



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobce: **JHG Skalica s.r.o.**, IČ: 521 09 267
sídlem Bratislavská 3, Holič, Slovenská republika,
zastoupený daňovou poradkyní Ing. Pavlou Kvapilovou
sídlem Příkop 6, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 421/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2023 č. j. 16255/23/5200-11432-711778,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se u Městského soudu v Praze domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 8. 2019, č. j. 6706174/19/2100-52525-105867. Rozhodnutím správce daně byla doměřena daň z příjmů právnických osob (dále též „DPPO“) za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 vyšší o částku 1 124 800 Kč a současně bylo stanoveno penále ve výši 224 960 Kč.
2. Dodatečný platební výměr byl vydán na základě provedené daňové kontroly, jejíž výsledek byl shrnut ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 6. 2019 č.j. 3188935/19/3010-60050-705630 (dále též „Zpráva o DK“). Důvodem doměření byla skutečnost, že žalobce v rámci

(K.ř. č. 1 – rozsudek)

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

daňové kontroly neprokázal faktické uskutečnění deklarovaných plnění v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), která spočívala

a) od dodavatele společnosti fatrs s.r.o. (dále též „fatrs“) v plnění ve formě zprostředkování týkající se dodávky dřevoobráběcích strojů odběrateli společnosti BRAS, s.r.o. (dále též „BRAS“). Žalobce neprokázal, že se obchodní případ odehrál tak, jak žalobce tvrdí. Správce daně proto vyloučil náklady v celkové výši 4 420 800 Kč;

b) od dodavatele společnosti DAJA, s.r.o., (dále též „DAJA“) v obchodním zastoupení; daňový subjekt (nyní žalobce) konkrétně neprokázal, že služba byla fakticky provedena, ani v čem konkrétně spočívala. Správce daně proto vyloučil náklady v celkové výši 1 500 000 Kč.

Žaloba

Marné uplynutí lhůty pro vyměření daně

3. Žalobce konstatoval, že v daňovém přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2014 vykázal daňovou povinnost ve výši 0 Kč, kdy od základu daně uplatnil odpočet daňové ztráty ve výši 1 152 270 Kč. Dne 24. 8. 2016 byla zahájena daňová kontrola na DPPO za zdaňovací období let 2013 a 2014.
4. Dále žalobce uvedl, že lhůta pro vyměření DPPO za zdaňovací období 2014 byla dle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu tříletá (do 1. 4. 2018), avšak důsledku uplatnění odpočtu daňové ztráty ode dne 1. 4. 2014 „se měla stát“ lhůtou sedmiletou (do 1. 4. 2022). Současně upozornil na to, že (v roce 2015) změnil účetní a zdaňovací období z kalendářního roku na hospodářský rok. Z tohoto důvodu byl povinen za období od 1. 4. 2018 do 27. 1. 2019 podat daňové přiznání nejpozději do 30. 4. 2019, protože měla nastat i změna konce běhu lhůty pro vyměření DPPO za zdaňovací období 2014 v důsledku ztráty vzniklé v roce 2013. Žalobce tvrdí, že lhůta pro vyměření DPPO za zdaňovací období 2014 se zkrátila z tohoto důvodu ze sedmi let a tři měsíce (do 1. 7. 2022) na sedm let a 29 dnů (do 30. 4. 2022). K tomu žalobce dodává, že období od 1. 4. 2018 do 27. 1. 2019 je sice ve smyslu ust. § 38ma ZDP, obdobím, za které se podává daňové přiznání, ale není zdaňovacím obdobím ve smyslu ust. § 21a ZDP.
5. Ve vztahu k daňové kontrole provedené dne 24. 8. 2016 žalobce zpochybňuje délku lhůty pro vyměření daně. Nabízí alternativní varianty tak, že délka lhůty pro vyměření DPPO by se mohla pohybovat v rozmezí od tří let po sedm let a tři měsíce a to v závislosti na ustanovení, dle kterého je postupováno (dle § 148 odst. 1, 3 ve spojení s § 136 odst. 1 daňového řádu, dle § 38r odst. 2 daňového řádu) a dle zohlednění ztráty vzniklé a vyměřené za zdaňovací období kterého kalendářního roku (2010, 2011, 2013). Dle žalobce v důsledku daňové ztráty vzniklé a vyměřené postupně za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2013 by mělo dojít k trojí aplikaci ust. § 38r odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů a vzniku tří lhůt pro vyměření, resp. doměření, DPPO za zdaňovací období roku 2014 - čtyřleté, pětileté a sedmileté. Právní úprava je tedy podle žalobce nejasná, a proto by neměla být přičítána k tíži soukromým subjektům. Dochází k porušení principu právní jistoty. Jedná se o lhůtu diskriminační zakládající nerovnost mezi žalobcem a ostatními daňovými subjekty. Své úvahy uzavírá tak, že lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2014 je dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů v daném případě čtyřletá a

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

po zahájení daňové kontroly dne 24. 8. 2016 marně lhůta uplynula dnem 24. 11. 2020, aniž by byla v této lhůtě daň pravomocně doměřena.

6. Žalobce poukazuje dále na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, čj. 8 Afs 58/2019-48 a připomíná, že zde Nejvyšší správní soud odmítl koncepci tzv. „řetězení“ lhůt v případě uplatnění daňové ztráty. Žalobce se domnívá, že zákaz „řetězení ztrát“ je nutné vztáhnout i na skutečnost, kdy v důsledku ztráty vzniklé v roce 2010 je lhůta za předmětné období, tj. období roku 2014, již jednou daná, přičemž ji nelze „přebít“ aplikací ust. § 38r odst. 2 daňového řádu z důvodu vzniku ztráty za rok 2011 a 2013. Žalobce má dále za to, že ust. § 38r odst. 2 daňového řádu nelze použít po zahájení daňové kontroly, neboť takový výklad lhůty je příliš extenzivní. Podle žalobce není jednoznačné, zda ust. § 38r odst. 2 daňového řádu je speciálním ustanovením vůči celému ust. § 148 daňového řádu, či jen jeho některým odstavcům, přičemž žalobce činí závěr, že ust. § 38r odst. 2 daňového řádu není speciálním ustanovením k ust. § 148 odst. 1 daňového řádu v případě lhůty pro doměření daně, neboť ust. § 38r odst. 2 daňového řádu neobsahuje nic ve věci zahájení daňové kontroly, resp. doměřovacího řízení, a v opačném případě by se obecná lhůta podle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu měla stát ještě „speciálnější“ úpravou k ust. § 38r odst. 2 ZDP. Podle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu způsobí zahájení daňové kontroly běh nové tříleté lhůty, což je podle žalobce dostatečná lhůta pro stanovení daně.
7. Žalobce vycházejí z toho, že zákonodárce stanovil, že kontrola daně z příjmů za zdaňovací období, v němž nebyla vyměřena nebo uplatněna daňová ztráta, je ohraničena tříletou prekluzivní lhůtou, nesouhlasí se lhůtou delší pro případy, kdy správce daně kontroluje daň z příjmů za zdaňovací období, v němž tato daňová ztráta byla vyměřena či mohla být uplatněna. Stejně tak nesouhlasí ani s judikaturou Nejvyššího správního soudu ve věci běhu prekluzivní lhůty po zahájení daňové kontroly, kterou má za protiústavní.
8. Žalobce shrnuje, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 marně uplynula, aniž by byla v této lhůtě daň pravomocně doměřena.

Absence zákonných náležitostí doručovaných rozhodnutí a nezpůsobilost vyvolat právní následky

9. Žalobce namítá, že Zpráva o daňové kontrole ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 a 2014 ani dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 mu nebyly řádně doručeny. Tato rozhodnutí byla žalobci poskytnuta v rámci nahlížení do spisu pouze v kopii. Totéž se týká i výzvy k odstranění vad odvolání ze dne 22. 10. 2019 a rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 22. 1. 2020. Dokumenty byly vydány v elektronické podobě, které měly být opatřeny kvalifikovaným elektronickým podpisem s kvalifikovaným elektronickým časovým razítkem. Jejich autenticitu nebylo možno ověřit. Žalobci byly doručovány prostřednictvím provozovatele poštovních služeb vytištěné dokumenty bez podpisu úřední osoby a otisku úředního razítka namísto originálních zkonvertovaných dokumentů. Uvedená rozhodnutí proto nemohla vyvolat právní následky ani být řádně doručena. Doručované listiny nesplňují náležitosti § 25 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů a nebyla provedena ani zaručená konverze do listinné formy. Z uvedených důvodů namítá žalobce, že na tyto listiny je třeba nahlížet tak, jako by nebyly vůbec doručeny a jsou dokumenty, které nejsou způsobilé vyvolat jakékoli právní následky.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

10. Správce daně požádal o jejich doručení Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky. Žalobce namítá, že správce daně nepostupoval v souladu s ust. čl. 13 směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní (dále jen „*Směrnice*“) a s ust. § 20 odst. 5 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní (dále jen „*zákon o mezinárodní spolupráci*“), když správce daně nebyl oprávněn požádat slovenského správce daně o doručení dokumentů. Důvodem je skutečnost, že nebyly vyčerpány možnosti doručení podle vnitrostátních předpisů, což nezpůsobovalo žádné nepřiměřené obtíže. Správce daně byl schopen doručovat dokumenty poštou přímo osobě nacházející se na území jiného členského státu. Nadto slovenský správce daně neměl k dispozici dokumenty v listinné podobě obsahující zákonné náležitosti (podpis oprávněné osoby, otisk úředního razítka, resp. ověřovací doložky konverze u písemného vyhotovení). V této souvislosti žalobce poukazuje na to, že dne 27.2.2019 mu bylo prostřednictvím provozovatele poštovních služeb řádně doručeno rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 22. 2. 2019, dne 3. 4. 2019 Vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti rozhodnutí č.j. 11075/19/5100-41452-706053 ze dne 15. 3. 2019 a dne 11. 12. 2019 rozhodnutí o odvolání ze dne 21. 11. 2019. Doručování těchto dokumentů do vlastních rukou adresáta na mezinárodní dodejku (Avis de réception) na adresu JHG Skalica s.r.o., Bratislavská 269/3, 908 51 Holíč, Slovenská republika nezpůsobovalo správci daně žádné nepřiměřené obtíže.
11. Žalobce nesouhlasí s žalovaným, který v bodu 57 napadeného rozhodnutí označil za „obtíže při doručování“ skutečnost, že správci daně byly některé dokumenty (č.j. 594459/19, č.j. 594911/19 a č.j. 374154/19) zaslány prostřednictvím mezinárodní dodejky vráceny s informací „adresát neznámý“; tyto následně správce daně doručil Veřejnou vyhláškou č.j. 643260/19/3010-00030-709728 ze dne 26.2.2019, vyvěšeno 26. 2. 2019, sejmuto 13. 3. 2019. Žalobce namítá, že nebyl osobou neznámého sídla a tvrdí, že při doručování výše uvedených dokumentů došlo k chybě poštovní doručovatelky, když dne 27. 2. 2019 mu bylo prostřednictvím provozovatele poštovních služeb doručeno na tutéž adresu Rozhodnutí o zastavení řízení č. j. 724325/19/3010-60050-705630 ze dne 22. 2. 2019 (dále jen „*rozhodnutí o zastavení řízení*“).
12. Žalobce rovněž připomíná, že již v podání ze dne 30. 8. 2019 správce daně upozornil, že mu do domovní ani jiné schránky, ani na jiné vhodné místo nebylo vloženo upozornění na uložení písemnosti (poukazoval na obsah upozornění na uložení písemnosti rozhodnutí o zastavení řízení, které neobsahovalo označení správce daně ani poučení o právních důsledcích nevyzvednutí písemnosti). Žalobce tvrdí, že žádná písemnost mu nebyla doručovatelem vhozena do schránky a nemohlo tedy dojít k doručení fikcí dle § 47 odst. 2 daňového řádu. K doručení žádné z písemností nemohlo dojít ani z důvodu, že slovenský správce daně je neměl k dispozici v listinné podobě obsahující zákonné náležitosti. Doručení náhradním způsobem do zahraničí je možné jen za splnění předpokladů dle § 45 a § 46 daňového řádu. Dále žalobce odkázal na § 31 odst. 3 zákona č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a s odkazem na Oznámenie o uložení zásielky ze dne 15. 10. 2019 uvedl, že nebyl doručovatelem vyrozuměn o tom, že písemnosti přijde doručit znovu a nebyl učiněn ani žádný další pokus o doručení. Vadné doručení přitom nelze zhojit.

Námítky proti neoprávněnému účtování nákladové položky za zprostředkování obchodu od společnosti fatrs
13. Žalobce odkázal nejprve na Metodickou pomůcku k procesním aspektům daňové kontroly ze dne 4. 8. 2015 č. j. 50071/15/7100-40124-506246, která podle něho vystihuje snahu správce daně popřít zjištěný skutkový stav. Dle žalobce správce daně ignoruje zásadu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

autonomie vůle stran, jejichž úmyslem bylo uzavření smluvního vztahu mezi společností fatrs a právním předchůdcem žalobce. Podle žalobce prokázal uzavření tohoto smluvního vztahu, vystavení faktury společností fatrs, včetně její úhrady a zaúčtování, podání daňových přiznání a faktické poskytnutí zprostředkovatelských služeb. Bez účasti L. V., obchodního zástupce italských společností Uniteam a GibenTECH S.r.l., resp. jeho společnosti fatrs, by společnost Smaltovna Mišík s.r.o. (nyní žalobce) zisk z prodeje strojů odběrateli BRAS nerealizoval. Zboží nakoupil žalobce v objemu 253 360 EUR a dodal je společnosti BRAS za 18 188 000 Kč. Při jednání s dodavatelem a odběratelem žalobce zastupoval L. V., kterému byla vyplacena částka 160 000 EUR. Údaje uvedené na faktuře č. 2014012 odpovídají skutečnosti a správce daně neoznačil důkazy, které by údaje v této faktuře zpochybnil.

14. Žalobce nesouhlasí s hodnocením výpovědi Ing. J. K., zástupce společnosti BRAS, který potvrdil, že L. V. zná a pravděpodobně s ním komunikoval. Bral jej jako konzultanta. Obchod pravděpodobně zprostředkoval a při přebírání zboží se „*tam určitě pohyboval*“. Žalobce namítá, že tvrzení žalovaného o skutečném úmyslu, který se měl týkat prodeje zboží, neprovedení svědeckých výpovědí a konstatování o nesouvislosti zprostředkování se společností fatrs vykazují znaky libovůle a zkreslování skutkového stavu.
15. Žalobce z opatrnosti opakovaně navrhl provedení svědeckých výpovědí (ze společnosti Fravol Export S.r.l. a ze společnosti Giben TECH S.r.l.) za účelem prokázání zprostředkování obchodu, avšak tyto nebyly provedeny. Rovněž nebylo vyhověno návrhu na provedení opakovaného výslechu L. V. Přitom správce daně účelově odmítl a ignoroval čestné prohlášení L. V. ze dne 22. 3. 2021, ač jej dle judikatury správních soudů musel hodnotit jako důkazní prostředek.
16. Správce daně při hodnocení důkazů postupoval selektivně a tedy nepřezkoumatelně. Žalobce nesouhlasí s posouzením věci v bodech [73] až [109] napadeného rozhodnutí, odmítnutím provedení svědeckých výpovědí a s konstatováním „nesouvislosti“ zprostředkování s nákupem zboží. V uvedeném shledává žalobce znaky libovůle a snahu o zkreslování a popírání faktického a zjištěného skutkového stavu. Dle žalobce předložený okruh důkazů potvrzuje skutkovou verzi daňového subjektu. Pokud správce daně vycházel v řízení ze závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, byl povinen nejprve navrhané důkazy provést. Nemohl předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něj nelze očekávat potvrzení tvrzených skutečností. Tím daný důkaz hodnotil, aniž by jej provedl.

Námítka týkající se poskytnutí služeb společností DAJA

17. I v tomto žalobním bodu žalobce nejprve odkázal na Metodickou pomůcku k procesním aspektům daňové kontroly ze dne 4. 8. 2015 č. j. 50071/15/7100-40124-506246, která podle něho vystihuje snahu správce daně popřít zjištěný skutkový stav.
18. K poskytnutí služeb ze strany společnosti DAJA namítal žalobce, že v daňovém řízení prokázal uzavření předmětného smluvního vztahu, vystavení faktur, jejich úhradu a řádné zaúčtování, podání daňových přiznání a faktické poskytnutí služeb.
19. V daňovém řízení byly provedeny výslechy svědků pana D. V., Mgr. M. V., pana P. Ř. a k opakovanému požadavku žalobce rovněž zástupce společnosti ČEZ Distribuce, a.s. (dále jen „ČEZ“) Ing. R. M. Žalobce nesouhlasí s hodnocením těchto svědeckých výpovědí, které dle správce daně nejen nepřispěly k prokázání sporného plnění, ale dokonce pochybnosti správce daně spíše potvrdily. Nadto svědecká výpověď Ing. M. je hodnocena i

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

„s velmi nízkou věrohodností“. Naopak žalobce svědecké výpovědi shledává za zcela věrohodné, konkrétní, podrobné, které jsou v souladu se zjištěnými skutečnostmi. Důkazními prostředky bylo prokázáno uskutečnění plnění dle faktur od dodavatele DAJA a dle Smlouvy o obchodním zastoupení ze dne 1. 8. 2014; tyto důkazy činí ve svém souhrnu logickou soustavu vzájemně se doplňujících důkazů a shodně dokazují skutečnost, že k uskutečnění plnění došlo, tedy, že žalobce předmětná přijatá plnění přijal od dodavatele DAJA. Hodnocení důkazů správcem daně považuje žalobce za toliko účelové.

Námítka možné motivace úředních osob správce daně

20. Žalobce poukázal i na možnou motivaci úředních osob, které si byly s největší pravděpodobností vědomy, že budou oceněny příznáním odměn (Bc. P. E., I. K. a J. P.). Podle žalobce jejich poměr k předmětu daně vzbuzoval pochybnosti o jejich nepodjatosti, proto vznesl ve vztahu k těmto osobám námitku podjatosti. Finanční úřad pro hlavní město Prahu vydal dne 17. 3. 2020 rozhodnutí č.j. 1919530/20/2001-52525-105867, jímž námitce podjatosti úřední osoby J. P. nevyhověl; z odůvodnění pouze vyplývá, že dotčené úřední osobě žádná odměna v souvislosti se stanovením daně u daňového subjektu přislíbena ani vyplacena nebyla. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj rozhodnutím ze dne 14. 4. 2020, č.j. 1346057/20/3000-11451-711650 rozhodl tak, že námitce podjatosti Bc. P. E. se nevyhovuje a rozhodnutím z téhož dne č.j. 1346057/20/3000-11451-711650 rozhodl také, že námitce podjatosti úřední osoby I. K. se nevyhovuje, a to ze shora uvedených důvodů, která uvedl Finanční úřad pro hlavní město Prahu v rozhodnutí ze dne 17. 3. 2020.
21. Žalobce namítá, že úřední osoby si s největší pravděpodobností mohly být vědomy, že pokud „správně“ dodatečně stanoví daň, budou oceněny příznáním cílových odměn či spíše odměn za úspěšné splnění mimořádného a/nebo zvlášť významného služebního úkolu. Možná podjatost úřední osoby správce daně je závažnou procesní vadou řízení, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Z rozhodování správce daně by se tímto vytratila nestrannost a nezávislost, byla by porušena základní práva daňového subjektu jako právo na spravedlivý proces, zásada zákonnosti či zákazu zneužití pravomocí.

V případě žalobce by tak bylo rozhodnuto předem, a to ryze tendenčně. Žalobce proto požádal soud, aby si vyžádal důkazy podporující shora uvedené tvrzení žalobce, protože je žalobce sám není schopen předložit.

Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

K námitce uplynutí lhůty pro vyměření daně

23. Žalovaný uvedl, že pro určení konce lhůty pro stanovení daně za předmětné období bylo zohledněno ust. § 38r odst. 2 ZDP, které je speciálním ustanovením ve vztahu k ust. § 148 daňového řádu a jeho aplikací dochází k zákonnému prodloužení lhůty pro stanovení daně určené podle ust. § 148 daňového řádu. Z ust. § 38r odst. 2 ZDP vyplývá, že pokud lze uplatnit daňovou ztrátu nebo její část jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, lhůta pro stanovení daně za období, za které byla daňová ztráta stanovena, a za všechna

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

následující zdaňovací období, ve kterých bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.

24. Žalobci byla za zdaňovací období roku 2013 vyměřena/doměřena daňová ztráta, kterou lze podle ust. § 34 odst. 1 ZDP uplatnit jako odčitatelnou položku od základu daně nejpozději ve zdaňovacím období roku 2018. Lhůta pro stanovení daně za předmětné období, tj. zdaňovací období roku 2014, tak končí s koncem lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2018 (páté období), resp. období od 1. 4. 2018 do 31. 3. 2019 (žalobce totiž v roce 2015 přešel na hospodářský rok), tj. dnem 1. 7. 2022. Základní (neprodloužená) lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětné období tak činila celkem 2 649 dnů.
25. Zahájením daňové kontroly dne 24. 8. 2016 se lhůta ve smyslu ust. § 148 odst. 1 daňového řádu a ust. § 38r ZDP podle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu přerušila a od učinění tohoto úkonu začala lhůta pro stanovení daně dlouhá 2 649 dnů opětovně běžet a její konec tak připadl na den 25. 11. 2023.
26. Dne 2. 10. 2019 byl žalobci oznámen dodatečný platební výměr za předmětné období, který však neměl účinky podle ust. § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, neboť nebyl oznámen v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně, a nedošlo tak k prodloužení lhůty o jeden rok. S ohledem na uvedené, lhůta v daném případě tedy uplyne nejdříve dne 25. 11. 2023. Žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání, tj. žalobou napadené rozhodnutí, dne 17. 5. 2023, přičemž 2. 6. 2023 bylo předmětné rozhodnutí oznámeno žalobci. Tímto dnem, tj. dnem 2. 6. 2023 se tak stal pravomocným také dodatečný platební výměr, který byl napadeným rozhodnutím potvrzen. Na podporu uvedeného odkázal žalovaný na judikaturu Nejvyššího správního soudu.
27. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že zde existuje několik možných výpočtů a tedy více výkladů stran aplikace ust. § 38r odst. 2 ZDP. Rovněž nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že ust. § 38r odst. 2 ZDP se neaplikuje na doměření daně po zahájení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud zabývající se výkladem ust. § 38r odst. 2 ZDP po zahájení daňové kontroly v rozsudku č. j. 9 Afs 81/2020 - 40 ze dne 2. 7. 2020 výslovně odmítl, že by se obecná lhůta stanovená v ust. § 148 odst. 1 daňového řádu mohla stát jakousi „nejspeciálnější“ lhůtou, která by v důsledku zahájení daňové kontroly popřela stanovení konce lhůty v ust. § 38r odst. 2 ZDP.
28. V daném případě k řetězení ztrát nedošlo. Při postupu zakazujícím řetězení daňových ztrát se lhůta pro stanovení daně odvíjí od posledního zdaňovacího období, ve kterém bylo možné uplatnit jako odčitatelnou položku daňovou ztrátu, přičemž pro určení této prekluzivní lhůty se každá daňová ztráta posuzuje samostatně. To znamená, že lhůta pro stanovení daně určená podle „novější“ daňové ztráty již nemůže být aplikována na zdaňovací období před vznikem této „novější“ daňové ztráty, za které vznikla a ve kterých mohla být uplatňována „starší“ daňová ztráta. V daném případě posuzovaným obdobím je zdaňovací období roku 2014, které časově následuje po období, v němž vznikla daňová ztráta (tj. období roku 2013), která se v daném případě promítla do výpočtu lhůty pro stanovení daně za předmětné období. Výpočet lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010 a 2011, v nichž žalobce vykázal ztrátu, není (tyto výpočty) pro daný případ podstatný, neboť žalobce vykázal v roce 2013 „novější“ ztrátu, v důsledku, které nemají „starší“ ztráty na výpočet

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

lhůty za předmětné období vliv. Tato „novější“ ztráta, kterou žalobce mohl v posuzovaném období uplatnit (a také fakticky uplatnil), se tak v důsledku aplikace ust. § 38r odst. 2 ZDP promítla do výpočtu lhůty pro stanovení daně za předmětné období.

29. K námitce žalobce, podle které je období ve smyslu ust. § 38ma ZDP sice obdobím, za které se podává daňové přiznání, avšak není zdaňovacím obdobím ve smyslu ust. § 21a ZDP, přičemž v ust. § 38r odst. 2 ZDP je pojednáno o zdaňovacím období, žalovaný uvádí, že předmětná skutečnost nemá na aplikaci ust. § 38r odst. 2 ZDP vliv. Daňová ztráta je zahrnuta pod legislativní zkratku „daň“ ve smyslu ust. § 2 odst. 4 daňového řádu a při její správě se postupuje jako při správě daňové povinnosti, přitom daňový subjekt je povinen podat daňové přiznání, a to nejen za zdaňovací období, ale i za jinak vymezená období. Daňová ztráta může být tudíž stanovena nejen za zdaňovací období podle ust. § 21a ZDP, ale i za jiná období, než jsou období zdaňovací, např. žalobcem zmíněné období podle ust. § 38ma ZDP. S ohledem na uvedené žalovaný nesouhlasí s žalobcem, že od zahájení daňové kontroly běží pouze obecná tříletá lhůta pro stanovení daně.

K námitkám ohledně absence zákonných náležitostí doručovaných rozhodnutí a nezpůsobilosti vyvolat právní následky doručovaných rozhodnutí

30. Žalovaný odkazuje na bod 62 žalobou napadeného rozhodnutí, kde se k námitce absence zákonných náležitostí doručovaných rozhodnutí vyjádřil. Žalovaný ve stručnosti shrnuje, že zmíněná rozhodnutí správce daně jsou rozhodnutími, která byla vydána elektronicky. Tato elektronicky vydaná rozhodnutí pak obsahují kvalifikovaný elektronický podpis úřední osoby, který podle ust. § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu nahrazuje podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka. Předmětná rozhodnutí obsahující kvalifikovaný elektronický podpis úřední osob tak splňují náležitosti podle ust. § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, tedy jsou rozhodnutími platnými.
31. Žalovaný dále odkazuje na body 57 a 58 žalobou napadeného rozhodnutí, kde se vypořádal s námitkou tvrzeného procesního pochybení při doručování zprávy o daňové kontrole a dodatečného platebního výměru. Žalovaný ve stručnosti uvádí, že v daném případě byly naplněny podmínky pro mezinárodní dožádání doručení. Ačkoliv žalobce poukazuje na ust. § 20 odst. 5 zákona o mezinárodní spolupráci, necituje celé toto ustanovení, když uvádí pouze text, že „o doručení nelze dožádat, pokud nebyly vyčerpány možnosti doručení podle vnitrostátních předpisů“. Za touto citovanou částí však v uvedeném ustanovení následuje ještě text „s výjimkou případů, kdy by takové doručení způsobilo nepřiměřené obtíže“. Žalovaný v bodě 57 žalobou napadeného rozhodnutí ve stručnosti shrnul postup správce daně, který žalobci nejprve doručoval na Slovensko sám prostřednictvím mezinárodní dodejky. Tyto zásilky však byly vráceny s informací „adresát neznámý“. Z tohoto důvodu byly následně doručeny podle ust. § 49 odst. 1 písm. a) a odst. 3 daňového řádu veřejnou vyhláškou. Pro tyto obtíže při doručování proto správce daně další rozhodnutí a písemnosti doručoval podle zákona o mezinárodní spolupráci prostřednictvím Generálního finančního ředitelství, které dožádalo slovenskou daňovou správu, resp. kompetentní orgán v dožádaném státě (na Slovensku). Příslušné orgány na Slovensku pak neodmítly žádost o doručení a z příslušných odpovědí na žádosti správce daně o doručení podle zákona o mezinárodní spolupráci vyplývá, že takto doručované písemnosti byly vždy adresátu doručeny (byť uplynutím lhůty). Žalovaný má za to, že pro užití tohoto způsobu doručování byly naplněny podmínky, a to

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

právě vzhledem ke shora uvedeným obtížím při doručování tuzemským správcem daně, jakož i vzhledem k tomu, že slovenský správce daně neodmítl žádost o doručení. Nadto z jednání žalobce je zřejmé, že se s písemnostmi řádně seznámil, když na ně v daňovém řízení reagoval. O materiálním doručení těchto písemností tak není pochyb. Z uvedeného je patrné, že žalobci nebylo jeho právo nikterak upřeno.

32. Ohledně námitky, že nebyly splněny podmínky pro doručení fikcí, žalovaný odkázal na bod 58 žalobou napadeného rozhodnutí, kde se k předmětné námitce vyjádřil. Žalovaný k tomu stručně shrnuje, že pro správce daně je mezinárodně dožádaným finančním orgánem sdělený údaj o doručení dokumentů závazný a současně validní pro potvrzení souladu realizovaného způsobu doručení s právním řádem dožádaného státu (v dané věci v souladu se slovenským právním řádem). Již v rozsudku NSS ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167 bylo zdůrazněno, že není věcí českých orgánů, aby posuzovaly soulad postupu zahraničních orgánů s jejich vnitrostátními předpisy. Naopak je na českých orgánech, aby hodnotily informace vzešlé z mezinárodního dožádání materiálně. Tomuto závěru správce daně svým postupem dostal. Nadto žalovaný i na tomto místě zdůrazňuje, že jak na zprávu o daňové kontrole, tak na dodatečný platební výměr, žalobce reagoval kvalifikovaným podáním. Z jeho postupu je tedy zřejmé, že k seznámení se s obsahem těchto písemností došlo, a žalobce nebyl nijak zkrácen na svém právu.

K námitkám proti neoprávněnému účtování nákladové položky za zprostředkování obchodu od společnosti fatrs

33. Žalovaný nesouhlasí s žalobcem, že v daném případě unesl důkazní břemeno ohledně tvrzených nákladů od dodavatele fatrs a v podrobnostech odkazuje na body 65 a 66 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce byl výzvou k prokázání skutečností ze dne 16. 1. 2017, č. j. 119749/17 (dále též „Výzva 1“) vyzván, aby prokázal, že předmět faktury „zprostředkování obchodu“ je v souladu s předmětem Smlouvy o službách. Dne 21. 9. 2017 vydal správce daně další výzvu, č. j. 4075853/17 (dále též „Výzva 2“), v níž doplnil, že z předložené dokumentace není ani zřejmé, zda plnění skutečně proběhlo, v jakém čase a jakým způsobem, jakož ani není zřejmé, zda, jakým způsobem a kdy byly příslušné stroje (jichž se mělo zprostředkování týkat) přepraveny od dodavatele žalobci jako odběrateli. Správci daně byla poté žalobcem zaslána objednávka od společnosti BRAS (odběratele strojů) ze dne 24. 9. 2014, tudíž časově předcházela Smlouvu o zprostředkování ze dne 21. 10. 2014. Protože obsahovala i údaje, z nichž bylo žalobci známo, jaké konkrétní zboží (stroje) a za jakou cenu dodá společnosti BRAS, zprostředkování od společnosti fatrs tak nebylo proto potřeba. Na tuto skutečnost správce daně poukázal ve výsledku kontrolního zjištění, s nímž byl žalobce seznámen dne 28. 1. 2019. Ačkoliv žalobce na požadavky správce daně reagoval, ani postupně provedenými důkazními prostředky v průběhu daňové kontroly (čestná prohlášení L. V., svědecká výpověď L. V.), ani následně v odvolacím řízení (svědecká výpověď Ing. J. K., další čestné prohlášení Ing. L. V.), pochybnosti správce daně neodstranil.
34. K dokazování žalovaný odkázal na body 73 až 109 napadeného rozhodnutí, kde se k němu podrobně vyjádřil. Ve stručnosti uvedl toliko, že žalobce nejdříve tvrdil, že k předmětným nákladům se váže Smlouva o službách (mající značně odlišný předmět než Smlouva o zprostředkování). V odpovědi na Výzvu 1 žalobce podal vysvětlení, že na základě Smlouvy o službách vlastně plněno vůbec nebylo a k předmětným nákladům se vztahuje Smlouva o zprostředkování, jejím předmětem byl závazek zprostředkovatele v dohodnuté době zabezpečit pro žalobce uzavření smlouvy, jejímž předmětem bude dodání výrobní

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

technologie společnosti BRAS. V čestném prohlášení pana V. ze dne 18. 2. 2017 je uvedeno, že předmětem smlouvy bylo zprostředkování uzavření smlouvy na dodání technologického vybavení pro BRAS. Zároveň zde pan V. uvádí, že činností fatrs bylo posouzení a výběr dodavatelů této technologie podle specifikace a požadavků BRAS (vzhledem ke konkrétní specifikaci v objednávce však již i tato samotná činnost nebyla zjevně nutná) a následná implementace vybavení u společnosti BRAS. V čestném prohlášení ze dne 31. 10. 2017 pan V. uvádí, že jeho služby (resp. služby fatrs) zahrnovaly (kromě kompletní implementace) i další činnosti, včetně jednání se společností BRAS. V dalším čestném prohlášení ze dne 13. 3. 2019, po uskutečnění jeho svědeckého výsledku, v němž např. provedení instalace vyloučil, již pan V. dříve uvedené činnosti netvrdí. Čestná prohlášení Ing. L. V. byla vyhodnocena jako nevěrohodná, a to vzhledem k nesouladu s předmětem Smlouvy o zprostředkování a rovněž s ohledem na skutečnost, že v čestných prohlášeních byly uvedeny jako prováděné či provedené činnosti, které vůbec provedeny nebyly a zprostředkování z nich vůbec neplyne, a nakonec s ohledem na používání razítka společnosti fatrs v době, kdy pan V. již nebyl jednatelem fatrs. Svědecká výpověď pana L. V. nebyla jednoznačná

35. K hodnocení výpovědi Ing. J. K., žalovaný odkázal na body 95 až 100 napadeného rozhodnutí a ve stručnosti shrnul, že z výpovědi svědka vyplynula druhořadá účast pana V. (statutární orgán fatrs do června 2016) na obchodu. Svědek nevěděl k jeho činnosti spojené s prodejem zboží odběrateli BRAS nic bližšího, a dodal, že ve věci předmětného nákupu jednal přímo s panem Mišíkem (statutární orgán žalobce). Stěžejní v daném případě bylo, že svědek Ing. K. uvedl, že pan V. se kolem obchodu pouze nějak motal, přičemž sdělil, že ve věci předmětného nákupu jednal přímo s panem Mišíkem.
36. Ohledně námítky, že nebyly provedeny navrhované důkazy, žalovaný uvedl, že správce daně není bez dalšího povinen provést veškeré důkazní prostředky navržené daňovým subjektem. Odůvodněné odmítnutí provedení navržených důkazních prostředků pak nepředstavuje procesní vadu řízení ani nemá za následek nezákonnost dokazování či nedostatečně objasněný skutkový stav. K neprovedení opakovaného výsledku Ing. L. V., žalovaný odkázal na body 92 a 106 napadeného rozhodnutí, kde již vysvětlil, že provedení opakované svědecké výpovědi pana V. neshledal za důvodné
37. K odmítnutí výsledku 6 osob ze společností Fravol Export S.r.l. a Giben TECH S.r.l. žalovaný odkázal na bod 108 napadeného rozhodnutí, ze kterého shrnuje, že žalobce navrhoval výslech zaměstnanců prvotních italských dodavatelů předmětných strojů: M. M., B. V., C. C., M. F., G. A. a S. C., a to za účelem prokázání zprostředkování obchodu společností fatrs. Žalovaný však již v seznámení zkonstatoval, že příslušný doklad přijatý od společnosti fatrs odkazuje ve svém předmětu plnění na Smlouvu o zprostředkování, tj. smlouvu o zprostředkování prodeje zboží, nikoliv na smlouvu stran jeho nákupu, samotný nákup není proto předmětem dokazování.

K námítkám, které se týkají poskytnutí služeb společností DAJA

38. Žalovaný rovněž nesouhlasí s žalobcem, že unesl důkazní břemeno ohledně tvrzených nákladů od dodavatele DAJA, což odůvodnil v bodech 65 a 67 napadeného rozhodnutí.
39. Žalobce ani postupně provedenými důkazními prostředky v průběhu daňové kontroly ani následně v odvolacím řízení (svědecká výpověď D. V., Mgr. M. V., R. M. či P. Ř.), vzniklé pochybnosti správce daně neodstranil. Pochybnosti stran plnění od společnosti DAJA byly utvrzeny i skutečností, že ani žalobce nebyl schopen nikterak racionálně vysvětlit, proč za

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

měsíc prosinec byla fakturována za předmětné plnění dvojnásobná částka (blíže viz bod 115 napadeného rozhodnutí). Lze poukázat i na předložení nevěrohodného seznamu a na svědeckou výpověď Ing. R. M. a P. Ř. Žalovaný se k provedení dokazování podrobně vyjádřil v bodech 110 až 137 napadeného rozhodnutí, na které plně odkazuje.

40. Ve stručnosti lze k provedení dokazování shrnout, že žalobce v reakci na Výzvu 1 sdělil, že DAJA pro něj měla zabezpečovat přímé oslovení zákazníků (potencionálních i existujících), jež se mohly stát jeho odběratelem. DAJA postupně aktivně oslovovala firmy v jednotlivých regionech. Žalobce dodal, že je schopen předložit seznam oslovených zákazníků, což sice dne 15. 11. 2017 (č. j. 4496769/16) učinil, avšak předloženy byly pouze neadresné, abecedně seřazené, seznamy firem. Správce daně se přesto pokusil namátkově subjekty/firmy ze seznamů identifikovat, nicméně v řadě případů zjistil, že identifikace není možná (viz i str. 31 Zprávy), konstatoval, že daná skutečnost zpochybňuje věrohodnost těchto seznamů, a uzavřel, že seznamy nejsou důkazním prostředkem prokazujícím obchodní zastoupení žalobce společností DAJA. Zároveň žalobci vytkl, že nikterak neprokázal kde, kdy, kdo a s konkrétně kým jednal a jaké byly výsledky těchto jednání a s kým konkrétně byla na základě tohoto jednání uzavřena.
41. Žalobce neprokázal, že byla vyvíjena činnost v rámci výběrového řízení vyhlášeného Magistrátem hl. m. Prahy ohledně dodávky smaltovaných tabulí, ve smyslu Dodatku č. 1. Z oznámení o vyloučení uchazeče z účasti v zadávacím řízení (č. j. 4496769/16) ze dne 26. 1. 2016 přitom vyplynulo, že zadavatel zakázky, hlavní město Praha, rozhodl o vyloučení žalobce z důvodu nedodržení zadávací dokumentace. Současně nebylo možné přehlédnout, že sám žalobce uvedl, že se jedná o jednorázový výdaj a výsledku bylo dosaženo v průběhu roku 2016, za takového stavu nebylo ani možno příslušný výdaj zaúčtovat bez časového rozlišení v roce 2014. K hodnocení svědecké výpovědi D. V. a Mgr. M. V. žalovaný odkazuje na body 120 až 124 napadeného rozhodnutí a ve stručnosti uvádí, že svědecké výpovědi byly vyhodnoceny jako nezpůsobilé k prokázání faktické realizace deklarovaných služeb obchodního zastoupení ve prospěch žalobce. Svědci uvedly pouze obecné informace týkající se samotné činnosti obchodního zastoupení s tím, že jediným dokladem tuto činnost prokazujícím je seznam oslovených klientů. Žádný z těchto svědků nevěděl, zda a kolik bylo učiněno objednávek zboží ze strany klientů, kteří měli být společností DAJA v zájmu žalobce navštíveni. Přitom primárním cílem obchodního zastoupení sjednaného mezi žalobcem a společností DAJA ve Smlouvě o zastoupení měla být činnost směřující k uskutečnění objednávek zboží, potažmo k uzavření kupních smluv, nikoliv pouhé rozdávání propagačních materiálů a vzorků nabízeného zboží. Těmito výpověďmi tak nebylo prokázáno, že došlo k naplnění předmětu Smlouvy o zastoupení. Činnost sjednaná Dodatkem č. 1 vztahující se k výběrovému řízení vyhlášenému Magistrátem hl. m. Prahy ve výši 300 000 Kč podle sdělení svědkyně V. měla spočívat toliko v získání veřejně přístupné informace o výsledku výběrového řízení, kvůli kterému vůbec nebylo potřeba vstupovat do jednání s Magistrátem hl. m. Prahy. Ocenění této služby částkou 300 000 Kč tak působí absurdně.
42. Ohledně hodnocení svědecké výpovědi P. Ř. žalovaný odkázal na body 125 a 126 napadeného rozhodnutí a ve stručnosti shrnul, že svědek nejprve sdělil (protokol č. j. 4773257/20 ze dne 3. 12. 2020), že společnost DAJA nezná, a proto také vystavil čestné prohlášení, kde uvedl, že s touto společností nejednal. V dalším čestném prohlášení tvrdil opak a vystavil jej proto, že mu bylo následně sděleno, že tato společnost prezentovala

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

výrobky žalobce, kterého zná, a je mu známo, že je jedním z dodavatelů jeho zaměstnavatele (společnost KAMAT). Svědek sdělil, že zboží nabízené žalobcem mu bylo prezentováno, avšak neví kým. Na přímý dotaz pana Mišíka nebyl svědek schopen odpovědět, zda pana Mišíka při výslechu vidí poprvé nebo se již viděli. Žalovaný tuto svědeckou vyhodnotil jako výpověď stran relevantních skutečností zcela obecnou. Svědecká výpověď je v přímém rozporu s čestnými prohlášeními jmenovaného potvrzujícími jednání se společností DAJA. S ohledem na přednost svědecké výpovědi jako důkazního prostředku před čestným prohlášením (zejména pro svoji přímost a bezprostřednost) bylo uzavřeno, že svědeckou výpovědí byla čestná prohlášení potvrzující jednání svědka se zástupci společnosti DAJA v zastoupení žalobce vyvrácena a znevěrohodněna.

43. K hodnocení svědecké výpovědi Ing. R. M. žalovaný odkázal na body 127 a 132 napadeného rozhodnutí a poukázal na to, že také tento svědek odpovídal v rámci výpovědi velmi stručně a obecně. K jednání se společností DAJA nebyl schopen sdělit žádné konkrétní, relevantní informace (uvedl, že na detaily si nevzpomíná). Stran čestného prohlášení pana R. M. bylo stěžejní, že prohlášení bylo pouze o tom, že byla provedena prezentace výrobků žalobce a že na základě prezentace byl žalobce zařazován do výběrových řízení, což se však ukázalo v rozporu se zjištěním správce daně, že podmínkou pro zařazení dodavatele do výběrových řízení je elektronická registrace dodavatele. Nadto subjekty ze skupiny ČEZ byly dlouhodobými a významnými odběrateli žalobce ještě před uzavřením Smlouvy o zastoupení. Provedené důkazní prostředky nepotvrdily žalobcovo tvrzení o provedení služeb ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP. Lze shrnout, že stran plnění od DAJA žalobce neprokázal faktické uskutečnění plnění, jakož ani v čem konkrétně plnění spočívalo.

K námitce možné motivace úředních osob správce daně

44. Žalovaný k tomu uvádí, že žalobce obdobnou námitku vznesl již v odvolání, přičemž žalovaný se k této námitce vyjádřil v bodě 155 napadeného rozhodnutí, na který plně odkazuje. Ve stručnosti uvádí, že žalobce namítal podjatost úředních osob (Bc. P. E., I. K. a J. P.) již v řízení před správcem daně, přičemž námitkám nebylo vyhověno, což žalobce sám v podané žalobě uvádí. Žalovaný se s rozhodnutími správce daně ztotožňuje, přičemž rovněž z obsahu spisového materiálu neshledal žádné okolnosti svědčící o tom, že by uvedené úřední osoby správce daně měly v průběhu daňového řízení a daňové kontroly postupovat vůči žalobci zaujatě. Žalobce svou námitku nedokládá žádnými skutečnostmi vztahujícími se na jeho konkrétní případ, nýbrž tuto staví výhradně na spekulaci ohledně odměňování úředních osob z důvodu doměření daně.

Posouzení věci soudem

45. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobce v písemném vyjádření ze dne 3. 8. 2023 výslovně souhlasil s tímto postupem a žalovaný ve lhůtě stanovené soudem nevyjádřil s rozhodnutím soudu bez nařízení jednání nesouhlas.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

46. Soud k žalobcem vzneseným námitkám uvádí, že žalobce při jejich konstrukci *de facto* převážně ignoroval skutečnost, že se obdobnými námitkami zabýval žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalobce v důsledku toho v podané žalobě jen v omezené míře reagoval na závěry, které žalovaný k obsahově odpovídajícím odvolacím námitkám žalobce vyslovil v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nedostatečně reflektoval, že žalovaný takové námitky vypořádal a zdůvodnil závěr o jejich neopodstatněnosti, naopak se opakovaně na více místech (namnoze tak přitom činil argumentací shodnou s odvolacími námitkami) vymezoval vůči postupu správce daně. V tomto ohledu platí, že v těch případech, kdy se žalobce v žalobě omezil na takovou konstrukci námitek, aniž by reagoval na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný s předmětným okruhem námitek vypořádal a přezkoumatelným způsobem popsal a vysvětlil, na základě jakých konkrétních úvah uzavřel o nedůvodnosti tohoto okruhu námitek, značně snížil svou šanci na procesní úspěch, neboť soud za něho nemohl domýšlet další argumenty.
47. Městský soud tedy konstatuje, že pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014 č. j. 6 As 54/2013-128).
48. Soud zároveň zdůrazňuje, že v daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace řízení ani zákaz *reformatio in peius*. Odvolací orgán tak může doplnit v podstatě jakékoliv důkazy nebo pomůcky, pokud tak uzná za vhodné, a pokud tak učiní v mezích zákonných omezení.
49. Při rozhodování soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
50. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.
51. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.
52. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu, pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.
53. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
54. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

55. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.
56. 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.
57. Podle čl. 13 Směrnice na žádost příslušného orgánu členského státu příslušný orgán jiného členského státu v souladu s pravidly doručování obdobných aktů v dožádaném členském státě doručí příjemci veškeré akty a veškerá rozhodnutí, které byly vydány správními orgány dožadujícího členského státu a které se týkají používání právních předpisů v oblasti daní, na něž se vztahuje tato směrnice, na jeho území.

Marné uplynutí lhůty pro vyměření daně

58. Žalobce především namítá, že v daném případě lhůta pro vyměření daně uplynula marně. Sám uvádí různé varianty výpočtu lhůt pro vyměření DPP, aby v jejich důsledku nakonec dospěl k závěru, že v daném případě byla daň vyměřena až po zákonné lhůtě.
59. Upozorňuje, že v daném případě v důsledku uplatnění odpočtu daňové ztráty ode dne 1. 4. 2014 se lhůta měla stát lhůtou sedmiletou (do 1. 4. 2022) a tato lhůta byla zkrácena v souvislosti s tím, že (v roce 2015) změnil účetní a zdaňovací období z kalendářního roku na hospodářský rok, ze sedmi let a tři měsíce (do 1. 7. 2022) na sedm let a 29 dnů (do 30. 4. 2022). Ve vztahu k daňové kontrole provedené dne 24. 8. 2016 žalobce zpochybňuje délku lhůty pro vyměření daně a nabízí alternativní varianty s tvrzením, že délka lhůty pro vyměření DPP by se mohla pohybovat v rozmezí od tří let po sedm let a tři měsíce a to v závislosti na ustanovení, dle kterého je postupováno (dle § 148 odst. 1, 3 ve spojení s § 136 odst. 1 daňového řádu, dle § 38r odst. 2 daňového řádu) a dle zohlednění ztráty vzniklé a vyměřené za zdaňovací období kterého kalendářního roku (2010, 2011, 2013). Podle žalobce je právní úprava nejasná, a proto by neměla být přičítána k tíži soukromým subjektům.
60. Žalobcem nastíněnými otázkami ohledně běhu a délky prekluzivní lhůty se opakovaně a podrobně zabýval Nejvyšší správní soud.
61. Obecně pro délku prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že 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. Na základě § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů pak platí, že lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.
62. V rozsudku ze dne 16. 4. 2020, č. j. 1 Afs 376/2019-40 Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl, že se výkladem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů opakovaně zabýval a shledal, že uvedené ustanovení obsahuje speciální právní úpravu lhůty pro stanovení daně v případě

možnosti uplatnění již vyměřené daňové ztráty. Podle konstantní judikatury se jedná o lex specialis k obecné právní úpravě běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Uvedená právní norma se použije na veškeré poplatníky daně z příjmů. Z hlediska počítání lhůty pro doměření daně, za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, přitom není rozhodné, zda-li daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může.

63. V posuzované věci délku prekluzivní lhůty ovlivnilo, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2013 vykázal daňovou ztrátu. Podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů totiž lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Daňovou ztrátu za zdaňovacího období 2013 tedy bylo možné uplatnit ve zdaňovacích obdobích let 2014 až 2018 a lhůta pro vyměření daně se u všech těchto zdaňovacích období řídila lhůtou pro poslední z nich. I pro zdaňovací období roku 2014 tedy byla určující lhůta pro vyměření daně pro zdaňovací období roku 2018, resp. období od 1. 4. 2018 do 31. 3. 2019, neboť žalobce v roce 2015 přešel na hospodářský rok. Základní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětné období tj. zdaňovací období roku 2014 tak činila celkem 2 649 dnů.
64. V důsledku zahájení daňové kontroly dne 24. 8. 2016 byl běh prekluzivní lhůty přerušen a lhůta začala v celé své délce 2 649 dnů běžet znovu. V daném případě tj. daně z příjmů za zdaňovací období roku 2014 začala běžet lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1, věty druhé daňového řádu, její ukončení je však spojeno s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a současně s tříletou lhůtou pro vyměření daně za rok 2019 jako za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu uplatnit, tedy dne 25. 11. 2023.
65. Z obsahu správního spisu vyplývá, že napadené rozhodnutí bylo žalovaným vydáno dne 17. 5. 2023, přičemž 2. 6. 2023 bylo předmětné rozhodnutí doručeno žalobci, což žalobce sám uvádí i v podané žalobě. Tímto dnem, tj. dnem 2. 6. 2023 se tak stal pravomocným také dodatečný platební výměr, který byl napadeným rozhodnutím potvrzen. Z uvedeného tedy vyplývá, že lhůta pro vyměření daně byla zachována, neboť napadená rozhodnutí byla vydána a stala se pravomocnými v době, kdy ještě běh prekluzivní lhůty neskončil.
66. K výše uvedeným námitkám, na nichž žalobce staví svoji obranu v prvním žalobním bodu (především, že po zahájení daňové kontroly musí být prekluzivní lhůta zásadně již jen tříletá, nikoliv delší, jinak by se jednalo o diskriminaci žalobce) zdejší soud shledává vhodným odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. listopadu 2022 č. j. 10 Afs 453/2021-66, v němž uvedl, že „...*Zákon o daních z příjmů v § 38r odst. 2 upravuje lhůtu pro stanovení daně v případě, že je možné uplatnit daňovou ztrátu. Tato lhůta je speciální úpravou k obecnému pravidlu pro prekluzivní lhůtu v § 148 daňového řádu, nepopírá však § 148 daňového řádu jako celek, ale pouze obsahuje zvláštní pravidla pro stanovení konce prekluzivní lhůty (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2020, čj. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS, BOHEMIACHLAD, bod 32). Jak NSS již opakovaně dovodil, pro počítání této lhůty není podstatné, zda daňový subjekt daňovou ztrátu skutečně uplatní, ale to, že ji uplatnit může. Délka lhůty je navázána na skutečnost, která je na jejím počátku; není určena skutečnostmi, které mohou fakticky nastat teprve v jejím průběhu. Není tedy možné, aby jednou rozběhlá prekluzivní lhůta podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů byla zkrácena jen v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu (srov. zvl. rozsudky ze dne 7. 12. 2021, čj. 7*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

Afs 191/2021-35, Magna Lighting Czech, body 16-17 a judikaturu tam citovanou, a ze dne 10. 8. 2021, čj. 10 Afs 3/2020-38, Nečtinská realitní, body 13-15). [17] Ani „zrušení“ daňové ztráty v průběhu prekluzivní lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů tedy nemůže změnit okamžik, kdy prekluzivní lhůta končí. [18] Jakkoli i NSS připustil, že toto chápání prekluzivní lhůty může působit přísně, jde o nevyhnutelný důsledek toho, že daňové právo dává poplatníkům možnost odečtu daňové ztráty po dobu pěti zdaňovacích období, ale zároveň umožňuje korekce vlastního původního tvrzení ohledně výše daně, resp. daňové ztráty. Jedině výše uvedená interpretace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je tak podle NSS „logická, rozumná a ctí právní jistotu“ (7 Afs 191/2021, Magna Lighting Czech, bod 17). NSS také připomíná, že tuto interpretaci potvrzuje i důvodová zpráva k novele daňového řádu, která za tímto účelem znění § 38r odst. 2 ještě záměrně vyjasnila. Záměrem zákonodárce bylo stanovit podstatně delší prekluzivní lhůty, než je běžné (10 Afs 3/2020, Nečtinská realitní, bod 16). 10 Afs 453/2021 - 68 pokračování Nejde o rozdílné zacházení „bez jakéhokoli přijatelného důvodu“ s daňovými subjekty, které vykazaly daňovou ztrátu, jak tvrdí stěžovatel. Taktéž není pravda, že by § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů připouštěl více možných výkladů ohledně délky prekluzivní lhůty či že by snad pravidla pro její stanovení nebyla transparentní. [19] Pokud jde o otázku, jaká lhůta platí poté, co je v průběhu prekluzivní lhůty podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zahájena daňová kontrola, NSS odkazuje na již výše cit. věc 9 Afs 81/2020, BOHEMIACHLAD. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola. [20] Stěžovatel tvrdí, že prekluzivní lhůta může být v takovém případě jen „standardně“ tříletá a nedochází k „překlopení“ původní mimořádné délky prekluzivní lhůty i do období po zahájení daňové kontroly. Jinak by podle stěžovatele došlo k tomu, že při zahájení kontroly za několik zdaňovacích období ve stejný okamžik (jako např. v případě stěžovatele za roky 2010, 2011 a 2012) budou prekluzivní lhůty jednak neúnosně dlouhé, jednak budou nelogicky a absurdně trvat různou dobu. Zatímco lhůty za zdaňovací období ovlivněné § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů budou začínat v různé momenty a končit ve stejný okamžik, po zahájení daňové kontroly by tomu u nově běžících lhůt bylo přesně naopak. Ani tato argumentace stěžovatele ale není důvodná. [21] I na prekluzivní lhůtu, která vznikla kombinací § 148 odst. 1 daňového řádu (pro její začátek) a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů (pro její konec), se vztahují pravidla o jejím prodloužení, přerušení a stavení podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu (9 Afs 81/2020, BOHEMIACHLAD, body 34 a 36). Takto stanovená lhůta si i po zahájení daňové kontroly zachovává svou původní délku (tamtéž, bod 37). Stále však platí limit stanovený v § 148 odst. 5 daňového řádu, tedy že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku (tamtéž, body 38-39). Pokud je tedy lhůta, jejíž konec je stanoven pomocí § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, např. sedmiletá (jako nyní), nehrozí, že by se kvůli zahájení daňové kontroly mohla „prodloužit“ např. na dvojnásobek. Právě maximální délka 10 let zde slouží k tomu, aby prekluzivní lhůty (záměrně stanovené jako dlouhé, viz bod [18]) nemohly trvat neúnosně dlouho. [22] Pokud jde o výtku, že vícero lhůt bude po zahájení daňové kontroly pokrývající několik zdaňovacích období trvat a končit různě, NSS uznává, že nejde o příliš elegantní důsledek. Znovu je zde však jako „brzda“ maximální délka lhůty 10 let, která v případech, jako je ten stěžovatelův, typicky „zachytí“ jinak různorodé konce lhůt. Také lze připomenout, že k „překlopení“ lhůty v důsledku zahájení daňové kontroly dojde jen v případě toho zdaňovacího období, ke kterému se daňová kontrola váže – nejsou takto automaticky postižena všechna období, ve kterých lze daňovou ztrátu uplatnit (srov. opět body 39 a 40 věci BOHEMIACHLAD; ústavní stížnost proti cit. rozsudku odmítl Ústavní soud usnesením ze dne 22. 9. 2020, sp. zn. I. ÚS 2486/20). Citovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

výklad shledává soud za zcela vyčerpávající i vzhledem k žalobcem nyní uváděným námitkám, které se týkají tvrzené prekluze.

67. Žalobce poukazuje dále na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, čj. 8 Afs 58/2019-48 a připomíná, že zde Nejvyšší správní soud odmítl koncepci tzv. „řetězení“ lhůt v případě uplatnění daňové ztráty. Žalobce se domnívá, že důsledku ztráty vzniklé v roce 2010 je lhůta za předmětné období, tj. období roku 2014, je lhůta již jednou daná a nelze ji „přebít“ aplikací ust. § 38r odst. 2 daňového řádu z důvodu vzniku ztráty za rok 2011 a 2013. Podle žalobce ust. § 38r odst. 2 daňového řádu nelze použít po zahájení daňové kontroly, neboť takový výklad lhůty je příliš extenzivní. Podle žalobce není jednoznačné, zda ust. § 38r odst. 2 daňového řádu je speciálním ustanovením vůči celému ust. § 148 daňového řádu, či jen jeho některým odstavcům, přičemž žalobce činí závěr, že ust. § 38r odst. 2 daňového řádu není speciálním ustanovením k ust. § 148 odst. 1 daňového řádu v případě lhůty pro doměření daně, neboť ust. § 38r odst. 2 daňového řádu neobsahuje nic ve věci zahájení daňové kontroly, resp. doměřovacího řízení, a v opačném případě by se obecná lhůta podle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu měla stát ještě „speciálnější“ úpravou k ust. § 38r odst. 2 ZDP.
68. V návaznosti na již uvedené soud dodává, že z rozsudku, na něž žalobce poukazuje vyplývá, že při vzniku daňové ztráty je pro běh lhůty pro stanovení daně rozhodné zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, a poslední zdaňovací období, za které ji bylo možné uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně (§ 34 ve spojení § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů). Vznikne-li daňovému subjektu v průběhu zdaňovacích období, během nichž lze uplatnit daňovou ztrátu jako položku odčitatelnou od základu daně, další daňová ztráta, nedochází k tzv. řetězení ztrát a tato skutečnost nemá za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž vznikla daňová ztráta poprvé. V daném případě uvedené rozhodným je, že lhůta pro stanovení daně se odvíjí od posledního zdaňovacího období, ve kterém bylo možné uplatnit jako odčitatelnou položku daňovou ztrátu. To znamená, že lhůta pro stanovení daně určená podle „novější“ daňové ztráty již nemůže být aplikována na zdaňovací období před vznikem této „novější“ daňové ztráty, za které vznikla a ve kterých mohla být uplatňována „starší“ daňová ztráta. V daném případě posuzovaným obdobím je zdaňovací období roku 2014, které časově následuje po období, v němž vznikla daňová ztráta (tj. období roku 2013), která se v daném případě promítla do výpočtu lhůty pro stanovení daně za předmětné období. Výpočet lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010 a 2011, v nichž žalobce vykázal ztrátu, není (tyto výpočty) pro daný případ podstatný, neboť žalobce vykázal v roce 2013 „novější“ ztrátu, v důsledku které nemají „starší“ ztráty na výpočet lhůty za předmětné období vliv. Tato „novější“ ztráta, kterou žalobce mohl v posuzovaném období uplatnit a také fakticky uplatnil, se tak v důsledku aplikace ust. § 38r odst. 2 ZDP promítla do výpočtu lhůty pro stanovení daně za předmětné období. Uvedené však nepředstavuje řetězení ztrát.
69. K námitce žalobce, že období ve smyslu ust. § 38ma zákona o daních z příjmů je sice obdobím, za které se podává daňové přiznání, ale není zdaňovacím obdobím ve smyslu ust. § 21a ZDP, přičemž v § 38r odst. 2 ZDP je pojednáno o zdaňovacím období, se soud ztotožňuje s žalovaným, že tato okolnost nemá na aplikaci § 38r odst. 2 ZDP vliv. Je tomu tak proto, že daňová ztráta je zahrnuta pod legislativní zkratku „daň“ ve smyslu ust. § 2 odst. 4 daňového řádu a při její správě se postupuje stejně jako při správě daňové povinnosti, přitom daňový subjekt je povinen podat daňové přiznání, a to nejen za

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

zdaňovací období, ale i za jinak vymezená období. Daňová ztráta může být tudíž stanovena nejen za zdaňovací období podle ust. § 21a ZDP, ale i za jiná období, než jsou období zdaňovací, např. žalobcem zmíněné období podle ust. § 38ma ZDP.

70. Soud nemohl opomenout, že žalobce nesouhlasí s judikaturou Nejvyššího správního soudu ve věci běhu prekluzivní lhůty po zahájení daňové kontroly. Sama tato skutečnost, nevedla zdejší soud k tomu, aby se od této judikatury odchýlil, neboť se s jejími závěry ztotožňuje a hledává ji zcela racionální a vyčerpávajícím způsobem reagující na žalobcem vznesené námitky i v této žalobě týkající plynutí lhůty pro vyměření daně při uplatnění daňové ztráty žalobcem. Právní úprava vztahující se k posuzované věci je stanovena pro všechny daňové subjekty stejně za nastavení stejných zákonných podmínek. Z tohoto pohledu se žalobce nemůže úspěšně dovolávat, že právě on byl touto právní úpravou diskriminován.
71. Soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 neuplynula marně a v této lhůtě byla daň pravomocně doměřena.

Absence zákonných náležitostí doručovaných rozhodnutí a nezpůsobilost vyvolat právní následky

72. Žalobce namítá, že mu zpráva o daňové kontrole ani dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 nebyly řádně doručeny. Nadto dokumenty byly vydány v elektronické podobě, a měly být opatřeny kvalifikovaným elektronickým podpisem s kvalifikovaným elektronickým časovým razítkem. Uvedená rozhodnutí proto nemohla vyvolat právní následky ani být řádně doručena. Z uvedených důvodů namítá žalobce, že na tyto listiny je třeba nahlížet tak, jako by nebyly vůbec doručeny.
73. Ze správního spisu soud ověřil, že uvedená rozhodnutí správce daně byla vydána elektronicky a obsahují kvalifikovaný elektronický podpis úřední osoby, který podle ust. § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu nahrazuje podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka. Předmětná rozhodnutí obsahující kvalifikovaný elektronický podpis úřední osob proto splňují náležitost podle ust. § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu.
74. Ze správního spisu rovněž vyplývá, že správce daně od zahájení daňové kontroly daňovému subjektu doručoval písemnosti do datové schránky. Žalobce se rozhodl přemístit své sídlo na Slovensko, kde byl zapsán ke dni 15. 1. 2019 pod názvem JHG Skalica s.r.o. do slovenského obchodního rejstříku. O této skutečnosti daňový subjekt správce daně informoval v podání ze dne 18. 2. 2019. Při doručování na adresu nového sídla na Slovensku správce daně nejprve doručoval písemnosti prostřednictvím mezinárodní dodejky (písemnosti č. j. 594459/19, č. j. 594911/19 a č. j. 374154/19; protože zásilky byly vráceny s informací „adresát neznámý“ byly následně doručeny dle § 49 odst. 1 písm. a) a odst. 3 daňového řádu veřejnou vyhláškou (viz č. listu A72, A73 správního spisu). Kopie všech těchto písemností doručovaných veřejnou vyhláškou byly daňovému subjektu poskytnuty při nahlížení do spisu a následně předány (viz č. listu A77 správního spisu).
75. Dále ze správního spisu soud ověřil, že dne 10. 6. 2019 byla vydána Zpráva o daňové kontrole č.j. 3188935/19/3010-60050-705630, která mu byla doručena dne 12. 7. 2019 dle

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

zákona o mezinárodní spolupráci prostřednictvím Generálního finančního ředitelství (dle Směrnice), které dožádalo slovenskou daňovou správu, resp. kompetentní orgán na Slovensku, přičemž z odpovědi na doručení nevyplývá, že došlo k vrácení s odůvodněním „adresát neznámý“, případně došlo k osobnímu doručení (viz list č. A92 správního spisu). Dodatečný platební výměr ze dne 8. 8. 2019, č. j. 6706174/19/2100-52525-105867 byl žalobci doručen dne 2. 10. 2019 rovněž dle zákona mezinárodní spolupráci prostřednictvím Generálního finančního ředitelství, které dožádalo slovenskou daňovou správu, z odpovědi na dožádání nevyplývá, že došlo k vrácení s odůvodněním „adresát neznámý“, případně došlo k osobnímu doručení (viz list č. A146 správního spisu). Výzva k odstranění vad odvolání vydaná dne 22. 10. 2019 pak byla žalobci doručena uložením, což vyplývá z odpovědi slovenského správce daně na dožádání o doručení této listovní zásilky (viz list č. A163 a A164 správního spisu).

76. K výše zjištěným skutečnostem soud předně uvádí, že se neztotožnil ani s námitkou, že žalobci byly doručovány doručení nezpůsobilé dokumenty (tedy zpráva o DK, dodatečný platební výměr, výzva k odstranění pochybností ze dne 22. 11. 2019, Seznámení s výsledky kontrolního zjištění a Rozhodnutí o stanovení lhůty) a to z důvodu, že byly vydány elektronicky a obsahovaly kvalifikovaný elektronický podpis oprávněné úřední osoby. Na základě elektronické žádosti o mezinárodní spolupráci zasláné slovenské daňové správě bylo toto rozhodnutí doručováno poštou. Doručované dokumenty byly dožádanému slovenskému správci daně zaslány prostřednictvím standardní aplikace, která je v případech mezinárodního dožádání za tímto účelem využívána, a byly opatřeny zaručeným elektronickým podpisem oprávněné úřední osoby. Soud v tomto ohledu žádnou z žalobcem namítaných vad neshledal.
77. Soud se neztotožnil ani s žalobcem, že správce daně postupoval v rozporu s předpisy o doručování písemností. K tvrzením o nezákonném doručení zprávy o DK, dodatečného platebního výměru a dalších dokumentů dle Směrnice soud konstatuje, že tvrzení žalobkyně nemá oporu ve spisovém materiálu. Ze správního spisu jednoznačně vyplývá, že správce daně žalobci veškeré dokumenty zasílal prostřednictvím Žádostí o doručení, v nichž bylo vždy zřetelně uvedeno, že je žádáno o doručení daného rozhodnutí, resp. jiného dokumentu v souladu se Směrnicí, není tedy pochyb podle jakého právního předpisu správce daně, resp. žalovaný o doručení dožádaného správce daně požádal. Informace o doručování prostřednictvím Směrnice byla konkrétně uvedena v průvodních dopisech. Ze správního spisu je zřejmé, že v době doručování zprávy o DK i platebního výměru vycházel z listin ve správním spise, které předcházely jejich vydání a jež svědčí o vrácení zaslaných listin z důvodu, že na uvedené adrese je „adresát neznámý“. Z výše uvedeného přehledu vyplývá, že Zpráva o daňové kontrole se stala po svém doručení legitimním a zákonným podkladem pro stanovení daně, tedy pro vydání dodatečného platebního výměru. Lze shrnout, že doručování písemností daňovému subjektu ovlivnila skutečnost, že daňový subjekt se v rámci daňové kontroly rozhodl, přemístit své sídlo na Slovensko (ke dni 15. 1. 2019), přičemž dne 28. 1. 2019 byl vymazán z obchodního rejstříku. V důsledku přesunu sídla byla žalobci také zrušena tuzemská datová schránka. Správce daně následně po neúspěšném pokusu o přímé doručení listovních zásilek přistoupil k doručení prostřednictvím mezinárodního dožádání skrze slovenského správce daně. Přistoupil-li správce daně k doručování dle zákona o mezinárodní spolupráci, o čemž svědčí informace od slovenské daňové správy, postupoval tak v souladu jednak s právní úpravou týkající se doručování a jednak v souladu s jemu známými a ze správního spisu vyplývajícími okolnostmi dané věci. I když žalobce připomíná, že mu v té době byly

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

doručovány jiné dokumenty na tutéž adresu (JHG Skalica s.r.o., Bratislavská 269/3, 908 51 Holíč, Slovenská republika) a ty mu byly skutečně doručeny, soud k tomu uvádí, že se nejednalo o téhož správce daně. Jestliže žalobce má výhrady k doručování listovních zásilek slovenskou daňovou správou, soud se ztotožňuje s žalovaným, že pro správce daně je mezinárodně dožádaným finančním orgánem sdělený údaj o doručení dokumentů závazný pro potvrzení souladu realizovaného způsobu doručení s právním řádem dožádaného státu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, z něhož vyplývá, že není věcí českých orgánů, aby posuzovaly soulad postupu zahraničních orgánů s jejich vnitrostátními předpisy, naopak je na českých orgánech, aby hodnotily informace vzešlé z mezinárodního dožádání materiálně). K tomu soud dodává, že nezákonnost napadeného rozhodnutí nemohla způsobit ani skutečnost, kterou žalobce tvrdí v žalobě, že slovenský správce daně neměl doručované písemnosti k dispozici v listinné podobě. Žalobce opomíjí, že písemnosti byly žalobci poté, co přenesl své sídlo na Slovensko a byla mu zrušena datová schránka, doručovány standardní cestou na základě žádosti o doručení prostřednictvím dožádaného správního orgánu, přičemž dožádanému orgánu jsou dokumenty doručovány elektronicky prostřednictvím k tomu určeného formuláře.

78. Lze dodat, že pokud žalobce poukazoval na chybějící poučení o uložení písemnosti ve vztahu k rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 22. 2. 2019, č.j. 724325/19/3010-60050-705630, a dále namítal, že k řádnému doručení fikcí nemohlo dojít ani proto, že slovenský správce daně neměl k dispozici předmětné písemnosti v listinné podobě obsahující zákonné náležitosti, soud konstatuje, že žádná takto označená písemnost ve správním spise, který byl soudu daňovými orgány poskytnut, obsažena není. Uvedená písemnost se tedy zřejmě netýkala předmětného daňového řízení, a proto i jakékoliv vady při jejím doručení nemohly mít vliv na doručování písemností v nyní projednávané věci.
79. Soud při posouzení této námitky zohlednil i skutečnost, že doručování těchto dokumentů se ve svém důsledku nemohlo v daném případě projevit v porušení procesních práv žalobce, který na ně včas reagoval, popř. podával žádosti o prodloužení lhůt.
80. Pro úplnost soud dodává, že těmito námitkami se žalovaný již zabýval v napadeném rozhodnutí a to pod body 57 až 64, na něž soud pro stručnost odkazuje.
81. S ohledem na shora uvedené soud námitkám obsaženým ve druhém žalobním bodě nepřisvědčil, soud na postupu správce daně nic nezákonného neshledal. Podstatné je, že žalobci byla zpráva o DK doručena a mohla se tak stát podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru. Obranně žalobce spočívající v nezákonnosti doručování nejen zprávy o DK, ale i dodatečného platebního výměru, soud z výše uvedených důvodů nepřisvědčil.

Námitky proti neoprávněnému účtování nákladové položky za zprostředkování obchodu od společnosti fatrs

82. Žalobce tvrdí, že závěry správce daně, které se týkají plnění od dodavatele společnosti fatrs, jsou nesprávné, neboť prokázal poskytnutí zprostředkovatelských služeb, přičemž bez účasti L. V., resp. jeho společnosti fatrs, by společnost Smaltovna Mišík s.r.o. (předchozí obchodní název žalobce žalobce) zisk z prodeje strojů odběrateli BRAS nerealizoval. Žalobce nesouhlasí s hodnocením jednotlivých důkazů, konkrétně nesouhlasí s

hodnocením výpovědi Ing. J. K., zástupce společnosti BRAS. Neprovedení svědeckých výpovědí, které navrhoval, vykazuje znaky libovůle a zkreslování skutkového stavu.

83. Po prostudování správního spisu a zhodnocení jeho obsahu a rozhodných skutečností dospěl soud k závěru, že žalobci nelze přisvědčit, neboť žalobce svá tvrzení o uskutečnění zprostředkování obchodu od společnosti fatrs neprokázal.
84. Stran plnění od společnosti fatrs správce daně z předložených přijatých faktur zjistil, že k danému účetnímu případu se nacházejí v účetnictví žalobce od společnosti fatrs dva přijaté doklady, a to faktura č. 2014012 ze dne 17. 12. 2014 na částku 160 000 EUR s předmětem fakturace „zprostředkování obchodu“ a faktura č. 2014012 ze dne 17. 12. 2014 na částku 160 000 EUR s předmětem fakturace implementace projektu „Závodění nových technologií v Smaltovni Mištk“. K fakturám byla připojena Smlouva o konzultačních a poradenských službách ze dne 24. 10. 2014 (dále též „Smlouva o službách“) uzavřená mezi společností fatrs jako poskytovatelem a žalobcem jako klientem s platností od 1. 11. 2014 na dobu neurčitou. Dle žalobce předmětem fakturace bylo zprostředkování a poradenská činnost týkající se nákupu a prodeje strojů s tím, že společnost fatrs našla dodavatele i odběratele, zabezpečila objednávky a celé obchodní transakce, kdy technologie byla odběratelům dodána na klíč (viz protokol č.j. 4139433/16). Žalobce byl Výzvou 1 ze dne 16. 1. 2017 vyzván k prokázání, že předmět faktury „zprostředkování obchodu“ je v souladu s předmětem Smlouvy o službách, neboť ze smlouvy taková činnost nevyplývá, konkrétně správce daně uvedl, že z předložené dokumentace není zřejmé, jaké služby a v jakém rozsahu byly skutečně poskytnuty a následně fakturovány a jakým způsobem byla stanovena cena za tyto služby. Správce daně vydal dne 21. 9. 2017 Výzvu 2, v níž uvedl, že z předložené dokumentace není ani zřejmé, zda plnění skutečně proběhlo, v jakém čase a jakým způsobem, jakož ani není zřejmé, kdy byly příslušné stroje (jichž se mělo zprostředkování týkat) přepraveny od dodavatele žalobci jako odběrateli, a následně jakým způsobem a kdy byly přepraveny od žalobce společnosti BRAS.
85. K předmětnému plnění od společnosti fatrs již ve zprávě o DK správce daně upozornil na to, že čestné prohlášení L. V. ze dne 18. 2. 2017, které bylo ve vztahu k prokázání shora uvedených plnění předloženo, bylo opatřeno razítkem společnosti fatrs, ačkoliv L. V. byl jejím jednatelem pouze do dne 5. 6. 2016 a ode dne 6. 6. 2016 je jako jednatel a jediný společník zapsán F. G.. Použití razítka společnosti fatrs na čestném prohlášení vydaném v době, kdy již L. V. nebyl jejím jednatelem, snížilo u správce daně jeho věrohodnost. Žalobce za klíčový důkazní prostředek označil právě výpověď pana L. V., jehož výslech se za přítomnosti zástupce žalobce uskutečnil dne 7. 11. 2018. Poměrně neobvyklým se ve vztahu k tomuto svědkovi soudu jeví skutečnost, že žalobce postupně správci daně předložil tři různá čestná prohlášení L. V. První čestné prohlášení L. V. je ze dne 18. 2. 2017 a druhé je ze dne 31. 10. 2017, tj. před uskutečněním jeho výslechu. Třetí čestné prohlášení L. V. je ze dne 22. 3. 2021, tedy vyhotovené až po výslechu tohoto svědka. Navzdory uvedenému, požadoval žalobce další výslech L. V. Soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného, který v napadeném rozhodnutí poukázal na rozporný obsah čestných prohlášení jmenovaného, včetně jím uváděných údajů v provedeném výslechu a to nejen vzájemně, nýbrž i ve vztahu k postupně se měnícím tvrzením daňového subjektu (viz body 77, 81, 86, 87, 88, 89, 90, 91 napadeného rozhodnutí). Dle soudu návrh žalobce, aby výslech L. V. byl proveden znovu, bezprostředně souvisí se skutečností, že z dokazování před správcem daně vyplynul skutkový závěr, že smlouva o zprostředkování ze dne 21. 10. 2014 (což je daňovým subjektem uvedeno v odpovědi na Výzvu 1) byla

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

uzavřena až poté, co byla žalobci ze strany společnosti BRAS vystavena dne 24. 9. 2014 objednávka. Tuto objednávku připojil daňový subjekt k vyjádření na Výzvu 2. Správce daně z ní zjistil, že obsahuje i údaje, z nichž muselo být žalobci známo, jaké konkrétní zboží (stroje) a za jakou cenu dodá společnosti BRAS. Na základě uvedeného správce daně tak dospěl k závěru, že zprostředkování od společnosti fatrs nebylo třeba. Jinými slovy předmět dodávky byl přesně a dostatečně specifikován, což zpochybňuje roli L. V., potažmo společnosti fatrs, při zprostředkování uvedeného obchodního vztahu. Jestliže měl L. V. dle předložené smlouvy začít vyvíjet zprostředkovatelskou činnost až poté, co bylo zboží objednáno, není logické, aby podle této smlouvy dostal provizi za obchod, který byl dohodnut před jejím uzavřením. Úvaha správce daně je racionální a v souladu s provedeným dokazováním. Byla-li uzavřena smlouva o zprostředkování až poté, co již byla objednávka s přesnou specifikací vystavena, nelze ani podle soudu žalobci nárok na vynaložené náklady ve vztahu k tvrzenému zprostředkování přiznat jako důvodné.

86. Jak již soud uvedl výše, správce daně, potažmo žalovaný v rámci daňového řízení měli k dispozici postupně tři předkládaná čestná prohlášení pana L. V., a nadto byl proveden i jeho výslech. Bylo tedy povinností finančních orgánů je posoudit samostatně i vzájemně ve vztahu k dalším provedeným důkazům. Soud má za to, že finanční orgány této povinnosti dostály a vyvozené skutkové závěry odpovídají skutečnostem, které z nich vyplývají. V čestném prohlášení ze dne 18. 2. 2017 je uvedeno, že předmětem Smlouvy bylo zprostředkování uzavření smlouvy na dodání technologického vybavení pro společnost BRAS. Zároveň zde pan V. uvedl, že činností společnosti fatrs bylo posouzení a výběr dodavatelů této technologie podle specifikace a požadavků BRAS. Po doplnění spisového materiálu žalobcem na základě výzvy 2 správce daně dospěl k závěru, že vzhledem ke konkrétní specifikaci v objednávce však již i tato samotná činnost nebyla zjevně nutná. V čestném prohlášení ze dne 31. 10. 2017 pan V. uvádí, že jeho služby (resp. služby fatrs) zahrnovaly (kromě kompletní implementace) i osazení, instalaci, zapojení, oživení, naprogramování, předvedení strojů a převzetí záruky. Zároveň uvádí, že služby zahrnovaly i jednání s odběratelem, společností BRAS. Žalovaný upozornil, že v tomto čestném prohlášení pan V. uvedl jiný způsob stanovení ceny, než jaký uvedl v rámci své svědecké výpovědi. V dalším čestném prohlášení ze dne 13. 3. 2019, tedy po uskutečnění jeho výslechu, již provedení instalace vyloučil. Žalovaný nepřisvědčil návrhu daňového subjektu, aby byl v rámci odvolacího řízení opakován výslech svědka pana V., neboť daňový subjekt nesdělil takové okolnosti, pro které by byl opakován výslech svědka odůvodnitelný. K poukazu daňového subjektu na obecnost otázek dožádaného slovenského správce daně na tohoto svědka, uvedl, že výslech svědka proběhl zcela v souladu s požadavky stanovenými zákonem, s čímž se soud ztotožňuje a dodává, že opakování výslechu tohoto svědka nebylo na místě. Výslech byl proveden i za účasti zástupce žalobce, který mu mohl pokládat jím zvolené otázky, což také učinil. Racionalitu opakování navrženého důkazu za výše popsanych okolností zde soud proto neshledal. Žádná změna okolností odůvodňující doplňující výslech svědka z ničeho nevyplývala.
87. K námitce žalobce, který nesouhlasí s hodnocením výslechu svědka Ing. J. K., zástupce společnosti BRAS, který byl proveden v rámci odvolacího řízení, soud uvádí, že se ztotožnil s hodnocením výslechu tohoto svědka, když z jeho výpovědi nelze jednoznačně dovodit zprostředkovatelskou roli pana V. při uzavírání smlouvy se společností BRAS. Svědek J. K. sice uvedl, že zná společnost fatrs i L. V., s touto společností obchodoval, ale ve vztahu k nákupu strojů jednal přímo s panem Mišíkem a nepamatuje si, kdo mu ho jako dodavatele zboží doporučil, zřejmě někdo místní, pan V. se kolem toho nějak „motal“,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

komunikoval s ním a asi obchod zprostředkoval. Pana V. bral jako konzultanta, ale dle jeho vědomostí tento „nezabezpečoval žádné věci“. Žalovaný označil výpověď tohoto svědka za obecnou, vyplynula z ní druhořadá účast L. V. Soud k tomu dodává, že z výpovědi svědka tvrzená zásadní role L. V. v rámci zprostředkování předmětného obchodu nijak neplyne a hodnocení odpovídá výpovědi svědka provedené daňovým úřadem Žilina dne 19. 11. 2020.

88. Za libovůli daňových orgánů neshledal soud skutečnost, že nebyly provedeny žalobcem navrhované výslechy svědků a to zaměstnanců prvotních italských dodavatelů. Žalovaný jejich neprovedení v napadeném rozhodnutí (bod 108 rozhodnutí) adekvátně odůvodnil tím, že příslušný doklad odkazuje na smlouvu o zprostředkování prodeje předmětného zboží (strojů), nikoliv na smlouvu stran jeho nákupu. Nákup zboží nebyl vůbec předmětem daňového řízení. Soud se ztotožnil s žalovaným, že případné provedení žalobcem navrhovaných důkazů bylo nadbytečným a nemohlo přispět ke zjištění skutkového stavu. Je tomu tak proto, že daňové orgány prověřovaly pouze prodej zboží ze strany žalobce. Odůvodnění neprovedení žalobcem navrhovaných výslechů je zcela dostatečné a soud se s ním ztotožňuje.
89. S ohledem na výše uvedené shledal soud správným i závěr finančních orgánů, že obchod byl již dohodnut v rámci objednávky a zprostředkování bylo nadbytečné. Žalobce tedy neprokázal faktické uskutečnění deklarovaných plnění v souladu s ust. § 24 odst. 1 ZDP.

Námítky týkající se poskytnutí služeb společností DAJA

90. Žalobce namítá, že prokázal poskytnutí služeb ze strany společnosti DAJA a nesouhlasí s hodnocením výslechů svědků pana D. V., Mgr. M. V., pana P. Ř. a pana Ing. R. M. Tvrdí, že svědecké výpovědi jsou věrohodné, konkrétní, podrobné, které jsou v souladu se zjištěnými skutečnostmi a bylo jimi prokázáno uskutečnění plnění dle faktur od dodavatele DAJA a dle Smlouvy o obchodním zastoupení ze dne 1. 8. 2014.
91. Z obsahu správního spisu soud ověřil, že stran plnění od společnosti DAJA ve Výzvě ze dne 16. 1. 2017 uvedl správce daně pochybnosti o faktické realizaci tohoto plnění, když konstatoval, že daňový subjekt u jednání dne 17. 10. 2016 sdělil, že k předložené Smlouvě o zastoupení nebyly uzavřeny žádné dodatky, avšak v příloze podání ze dne 7. 11. 2016 zaslal Dodatek č. 1 ze dne 1. 11. 2014 a současně uvedl, že nelze jednoznačně určit, které konkrétní obchody byly na základě obchodního zastoupení od společnosti DAJA uzavřeny. Následně (dne 15. 11. 2017) správci daně předložil daňový subjekt seznam zákazníků/subjektů (v členění dle krajů), které měly být v rámci předmětného obchodního zastoupení osloveny (č. j. 4496769/16). V rámci jednání dne 15. 11. 2016 daňový subjekt rovněž uvedl, že Dodatek č. 1 se vztahuje ke skutečnosti, že společnost DAJA v rámci obchodního zastoupení vystupovala i u výběrového řízení Magistrátu pro hl. m. Prahu.
92. Skutkovými okolnostmi přijetí plnění od společnosti DAJA se žalovaný zabýval v napadeném rozhodnutí v bodech 110 a násl., kde mimo jiné uvedl, že dle daňového subjektu společnost DAJA pro něj měla zabezpečovat přímé oslovení zákazníků, účelem bylo dostávat daňový subjekt do povědomí majitelů, manažerů, nákupčích ve společnostech, které se mohly stát jeho odběratelem. Z tohoto důvodu byla dne 1. 8. 2014 uzavřena Smlouva o obchodním zastoupení (dále jen „Smlouva“) a dále za účelem zastoupení daňového subjektu u jednání s Magistrátem hl. m. Prahy byl podepsán Dodatek č. 1. Daňový subjekt předložil seznam oslovených společností, u nichž správce daně zjistil,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

že chybí stěžejní identifikační údaje (adresa či IČO), jména osob, s nimiž bylo jednáno či den jednání. Seznam obsahoval sestavu daňovým subjektem vydaných faktur a neprokazoval podíl společnosti DAJA na získáních zakázek. Ohledně plnění na základě Dodatku č. 1 dospěl správce daně k závěru, že daňový subjekt pouze uvedl své důvody pro zastupování společností DAJA, ale neprokázal, že byla vyvíjena činnost v rámci výběrového řízení vyhlášeného Magistrátem hl. m. Prahy, neboť nebylo prokázáno, jaké jednání se konkrétně uskutečnilo, kdy, kdo, s kým jednal a jaký byl výsledek tohoto jednání. Ze zjištění správce daně vyplynulo, že u společností, které jsou součástí koncernu ČEZ, a.s. (dále jen „ČEZ“) probíhá výběr dodavatelů za pomoci elektronické registrace a nadto subjekty ze skupiny ČEZ byly dlouhodobými odběrateli daňového subjektu ještě před uzavřením Smlouvy. Společnost ČEZ správci daně sdělila, že pracovní náplní pana Ing. M., s nímž měla DAJA jednat, je administrace soutěží a veřejných zakázek. Správce dospěl k závěru, že elektronickou registraci byl daňový subjekt schopen provést sám a bylo zbytečné, aby společnost DAJA s panem Ing. M. jednala o jejím zařazení do výběrových řízení.

93. V rámci odvolacího řízení byl proveden dne 3. 12. 2020 výsledek jednatele společnosti DAJA D. V., dále M. V. a P. Ř., s jejichž hodnocením žalobce nesouhlasí.
94. Svědek D. V. dle protokolu o výslechu svědka sdělil, že k provedení obchodního zastoupení došlo, společnost DAJA propagační materiály ani vzorky nevytvářela, seznam zákazníků svědkovi předal pan Mišík (jedenatel daňového subjektu), přičemž svědek hledal i nové zákazníky, nepamatuje si, zda vedl seznam objednávek zákazníků, potvrdil pouze předávání sjetiny navštívených zákazníků jednou měsíčně, ohledně zastupování ve výběrovém řízení vyhlášeného Magistrátem hl. m. Prahy odkázal svědek na manželku M. V. Nepamatuje si, jak a kde měla jednání s odběrateli probíhat a nepamatuje si, zda a jaké objednávky byly na základě jeho činnosti učiněny. Dle žalovaného z výpovědi svědka nebylo zřejmé jak a kde měla jednání s odběrateli probíhat, svědek si nepamatoval rovněž, zda a jaké byly na základě jeho činnosti učiněny objednávky zboží a žádný seznam v tomto směru ani žalobci nepředkládal. Svědkyně M. V. dle protokolu o výslechu svědka uvedla, že jednání neorganizovala ani nevybírala, koho navštíví, jednání na Magistrátu hl. m. Prahy mělo spočívat v získání informace o výsledku výběrového řízení, ale odmítla sdělit, s kým konkrétně jednala. Dle žalovaného z výpovědi svědkyně vyplývá, že sama žádná jednání neorganizovala ani nevybírala, kdo bude navštíven, její jednání na Magistrátu hl. m. Prahy pak mělo spočívat pouze ve zjištění veřejně dostupné informace, která byla žalobci poskytnuta i bez jejího přičinění.
95. Z vlastní iniciativy provedl správce daně výsledek P. Ř. (jednatele společnosti KAMAT), který potvrdil odběr zboží společností KAMAT od žalobce, ale nedokázal odpovědět, zda zná společnost DAJA či zda s ním její zástupci ve prospěch žalobce jednali. Žalovaný připomenul, že žalobce předložil v rámci daňového řízení čestná prohlášení P. Ř., jež jsou ve vzájemném rozporu. V prvním čestném prohlášení (ze dne 23. 1. 2017) pan Ř. uvádí, že byl navštíven společností DAJA, byly mu odevzdány prospekty a byl seznámen s výrobním programem daňového subjektu (uvedeno též, že toto čestné prohlášení bylo vydáno na základě požadavku statutárního orgánu daňového subjektu pana Mišíka). V dalším čestném prohlášení pana Ř., předloženého dne 7. 3. 2018, naopak pan Ř. uvádí, že v roce 2014 nejednal se společností DAJA. Správci daně byla doručena i odpověď společnosti KAMAT, která sdělila, že na základě její evidence nebyla uskutečněna žádná jednání se společností DAJA. Správci daně bylo doručeno (třetí) čestné prohlášení pana Ř. ze dne 12.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

3. 2018, kde pan Ř. opět tvrdí, že se společností DAJA jednal a vysvětluje, že společnost DAJA není obchodní partner společnosti KAMAT, proto není zavedená v jejich informačním systému jako obchodní partner. V informačním systému je jako obchodní partner zavedena firma daňového subjektu a tímto čestným prohlášením ruší čestné prohlášení zaslané dne 7. 3. 2018, které vydal pravdivě, avšak na základě neúplných informací. Správce daně na základě posouzení obsahu předmětných čestných prohlášení dospěl k závěru, že nejsou důkazním prostředkem prokazujícím, že společnost DAJA prováděla obchodní zastoupení tak, jak tvrdí žalobce. Kromě těchto změn v prohlášeních správce daně v dané souvislosti poukázal na skutečnost, že v předloženém seznamu je společnost KAMAT uvedena pouze jednou, přičemž pan Ř. tvrdí, že byl společností DAJA navštíven několikrát. Žalovaný pak v odůvodnění napadeného rozhodnutí doplnil, že žalobcem předložená čestná prohlášení ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu nepostačují k prokázání faktického uskutečnění šetřeného plnění, protože v nich obsažená tvrzení třetích osob nebyla podpořena dalšími důkazními prostředky, které by fakticitu sporného plnění věrohodně prokázaly. Žalovaný rovněž dodal, že pan Ř. byl v rámci odvolacího řízení vyslechnut, přičemž ani jeho výpověď nepřispěla k unesení důkazního břemene daňového subjektu a plně se ztotožňuje správcem daně, že ani ona čestná prohlášení nejsou důkazy o realizaci sporného obchodního zastoupení.

96. Ze správního spisu rovněž vyplývá, že dne 12. 8. 2022 byl vyslechnut svědek Ing. R. M., z jehož výpovědi vyplynulo, že podepsal čestné prohlášení, v němž je uvedeno, že realizoval jednání se společností DAJA. Svědek uvedl, že to vyplývalo z jeho náplně práce, nemohl si však vzpomenout, za jakou společnost ze skupiny ČEZ se měl jednání se společností DAJA účastnit, k dotazu, v jakém rozsahu spočívala spolupráce konkrétně, resp. co bylo podstatou, obsahem a výsledkem jednání, se svědek obecně vyjádřil k náplni své práce a stran samotného jednání se společností DAJA nebyl schopen říci, jak konkrétně jednání probíhala s odůvodněním, že jednání je spousta, prezentujících jsou „mraky“, může jich být i 500, nevzpomíná si na detaily. Dodal, že jednání probíhala za účelem prezentace, v Ostravě, kde má kancelář. Výsledkem jednání dle svědka nebyla žádná smlouva, předmětem jednání nebyly dodávky materiálu, ale prezentace; daňový subjekt se dle svědka sám přihlásil do výběrového řízení, kterého se může zúčastnit jakýkoliv subjekt, který následně projde výběrovým řízením, a pokud splní veškeré požadavky v řízení kladené, přičemž je ekonomicky nejvýhodnější, je s ním následně uzavřena smlouva. K dotazu, jak bylo rozhodnuto konkrétně o výsledku výběrového řízení daňového subjektu, svědek sdělil, že celý proces výběru dodavatele je uveden v zadávací dokumentaci. Žalovaný danou výpověď vyhodnotil jako velmi stručnou a obecnou, kdy svědek k jednání se společností DAJA nebyl schopen sdělit žádné konkrétní informace, sdělil toliko, že nevznikla žádná smlouva. Výpověď svědka byla podrobnější pouze tam, kde popisoval náplň své práce, resp. příslušné postupy v rámci skupiny ČEZ, což jsou však skutečnosti, které k prokázání sporného jednání se společností DAJA, resp. sporné plnění, nikterak neprokazují.
97. Podle žalovaného tyto výpovědi nebyly způsobilé prokázat faktickou realizaci obchodního zastoupení v deklarovaném rozsahu, protože svědci poskytli jen obecné informace s tím, že jediným dokladem prokazujícím jejich činnost je seznam oslovených klientů.
98. Soud se neztotožnil s námitkou žalobce ohledně hodnocení výpovědi uvedených svědků, naopak se ztotožňuje s žalovaným, že odpovědi svědků jsou vedeny ve velmi obecné rovině postrádající konkrétní, podrobnější údaje o tvrzené zprostředkovatelské činnosti společnosti DAJA, resp. o realizaci sporného plnění. Právě proto, že žalobce námitku

stejného obsahu vznášel již v odvolacím řízení, žalovaný se k ní podrobně vyjádřil pod body 110 a násl., na něž soud pro stručnost odkazuje a dodává, že žalovaným vyjádřené hodnocení jednotlivých důkazních prostředků je racionální a vychází ze zjištění, která mají oporu ve správním spise.

99. Žalovaný uzavřel, že daňový subjekt s ohledem na uvedené neunesl důkazní břemeno a neprokázal sporné plnění tj. přijetí služeb obchodního zastoupení od společnosti DAJA. I s tímto závěrem se soud shoduje.

Námítka možné motivace úředních osob správce daně

100. Žalobce v závěrečném žalobním bodu vyjadřuje domněnku, že úřední osoby (Bc. P. E., I. K. a J. P.) si s největší pravděpodobností mohly být vědomy, že pokud „správně“ dodatečně stanoví daň, budou oceněny přiznáním cílových odměn či spíše odměn za úspěšné splnění mimořádného a/nebo zvlášť významného služebního úkolu. Žalobce upozorňuje, že možná podjatost úřední osoby správce daně je závažnou procesní vadou řízení, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.
101. Po ověření skutečnosti, že žalobce námitky podjatosti vznesl ve vztahu k těmto osobám již v rámci daňového řízení a bylo o nich rozhodnuto (Finanční úřad pro hlavní město Prahu vydal dne 17. 3. 2020 rozhodnutí č.j. 1919530/20/2001-52525-105867, jímž námitce podjatosti úřední osoby J. P. nevyhověl, Finanční úřad pro Jihomoravský kraj rozhodnutím ze dne 14. 4. 2020, č.j. 1346057/20/3000-11451-711650 rozhodl tak, že námitce podjatosti Bc. P. E. se nevyhovuje a rozhodnutím z téhož dne č.j. 1346057/20/3000-11451-711650 rozhodl také, že námitce podjatosti úřední osoby I. K. se nevyhovuje), soud uvádí, že zneužití pravomocí jmenovaných osob ze správního spisu nijak nezjistil. Soud ve vztahu k předmětným námitkám konstatuje, že se jedná o zcela ničím nepodložená tvrzení. Není přitom úlohou soudu opatřovat za žalobce důkazy o motivaci či podjatosti úředních osob. Kromě obecných domněnek žalobce na podporu svých tvrzení neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by svědčily o podjatosti či zaujatosti žalobcem jmenovaných úředních osob, jejichž podjatost již namítal v daňovém řízení, v němž byly tyto námitky přezkoumány a poté shledány nedůvodnými.
102. Soud v obdobné míře obecnosti konstatuje, že podjatost jmenovaných úředních osob a porušení žalobcem namítaných zásad v jednání úředních osob správce daně neshledal. Důvodnou tedy není ani poslední žalobní námitka.
103. Pro úplnost soud dodává, že obdobně žalobce tvrdí, že závěry správce daně, které se týkají plnění jak od dodavatele společnosti fatrs, tak od dodavatele společnosti DAJA, byly ovlivněny jeho snahou popřít zjištěný skutkový stav. K takto formulovanému obecnému tvrzení soud odkazuje na již výše uvedené (viz 85 až 103 bod tohoto rozsudku), kde se jednotlivými námitkami ohledně tvrzení dodání plnění těmito dodavateli zabýval.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

104. Na základě shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji výrokem I. tohoto rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

105. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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 18. dubna 2024

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu