



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD., a JUDr. Václava Štencla, MA, ve věci

žalobce: **RI OKNA, a. s.**, IČO 60724862
sídlem Úkolky 1055, Bzenec
zastoupený JUDr. Ing. Pavlem Schreiberem, advokátem
sídlem Jakubská 1, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21.4.2022, č.j. 14480/22/5200-10423-712946,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj (správcem daně) dne 26.3.2021 tak, že byla žalobci za zdaňovací období roku 2015 vyměřena z moci úřední daň z příjmu právnických osob ve výši 3 175 370 Kč.
2. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce uplatnil do daňové účinných nákladů položky, které tam nepatřily. Jednalo se mj.:
 - o opravnou položku vytvořenou k pohledávkám za dlužníkem ELSTAV JK, s.r.o., v částce cca 2,2 mil. Kč,
 - o snížení výsledku hospodaření o cca 10,5 mil. Kč v souvislosti se zhotovením díla společností Outulný, a.s., v roce 2008,
 - o náklady za reklamní služby za cca 3 mil. Kč poskytnuté společnostmi TOCCA MEDIASPORT EUROPE Limited, odštěpný závod Praha, Česká republika, (TOCCA) a AZ COLOR ČR, a.s., (AZ COLOR),
 - o náklady za montáž provětrávané fasády od družstva JKLMN v likvidaci v částce cca 550 tisíc Kč.

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a uplynutí prekluzivní lhůty. Má za to, že daňová kontrola byla fakticky zahájena 12.7.2016, případně 16.4.2018 a nikoli až 3.5.2018. Správce daně i žalovaný postupovali účelově při ukončení daňové kontroly i při doručování napadeného rozhodnutí. Neseznámili žalobce řádně s náhledem na prekluzi. Neexistovalo pověření k provedení daňové kontroly k 3.5.2018. Žalobce také poukazuje na nesprávné vedení spisu.
4. Dále žalobce namítá, že jej měl správce daně vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání za rok 2008, jakmile se dozvěděl o existenci rozhodčího nálezu. Je-li pak daňová kontrola prováděna před vyměřením daně, nemá vliv na běh prekluzivní lhůty. Podle žalobce správce daně pochybil, pokud nevyhotovil soupis neprovedených důkazních prostředků a neprováděl průběžné hodnocení důkazů; porušil tak § 92 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dokončí-li dokazování ve vztahu k samostatné nezávislé otázce, je povinen tyto důkazy vyhodnotit a seznámit s tím žalobce.
5. Žalobce má za to, že bylo nesprávně posouzeno uplatnění opravné položky za dlužníkem ELSTAV JK, s.r.o.
6. Žalobce poukazuje také na to, že byl v roce 2015 oprávněn získat zpět částku daně zaplacenou v roce 2008 v souvislosti s vystavením penalizačních faktur společností Outulný, a.s., na základě smluv o dílo. V roce 2015 byl totiž vydán definitivní rozhodčí náleze ze dne 24.3.2015, č. Rsp 802/10, podle něhož byly smlouvy o dílo absolutně neplatné, a žalobce se společností Outulný, a.s., uzavřel smlouvu o komplexním vypořádání vzájemných vztahů (fakticky se jednalo o dohodu o narovnání). Žalobce se dovolává pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 a legitimního očekávání, které bylo založeno již pokynem D-6.
7. Podle žalobce také žalovaný nezákonně posoudil reklamní služby poskytnuté mu společnostmi TOCCA a AZ COLOR, neboť měl náklady na tyto služby v základu daně zohlednit. To samé pak žalobce namítal ve vztahu k částce, kterou zaplatil družstvu JKLMN za montáž provětrávané fasády.

8. Žalobce proto navrhuje napadené i jemu předcházející rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.
9. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a zevrubně se vyjadřuje k jednotlivým žalobním bodům. Rozhodnutí považuje za zákonné a dostatečně odůvodněné, prekluzivní lhůta podle žalovaného neuplynula. Obstrukčně a účelově postupoval v dané věci spíše žalobce, nikoli správce daně a žalovaný. Daňová kontrola byla řádně zahájena 3.5.2018, spis byl veden v souladu se zákonem a správce daně se žádných procesních pochybení nedopustil. Pokud šlo o částky žalobcem uplatněné do základu daně za reklamní služby a montáž provětrávané fasády, tak ty si žalobce uplatnil neoprávněně, neboť neprokázal, že k plnění došlo tak, jak uváděl. Žalovaný proto navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
10. V rámci ústního jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích.

III. Posouzení věci krajským soudem

11. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
12. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Nepřezkoumatelnost

13. Žalobce předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Napříč žalobou upozorňuje na řadu dílčích námitek, které podle jeho názoru žalovaný opomenul či nedostatečně vyřadil.
14. Soud s ním však nesouhlasí. Povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Zpravidla proto postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení, srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2009, č.j. 9 Afs 70/2008 – 13, případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18.11.2011, sp.zn. II. ÚS 2774/09, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2011, č.j. 4 Ads 58/2011 – 72. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí správní orgán prezentuje od názoru účastníka odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Pokud by byly na detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami účastníků řízení kladeny takové požadavky, jak si zřejmě představuje žalobce, jednalo by se o přepjatý formalismus, který by ohrožoval schopnost těchto orgánů efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
15. V daném případě žalovaný odpovídajícím způsobem reagoval na veškeré stěžejní žalobcovy námitky. Srozumitelně objasnil svůj názor na to, proč žalobce neměl nárok u jednotlivých položek na jejich odpočet od základu daně a vyjádřil se ke všem namítaným procením pochybením. Tomu také odpovídá žalobcová žaloba, v níž obsáhle polemizuje s názory i postupy žalovaného. Pokud se některými dílčími otázkami výslovně nezabýval, nemělo to vliv na srozumitelnost a přezkoumatelnost jeho rozhodnutí. To samé je pak třeba uvést ve

vztahu k tvrzení žalobce, že platební výměr výslovně neřešil otázku prekluze. Jak správně uvádí žalovaný, k prekluzi dochází ex offio a pokud ji správce daně neshledal, nebylo jeho povinností to zmiňovat, tím méně v platebním výměru. V daném případě navíc tuto otázku učinil spornou žalobce v odvolání a žalovaný se k ní v napadeném rozhodnutí vyjádřil.

16. Soud nesouhlasí ani s námitkou žalobce, že se žalovaný nezabýval jeho tvrzením obsaženým v doplnění odvolání, že byla daňová kontrola fakticky zahájena již 12.7.2016. Touto námitkou se žalovaný zabýval v bodech 194 - 197 napadeného rozhodnutí. Byť se jedná o vypořádání poměrně stručné, jedná se v kombinaci s body 69 - 72 o vypořádání dostatečné. Je z něho totiž zřejmé, proč žalovaný neshledává žalobcovu námitku důvodnou a proč nepovažuje daňovou kontrolu za zahájenou již 12.7.2016. Žalovaný se rovněž zabýval dohodou o narovnání (v bodech 94 a 95 napadeného rozhodnutí), kde zjednodušeně uvedl, že není pro daňové řízení a rozhodnutí podstatná. Vyjádřil se i k tomu, proč podle jeho názoru pokyn D-22 na danou věc nedopadá (body 147 - 148 napadeného rozhodnutí). I přes určitou formulační nejednoznačnost a stručnost je tak zřejmé, proč žalovaný pokyn D-22 nepovažuje za použitelný.
17. Napadené rozhodnutí tedy nepřezkoumatelné není.

Prekluze

18. Žalobce dále poukazuje na uplynutí prekluzivní lhůty.
19. Podle § 148 daňového řádu nelze daň 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 (odst. 1). Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně, c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně (odst. 2). 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 (odst. 3).
20. V daném případě byla vyměřena daň za zdaňovací období roku 2015. Prekluzivní lhůta by tak uplynula 1.7.2019. Podle žalovaného došlo k zahájení daňové kontroly 3.5.2018 a od tohoto data začala běžet nová tříletá lhůta, která by skončila 3.5.2021. Platební výměr byl doručen žalobci 5.4.2021 a podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se tak prekluzivní lhůta prodloužila o 1 rok, tj. do 3.5.2022. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno 2.5.2022.
21. Žalobce předně namítá, že byla daňová kontrola reálně zahájena již 12.7.2016 a platební výměr tak byl vydán po uplynutí lhůty. S touto námitkou však soud nesouhlasí. Naopak ztotožňuje se se žalovaným, že předložením rozhodčího nálezu a stanoviska PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o., (PwC) k faktickému zahájení daňové kontroly nedošlo. K tomu, aby mohla být daňová kontrola považována za fakticky zahájenou, je třeba, aby si správce daně vyžádal předložení mnohem větší masy dokladů.

Správce daně pak poté, co daňový subjekt doklady předloží, začne s jejich vyhodnocováním a dochází tak k faktickému prověřování. Tak tomu ovšem v daném případě nebylo.

22. K faktickému zahájení daňové kontroly nedošlo ani 16.4.2018, jak žalobce také z opatrnosti namítá. Jak bylo vyjasněno při jednání dne 3.12.2024, tohoto dne byl Ing. F. za žalobce osloven emailem správce daně s tím, že „bude daňová kontrola“. Žalobce tohoto dne žádné doklady nepředkládal. Byl toliko vyzván, aby si je připravil na 3.5.2018, kdy přijdou pracovníci správce daně do sídla žalobce. V zásadě takto shodně popsali situaci zástupce žalobce i zástupkyně žalovaného. Soud tak nepotřeboval vyslýchat Ing. F. Ani tohoto dne tak správce daně nedisponoval takovým množstvím dokladů, aby mohl začít s jejich vyhodnocováním a došlo tak k faktickému prověřování.
23. Soud se neztotožňuje se žalobcem ani v tom, že k prekluzi mělo dojít v důsledku toho, že byl platební výměr vydán poslední měsíc před uplynutím prekluzivní lhůty a napadené rozhodnutí bylo doručeno žalobci pouze pár dnů před uplynutím této lhůty. Jistě je třeba souhlasit se žalobcem, že taková situace není nejvhodnější, na druhou stranu se nejedná o situaci ojedinělou. Soudu je z rozhodovací činnosti známo, že obdobně daňová správa posupuje v řadě jiných daňových kontrol. Nelze tak pouze z toho dovozovat, že správce daně a žalovaný postupovali účelově nebo dokonce nezákonně. Naopak snahu správce daně ukončit daňovou kontrolu před uplynutím prekluzivní lhůty je třeba vnímat jako správnou a zákonnou, neboť sleduje legitimní cíl spočívající v řádném výběru daní (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2022, č.j. 6 Afs 391/2020-45).
24. Soud rozumí námitce žalobce spočívající v podle něj nevyváženém nastavení vztahu mezi správcem daně a daňovým subjektem, projevujícím se v údajně překotném ukončení několik let trvající daňové kontroly. Soud však nepovažuje obecně za nezákonné (protiústavní či nepřiměřené), jestliže daňová kontrola trvá několik let a poté je dán daňovému subjektu o poznání kratší čas k seznámení se s výsledky kontrolního zjištění a navržení dalších důkazů. Pochopitelně mohou nastat situace, kdy je v konkrétním případě takový stav (prodlužování daňové kontroly či překotnost jejího ukončování) způsoben jinými pochybeními správce daně, například jeho celkovou nečinností či postupem, který fakticky krátí daňový subjekt na jeho procesní právu. Soud však žádné zkrácení práv žalobce v daném případě neshledal. Žalobce měl vždy dostatečný prostor k vyjádření a navržení důkazů a toho také využíval.
25. Na běh prekluzivní lhůty nemělo žádný vliv ani to, že žalovaný sdělil žalobci, jak nahlíží na otázku prekluze, až v napadeném rozhodnutí. Prekluze je posuzována ex offio a není tak třeba, aby správce daně (či žalovaný) tuto otázku výslovně řešil a daňový subjekt se svým náhledem na prekluzi seznamoval. Správce daně tak nepochybil, pokud neuvedl úkony, které měly vliv na běh prekluzivní lhůty. Žalovaný se k otázce prekluze vyjádřil na základě odvolací námítky, zároveň k ní neprováděl žádné nové dokazování ani nevyhodnotil tuto otázku odlišně od správce daně a nemusel tak žalobce před vydáním rozhodnutí seznamovat se svým náhledem na prekluzi. K porušení § 115 daňového řádu tedy nedošlo.
26. Žalobce dále namítá neexistenci pověření k provedení daňové kontroly ke dni 3.5.2018. Žalobce nevěděl, kdo byl pověřen a kontrolu tak nepovažuje za zahájenou řádně. Soud se zde ztotožňuje se žalovaným, že se jedná o námitku účelovou. Žalobce při zahájení daňové kontroly 3.5.2018 nic takového neuvedl. Naopak s pracovníci žalovaného, které se do žalobcova sídla tohoto dne dostavily, komunikoval a spolupracoval. Předložil požadované doklady jak v listinné, tak elektronické podobě, aniž by vyjádřil jakoukoli pochybnost o

tom, zda se jedná o oprávněné úřední osoby či nikoli. Pokud až v podané žalobě rozporuje oprávnění úředních osob k zahájení daňové kontroly, jedná se o námitku účelovou, kterou soud nemůže shledat důvodnou.

27. Navíc nelze přehlédnout, že v protokolu o zahájení daňové kontroly je uvedeno, že tam uvedené úřední osoby jsou pověřeny na základě pověření ze dne 1.9.2011, které je evidované u správce daně. Pokud by žalobce měl jakékoli pochybnosti o oprávněnosti úředních osob a tyto pochybnosti vyjevil, jistě by ho správce daně informoval o tom, kdo je oprávněnou úřední osobou (jak mu ukládá § 12 odst. 4 daňového řádu). Nic takového ale žalobce neučinil.

Kontrola před vyměřením daně

28. Dále žalobce namítá, že jej měl správce daně vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání za rok 2008, jakmile se dozvěděl o existenci rozhodčího nálezu. Jestliže tak neučinil, porušil podle žalobce § 145 odst. 2 daňového řádu. Citované ustanovení umožňuje správci daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit mu k tomu náhradní lhůtu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. V daném případě však z rozhodčích nálezů nemělo vyplývat, že bude daň doměřena, nýbrž podle žalobce mělo být zřejmé, že za rok 2008 přiznal a zaplatil daň vyšší, než měl. Citované ustanovení tedy na danou situaci vůbec nedopadá a správce daně ho tak nemohl porušit.
29. Pokud by snad žalobce měl na mysli, že jej měl správce daně vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání za 2015, ani v tom mu soud nemůže dát za pravdu. Z rozhodčího nálezu ani ze stanoviska PwC neplyne, že dojde k *doměření* daně. Ostatně z těchto listin bez detailního zkoumání a znalosti věci neplyne ani to, že by na základě nich mohlo dojít k *vyměření* daně. Soud je přitom toho názoru, že doměření a vyměření daně nejsou instituty totožné.
30. Podle soudu neplyne povinnost správce daně žalobce poučit o možnosti podat dodatečné daňové přiznání ani ze základních zásad daňového řízení. Ustanovení § 6 odst. 2 a 3 daňového řádu (podle nichž osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují a správce daně v souvislosti se svým úkonem poskytne těmto osobám přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon), nelze vykládat tak široce. Není možné po správci daně požadovat, aby každou listinu, kterou mu daňový subjekt předloží, posuzoval a hodnotil tak, aby z ní dovodil pro žalobce daňově nejvýhodnější cestu, a o tom ho poučoval.
31. Soud nesouhlasí se žalobcem ani v tom, že je-li daňová kontrola prováděna před vyměřením daně, nemá vliv na běh prekluzivní lhůty. Nic takového z daňového řádu neplyne. Naopak § 148 odst. 3 daňového řádu hovoří jednoznačně o tom, že prekluzivní lhůtu přerušuje mj. zahájení daňové kontroly. Je třeba souhlasit se žalovaným, že daňová kontrola není daňovým řízením, nýbrž postupem správce daně, který je součástí dílčího řízení doměřovacího nebo vyměřovacího (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.1.2019, č.j. 7 Afs 414/2018-28). Zahájení daňové kontroly tedy prekluzivní lhůtu přerušilo.

Průběžné hodnocení důkazů

32. Podle žalobce má správce daně v rámci daňové kontroly povinnost provádět průběžné hodnocení důkazů. Dokončí-li dokazování ve vztahu k samostatné nezávislé otázce, je

povinen tyto důkazy vyhodnotit a seznámit s tím žalobce. Pokud tak neučinil, porušil § 92 odst. 7 daňového řádu.

33. Podle § 92 odst. 7 daňového řádu správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.
34. Jak sám žalobce uvádí, zdejší soud se k této otázce již vyjadřoval, a to ve věci žalobcovy žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správce daně vedené pod sp.zn. 31 A 178/2020. Na závěrech zde zaujatých zdejší soud setrvává. Nadále má tedy za to, že pro účely interpretace citovaného ustanovení je nejprve nutné vymezit pojem dokazování, neboť teprve po provedeném dokazování vzniká správci daně povinnost vyjádřit hodnocení důkazů v úředním záznamu či jiné písemnosti. Pojem dokazování zahrnuje celý proces zjišťování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Sestává tedy z označení a obstarání pramenu důkazu (věci či osoby), z něhož se čerpá poznatek, z jeho provádění (tj. čerpání onoho poznatku) a hodnocení. Hodnocení důkazů je tedy závěrečnou fází dokazování, přičemž toto hodnocení nemůže správce daně provádět pouze izolovaně po provedení každého důkazu, neboť je povinen důkazy hodnotit mimo jiné ve vzájemných souvislostech. Hodnocení důkazů se tak zásadně provádí až po obstarání všech podkladů a provedení důkazů. Pouze v tu chvíli lze totiž hodnotit veškeré důkazy skutečně ve svém souhrnu. Izolované hodnocení jednotlivých důkazů je sice možné, není však zákonem vyžadováno a podle názoru soudu ani není vhodné. Izolované hodnocení důkazu totiž nemůže mít relevantní vypovídací hodnotu, neboť jednotlivé dílčí důkazy často nejsou způsobilé určitou skutečnost zcela prokázat. Navíc, zatímco jeden důkaz může svědčit ve prospěch určitého tvrzení, jiný důkaz může toto tvrzení spíše vyvracet. Jednotlivé důkazy navzájem potvrzují či vyvracejí svou pravost, pravdivost či vypovídací hodnotu. Průběžné vyhotovování úředních záznamů hodnotících jednotlivé důkazy by tak bylo značně nevhodné, neboť by toto hodnocení často ani nebylo možné při následném rozhodování využít.
35. Daňový řád právě proto stanoví povinnost vyjádření hodnocení důkazů v úředním záznamu pouze pro případ, že se hodnocení neuvádí v jiné písemnosti. Takovou písemností je typicky seznámení s výsledky kontrolního zjištění, zpráva o daňové kontrole nebo odůvodnění rozhodnutí. Správce daně tedy nebyl povinen průběžně v rámci daňové kontroly provádět hodnocení jednotlivých důkazů v samostatných úředních záznamech.
36. Opak nelze dovodit ani ze základních zásad daňového řízení, ani například ze žalobcem citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu. Správce daně má jistě postupovat tak, aby byl daňový subjekt v průběhu celé daňové kontroly informován o provádění důkazů či stavu dokazování. V první řadě musí umožnit daňovému subjektu realizaci jeho práv při samotném provádění důkazů, např. práva být přítomen výslechu svědka a klást mu dotazy. Kromě toho musí také daňovému subjektu umožnit obecně realizaci jeho procesních práv a unesení jeho důkazního břemene. Za tímto účelem musí mít daňový subjekt reálnou možnost zjistit, jakými důkazními prostředky správce daně v každém jednotlivém okamžiku disponuje. Neznamená to však, že by měl správce daně daňový subjekt průběžně informovat také o tom, jak zatím důkazy hodnotí a zda považuje určitá tvrzení v danou chvíli za prokázaná či nikoliv.

37. Uvedené potvrzuje například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.11.2019, č.j. 1 Afs 148/2019-59: „*K námitce, že ve zprávě o daňové kontrole chybí odkaz na úřední záznam o hodnocení důkazů, resp. že takový záznam vůbec neexistuje, soud konstatuje, že úřední záznam o hodnocení důkazů se sepisuje pouze tehdy, neuvádí-li se toto hodnocení v jiné písemnosti založené ve spise (§ 92 odst. 7 daňového řádu). V posuzované věci bylo hodnocení důkazů obsaženo právě ve zprávě o daňové kontrole, správce daně již nemusel vyhotovovat úřední záznam o hodnocení důkazů a ve zprávě o daňové kontrole na něj odkazovat.*“
38. Soud by si jistě dovedl přestavit i přístup správce daně, který vyhodnotí dokazování ve vztahu k určitému samostatnému plnění, které bylo v rámci daňové kontroly prošetřováno. Pokud tak ale neučiní a vyhodnotí veškeré dokazování až souhrnně na závěr daňové kontroly, nepostupuje v rozporu se zákonem.

Nesprávné vedení spisu a hodnocení důkazů

39. Žalobce také namítá nesprávné vedení spisu a porušení § 63 daňového řádu. Citované ustanovení ukládá správci daně povinnost o důležitých úkonech, které nejsou součástí protokolu, sepsat úřední záznam.
40. Obdobnou (nicméně výrazně konkrétnější) námitku uplatnil žalobce i v odvolání a žalovaný se jí zabýval v bodech 33 až 42 napadeného rozhodnutí. Zde shledal, že k manipulaci se spisem nedošlo, žalobce ostatně neuvádí žádné konkrétní listiny, které měly být zaměněny, a při nahlížení do spisu neměl žalobce žádné výhrady ani námitky.
41. Námitka uplatněná v žalobě je ještě obecnější než námitka v odvolání. Soud přitom není obecným garantem zákonnosti správních rozhodnutí, nýbrž je oprávněn přezkoumávat napadené rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů, neboť soudní řízení správní je ovládáno dispoziční zásadou. Je tedy na žalobci, aby v podané žalobě nastavil referenční rámec přezkumu správního rozhodnutí, jímž je soud vázán (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20.12.2005, č.j. 2 Azs 92/2005-58, publ. pod č. 835/1996 Sb. NSS). Míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. Není na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.8.2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).
42. Žalobce neuvádí, které konkrétní listiny byly nesprávně ve spisu vedeny, případně s nimi bylo dokonce manipulováno. Neuvádí, o kterých úkonech nebyl vyhotoven úřední záznam. Soud tedy nemá jak, tuto námitku přezkoumat.
43. Žalobce dále namítá, že správce daně nehodnotil veškeré provedené důkazy a do spisu zařazoval účelově jen ty, které se „mu hodily“. Podle žalobce tak není spis veden řádně.
44. Je třeba souhlasit se žalobcem, že řádné vedení spisu je jedním ze základních předpokladů pro to, aby mohl daňový subjekt reagovat na vývoj daňové kontroly. Není potřeba, aby daňový subjekt znal předběžný názor správce daně na hodnocení důkazů, je však nezbytně nutné, aby před ním správce daně žádné podklady netajil (neponechával je bez zákonného důvodu ve vyhledávací části spisu či dokonce zcela mimo spis) a aby správní spis poskytoval jednoznačný obraz o tom, jaký byl jeho obsah v každém jednotlivém okamžiku. Jinými slovy hodnocení důkazů nemusí být předem (před seznámením s výsledkem kontrolního

šetření) správcem daně vyjádřeno v samostatné listině, mělo by však být pro žalobce po prostudování daňového spisu předvídatelné.

45. V daném případě však žalobce neuvádí, jaké konkrétní důkazy správce daně nehodnotil, nebo do spisu nezařadil. Sám žalobce přitom uvádí, že se jedná o námitku obecnou. Takovou námitku soud přezkoumat nemůže. Aby mohl soud posoudit důvodnost žalobního bodu, musí se jednat o žalobní bod dostatečně konkrétní. Soud nemůže zrušit napadené rozhodnutí „z principu“, jak navrhuje žalobce. I kdyby měl žalobce pravdu, a správce daně skutečně některé důkazní prostředky opomenul a dopustil se tak vady řízení, soud by mohl napadené rozhodnutí zrušit jen tehdy, jednalo-li by se o takovou vadu, která by měla vliv na zákonnost tohoto rozhodnutí. Nic takového ale v daném případě nenastalo.
46. Podle žalobce chybí ve spisu soupis důkazních prostředků, které se nestaly důkazem. Tím podle jeho názoru došlo k porušení § 32 odst. 7 daňového řádu. Ustanovení § 32 daňového řádu se však týká určení lhůty k provedení úkonu a má toliko tři odstavce. Žalobce tak má zřejmě na mysli § 92 odst. 7 daňového řádu, který je citován výše. Z tohoto ustanovení nicméně žádná povinnost vytvářet soupis neprovedených důkazních prostředků nevyplývá. V daném případě je hodnocení důkazů obsaženo ve zprávě o daňové kontrole, což je zcela dostačující a souladné s daňovým řádem.

Neoprávněné uplatnění opravné položky za dlužníkem ELSTAV JK, s.r.o.

47. Žalobce má zato, že si tuto položku uplatnil v souladu se zákonem, neboť k 31.12.2015, kdy byla opravná položka vytvořena, probíhalo insolvenční řízení u vrchního soudu.
48. Podle žalovaného si žalobce opravnou položku uplatnil neoprávněně, neboť byla podána v době, kdy bylo insolvenční řízení pravomocně zastaveno, a nebyl splněn časový test podle § 8a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, jelikož od data splatnosti uplynulo k datu 31.12.2015 pouhých 16 měsíců.
49. V daném případě je mezi žalobcem a žalovaným sporné, zda bylo insolvenční řízení ukončeno 28.4.2015, kdy se dva věřitelé vzdali práva podat odvolání proti usnesení městského soudu o zastavení insolvenčního řízení, nebo zda k jeho ukončení došlo až poté, co vrchní soud rozhodl, že třetí věřitel není oprávněn odvolání podat (9.2.2016).
50. Zdejší soud se ztotožňuje se žalovaným, že insolvenční řízení bylo pravomocně ukončeno 28.4.2015, kdy nabylo právní moci usnesení městského soudu o zastavení insolvenčního řízení. Později podané odvolání na pravomocné ukončení insolvenčního řízení již nemělo žádný vliv, neboť bylo podáno věřitelem, který nebyl oprávněn odvolání podat a takové odvolání nemělo suspenzivní účinky. Na tom nic nemění žalobcem odkazovaná judikatura Nejvyššího soudu, neboť z ní plyne toliko to, že do doby rozhodnutí o přípustnosti odvolání panuje nejistota o tom, zda odvolání má či nemá suspenzivní účinky. Žalobce tak podal přihlášku do insolvenčního řízení v roce 2015 v době, kdy bylo insolvenční řízení pravomocně zastaveno; nebyl tak oprávněn si opravnou položku od základu daně odečíst (§ 8 zákona č. 593/1992 Sb.). K tomu byl oprávněn až v roce 2016, kdy bylo insolvenční řízení s dlužníkem ELSTAV JK, s.r.o., znovu zahájeno a žalobce si v něm tutéž pohledávku přihlásil.

Penalizační faktury vystavené společností Outulný, a.s.

51. Žalobce namítá, že v roce 2008 na základě smluv o dílo uzavřených se společností Outulný, a.s., vystavil této společnosti penalizační faktury na smluvní pokutu 30,6 milionů Kč. Tuto částku v roce 2008 také zdanil. V roce 2015 rozhodčí soud rozhodl o neplatnosti smluv o dílo a v návaznosti na to, žalobce se společností Outulný, a.s., uzavřel dohodu o narovnání, podle níž zanikají vzájemná práva a povinnosti smluvních stran a žalobce se zavázal společnosti Outulný, a.s., zaplatit cca 90 mil. Kč. Žalobce má za to, že na základě těchto skutečností byl oprávněn ve zdaňovacím období 2015 požadovat vrácení daně, kterou zaplatil v roce 2008. Na podporu svého postupu se dovolává stanoviska PwC a pokynů Generálního finančního ředitelství řady D (D-6, D-22).
52. Soud s ním však nesouhlasí. Naopak se ztotožňuje se žalovaným, že rozhodným datem, k němuž měl být zjišťován základ daně ve smyslu pokynu D-22 byl rok 2008. Tohoto roku žalobce vystavil penalizační faktury a částku, které se týkaly, zdanil. Pokud pak později (v roce 2015) došlo k vydání rozhodčího nálezu a uzavření dohody o narovnání, nic to nemění na tom, že žalobcem uplatněný náklad spočívající v nesprávném zdanění smluvní pokuty se týkal roku 2008. Na uvedené nemá žádný vliv, že se žalobce o tom, že smluvní pokutu požadoval neoprávněně, dozvěděl až v roce 2015. Stále se jednalo o náklad vázící se k roku 2008. Dohodou o narovnání totiž nedošlo ke vzniku nákladu žalobce z titulu vrácení nesprávně zdaněné částky, protože žádnou takovou částku na základě dohody o narovnání žalobce neobdržel a obdržet ani neměl.
53. Podle § 1903 až 1905 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, je dohoda o narovnání dvoustranné právní jednání, jímž subjekty závazkového vztahu odstraňují spornost vzájemných práv a povinností; dosavadní závazek přitom zaniká jen v tom rozsahu, v jakém je nahrazen závazkem novým, který vyplývá právě z narovnání. Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9.11.2011, sp.zn. 1 Afs 58/2011, ačkoli dohoda o narovnání je samostatným právním titulem nově vzniklého závazku, není narovnání samo zákonem důvodem zdanitelného příjmu, takže pro podřazení příjmu dosaženého narovnáním pod zdanitelné příjmy ve smyslu zákona o daních z příjmů je důležitá faktická kauza, hospodářský důvod vzniku závazku, jenž se zpravidla odvíjí od původních vztahů, předcházejících uzavření dohody o narovnání.
54. V daném případě dohodou o narovnání došlo mj. k zániku veškerých nároků žalobce vůči společnosti Outulný, a.s., a vznikl nárok společnosti Outulný, a.s., aby jí žalobce zaplatil určitou částku. Dohodou o narovnání tedy zanikl i sporný nárok žalobce na smluvní pokutu, které se domáhal v roce 2008 a kterou v tomtéž roce zdanil. Jinak řečeno v roce 2015 se ukázalo, že v roce 2008 žalobce nesprávně danil výnos, který neměl a neměl na něho ani právo.
55. Pokud jde o rozhodčí nále z roku 2015 (podle něhož ale žalobce ani společnost Outulný, a.s., nakonec nepostupovali a uzavřeli dohodu o narovnání), tak v něm bylo rozhodnuto o tom, že smlouvy o dílo jsou absolutně neplatné. Nárok žalobce na smluvní pokutu podle absolutně neplatných smluv o dílo tedy nemohl v roce 2008 vzniknout. I rozhodčí nále se tedy týká základu daně roku 2008. Za rozhodné datum ve smyslu pokynů D je tak třeba považovat rok 2008 a nikoli právní moc rozhodčího nálezu. Jak rozhodčí nále z, tak dohoda o narovnání se tedy týkaly roku 2008. Pokyny řady D nemohly založit žalobcovo legitimní očekávání, že tomu bude jinak.
56. Žalobce odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ve věci sp.zn. 18 Af 15/2021, kde měl žalovaný postupovat opačně než v nyní posuzované věci. Tento rozsudek ale řešil věc

skutkově i právně odlišnou. Předmětem sporu bylo, zda vrácení náhrady škody v roce 2018 mělo mít daňový dopad pomocí dodatečného daňového přiznání za rok 2012 nebo zda se vztahuje k roku 2018, kdy nabyl právní moci rozsudek, kterým bylo tamnímu žalobci uloženo částku vrátit. Nejvyšší správní soud v této věci uzavřel (rozsudek ze dne 19.1.2023, č.j. 7 Afs 360/2021-51), že peněžité plnění, které přijal poplatník daně na základě vykonatelného pravomocného rozsudku nalézacího civilního soudu, představuje jeho příjem ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, věcně a časově související s obdobím, kdy daný rozsudek nabyl právní moci.

57. V případě posuzovaném nyní ale žalobce na základě rozhodčího nálezu žádnou částku nepřijal. Toliko bylo rozhodnuto, že žalobce v roce 2008 nemohl požadovat smluvní pokutu, neboť smlouvy o dílo, na základě nichž tak činil, byly absolutně neplatné.
58. Jak uvedl zdejší soud v rozsudku ve věci sp.zn. 31 Af 16/2021, žalobce nebyl zbaven možnosti nesprávně zaplacenou částku daně získat zpět. Po skončení rozhodčího řízení totiž mohl podle § 141 odst. 2 daňového řádu podat dodatečné daňové přiznání za rok 2008. Podáním dodatečného daňového přiznání by bylo zahájeno řízení před správcem daně.
59. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 počala běžet dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31.12.2010 (dále jen „ZSDP“), dne 31.12.2008 a končila by dne 31.12.2011. Za účinnosti ZSDP přitom nedošlo k jejímu přetržení nebo stavění, neboť nenastala žádná skutečnost, s níž by byly takové účinky spojené. Probíhající rozhodčí řízení takové účinky nemělo, neboť se na něj zjevně nevztahoval ani § 41 s. ř. s. – ten stavění lhůty spojoval tolík s řízením před soudem podle tohoto zákona. Daňový řád nicméně zavedl v § 148 odst. 4 písm. b) pravidlo pro stavění lhůty po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně. Takové řízení by mohlo však vést ke stavění lhůty pouze od účinnosti daňového řádu (viz poslední věta § 264 odst. 4 daňového řádu).
60. Zdejší soud považuje rozhodčí řízení, které vyústilo v roce 2015 v nález, za řízení, které vedlo ke stavění lhůty. Jedná se totiž o řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně. Posouzení otázky platnosti smluvního závazku, z něhož pramenil zdaněný výnos, je nezbytné pro správné stanovení daně. Zákonodárce výslovně nepožaduje, aby šlo o řízení před obecným soudem – zákon nehovoří o řízení před soudem či soudním řízení. Klíčovým zde proto není povaha orgánu, který řízení vede, nýbrž povaha „otázky“, která je předmětem tohoto řízení. Předmětem řízení musí být „otázka, o níž je příslušný rozhodnout soud“. V úvahu přitom přicházejí dvě varianty výkladu tohoto slovního spojení. První variantou je požadavek na příslušnost soudu *in concreto*, tj. ve vztahu ke konkrétnímu existujícímu sporu, respektive probíhajícímu soudnímu řízení (může se například jednat i o řízení trestní). Druhou variantou je požadavek na to, aby posouzení otázky obecně spadalo do pravomoci soudů. Soud se přitom kloní k druhé z těchto variant, neboť v opačném případě by zákonodárce mohl jednoduše jako důvod stavění lhůty označit probíhající soudní řízení, jehož předmětem je otázka, která je nezbytná pro správné stanovení daně. Otázkou, o níž je obecně příslušný rozhodnout soud, je přitom i otázka, o které v konkrétní věci vede řízení rozhodčí soud, pokud jinak spadá do pravomoci obecných soudů (což je ostatně jednou z podmínek arbitrability sporu dle § 2 odst. 1 zákona č. 216/1994 Sb., o rozhodčím řízení a o výkonu rozhodčích nálezů).

61. V nyní posuzované věci přitom byla otázka, kterou posuzoval rozhodčí soud, otázkou, o níž byl příslušný na základě § 1 až 3 zákona č. 99/1963 Sb., Občanský soudní řád, rozhodnout soud v občanském soudním řízení. Šlo totiž o otázku platnosti soukromoprávního ujednání obsahujícího závazek k plnění, které bylo předmětem zdanění.
62. Lhůta pro stanovení daně za rok 2008, která měla končit dne 31.12.2011, se od 1.1.2011 do 15.4.2015 stavěla z důvodu probíhajícího rozhodčího řízení o otázce, o níž byl příslušný rozhodnout soud a která byla nezbytná pro správné stanovení daně (tj. o otázce platnosti smluvních nároků, které byly žalobcem za zdaňovací období roku 2008 vykázány jako výnosy a zdaněny), a uplynula proto až 15.4.2016. Žalobce tedy disponoval právním nástrojem, jímž se mohl domoci vrácení nesprávně zaplacené daně. Mohl totiž podle § 141 odst. 2 daňového řádu podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2008.
63. Pokud Pwc ve stanovisku z roku 2015 doporučila žalobci jiný postup, nemá to na právě uvedené žádný vliv. Zmíněné stanovisko, které se vyjadřuje k právní otázce, není důkazem v daňovém řízení, který by měl správce daně hodnotit; jedná se de facto o vyjádření názoru žalobce někým jiným, byť v daném případě renomovanou poradenskou společností.
64. Rovněž je nepodstatné, že byla otázka stavení prekluzivní lhůty v důsledku vedení rozhodčího řízení vyřešena až v rozsudku zdejšího soudu sp.zn. 31 Af 16/2021. Žalobce mohl dodatečné daňové přiznání za rok 2008 podat i přes nevyjasněný názor na tuto otázku.
65. Soud souhlasí se žalobcem, že v roce 2008 mohl být přesvědčen o oprávněnosti svého nároku, nicméně od vydání rozhodčího nálezu v roce 2015 si byl vědom toho, že nárok na smluvní pokutu nemá. V roce 2015 tedy věděl, že smlouvy o dílo jsou absolutně neplatné a jeho nárok je neoprávněný. Vzhledem k tomu nebylo třeba posuzovat, zda smlouvy o dílo opravňovaly žalobce požadovat smluvní pokutu. Rovněž není třeba se zabývat znaleckým posudkem ze dne 15.11.2010 ani jím dokazovat. Otázka, zda žalobce prokázal existenci škody a příčinné souvislosti mezi vznikem škody a porušením povinnosti společností Outulný, a.s., totiž není pro rozhodnutí zdejšího soudu podstatná.
66. Jestliže žalobce navrhoval, aby soud provedl další důkazy neprovedené správcem daně, aniž by je výslovně uvedl, nemohl mu soud vyhovět. Není na soudu, aby dohledával, které žalobcem navržené důkazy správce daně neprovedl.

Reklamní služby

67. Podle žalobce také žalovaný nezákonně posoudil reklamní služby poskytnuté mu společnostmi TOCCA a AZ COLOR, neboť měl náklady na tyto služby v základu daně zohlednit.
68. Žalobce si jako náklad uplatnil výdaje za reklamní bannery na sportovních akcích, které měly poskytovat společnosti TOCCA a AZ COLOR. Jednalo se o deset sportovních akcí od každé ze společností a za každou z akcí žalobce zaplatil dodavateli 100 000 Kč (stejnou částku platil za reklamu na utkání Synot ligy s návštěvností cca 10 000 diváků i za utkání na turnaji v sálové kopané v Jablonci nad Nisou s návštěvností 350 diváků). Za reklamu na akci Poslední smeč zaplatil žalobce oběma společnostem (duplicitně). Obě společnosti neměly webové stránky, sídlily na virtuální adrese, neukládaly do rejstříku účetní závěrky a realizovaly ze svých účtů neobvyklé hotovostní výběry přes pokladnu a bankomaty, jakmile byly na účty připsány finanční prostředky. Žádné finanční prostředky nebyly

zasílány na bankovní účty jiných subjektů. Právě popsané okolnosti považuje soud za dostatečné k přechodu důkazního břemene na žalobce. To žalobce ostatně ani nerozpорије.

69. Pokud žalobce namítá, že mu postačí na základě fotodokumentace ověřit, že bylo plnění uskutečněno, nemůže s ním soud souhlasit. K tomu, aby se jednalo o daňový náklad, je totiž třeba, aby bylo uskutečněno tvrzeným dodavatelem.
70. Žalobce zpochybňuje, že by smlouva o reklamě vykazovala formální znaky. Je třeba souhlasit se žalobcem, že samotná délka smlouvy není zpravidla rozhodná. V daném případě však žalovaný v bodě 188 napadeného rozhodnutí délku smlouvy vůbec nezmiňoval. Onou „formálností“ byla myšlena okolnost, že smlouva neobsahovala žádné konkrétní údaje o banneru (kdo ho dodá, jak bude vypadat, kde bude umístěn). Tyto okolnosti pak znamenaly další pochybnosti o tom, že se plnění uskutečnilo tak, jak žalobce tvrdil. To zřetelně plyne z kontextu napadeného rozhodnutí.
71. Dovolává-li se žalobce toho, že měla být plnění posuzována samostatně ve vztahu k jednotlivým dodavatelům, je třeba s ním souhlasit. Ostatně to také správce daně i žalovaný činili (body 179-184 napadeného rozhodnutí se týkají společnosti TOCCA a body 185-193 napadeného rozhodnutí společnosti AZ COLOR). Jestliže pak určité otázky, které byly shodné pro oba údajné dodavatele, byly řešeny společně, nemá to na zákonnost postupu daňových orgánů žádný vliv.
72. Žalobce namítá, že správce daně bagatelizoval výslech svědka K. (ze společnosti AZ COLOR). S tím soud však nesouhlasí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tento výslech nijak nehodnotil ani neposuzoval. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole poměrně věrně výsledek výslechu popsal i zhodnotil. Soud je rovněž názoru, že svědek K. spolupráci se žalobcem popsal toliko obecně a formálně, aniž by byl schopen uvést jakékoli konkrétní okolnosti; rovněž nebyl schopen odpovědět na poměrně zásadní otázky (kdo bannery vyráběl ani v jakém počtu a jaké byly náklady spojené s umístěním banneru). Svědek K. tedy nepotvrdil, že plnění poskytla AZ COLOR.
73. Žalovaný nepochybil, pokud nevyslechl navržené svědky P. a P.
74. Svědek P. (který měl být odpovědnou osobou za společnost TOCCA) a svědek P. (údajný člen realizačního týmu AZ COLOR) byli předvoláváni již správcem daně. Obě předvolávky se vrátily jako nedoručitelné s tím, že se adresáti na žalobcem udaných adresách nevyskytují. Správce daně následně vyzval žalobce ke sdělení jiné adresy, kde by mohli být svědci zastiženi. Žalobce však nereagoval a adresu nesdělil. Až v odvolacím řízení navrhoval výslechy těchto svědků znovu s tím, že vedle adres, na které bylo doručováno neúspěšně, navrhl žalovanému, aby kontaktoval řadu institucí (policii, vězeňskou službu, zdravotní pojišťovny, exekuční úřady...) a obchodních společností s dotazem, kde se svědek P. vyskytuje. Žalovaný tento postup odmítl. Byť je bod 155 napadeného rozhodnutí stručný, je z něho důvod odmítnutí dostatečně zřejmý. Podle soudu se také jedná o důvod zákonný. Předně má dokazování probíhat zejména v rámci daňové kontroly. Žalobce sice svědky navrhl vyslechnout, nicméně neposkytl dostatečnou součinnost k jejich předvolání, přestože k tomu byl správcem daně vyzván. Tuto neaktivitu žalobce nelze již dohánět v řízení odvolacím. Navíc takto široce pojatá povinnost žalovaného (oslovovat řadu veřejných a soukromých subjektů s tím, zda jim snad není něco o svědkovi známo) značně přesahuje závěr zaujatý v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp.zn. 4 Afs 32/2016,

na který žalobce odkazuje. Podle soudu také nelze svědka P. považovat za dosažitelného ve smyslu citovaného rozsudku.

75. Soud neshledal, že by žalovaný zastával názor, že je svědek P. fiktivní osobou. Nebylo tedy třeba provádět jako důkaz výpis z centrální evidence exekucí, který měl dokládat existenci tohoto svědka.
76. Pochybení soud neshledal ani v tom, že se žalovaný neobrátil na likvidátorku Mgr. N., která se nacházela v nemocnici, s dotazem, kde by mohl být k zastižení svědek P., ani že se nepokusil kontaktovat svědka P. na emailové adrese, kterou mu žalobce zaslal. Tyto činnosti mohl a měl provést primárně žalobce a teprve v případě, že by byly neúspěšné, mohl navrhnout jejich provedení správci daně. Soud se zcela ztotožňuje se žalovaným, že žalobce přesouvá svoji povinnost identifikovat svědka včetně jeho adresy na žalovaného.
77. Podle soudu žalovaný nemusel posuzovat pravost podpisů P. P. na smlouvách a fakturách. I kdyby bylo prokázáno, že tyto listiny P. P. podepsal, nijak by to neprokázalo, že plnění skutečně poskytla společnost TOCCA.
78. Písemné sdělení Ing. Z. považuje soud rovněž za dostatečné. V písemném vyjádření sdělil, že bannery společnost Inventis CZ s.r.o. nevyráběla ani neumísťovala, pouze je „zajišťovala“ na základě objednávky od společnosti TOCCA. Byl-li by vyslechnut jako svědek, zjevně by nic dalšího k výrobě a umísťování bannerů neuvedl. Jeho sdělení nepotvrzuje, že by společnost TOCCA žalobci poskytla jakékoli plnění. Nic na tom nemění ani žalobcova domněnka, že sdělení Ing. Z., že bannery poskytoval „zadavatel“, znamená, že je poskytovala společnost TOCCA.
79. V dané věci daňové orgány shledaly, že žalobce neprokázal, že mu plnění poskytli tvrzení dodavatelé. Není tedy na místě zabývat se tím, zda účtovaná cena byla přiměřená. Daňové orgány cenu zmiňovaly toliko jako okolnost zdůrazňující nelogičnost jednání žalobce, která zpochybňuje uskutečnění plnění tvrzenými dodavateli.
80. Pokud jde o společnost AZ COLOR, tak nebylo povinností žalovaného zjišťovat, kdo prováděl výběry z účtu a kam peníze odcházely. Předně by tyto informace mohl žalovaný těžko zjistit, navíc není zřejmé, jak by mohly existenci plnění poskytnutého touto společností prokázat. Žalovaný rovněž nepochybil, pokud nezkoumal účetnictví společnosti AZ COLOR, neboť to by uskutečnění plnění potvrdit také nemohlo. Pokud jde o výsledky zaměstnanců této společnosti, tak ty navrhl žalobce až v odvolacím řízení, navíc svědky vůbec neidentifikoval. Je přitom povinností žalobce jako daňového subjektu již během daňové kontroly označit důkazy a v případě svědků je řádně identifikovat. To žalobce neučinil. Navržení výsledků takového množství svědků až v odvolacím řízení nasvědčuje spíše snaze o prodloužení daňového řízení než snaze o prokázání svého tvrzení. V daném případě je z výpovědi svědka K. způsob „spolupráce“ žalobce a AZ COLOR dostatečně zřejmý.
81. Žalovaný přitom nekladl žalobci k tíži, zda si AZ COLOR plnila své daňové povinnosti, ani to, že není schopen rozkrýt dodavatelský řetězec. Požaduje po něm pouze to, aby prokázal, že bylo plnění od společností TOCCA a AZ COLOR poskytnuto tak, jak žalobce tvrdil.
82. Soud nepovažoval za potřebné provádět dokazování veškerými výše uvedenými důkazy, které neprovedl žalovaný, neboť se jednalo o důkazy nadbytečné, a to z týchž důvodů, jaké soud uvedl výše.

Provětrávaná fasáda

83. Žalobce také namítal, že žalovaný pochybil, pokud neuznal jako oprávněný náklad částku, kterou zaplatil žalobce družstvu JKLMN za montáž provětrávané fasády.
84. Podle žalovaného žalobce neprokázal, že družstvo JKLMN (družstvo) provedlo montážní práce na zakázce kulturní dům Horní Valy Hodonín. Nebyla prokázána žádná spolupráce žalobce s družstvem.
85. Žalobce namítá, že správce daně pochybil při výpočtu plochy fasády, neboť výpočet učinil bez odborných znalostí a bez porovnání s ostatními důkazy. Podle žalobce měl nechat jednotlivé subdodavatele zakreslit, jaké části fasády prováděli. Pochybil, pokud k tomu nevyslechl svědka N., H. a S. S tím soud nesouhlasí.
86. Svědek S. byl vyslechnut v březnu 2021. Soud nesouhlasí se žalobcem, že si správce daně vybral z jeho výpovědi jen to, co se mu hodilo, a svědka navíc znevěrohodnil. Žalobce ostatně tuto námitku uvádí toliko obecně. Svědek S. uvedl, že si nevzpomíná, které části fasády mělo družstvo JKLMN provést. Výpovědi byl účasten žalobce, resp. jeho zástupce a jistě se mohl svědka zeptat na vše, co považoval za potřebné. Lze tedy souhlasit se žalovaným, že by těžko mohlo opakování jeho výpovědi přinést něco nového. Jistě má žalobce pravdu, že čím je svědek vyslýchán později, tím si toho zpravidla pamatuje méně, to však samo o sobě nelze přičítat k tíži žalovaného. Žalovaný rovněž nepochybil, pokud žalobce nevyzval k tomu, aby konkretizoval, co by měl svědek při opakování výsledku uvést. Byl to žalobce, kdo jeho opakovaný výslech navrhl, bylo tedy na něm, aby sdělil proč.
87. Výslech svědka H. byl proveden v únoru 2021. Rovněž jeho výsledku byl přítomen zástupce žalobce. Ani tento svědek nepotvrdil spolupráci žalobce s družstvem.
88. Výslech svědka N. byl také uskutečněn v únoru 2021 a také jeho výsledku byl přítomen zástupce žalobce; ani tento svědek nepotvrdil spolupráci žalobce s družstvem.
89. Pokud mělo být opakovanými výsledky prokázáno to, že po zakreslení částí fasád provedených těmito subdodavateli, zbývá ještě část fasády, kterou mělo provést družstvo, nemohlo by tomu tak být. I kdyby taková část fasády skutečně zbyla, nijak by to neprokazovalo, že jí provedlo právě družstvo. Zejména pokud svědci H. i N. shodně uvedli, že o práci družstva na této zakázce nic nevědí. Žalovaný tedy nepochybil, pokud svědky znovu nevyslechl.
90. Soud se neztotožnil se žalobcem ani v tom, že měl být poučen o tom, že výslech obchodních společností není možný. Tato skutečnost je totiž podle zdejšího soudu zřejmá. Vyslýchá se pouze fyzické osoby; v případě obchodních společností jejich statutární orgány, jedná-li se o fyzické osoby. Žalovaný nepochybil, pokud si neopatřil podklady od SKR Stav, s.r.o., Hrušecká stavební, spol. s r.o., ILTEGRO, spol. s.r.o., H & B Delta, s.r.o., a Adam Rujbr Architects, s.r.o. Žalobce totiž neuvedl, o jaké konkrétní podklady se mělo jednat, ani jaké konkrétní skutečnosti ve vztahu k plnění družstva jimi měly být prokazovány.
91. Rovněž žalovaný nepochybil, pokud neopatřil písmoznalecký posudek k podpisu M. O. (F.), která byla zapsána v obchodním rejstříku v rozhodnou dobu jako předsedkyně družstva. I kdyby posudek nevyloučil (či dokonce prokázal), že podpis na listinách založených ve sbírce listin družstva a na vystavených fakturách je skutečně podpisem M. O., nijak by to neprokazovalo, že družstvo sporné plnění žalobci skutečně poskytlo. Mohlo by to

prokazovat toliko to, že M. O. podepsala listiny založené do sbírky listin, a byla tak formální předsedkyní družstva a že podepsala i faktury. Nelze totiž přehlédnout, že M. O. byla správcem daně vyslechnuta (v roce 2019 a 2020) a vždy uvedla, že družstvo nezná, o jeho činnosti nic neví a nezná ani žalobce. Takové tvrzení nelze považovat bez dalšího za nevěrohodné ani pokud by listiny skutečně podepsala. Soudu je z rozhodovací činnosti známo, že mnohý cizinec ve snaze získat a udržet si oprávnění k pobytu v České republice podepíše různé dokumenty, aniž by vůbec znal jejich obsah. I kdyby ale M. O. při výpovědi nesdělila pravdu a byla si vědoma svého angažmá v družstvu, nijak by to neprokázalo, že družstvo pro žalobce provedlo žalobcem tvrzené práce.

92. Žalobce namítá rozdílný přístup žalovaného u dodavatele B., kterého správce daně uznal jako dodavatele žalobce, a u družstva, kterého neuznal. Soud však žádné pochybení neshledal. Rozdílný přístup je zde dán právě tím, co zmiňuje samotný žalobce. Zatímco svědek B. připustil, že svědku S. zná, a nevyloučil, že pro žalobce nějaké práce vykonával, tak družstvo, ústy své formální předsedkyně, jakoukoli činnost vyloučilo a nikdo dosažitelný, kdo by jménem družstva mohl jednat, nebyl žalobcem navržen.
93. Se žalobcem nelze souhlasit, že by mu správce daně kladl k tíži, že družstvo bylo nekontaktní. Je nicméně na žalobci, aby v případě pochybností správce daně existenci plnění prokázal. Pokud k tomu nenavrhne odpovídající důkazy, důkazní břemeno neunese. Je-li jeho údajný dodavatel nekontaktní, je na žalobci, aby navrhl k prokázání plnění jiné důkazy. Žalobce však navrhoval důkazy, které měly znevěrohodnit tvrzení M. O., nikoli důkazy, které by mohly existenci plnění prokázat. Jak již soud uvedl, i kdyby M. O. při výpovědi nesdělila pravdu, nijak by to neprokázalo, že družstvo pro žalobce provedlo žalobcem tvrzené práce. Žalovaný proto nepochybil, pokud neprovedl důkaz spisem rejstříkového soudu, bankovními doklady o založení účtu družstva, výslechem notáře v Holešově, porovnáním podpisů M. O. a jejím opětovným výslechem ani výslechem P. S., vlastníka domu, kde mělo družstvo sídlo. Z téhož důvodu nepovažuje za potřebné provádět tyto důkazy ani zdejší soud.
94. Žalobce se rovněž podivuje nad tím, proč žalovaný vyslechl svědka F. a nevyslechl svědka H. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 169) srozumitelně vysvětlil, proč svědka H. vyslýchat nepotřebuje. Z výslechu žalobcem navrženého svědka B. totiž nevyplývalo, že by svědek H. pracoval na předmětné zakázce a ani z důkazního návrhu nevyplývalo, jak by mohl potvrdit plnění poskytnuté družstvem. Takové odůvodnění považuje soud za dostatečné.
95. Správce daně nepochybil ani pokud nevyslechl Ing. M., který podle tvrzení žalobce na stavbu dojížděl a řešil problémy i se subdodavateli. Žalobce totiž neuvedl, že by tento svědek potvrdil provedení prací družstvem, nýbrž toliko, že by tak učinit mohl. To stejné však žalobce uváděl ve vztahu k celé řadě navrhovaných svědků, avšak žádný nic takového nepotvrdil. Nelze přitom připustit, aby žalobce navrhoval další a další svědky a správce daně by musel všechny vyslýchat (aniž by jakýkoli dříve vyslechnutý svědek existenci plnění potvrdil). Tím by docházelo k neúměrnému prodlužování již příliš dlouho trvající daňové kontroly. V daném případě nelze přehlédnout, že bylo na základě žalobcových návrhů vyslechnuto značné množství osob. Nikdo však nepotvrdil, že by se kdokoli za družstvo na stavbě vyskytoval. Nic takového nevyplývalo ani ze stavebního deníku.
96. Žalovaný tedy nepochybil, pokud uzavřel, že žalobce neprokázal plnění poskytnuté družstvem.

IV. Shrnutí a náklady řízení

97. Soud neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti; žalobu tak jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
98. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 11.12.2024

Petr Šebek v. r.
předseda senátu