 napadeného rozhodnutí, že podání dodatečných daňových přiznání k dani, která byla předmětem daňové kontroly, sice není v daňovém řádu výslovně zakázáno, ale tento zákaz je nutné dovodit z výkladu § 141 odst. 2 ve spojení s odst. 1 téhož ustanovení daňového řádu, tudíž není správný. V tomto směru je proto rozhodnutí žalovaného nezákonné.
27. Soud však souhlasí se žalovaným v tom, že v případě, že poslední známá daň byla stanovena po provedené daňové kontrole, je nutné se zabývat tím, zda důvody, pro které podal žalobce dodatečné daňové přiznání na daň nižší a které je povinen dle § 141 odst. 5 daňového řádu uvést, mohou vést k opakování daňové kontroly, neboť jen tímto způsobem by mohla být revidována daňová povinnost stanovená na základě výsledků daňové kontroly. Za situace, kdy by u nových důkazů a z nich vyplývajících skutečností nebyly naplněny podmínky pro opakování daňové kontroly, byl by názor žalovaného o nepřípustnosti dodatečných daňových přiznáních logickým a správným.
28. Důvody pro opakování daňové kontroly byly v rozhodném období upraveny v § 85 odst. 5 daňového řádu (od 1. 1. 2021 je tato úprava obsažena v § 85a odst. 1 – pozn. soudu). Dle tohoto ustanovení platí, že daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.
29. Dle komentářové literatury „*[p]rvní z důvodů, pro něž může být zahájena a provedena opakovaná daňová kontrola, se shodují s důvody, kdy správce daně může nařídít obnovu řízení podle § 117 odst. 1 písm. a). Musí tedy správce daně zjistit nové skutečnosti nebo důkazy, které bez zavinění nemohl uplatnit v původní daňové kontrole. Současně musí být splněna podmínka, že jde o skutečnosti, které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu. (...) Druhým z důvodů, pro něž lze přikročit k opakování daňové kontroly, je změna tvrzení daňového subjektu (tvrzení je třeba chápat ve smyslu změny názoru, nikoliv jako legislativní zkratku pro daňové tvrzení či dodatečné daňové Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.*

*tvrzení), tedy za situace, kdy poté, co byla ukončena daňová kontrola, uplatní daňový subjekt nové daňové tvrzení a tvrdí o dříve prověřené daňové povinnosti jiné skutečnosti. Opakovaná daňová kontrola umožňuje správci daně prověřit tato nová tvrzení ve spojitosti se skutečnostmi dříve tvrzenými a učinit zjištění o daňové povinnosti.“ (srov. Baxa, J. a kol.: *Daňový řád. Komentář*, Wolters Kluwer, Praha: 2011, k § 85 odst. 5).*

30. Soud poté hodnotil, zda svědecké výpovědi svědků K. a R., které jsou zachyceny v protokolech o výpovědi těchto osob v jiném a později vedeném daňovém řízení, odpovídají novým skutečnostem nebo důkazům dle § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu. Specifikum úpravy opakování daňové kontroly oproti úpravě obnovy řízení spočívá v tom, že daňový řád počítá pouze s aktivitou správce daně, a i proto je v daném ustanovení použita formulace „*nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole*“. Není tam jako v případě důvodů pro obnovu řízení dle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, které do jisté míry korespondují s důvody pro opakování daňové kontroly vymezenými v § 85 odst. 5 písm. a) téhož zákona, obsaženo „*bez zavinění příjemce rozhodnutí*“. To dle soudu znamená, že z hlediska § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu je tak podstatné pouze to, zda nové skutečnosti nebo důkazy nemohly být v původní daňové kontrole uplatněny bez zavinění správce; důvody pro opakování daňové kontroly jsou tak konstruovány z pohledu správce daně, případné zavinění daňového subjektu je v tomto případě zcela nerozhodné. Předmětem opakované daňové kontroly tak mohou být i důkazy, které v opakované daňové kontrole nebyly provedeny z důvodu stojících na straně kontrolované osoby např. proto, že je daňový subjekt, a je nerozhodné, zda záměrně, či nikoli, nenavrhoval. I komentářová literatura vyjmenovává jako nové důkazy, které mohou vést k opakování daňové kontroly, příkladmo „*zatajené důkazní prostředky, při první kontrole nepředložené (zatajené daňové doklady, nedostizný svědek)*“ (srov. Rozehnal, T.: *Daňový řád. Praktický komentář*, Wolters Kluwer, Praha: 2021, k § 85a). Pokud by se při opakování daňové kontroly mělo zkoumat i to, zda nové skutečnosti a důkazy nemohly být uplatněny bez zavinění daňového subjektu, možnost opakování daňové kontroly by se pro správce daně výrazně zúžila. Na základě těchto východisek soud přistupoval k hodnocení výpovědí svědků K. a R. provedených v jiném a pozdějším daňovém řízení ve věci žalobce.
31. Ke svědecké výpovědi svědka Kubisky žalovaný poznamenal, že ta „*byla daňovým subjektem navržena již v průběhu daňové kontroly na dani z přidané hodnoty, a to ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění č. j. 2173130/17/2507-60562-508008. Správce daně tento návrh odmítl a odůvodnil (viz str. 12 zprávy o daňové kontrole). Tato skutečnost tak byla daňovému subjektu známa již při ukončení daňové kontroly.*“ Soud v tomto se žalovaným souhlasí, neboť žalobce skutečně výpověď tohoto svědka navrhoval již v původním daňovém řízení, a to v podání ze dne 9. 10. 2017 nazvaném jako „*1. Vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění ze dne 11. 9. 2016, č.j. 2039667/17/2507-606562-501206 2. Návrh na provedení důkazních prostředků 3. Návrh na doplnění výsledků kontrolního zjištění*“ (srov. předposlední odstavec na straně 6 tohoto podání). Svědecká výpověď svědka K. jako důkazního prostředku tedy byla nepochybně k dispozici již v původním řízení, a zjevně se tak jednalo o důkaz, který žalobce uplatnil v původním řízení. Soud tak k výpovědi svědka K. uvádí, že jeho pozdější výpověď nelze považovat za důkaz, který nemohl být uplatněn bez zavinění správce daně v původní daňové kontrole. Jestliže totiž výpověď předmětného svědka žalobce v daňové kontrole navrhl, ale správce daně jí odmítl provést, což odůvodnil ve zprávě o daňové kontrole, nelze hovořit o tom, že by tento důkaz nemohl být proveden bez zavinění správce daně v daňové kontrole. V případě výpovědi svědka K. tak není naplněn důvod pro opakování daňové kontroly uvedený v § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

32. Jinak je tomu ovšem u svědka R. Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobce v průběhu daňové kontroly výpověď tohoto svědka vůbec nenavrl a že výpověď tohoto svědka v původní daňové kontrole nebyla provedena. U výpovědi svědka R. provedené dne 27. 2. 2019 tak platí, že jde o důkaz, který vznikl po ukončení původní daňové kontroly. Soud je zároveň toho názoru, že správce daně nezavinil, že výpověď tohoto svědka nebyla v původní daňové kontrole provedena, neboť žalobce, kterého v daňové kontrole tížilo důkazní břemeno, ji v průběhu daňové kontroly nenavrl. Je tak splněna první podmínka pro možné opakování daňové kontroly dle § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu.
33. Pokud jde o druhou podmínku stanovenou v témže ustanovení daňového řádu, daňové orgány z důvodu jejich nesprávného právního názoru vůbec nehodnotily, zda výpověď svědka R. obsahuje takové skutečnosti, které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu. Obsahem protokolu o výpovědi uvedeného svědka se tak daňové orgány vůbec nezabývaly. Soud se touto otázkou v tomto soudním řízení jako první nemohl zabývat, neboť je úkolem daňových orgánů vyhodnotit, zda nový důkaz zakládá pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu. Z tohoto důvodu je rozhodnutí žalovaného nezákonné.
34. Pokud jde o důvod obsažený v § 85 odst. 5 písm. b) daňového řádu, tak ten dle názoru soudu v případě žalobce u podaných dodatečných daňových přiznáních není naplněn. Jak plyne z dříve citovaného komentáře (srov. BAXA, J.: a kol.: *Daňový řád. Komentář*, Wolters Kluwer, Praha: 2011, k § 85 odst. 5), „[d]ruhým z důvodů, pro něž lze přikročit k opakování daňové kontroly, je změna tvrzení daňového subjektu (tvrzení je třeba chápat ve smyslu změny názoru, nikoliv jako legislativní zkratku pro daňové tvrzení či dodatečné daňové tvrzení), tedy za situace, kdy poté, co byla ukončena daňová kontrola, uplatní daňový subjekt nové daňové tvrzení a tvrdí o dříve prověřené daňové povinnosti jiné skutečnosti.“ Žalobce v řádných daňových přiznáních i v dodatečných daňových přiznáních tvrdil stejné skutečnosti; řádná i dodatečná daňová tvrzení jsou tedy zcela shodná. Z toho je zřejmé, že žalobce před provedením i po provedení daňové kontroly tvrdí stále stejné skutečnosti, tedy že má nárok na odpočet daně v souvislosti s plněním od společnosti MM GT-Racing s. r. o. V dodatečných daňových přiznáních tudíž žalobce neuplatnil nové daňové tvrzení a netvrdil o dříve prověřené daňové povinnosti jiné skutečnosti. Tuto námitku proto soud neshledal důvodnou.
35. Soud tak s ohledem na výše uvedené shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného výrokem I. rozsudku podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku. V dalším řízení tedy žalovaný vyhodnotí, zda obsah protokolu o svědecké výpovědi svědka R. obsahuje takové skutečnosti, které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně. Podle výsledku tohoto posouzení – pokud žalovaný neshledá další případná omezení jako např. uplynutí lhůty pro stanovení daně – pak bude nutné buď zastavit řízení o dodatečných daňových přiznáních v případě negativního posouzení, nebo zahájit opakovanou daňovou kontrolu v rozsahu nových skutečností nebo důkazů.
36. Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 6 200 Kč za dva úkony právní služby právního zástupce žalobce po 3 100 Kč podle § 7, § 9 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (dále jen „advokátní tarif“), [převzetí a příprava zastoupení – písm. a); podání žaloby – písm. d)], z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [dva režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu] a z částky 1 428 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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.

Ústí nad Labem 30. října 2023

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.