



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyně Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci

žalobkyně: **JPAVO, spol. s r.o.**, IČO: 48909475
sídlem Dostihová 624, 763 15 Slušovice
zastoupené advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2017, č. j. 17750/17/5200-11431-706871,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 4. 2017, č. j. 17750/17/5200-11431-706871, se v rozsahu, v němž jím bylo změněno rozhodnutí o stanovení penále z doměřené daně v celkové výši 62 548 Kč dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 4. 11. 2015, č. j. 6903802/15/2004-52525-707801, zrušuje a věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze dne 27. 6. 2017 domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 21. 4. 2017, č. j. 17750/17/5200-11431-706871 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byl podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 11. 2015, č. j. 6903802/15/2004-52525-707801 (dále jen „dodatečný platební výměr“).
2. Dodatečným platebním výměrem správce daně doměřil žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro daně zdaňovací období (dále jen „ZDP“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ve výši 183 200 Kč a dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 518 176 Kč.
3. K uvedenému stanovení daně správce daně přistoupil na základě výsledku daňové kontroly provedené Finančním úřadem pro Zlínský kraj za zdaňovací období roku 2009, během které žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro vznik nároku na uplatnění nákladových položek v podobě plnění přijatých od společnosti PROFI tuning, s.r.o., IČO: 26264129, datum zániku 18. 2. 2012 (dále jen „PROFI tuning“) do daňově účinných výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP. Jako sporné byly vyhodnoceny daňové doklady žalobkyně od společnosti PROFI tuning s předměty plnění: podnájem nebytových prostor, přeprava zboží a obalový materiál.
4. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil dodatečný platební výměr tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 byla zvýšena z částky 183 200 Kč na částku 319 600 Kč a stanovené penále bylo zvýšeno z částky 62 548 Kč na částku 69 101 Kč. Napadeným rozhodnutím došlo rovněž ke změně platebních údajů (bankovního spojení).

II. Napadené rozhodnutí

5. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve stručně shrnul skutkový stav. Konstatoval, že žalobkyně zaúčtovala do daňově účinných nákladů na základě faktur - daňových dokladů vystavených společností PROFI tuning za pronájem nebytových prostor, dodání obalového materiálu a přepravní služby částku ve výši 2 644 003,84 Kč. Žalobkyně byla vyzvána ke sdělení, kde se nebytové prostory nacházejí a jakým způsobem je v roce 2009 využívala, k předložení smlouvy ze dne 1. 12. 2007, k prokázání využití obalového materiálu pro ekonomickou činnost, dále kdo za žalobkyni sjednával dopravu a kdo jednal za společnost PROFI tuning, tedy k prokázání skutečnosti, že náklady spojené s podnájemem nebytového prostoru, pořízením obalového materiálu a přepravou byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných výnosů. Správce daně vyslechl jednatele společnosti PROFI tuning, pana Petra Hýbla, který vypověděl, že podnájem se uskutečnil v Hrobicích, krabice byly zabaleny na paletě a nebyly rozdělovány, nakupovány byly v rámci spolupráce se Slovenskem, ale na konkrétní dodavatele si nepamatuje. Společnost PROFI

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

tuning neměla v majetku vozidla do 3,5 t, logistiku zajišťovala formou zadávání přeprav, většinou šlo o zahraniční dopravce ze Slovenské republiky, spolupracovala s několika společnostmi, jedna z nich byla SODRESS, kterou zastupoval pan Jozef Hucovci. Správce daně dále provedl výslechy svědků - pana L. Č., V. Č. a K. Č., spolumajitelů nemovitosti - nebytových prostor, které měly být pronajaty společností PROFI tuning a následně podnajaty žalobkyni (podrobnosti uvedeny ve zprávě o daňové kontrole na str. 6 a 7, 26 až 29, 36 až 38). Rovněž byl na základě žádosti o výměnu informací proveden výslech svědka - Jozefa Hucovci, který uvedl, že společnost SODRESS nevykonávala pro společnost PROFI tuning žádnou činnost, pana Petra Hýbla zná, ale spolupracoval s ním v jiných společnostech. Dále uvedl, že zprostředkoval dopravu mezi českými a slovenskými společnostmi pro pana Petra Hýbla, ale nevěděl, zda k realizaci dopravy došlo, názvy společností si nepamatuje, jednal s panem Petrem Hýblem jako s fyzickou osobou, žalobkyni nezná, nemá k dispozici žádné dokumenty. Z podnětů Policie České republiky bylo sděleno, že z vyhodnocených materiálů nevyplývají pro společnost PROFI tuning žádné nákupy zboží či služeb, z čehož plyne podezření, že předměty fakturace neproběhly, podezřelá byla také skutečnost, že pan Petr Hýbl za společnost PROFI tuning vystavoval na stejná plnění faktury více dodavatelům, přičemž datum uskutečnění plnění, datum splatnosti a data vystavení faktur jsou totožná. Z účetnictví žalobkyně bylo zjištěno, že úhrady faktur vystavených společností PROFI tuning probíhaly výhradně v hotovosti, přičemž účet 211001 - Pokladna vykazoval po většinu roku 2009 záporný zůstatek, k datu 30. 6. 2009 a 31. 12. 2009 byly zaúčtovány vklady do pokladny. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že náklady uplatněné na základě faktur od společnosti PROFI tuning jsou výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Svědek R. Š. vypověděl, že za firmu PROFI tuning v létě 2009 vezl párkrát zboží do Prahy, práci mu nabídl pan Petr Hýbl, jednalo se o ústní dohodu s příslibem práce na hlavní pracovní poměr na pozici řidiče, žádnou odměnu nedostal, nikdy nevlastnil živnostenský list, kromě přepravy pro pana Petra Hýbla přepravu neprováděl, neznal spojení mezi panem Petrem Hýblem a společností PROFI tuning, nemá žádné doklady o přepravě, zboží nikdy nenakládal, naložená dodávka byla přistavena s adresou v navigaci, jednalo se o bílou dodávku, předání vozila bylo pokaždé jinde, listiny ke zboží byly v autě, ve skladu zboží převzali, osoby nezná, oražené papíry přivezl zpátky a předal panu Petru Hýblovi při vracení auta.

6. V odvolání žalobkyně namítala, že správce daně, který dodatečně stanovil daň, je odlišný od správce daně, který prováděl daňovou kontrolu, a že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, neboť správce daně ji zahájil bez předchozího vyloučení způsobilosti případného dodatečného daňového přiznání pro doměření daně, nerespektoval zásadu přiměřenosti a zásadu zdrženlivosti při správě daní. Žalobkyně dále nesouhlasila s provedeným hodnocením důkazních prostředků ze strany správce daně. Namítala, že nárok na odpočet daně nelze odeprít v případě, kdy existuje pouze více či méně pravděpodobná možnost, že je obchodní transakce zasažena podvodem, přičemž správce daně neprokázal, že by doprava nebyla provedena, a že v případě nájmu je postup žalobkyně v rozporu s obchodními zvyklostmi a daňovými zákony.
7. Žalovaný k právnímu základu případu citoval § 1 odst. 2 a § 8 odst. 1 daňového řádu a odkázal na § 85 až 88 daňového řádu upravujících daňovou kontrolu a § 5 až 9 daňového řádu upravujících základní zásady správy daní. Podle § 92 odst. 3 a odst. 4 v návaznosti na § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

povinen uvádět v řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v daném případě § 24 ZDP. Daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, aby prokázal správnost svého původního tvrzení dalšími důkazy, které by zpochybnění účetních dokladů jednoznačně a transparentně vyvrátilo. Neprokáže-li daňový subjekt jím tvrzené skutečnosti, resp. skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, je v důkazní nouzi. Daňový subjekt, který náklad zanesl do svého účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v případě pochybností správci daně prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jaký uvedl na příslušném účetním dokladu. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 8 Afs 71/2013 - 41. Dále žalovaný citoval § 24 odst. 1 a odst. 2 ZDP. Podle § 24 odst. 2 písm. h) ZDP se za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů považují „*plnění v podobě nájemného podle právních předpisů upravujících účetnictví*“. U těchto druhů nákladů je nezbytné, aby subjekt prokázal, že uvedené náklady souvisely s činností subjektu, že byly skutečně vynaloženy a že deklarovaný předmět plnění byl reálně poskytnut. Zjistí-li daňový subjekt po uplynutí stanovené lhůty pro podání řádného daňového přiznání, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je podle § 141 odst. 1 daňového řádu povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje dle § 145 odst. 2 daňového řádu, podle něhož lze-li důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.

8. K aplikaci právního základu na skutkový stav žalovaný uvedl, že daňová kontrola byla zahájena Finančním úřadem pro Zlínský kraj, Územní pracoviště ve Vsetíně, avšak v průběhu daňové kontroly změnila žalobkyně své sídlo a s účinností od 21. 6. 2014 došlo ke změně místní příslušnosti správce daně na Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 4. Na základě dožádání nového správce daně provedl v souladu s § 17 daňového řádu ve vazbě na § 87 odst. 1 daňového řádu úkony k dokončení daňové kontroly původní správce daně. Daňová kontrola je ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole a dodatečný platební výměr je následně vydán novým správcem daně, který v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu odkáže na zprávu o daňové kontrole.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

9. Žalovaný nesouhlasil s odvolací námitkou žalobkyně, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně. Před zahájením daňové kontroly bylo zástupci žalobkyně telefonicky sděleno, že tehdejší správce daně je připraven zahájit daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2009. Do protokolu o zahájení daňové kontroly vlastnoručním podpisem prokurista žalobkyně stvrdil, že poučení o nepřípustnosti dodatečného daňového přiznání rozuměl. Skutečnost, že se zahájení daňové kontroly nezúčastnil zástupce žalobkyně nebo její jednatel, nemůže jít k tíži správce daně, neboť bylo na žalobkyni, která osoba se zahájení daňové kontroly zúčastní. Žalobkyní podaná daňová tvrzení za zdaňovací období roku 2009 obsahovala v povinných přílohách kumulované údaje z účetnictví žalobkyně, z nichž nebylo seznatelné, zda byly do účetnictví žalobkyně zaúčtovány i doklady od společnosti PROFI tuning, zda případně byly zahrnuty do daňově účinných nákladů a zda tedy došlo k ovlivnění základu daně. Správce daně neměl k dispozici informace takového rázu, aby mohl vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání, neboť tato výzva musí být dostatečně odůvodněna, tedy musí být sděleny dostatečné důvody pro podání dodatečného daňového přiznání. K tomuto odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 65, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147). Pokud před zahájením daňové kontroly přeci jen podle žalobkyně existoval důvod pro podání dodatečného daňového přiznání, mohla tak učinit z vlastní iniciativy, neboť splnění této povinnosti je odvislé od zjištění nových skutečností daňovým subjektem. Žalovaný konstatoval, že správce daně vzhledem k pochybnostem, které mu vznikly, oprávněně požadoval, aby žalobkyně prokázala uskutečnění plnění od společnosti PROFI tuning jinými důkazními prostředky než předloženými formálně správnými daňovými doklady.
10. Pokud se jedná o nájemné (bod 1.1. zprávy o daňové kontrole) jako o náklad definovaný v § 24 odst. 2 ZDP, žalovaný uvedl, že je nezbytné, aby daňový subjekt prokázal, že uvedené náklady souvisely s činností subjektu, že byly skutečně vynaloženy a že deklarovaný předmět plnění byl reálně poskytnut. Existence účetních dokladů, tj. příjmových pokladních dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, totiž sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace uskutečnila tak, jak je uvedeno daňovým subjektem (žalovaný odkázal na rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68 a č. j. 7 Afs 132/2004 - 99). Žalovaný konstatoval, že předložené formálně správné faktury od společnosti PROFI tuning, smlouva o nájmu nebytových prostor z 1. 12. 2007 a hotovostí úhrady faktur nejsou jednoznačným důkazem o faktickém uskutečnění plnění ovlivňujícího základ daně a daň. V předložené smlouvě není definován předmět pronájmu, což zakládá důvodné pochybnosti o reálném poskytnutí předmětného plnění. Rozhodující pro daňové řízení je vždy faktická stránka věci, proto jakékoli doklady lze akceptovat jen tehdy, je-li nesporné, že plnění bylo uskutečněno tak, jak je v dokladech uvedeno. O samotné platbě však existují důvodné pochybnosti, neboť pokladna žalobkyně vykazovala v průběhu roku zápornou hodnotu, což je ve své podstatě nemožné - výdaj hotovosti nemůže být uskutečněn za situace, kdy hotovost není k dispozici, na čemž nemůže změnit nic skutečnost, že k 30. 9. 2009 a 31. 12. 2009 byl záporný stav pokladny „dorovnán“ vkladem společníka. Žalobkyně uvedla, že podnajímané prostory nenavštěvovala, neboť všechny činnosti byly zajišťovány prostřednictvím třetí osoby - pronajímatele, společností PROFI tuning, a dále že zde byly skladovány druhotné obaly, strečové fólie, kartony, krabice. Žalovaný uvedl, že pokud podnikatelský subjekt ke svému podnikání využívá třetích osob, musí počítat s tím, že ve smyslu § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu je nutné ve vztahu k § 24 ZDP prokázat oprávněnost takto vynaložených nákladů. Žalobkyně proto navrhla výpověď

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

svědka Petra Hýbla, jednatele společnosti PROFI tuning. Svědek neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by mohly osvědčit faktické uskutečnění podnájmu nebytových prostor za účelem skladování, neboť pouze konstatoval, že skladování tam bylo, jednalo se o skladovací prostory u Slušovic v Hrobicích, skladován byl obalový materiál a kartony. Žalovaný upozornil, že za situace, kdy svědek měl mít „vše na starosti“, bylo lze oprávněně očekávat detailní povědomost o předmětu plnění, zejména kdo obalový materiál dovážel na místo skladování, kdo jej skládal a opětovně nakládal a převážel na místo určení, nebo kdo evidoval stav zásob. Svědek L. Č. ve svědecké výpovědi potvrdil pronájem části nebytových prostor o výměře 300 m² společnosti PROFI tuning za částečné dostavění objektu, ale správce daně zjistil, že společnost PROFI tuning deklaruje podnájmem nebytových prostor o výměře 200 m² ve stejném období ještě jiné společnosti, což vyplývá i z podnětu policie. Žalovaný proto zhodnotil, že žalobkyně nepředložila ani nenavrhlá takové důkazní prostředky, které by jednoznačně prokázaly faktické uskutečnění pronájmu (podnájmu) nebytových prostor od společnosti PROFI tuning, čímž neunesla své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu ve vztahu k zaúčtovaným nákladům, jelikož neprokázala, že došlo k věcnému plnění v tvrzeném rozsahu a obsahu.

11. Pokud se jedná o obalový materiál (bod 1.2. zprávy o daňové kontrole), žalovaný shledal, že existovaly relevantní pochybnosti ve věci uskutečnění dodání obalového materiálu společností PROFI tuning, neboť samotná existence přijatých faktur neprokazuje faktické dodání obalového materiálu, navíc úhrady faktur probíhaly výhradně v hotovosti, přičemž účet 211001 - Pokladna vykazoval po většinu roku 2009 záporný zůstatek. Obalový materiál od společnosti PROFI tuning měl být skladován ve skladu v Hrobicích, na předložených skladových kartách byl zaznamenán příjem 501 550 MJ a výdej 518 663 MJ krabic a příjem 9 000 MJ a výdej 5 540 MJ ruční streče. Svědek Petr Hýbl vypověděl, že krabice byly zabaleny na paletě, nebyly rozdělovány, nakupovány byly v rámci spolupráce se Slovenskem, ale na konkrétní dodavatele si nepamatuje. Svědek Jozefa Hucovci uvedl, že společnost SODRESS nevykonávala pro společnost PROFI tuning žádnou činnost, pana Hýbla zná, ale spolupracoval s ním v jiných společnostech, jejichž názvy si nepamatuje, jednal s panem Petrem Hýblem jako s fyzickou osobou, žalobkyni nezná, nemá k dispozici žádné dokumenty. Žalovaný uvedl, že žalobkyně neprokázala, že prostory v Hrobicích měla v nájmu, resp. v podnájmu, proto lze oprávněně pochybovat, že zde byl skladován obalový materiál od společnosti PROFI tuning. Žalobkyně nepředložila správci daně žádné doklady o evidenci a kontrole, které měla společnost PROFI tuning dle smlouvy o nájmu vést, žalobkyně v místě skladování nikdy nebyla ani je neznala. Spotřeba obalového materiálu byla teoreticky propočítávána podle vnitřní směrnice, proto žalovaný považoval předložené skladové karty za neprůkazné, navíc žalobkyně nakupovala obaly i od jiných subjektů. Z uvedeného vyplývá, že žalobkyně neprokázala, že přijala plnění – obalový materiál od společnosti PROFI tuning.
12. Pokud se jedná o přepravu (bod 1.3. zprávy o daňové kontrole), žalobkyně doložila kromě uvedených faktur „Přehled jízd od autodopravce 2009“ a navrhla výslech svědka Petra Hýbla. Svědek uvedl, že společnost PROFI tuning neměla v majetku vozidla do 3,5 t, logistiku zajišťovala formou zadávání přeprav, většinou šlo o dopravce ze Slovenska, jedním z nich byla společnost SODRESS, kterou zastupoval pan Jozef Hucovci. Pan Josef Hucovci připustil, že měl zprostředkovávat dopravu mezi českými a slovenskými společnostmi pro pana Petra Hýbla, ale nevěděl, zda k realizaci dopravy došlo, dále uvedl, že společnost SODRESS nevykonávala pro společnost PROFI tuning činnost již od roku 2003, nemá v držení žádné doklady. „Přehled jízd

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

od autodopravce 2009“ obsahuje 3 údaje: datum jízdy, trasa (tj. město nebo odběratel, většinou bez uvedení konkrétního místa) a dopravce. Společnost PROFI tuning fakturovala za každý měsíc autodopravu do 3,5t, je uveden počet km celkem, cena za 1 km a celková cena, na daňovém dokladu však nejsou jednotlivé přepravy rozepsány a součástí nejsou ani záznamy o provozu vozidla, jak je to obvyklé u ostatních přepravců, nebylo tedy zřejmé, odkud a kam měla být přeprava společností PROFI tuning provedena. „Přehled jízd od autodopravce 2009“ proto nebyl osvědčen jako důkaz, jelikož obsažené údaje nebyly dostatečné pro přesnou identifikaci jednotlivých přeprav, navíc byly zjištěny rozpory s vystavenými fakturami. Svědci provedli v roce 2009 většinou jednorázově přepravu zboží přímo pro žalobkyni, která byla objednatelem, nikoliv pro společnost PROFI tuning. Žádný ze svědků společnost PROFI tuning neznal a neprováděl pro ni přepravu, byly rovněž předloženy doklady, které výpovědi svědků potvrzují (objednávky, daňové doklady, záznamy o provozu vozidla). Pan R. Š. vypověděl, že párkrát vezl zboží do Prahy, kdy mu bylo přistaveno naložené auto s adresou dodání v navigaci a listinami, ale nesdělil, kam a jaké zboží převážel, neúčastnil se nakládky zboží, neznal vlastníka vozidla ani spojení pana Petra Hýbla se společností PROFI tuning. Žalovaný konstatoval, že odpovědi svědka nejsou věrohodný důkaz uskutečnění přepravy dle faktur od společnosti PROFI tuning, neboť smyslem a cílem dokazování je jednoznačně prokázat, zda k plnění došlo. Žalobkyně namítla, že svědkovi Petru Hýblovi nebyly vůbec otázky spolupráce se svědkem R. Š. položeny, proto navrhla jeho opakovaný výslech. K provedení opakovaného výslechu svědka Petra Hýbla žalovaný uvedl, že svědkům byly správcem daně kladeny otázky k deklarovanému zdanitelnému plnění, na které však svědci nebyli schopni konkrétně, určitě a jednoznačně odpovědět, svědeckých výpovědí se účastnila žalobkyně prostřednictvím svého zástupce a bylo jí umožněno v souladu s § 96 odst. 5 daňového řádu klást svědkům otázky. Žalovaný proto označil opakované provedení svědecké výpovědi Petra Hýbla za nadbytečné, neboť vztah mezi uvedenými subjekty na výsledku zjištění nemůže nic změnit.

13. Žalovaný konstatoval, že správce daně neklasifikoval předmětné případy jako podezření z podvodného jednání, nýbrž pouze požadoval, aby žalobkyně prokázala, že se uskutečnila plnění od společnosti PROFI tuning, což se nestalo. Žalovaný proto dospěl shodně se správcem daně k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu ve věci vynaložených nákladů, neboť nepředložila žádné důkazy prokazující skutečné realizování předmětných plnění. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze z toho činit závěr, že by rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění, či že tyto skutečnosti měl prokazovat správce daně za daňový subjekt. Z dokazování je zřejmé, že žalobkyni byl dán dostatečný prostor pro prokázání skutečností ve vazbě na výdaje (náklady), které si uplatnila ve svém daňovém přiznání. Je věcí daňového subjektu zdokumentovat svoji podnikatelskou činnost tak, aby v případě potřeby byl schopen spolehlivě doložit všechny skutečnosti rozhodné pro uplatnění nákladů z toho kterého obchodního případu jako daňově účinné položky, tj. v dané věci předložit spolehlivé důkazy o jejich použití na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
14. Žalovaný dále akceptoval požadavek žalobkyně o uplatnění maximálně možné částky vyměřené daňové ztráty z příjmů právnických osob. Za zdaňovací období roku 2009 bylo možné uplatnit odečet ztráty z minulých let ve výši 3 277 628 Kč (tj. dosud neuplatněnou část ztráty za rok 2006), proto bylo v odvolacím řízení rozhodnuto tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

15. Žalovaný dále zohlednil nejnovější judikaturu k otázce trestní povahy penále a aplikace výhodnější sazby penále podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu [oproti starší úpravě podle § 37b odst. 1 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“)], proto rozhodl tak, jak uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí. V této souvislosti odkázal žalovaný např. na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57.

III. Obsah žaloby

16. Žalobkyně v podané žalobě uvedla, že nakupovala od společnosti PROFI tuning obalový materiál, přijímala od ní přepravní služby (převoz výrobků žalobkyně k odběratelům) a dále jí poskytovala podnájem nebytových prostor. Společnost PROFI tuning potvrdila dodání zboží a poskytnutí služeb žalobkyni, avšak správce daně seznal nejasnosti ohledně obstarání zboží a služeb u dodavatelů této společnosti, což se stalo důvodem vyloučení nákladů žalobkyně vynaložených na toto zboží a služby z daňově účinných nákladů.
17. Žalobkyně v *prvním žalobním bodě* namítla nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající v nesprávném právním posouzení otázky rozložení důkazního břemene. Žalobkyně ohledně rozložení důkazního břemene v daňovém řízení o dani z příjmů odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 12. 2012, *Bonik*, C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, sp. zn. 2 Afs 139/2004, ze dne 27. 7. 2007, sp. zn. 5 Afs 129/2006 a ze dne 31. 3. 2011, sp. zn. 7 Afs 86/2010. Podle uvedených rozsudků platí, že (i) v případě prokázání existence dodání zboží, tj. existence samotného plnění, kdy (ii) poskytovatel plnění toto plně potvrdí (potažmo je dána existence bezvadného daňového dokladu), je důkazní břemeno na straně správce daně. Ten pak má dvě možnosti. Buďto (i) sám prokáže, že dodání zboží bylo uskutečněno ve vlastní režii či subjektem odlišným od deklarovaného poskytovatele plnění (rozsudek *Bonik*, bod 34), (ii) případně že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu, kterého se dopustil dodavatel či jiný subjekt operující v dodavatelském řetězci na vstupu nebo výstupu (rozsudek *Bonik*, bod 43). V ostatních případech je povinností správce daně uznat nárok na odpočet, nic na tom nemohou změnit ani případné pochyby správce daně o obstarání plnění na straně dodavatele. Uvedená interpretace dokazování je logická v tom, že buďto jsou tvrzení účastníků pravdivá (tudíž zakládají vznik nároku na odpočet, resp. uplatnění daňově uznatelných nákladů), nebo nepravdivá (podvodná), kdy v takovém případě se musí jednat o podvod (jednoho či více účastníků). Žalobkyně namítla, že žalovaný pochybil při hodnocení otázky rozsahu a rozložení důkazního břemene, v důsledku čehož došel k nesprávnému závěru o neprokázání realizace plnění od společnosti PROFI tuning. Zejména žalovaný nedostal prokázání toho, že by (i) dodané zboží a služby žalobkyně získala ve vlastní režii či od jiného subjektu, případně (ii) že žalobkyně na základě objektivně zjištěných okolností uplatňuje náklady podvodně.
18. Ve *druhém žalobním bodě* žalobkyně namítla, že správce daně nesprávně vyhodnotil provedené důkazy, dospěl tak k nesprávným skutkovým zjištěním, a žalovaný toto pochybení prohloubil, když se s hodnocením důkazů ztotožnil, aniž by odůvodnil, proč neprokazují tvrzení žalobkyně, nadto zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

19. K prokázání realizace podnájmu nebytového prostoru od společnosti PROFI tuning žalobkyně namítla, že nesprávné vyhodnocení provedených důkazů správcem daně sporovala již v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Správce daně vyhodnotil, že podnájemní smlouva je pro nedostatek povinných náležitostí neplatná a společnost PROFI tuning nevedla a žalobkyni nepředala evidence, které měla dle smlouvy vést. Žalobkyně již v odvolání namítala, že případná neplatnost podnájemní smlouvy je z hlediska posouzení poskytnutí služby podnájmu společností PROFI tuning, resp. vynaložení výdajů žalobkyně za tuto službu, irelevantní. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2009, č. j. 7 Afs 4/2008 - 64, či rozsudek ze dne 26. 2. 2015, sp. zn. 2 Afs 19/2013 - 149. Žalovaný se však s námitkou žalobkyně týkající se irelevance neplatnosti podnájemní smlouvy pro prokázání uskutečnění služby nájmu vůbec nevypořádal, přestože posouzení podnájemní smlouvy jako smlouvy absolutně neplatné mělo pro závěr správce daně o neunesení důkazního břemene žalobkyně zásadní význam. Rovněž otázka, že společnost PROFI tuning nepředala žalobkyni evidence, které měla podle smlouvy předat, nemůže odůvodnit závěr, že se podnájem podle smlouvy neuskutečnil, neboť porušení dílčích povinností pronajímatele ze smlouvy o podnájmu by mohlo založit nanejvýše občanskoprávní odpovědnost za porušení smluvní povinnosti, nikoli veřejnoprávní. Žalobkyně dále namítla, že správce daně ani žalovaný nehodnotili svědecké výpovědi objektivně, neboť vyhodnotili pouze skutečnosti, které byly žalobkyni k tíži, přitom ponechali stranou skutečnosti, které prokazovaly její tvrzení. Žalovaný přitom nevzal v úvahu, že v okamžiku konání svědecké výpovědi uplynuly od realizace nájmu více než tři roky. Za takové situace nelze vyhodnotit výpověď bez dalšího jako nevěrohodnou, kdy naopak by bylo krajně podezřelé, kdyby si svědek na veškeré více či méně detailní skutečnosti ihned vzpomněl, k čemuž žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013 - 26. Žalobkyně označila za podstatné, že svědek Petr Hýbl potvrdil, že společnost PROFI tuning poskytla žalobkyni v roce 2009 podnájem nebytových prostor, za což zaplatila, dále potvrdil, že hotovostní úhradu za podnájem od žalobkyně osobně přijímal, a to za každou fakturu zvlášť v sídle žalobkyně, čímž bylo ze strany dodavatele žalobkyně potvrzeno, že společnost podnájem žalobkyni poskytla a dostala za něj zaplacené. Výpověď svědka L. Č. pak ověřila tvrzení svědka Petra Hýbla. Zjištění, že společnost PROFI tuning deklarovala ve stejném období podnájem nebytových prostor o výměře 200 m² i jiné společnosti, nevylučuje, že došlo k podnájmu (také) ze strany žalobkyně. Žalobkyně namítla, že správce daně pochybil při hodnocení provedených důkazů, žalovaný nadto zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.
20. K prokázání realizace zajištění přepravy žalobkyně namítla, že mj. výpovědí Petra Hýbla bylo prokázáno, že společnost PROFI tuning pro žalobkyni přepravu zajišťovala, za což zaplatila. Otázka, zda společnost PROFI tuning využila subdodavatele, jakož o které subdodavatele se jednalo, nebyla obsahem jejího důkazního břemene. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, či rozsudek ze dne 9. 6. 2011, č. j. 7 Afs 39/2011 - 72. Svědek Petr Hýbl podle žalobkyně potvrdil stěžejní otázku, a sice realizaci služeb autodopravy pro žalobkyni v roce 2009, za kterou žalobkyně společnosti PROFI tuning zaplatila. V této části byla výpověď dostatečně konkrétní, naopak ne podstatné, prostřednictvím kterých subdodavatelů společnost PROFI tuning pro žalobkyni dopravu zajišťovala. Žalobkyně prokázala přijetí služby autodopravy od společnosti PROFI tuning též dokumentem „Přehled jízd od autodopravce 2009“. Přehled jízd sice neobsahuje počet ujetých kilometrů, jak bylo žalovaným vytýkáno, avšak tento údaj

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

je zjistitelný z informace o místě vykládky zboží. Správci daně však předložený dokument k prokázání tvrzení žalobkyně nestačil a požadoval po něm předložení dalších dokladů s odkazem na skutečnost, že faktury jiných přepravníků tyto údaje obsahují. Zde žalovaný odhlédl od skutečnosti, že ostatní dodavatelé byly velké speditérské společnosti, u nichž tato informace bývá vždy obsahem faktury, společnost PROFI tuning však byla odlišná, jelikož sama na lokálním trhu toliko zprostředkovávala dopravu, kdy sama vozidly nedisponovala. Podle žalovaného bylo výslechy svědků zjištěno, že provedli přepravu zboží přímo pro žalobkyni, nikoli pro společnost PROFI tuning, což však nepopírá tvrzení žalobkyně, jelikož je bez významu, zda přepravci věděli, že přepravu objednávala společnost PROFI tuning. Dopravce pak nejspíše evidoval subjekt, pro něhož přepravu prováděl, nikoli subjekt, který pro žalobkyni jakožto odběratele dopravu sjednával. Žalovaný nesprávně vyhodnotil rovněž výpověď svědka R. Š., neboť se opět soustředil na skutečnosti, které svědek nevěděl, resp. z důvodu uběhlého času nebyl schopen si vzpomenout. Přitom skutečnost, že se svědek neúčastnil nakládky zboží a nevpomněl si, o jaké zboží se jednalo, nevypovídá, že by přeprava nemohla být realizována. Žalovaný nezohlednil, že svědek uvedl časové období realizace přeprav (léto 2009) a ohledně místa, kam zboží přepravoval, uvedl alespoň rámcově „nějaký řetězec u Prahy“, což potvrzuje tvrzení žalobkyně. Žalobkyně namítla, že správce daně pochybil při hodnocení provedených důkazů, žalovaný nadto zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

21. K prokázání realizace pořízení obalového materiálu od společnosti PROFI tuning žalobkyně namítla, že doložila fotografie upotřebených obalů, což vedlo k místnímu šetření v místě používání obalového materiálu, jež jeho existenci potvrdilo, ale žalovaný to účelově přehlíží. Rovněž v případě nákupu obalového materiálu byl pro věc stěžejní svědecký výsledek Petra Hýbla, který nákup žalobkyně od společnosti PROFI tuning potvrdil. Pokud nebylo možné získat od společnosti PROFI tuning informace či dokumenty, nemůže tím být sankcionována žalobkyně, neboť skutečnosti týkající se jiného daňového subjektu nelze klást k její tíži. O nákupu obalového materiálu vypovídaly též žalobkyní předložené skladové karty č. 5 a 10, které však správce daně ani žalovaný jako důkaz neosvědčil, neboť na skladové kartě č. 10 nebyla evidována jedna dodávka potravinářské folie v počtu 800 kusů, která byla zaúčtována přímo do nákladů. Správce daně žalobkyni vyčítal rovněž nesrovnalosti ohledně evidence spotřeby obalového materiálu, účetní nesrovnalosti však žalobkyně v průběhu daňového řízení vysvětlila. Ani pochybení žalobkyně při inventarizaci nebyly s to relevantně zpochybnit to, co žalobkyně v řízení prokázala zejména výpovědí svého dodavatele. Žalobkyně namítla, že správce daně pochybil při hodnocení provedených důkazů, žalovaný nadto zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.
22. Žalobkyně k provedenému dokazování shrnula, že správce daně jí kladl k tíži takové skutečnosti, které se týkaly společnosti PROFI tuning, tedy odlišného daňového subjektu. Žalovaný napadené rozhodnutí opřel o nesrovnalosti na straně dodavatele. Důkazní břemeno k prokázání skutečností na straně dodavatele však stíhá toliko jeho, k čemuž žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45. K hotovostním úhradám pak žalobkyně vysvětlila, i při „mínusovém“ stavu pokladny mohly být finanční prostředky vydány, neboť se tak stalo z vlastních zdrojů společníka a jednatelky žalobkyně, paní Jany Vojáčkové, což bylo následně vedeno jako dluh žalobkyně vůči její osobě.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

23. Žalobkyně ve *třetím žalobním bodě* namítla neprovedení důkazních prostředků, jež navrhovala, konkrétně výslech osoby oprávněné jednat za společnost BILLA, spol. s r. o., výslech osoby oprávněné jednat za společnost SPAR Česká obchodní společnost s. r. o. "v likvidaci" a výslech pana Martina Koričanského. Svědci měli potvrdit, že žalobkyně uskutečňovala přepravu zboží, kterou pro ni zajistila společnost PROFI tuning. Dále navrhovala opakovaný výslech Petra Hýbla, mj. za účelem vyjasnění vztahu mezi společnostmi PROFI tuning a svědkem R. Š. Správce daně ohledně výpovědi osoby oprávněné jednat za společnost BILLA, spol. s r.o. konstatoval její nadbytečnost a dalším dvěma navrhovaným svědkům se nepodařilo předvolání doručit. Žalobkyně v odvolání namítala nesprávný postup správce daně, když výpověď navržených svědků neprovedl, v rámci doplnění dokazování pak výslechy neprovedl ani žalovaný. Svůj postup v napadaném rozhodnutí přitom žalovaný neodůvodnil, když námitku žalobkyně týkající se neprovedených svědeckých výslechů zcela opomenul a vyjádřil se pouze k návrhu na opakovaný výslech Petra Hýbla, jenž považoval za nadbytečný. Nelze přitom akceptovat postup předcházející stanovení daně dokazováním, vychází-li skutkový stav věci toliko z vlastních zjištění správce daně, kdy není daňovému subjektu umožněno navrhnout vlastní důkazy, resp. kdy mu to je sice formálně umožněno, ale fakticky k jejich provedení nedojde. K tomuto žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 7 Afs 86/2010 - 91, či rozsudek ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 Afs 74/2009 - 104.
24. Ve *čtvrtém žalobním bodě* namítla žalobkyně nezákonné použití důkazních prostředků poskytnutých Policií ČR, neboť správce daně bez vlastního šetření a dokazování přijal informace sdělené policií jako zjištěné skutečnosti a postavil na nich své rozhodnutí. Přitom úřední záznam o podání vysvětlení není v trestním řízení v zásadě použitelný jako důkazní prostředek, jelikož slouží především orgánům činným v trestním řízení ke zvážení, zda zahájí trestní stíhání, z čehož plyne, že jej jako důkazního prostředku nelze bez dalšího použít ani v řízení daňovém. K tomuto žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012 - 62, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119. Tímto došlo k porušení procesních práv žalobkyně, neboť jí nebylo umožněno se výpovědi účastnit a klást osobě otázky. Z napadaného rozhodnutí nadto neplyne, že by byl předmětný úřední záznam či protokol, ve kterém byly zachyceny předmětné informace sdělené Policií ČR, žalobkyni zpřístupněn. Použitelnost listin, z nichž je patrný obsah výpovědí z jiných řízení, je přitom v daňovém řízení přípustná, pokud se do sféry správce daně dostanou zákonným způsobem. Pro poskytnutí informací orgány činnými v trestním řízení jakékoliv třetí osobě, finanční správu nevyjímaje, tak z důvodu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí musí být dáno výslovné zákonné zmocnění. Správce daně, resp. žalovaný však v řízení neprokázal, že se s informacemi obsaženými v úředním záznamu poskytnutém policií seznámil v souladu s výslovným zákonným zmocněním, resp. že orgány činné v trestním řízení byly oprávněny tyto správci daně poskytnout. Napadené rozhodnutí je proto nezákonné, neboť stojí na nezákonně získaných a použitých důkazních prostředcích, kdy nadto došlo k závažnému porušení práv žalobkyně v řízení před odvolacím orgánem, neboť jí nebylo umožněno se výpovědi nespécifikovaného daňového subjektu účastnit a klást mu otázky.
25. Žalobkyně v *pátém žalobním bodě* k údajnému fiktivnímu vystavování faktur společností PROFI tuning namítla, že společnost vykonávala v předešlých zdaňovacích obdobích i jinou činnost, kterou správce daně nijak nezpochybnil. Nejednalo se tak o podvodnou společnost vystavující fiktivní faktury, nýbrž o společnost, jež standardně podnikala. Toto je třeba zohlednit při posouzení otázky prokázání realizace ostatních zdanitelných plnění před

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

žalovaným, který dospěl k nesprávným závěrům o neunesení důkazního břemene žalobkyní.

26. V šestém žalobním bodě žalobkyně namítla, že správce daně nepostupoval v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu a nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení, ač mu ještě před zahájením daňové kontroly za rok 2009 byly známy skutečnosti, na základě nichž mohl důvodně předpokládat, že daň doměří. Bylo proto povinností správce daně postupovat v souladu se zásadou přiměřenosti a vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení. K tomu žalobkyně odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55. Žalobkyně již v odvolání na podporu své námitky doložila odkazy na konkrétní listiny, které jsou součástí spisu a které jasně dokládaly, že správce daně disponoval dostatečnými indiciemi a podklady k doměření daně. Žalovaný se však v napadaném rozhodnutí omezil pouze na obecné konstatování, že „správce daně neměl k dispozici informace takového rázu, aby mohl vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání“. Ze zprávy o daňové kontrole přitom plyne, že již „v rámci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2007 a 2008 byly správci daně předloženy smlouvy o pronájmu nebytových prostor od společnosti PROFI tuning za rok 2007 a 2008 a také za rok 2009“. Výsledky kontrolních zjištění za roky 2007 a 2008 měl správce daně kompletní před zahájením daňové kontroly za rok 2009, kdy dne 28. 6. 2012 sepsal protokol o seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolních zjištění. Žalobkyně se neztotožnila s žalovaným, že je na volné úvaze správce daně, zda zvolí postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu, nebo zahájí daňovou kontrolu. Správce daně sice v rámci volby provádí správní úvahu, avšak úvaha nesmí být výsledkem libovůle. S těmito odvolacími námitkami se žalovaný v napadaném rozhodnutí nezabýval. Správce daně nadto žalobkyni svým vadným postupem odňal možnost podat případné dodatečné daňové přiznání. V důsledku popsaného postupu pak žalobkyni zbytečně narůstal úrok z prodlení a postihlo jej penále. Žalovaný se s postupem správce daně ztotožnil, v důsledku čehož je jeho rozhodnutí nezákonné.
27. Žalobkyně v sedmém žalobním bodě namítla, že již v odvolání poukazovala na otázku daňového podvodu, jakož i na povinnost správce daně v tomto postupovat eurokonformním způsobem, avšak žalovaný se s touto námitkou v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal, pročez je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Z judikatury Soudního dvora EU přitom plyne, že i u neprokázání přijetí od deklarovaného dodavatele je povinností správce daně prokazovat vědomí daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13, body 31 a 32, výrok Usnesení Soudního dvora EU ze dne 15. 7. 2015 ve věci C-123/14, výrok rozsudku Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, či rozsudek Soudního dvora EU ze dne 31. 1. 2013, LVK – 56 EOOD, C-643/11, bod 62. I v daňovém řízení je třeba respektovat zásadu ochrany dobré víry jako základní interpretační zásadu právního jednání subjektů vystupujících v soukromoprávních vztazích, jež jsou zároveň daňovými subjekty. Žalobkyně si při svém podnikání počínala při výběru smluvního partnera náležitě obezřetně a dobrá víra u ní byla dána. Po žalobkyni nelze spravedlivě žádat, aby u svých dodavatelů prováděla kontrolu v rozsahu jako správce daně. S ohledem na absenci vypořádání se s odvolací námitkou daňového podvodu zatížil žalovaný napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.
28. V osmém žalobním bodě namítla žalobkyně uplynutí lhůty pro stanovení daně. Předmětem doměření daně bylo zdaňovací období roku 2009, k zahájení daňové kontroly došlo dne 20. 8. 2012, kdy byl dodatečný platební výměr doručen v listopadu 2015, tj. po více jak 3 letech

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

od zahájení kontroly. Poté následovalo déle než roční odvolací řízení. O doměření daně tak bylo pravomocně rozhodnuto cca po 8 letech od počátku zdaňovacího období. Navíc případ žalobkyně nebyl nijak skutkově či právně složitý. Žalobkyně upozornila, že smyslem prekluzivní lhůty je zamezit tomu, že daňový subjekt bude muset po mnoha letech velice podrobně prokazovat svá tvrzení. K tomu odkázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2007, sp. zn. II. ÚS 493/05, č. 5/2007 Sb. n. u. ÚS, či rozsudek Velkého senátu ESLP ze dne 15. 11. 2016 ve věci A. a B. proti Norsku, stížnost č. 24130/11 a 29758/11, bod 95. V důsledku pomalého daňového řízení pak bylo žalobkyni fakticky znemožněno po tolika letech poskytnout důkazy podle představ žalovaného. Pokud by překážkou závěru o uplynutí lhůty pro stanovení daně byla ustanovení daňového řádu, navrhla žalobkyně, aby soud postupem dle čl. 95 odst. 2 Ústavy předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 148 odst. 2 písm. b) a § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

29. Žalobkyně v devátém žalobním bodě namítla, že žalovaný změnil dodatečný platební výměr správce daně v její neprospěch, když započítal pouze neuplatněnou daňovou ztrátu za rok 2006 ve výši 3 277 628 Kč a zbytek vyloučil z důvodu, že v mezidobí došlo k doměření daňové povinnosti za období let 2007 a 2008. Proti rozhodnutím, kterými byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období let 2007 a 2008, se žalobkyně bránila žalobou, jež je předmětem přezkumu v rámci správního soudnictví v řízení vedeném u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 65 Af 22/2017 a sp. zn. 65 Af 23/2017. Žalobkyně proto navrhla přerušení tohoto řízení do doby, než bude s konečnou platností rozhodnuto o věci vedené u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 65 Af 22/2017 a sp. zn. 65 Af 23/2017.
30. Žalobkyně s ohledem na shora uvedené skutečnosti navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

31. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 5. 10. 2017 k rozložení důkazního břemene uvedl, že správci daně vznikly důvodné pochyby ohledně věrohodnosti, průkaznosti a správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů vedených žalobkyní (odst. 50, 51, 62 a 69 napadeného rozhodnutí). V důsledku toho došlo k přenosu důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni, jejíž povinností bylo prokázat, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno. Povinností správce daně není prokázat, že deklarované údaje byly v daňových dokladech uvedeny v rozporu se skutečností, a není povinen ani prokázat namísto daňového subjektu, jak se plnění uskutečnilo. Žalobkyně soulad faktického stavu se stavem formálně právním zachyceným v předložených dokladech neprokázala a své důkazní břemeno neunesla. Žalovaný přitom s odkazem na odst. 58, 62 a 68 napadeného rozhodnutí nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že „mezi stranami není sporu o bezvadnosti daňových dokladů či o existenci dodaného zboží a služeb“.
32. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně učinila nesprávné závěry ohledně daňového podvodu, neboť se v jejím případě jednalo o doměření daně z příjmů, nikoli DPH, tudíž judikatura SDEU vztahující se k daňovým podvodům není na posuzovanou věc aplikovatelná. Žalobní tvrzení, podle něhož poukázání na otázku daňového podvodu nemělo odraz v odůvodnění rozhodnutí, označil žalovaný za nepravdivé, neboť v odst. 79 napadeného rozhodnutí uvedl, že ze spisového materiálu nevyplývá, že by správce daně klasifikoval předmětné případy jako podezření z podvodného jednání. Vzhledem k tomuto zjištění nebylo žádoucí a účelné se otázce podvodu na DPH více věnovat. Žalovaný navíc nikdy netvrdil, že společnost PROFI tuning během doby svého podnikání vydávala pouze fiktivní faktury.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

33. Žalovaný uvedl, že důkazy hodnotili správce daně i žalovaný v souladu se zásadou volného hodnocení, a to i ve vzájemné souvislosti, nikoli zcela jednotlivě jak činí žalobkyně v žalobě. Žalovaný popřel názor žalobkyně, že by neplatnost smlouvy o podnájmu měla zásadní význam pro jeho závěr o neunesení důkazního břemene. Tvrzení žalobkyně nemá oporu v napadeném rozhodnutí, ve kterém se žalovaný neplatností podnájemní smlouvy nezabýval, stejně jako časovým nesouladem podnájemních smluv.
34. Dále se žalovaný podrobně vyjádřil k jednotlivým vytykaným nesprávnostem při hodnocení důkazů. Ke svědecké výpovědi Petra Hýbla žalovaný uvedl, že z protokolu ze dne 21. 5. 2013, do něhož byla svědecká výpověď zaznamenána, je evidentní, že si svědek na podnájem nebytových prostor nevzpomněl, odpovídal navíc na dotazy správce daně neurčitě a nekonkrétně. Následně správce daně svědkovi sdělil, že mu byly doloženy přijaté faktury žalobkyně, podle nichž jí společnost PROFI tuning podnájemla nebytové prostory určené pro skladování podle smlouvy ze dne 1. 12. 2007, až po tomto sdělení svědek řekl: „*Skladování tam bylo, teď jste to potvrdili.*“. Žalovaný uvedl, že nelze tvrdit, že výslech svědka L. Č. byl proveden za účelem zjištění, zda existoval nájemní vztah mezi ním a společností PROFI tuning. Existence nájemního vztahu mezi L. Č. a společností PROFI tuning totiž nepotvrzuje, jestli a jak byl realizován podnájem nebytových prostor mezi žalobkyní a společností PROFI tuning. I pokud přihlédl žalovaný k časovému odstupu, nebylo možné dovodit, že by svědci potvrdili přijetí předmětných plnění od dodavatele žalobkyní. Na základě zcela obecného tvrzení svědka, že něco někdy někde pro nějaký subjekt přepravoval, nelze učinit závěr o prokázání nároku žalobkyně na zahrnutí tvrzených nákladových položek do daňově účinných výdajů. Stejně tak v případě výpovědi svědka Petra Hýbla nestačí k unesení důkazního břemene skutečnost, že výpověď svědka není v rozporu s tvrzeními žalobkyně. Vzhledem k tomu, že povinností žalobkyně bylo prokázat přijetí plnění od společnosti PROFI tuning, je podstatné, zda svědci věděli, že společnost je dodavatelem žalobkyně. Tvrzení žalobkyně, že mezi přepravci a společností PROFI tuning nebyl právní vztah, nepotvrzuje, že společnost dodala předmětná plnění žalobkyni, naopak to vyvrací. Dokument „Přehled jízd od autodopravce 2009“ neobsahuje jízdy do a ze skladu v Hrobicích, ani nedokládá, odkud a kam bylo zboží převáženo, neboť obsahuje 3 údaje: datum jízdy, dopravce a město nebo odběratele většinou bez uvedení konkrétního místa (žalovaný odkázal na odst. 67 napadeného rozhodnutí). Svědek R. Š. také nepotvrdil, že by vykonával za společnost PROFI tuning přepravu ve prospěch žalobkyně. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně není sankcionována za neposkytnutí informací a dokumentů společností PROFI tuning, avšak byla povinna prokázat, že deklarované údaje v daňových dokladech odpovídají skutečnosti, což neprokázala. Stejně tak existenci obalového materiálu neprokazuje výpočet jeho spotřeby. Nepostačuje, aby nějaká skutečnost pouze nezpochybnila tvrzení žalobkyně, nýbrž k unesení jejího důkazního břemene je potřebné, aby deklarované údaje v daňových dokladech prokázala.
35. Ve věci neprovedení navrhovaných svědeckých výsledků žalovaný uvedl, že výsledky těchto svědků žalobkyně v odvolacím řízení nenavrhl, a to ani v odvolání doručeném správci daně dne 10. 12. 2015, ani v doplnění odvolání doručeném správci daně dne 29. 3. 2016, ani v doplnění odvolání doručeném žalovanému dne 27. 12. 2016, ani ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi doručeném žalovanému dne 9. 11. 2016. Nelze tedy klást žalovanému k tíži, že nevyhověl návrhům žalobkyně, které vůbec nebyly učiněny. Neprovedení opakovaného výsledku svědka Petra Hýbla pak žalovaný v odst. 78 napadeného rozhodnutí řádně odůvodnil. Jelikož v rámci daňového řízení nebylo prokázáno faktické uskutečnění autodopravy společností PROFI tuning, považoval žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

opakované provedení svědecké výpovědi Petra Hýbla za účelem objasnění vztahu mezi společnostmi PROFI tuning a R. Š. za nadbytečné, neboť vztah mezi uvedenými subjekty na výsledku zjištění nemohl nic změnit.

36. Rozhodnutí není podle žalovaného postaveno výhradně na poznacích policie, neboť správce daně i žalovaný provedli vlastní šetření a dokazování. Podněty Policie ČR pouze potvrdily skutková zjištění, která správce daně učinil na základě provedení jiných důkazů (str. 16 až 18 zprávy o daňové kontrole). Vzhledem k tomu, že podněty policie neměly vliv na rozhodnutí správce daně, není podstatné, v jakém postavení se vypovídající osoba nacházela. Policie pak poskytla správci daně informace oficiální cestou, dobrovolně a v souladu s právními předpisy.
37. Ve věci absence výzvy k podání dodatečného daňového přiznání žalovaný uvedl, že totožnou odvolací námitku vypořádal v odst. 37 až 46 napadeného rozhodnutí. Jak uvádí rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 65, správce daně nemůže vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení libovolně bez jakéhokoliv důvodu, a to zejména vzhledem k důsledkům, které výzva přináší. Dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu dochází oznámením výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení (pokud tato výzva vedla k doměření daně) v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok. Ve výzvě tedy musí být uvedeny věcné, nikoliv jen formální důvody, na základě nichž správci daně vzniklo důvodné podezření k doměření daně. Žalovaný konstatoval, že správce daně před zahájením daňové kontroly neměl dostatek důkazních prostředků a informací, aby na jejich základě mohl předpokládat, že bude daň doměřena. Teprve po zahájení daňové kontroly a předložení daňových dokladů správce daně zjistil, co bylo předmětem daných daňových dokladů, a že se jedná o stejná zdanitelná plnění, která byla předmětem daňové kontroly za jednotlivá zdaňovací období roku 2007 a roku 2008. Z podané žaloby, odvolání i postupu žalobkyně při řízení před správcem daně vyplývá, že se stále domnívá, že předmětná daň nemá být vyšší, ani v případě učinění výzvy k podání dodatečného daňového přiznání správcem daně (v hypotetickém případě, kdy by mohl důvodně předpokládat, že bude daň doměřena), by tak žalobkyně dodatečné daňové přiznání nepodala.
38. Žalovaný dále uvedl, že k doměření daně došlo při dodržení desetileté objektivní promlčecí doby dle § 148 odst. 5 daňového řádu. Délka řízení souvisela i s velmi aktivní realizací práv žalobkyně. Rozhodnutí žalovaný nepovažuje za nepřezkoumatelné. Návrh žalobkyně na zrušení § 148 odst. 2 písm. b) a § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu nesouvisí s věcí a je neopodstatněný, obecný a nepodložený. Uvedená ustanovení jsou naopak pro řádnou správu daní dle žalovaného žádoucí.
39. K nezohlednění daňových ztrát žalovaný uvedl, že žalobkyni písemností ze dne 13. 2. 2017, č. j. 6962/17/5200-11431-706871, seznámil s tím, že za zdaňovací období roku 2009 lze uplatnit maximální odečet ztráty z minulých let ve výši 3 277 628 Kč, tj. neuplatněná část ztráty za rok 2006, tedy nikoli ve výši 3 959 513 Kč, jak je uvedeno v dodatečném platebním výměru správce daně. Důvodem změny výše odečtu ztráty bylo, že část ve výši 681 885 Kč již byla odečtena od základu daně v roce 2010, jak uvedeno v odst. 87 napadeného rozhodnutí a v písemnosti „*Doplnění spisového materiálu*“ zaevidované dne 1. 12. 2016 pod č. j. 54154/16. Důvodem tedy nebylo neuznání daňové ztráty žalobkyně za zdaňovací období let 2007 a 2008.
40. Žalovaný závěrem navrhl, aby městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

V. Další podání účastníků řízení ve věci

41. V doplnění žaloby ze dne 23. 1. 2018 žalobkyně doplnila námitky týkající se prekluze práva stanovit daň o odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 - 39, který dospěl k závěru, že v případě, kdy počala běžet prekluzivní doba před 1. 1. 2014, nemá na běh lhůty mezinárodní dožadání vliv. Daňová kontrola u žalobkyně byla zahájena dne 20. 8. 2012, kdy započala běžet nová tříletá lhůta dle § 148 odst. 3 daňového řádu, dne 21. 8. 2015 tak došlo k prekluzi práva na stanovení daně. Správce daně vydal dodatečný platební výměr dne 4. 11. 2015, k oznámení žalobkyni došlo dne 13. 11. 2015, tedy po uplynutí prekluzivní doby.
42. Žalovaný ve vyjádření ze dne 26. 6. 2018 k doplňujícím podáním žalobkyně uvedl, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009 dosud neuplynula a její konec nastane nejdříve dne 6. 4. 2021, neboť § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu se v tomto případě neuplatní s ohledem na existenci speciálního ustanovení k této obecné právní úpravě, a to § 38r odst. 2 ZDP, které má v souladu s § 4 daňového řádu aplikační přednost. Žalobkyní namítaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, vztahující se k důvodu stavění běhu lhůty pro stanovení daně zakotvenému v § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, tak na dané věci nic nemění. Provedení mezinárodního dožadání ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009 je z hlediska konce lhůty pro stanovení daně za toto zdaňovací období zcela irelevantní s ohledem na skutečnost, že nastane v souladu s § 38r odst. 2 ZDP současně s koncem lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2017 a odvíjí se výhradně od něho. Z hlediska běhu a konce lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009 tak může být významné pouze mezinárodní dožadání provedené ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2017. Jelikož však lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2017 (a tedy i za zdaňovací období roku 2009) uplyne nejdříve v roce 2021 a je tudíž evidentní, že lhůta dosud neuplynula, nepovažoval žalovaný za potřebné dále zkoumat, zda mezinárodní dožadání ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2017 bylo provedeno či nikoliv.

VI. Obsah spisového materiálu

43. Městský soud ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil následující pro věc podstatné skutečnosti:
44. Dne 30. 6. 2011 podala žalobkyně k Finančnímu úřadu ve Zlíně dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009. Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 11. 2015, č. j. 6903802/15/2004-52525-707801, byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 v částce 183 200 Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 518 176 Kč.
45. Z protokolu o zahájení daňové kontroly pod č. j. 150585/12/403930805046 bylo zjištěno, že dne 20. 8. 2012 byla u žalobkyně za zdaňovací období roku 2009 zahájena daňová kontrola podle § 87 daňového řádu, jejímž předmětem byla kontrola přijatých a vystavených faktur, kontrola výdajových pokladních dokladů a kontrola evidence a daňových odpisů hmotného majetku, zároveň tím bylo u žalobkyně zahájeno doměřovací řízení za předmětné zdaňovací období.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

46. Co se týče pronájmu (podnájmu) nebytových prostor od společnosti PROFI tuning, soud zjistil následující skutečnosti:
47. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 22. 3. 2013, č. j. 522597/13/3312-05401-803400, byla žalobkyně vyzvána k předložení dokladů a prokazování skutečností, neboť v průběhu daňové kontroly nebyly správci daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu prokázány skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně dle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Správce daně vyzval žalobkyni k prokázání skutečnosti, že náklady spojené s podnájmem nebytových prostor byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných výnosů, k předložení nájemní smlouvy, ke sdělení, kde se nebytové prostory nachází a jakým způsobem byly v roce 2009 žalobkyní využívány, k předložení skladové evidence vztahující se k zásobám skladovaným v pronajatých prostorách a k předložení dokladů souvisejících s provedením inventarizace.
48. Žalobkyně na výzvu reagovala dne 16. 5. 2013. Žalobkyně uvedla, že v pronajatých prostorách byly skladovány zejména druhotné obaly, strečové fólie, kartony, krabice, které sloužily k přepravě odpadu z výroby a dále v sáčcích zabalené výrobky do krabic a kartonů, neboť neměla vlastní dostatečné skladovací kapacity. Žalobkyně nevěděla, které osoby v pronajatých prostorách pracovaly, veškerou logistickou a evidenční činnost zde zajišťovala společnost PROFI tuning, která žalobkyni tajila, kde se skladovací objekt nachází. Až v průběhu jiného daňového řízení žalobkyně zjistila, že předmět nájmu byl v Hrobicích, ohledně něhož uzavřel nájemní smlouvu se společností PROFI tuning jeden ze spoluvlastníků, pan L. Č. Žalobkyně předložila skladovou kartu č. 5 – krabice krátké a kartu č. 10 – ruční streč, podle nichž v roce 2009 přijala na sklad 501 550 ks krabic v hodnotě 2 394 828 Kč, vydala 518 663 ks krabic v hodnotě 2 543 933,0702 Kč, přijala 9 000 ks streče v hodnotě 720 000 Kč a spotřebovala 5 540 ks streče v hodnotě 443 511,3440 Kč.
49. Z protokolu o výslechu svědka ze dne 21. 5. 2013, č. j. 964209/13/3312-05400-805046, bylo zjištěno, že byl vyslechnut svědek Petr Hýbl, v roce 2009 jednatel společnosti PROFI tuning. Svědek vypověděl, že společnost spolupracovala s žalobkyní v dopravě a obalovém materiálu, o skladování nevěděl. Svědek skladování potvrdil poté, co se ho správce daně dotázal na „*Smlouvu o pronájmu nebytového prostoru k účelu skladování*“ ze dne 1. 12. 2007 a faktury související s touto smlouvou. Poté svědek uvedl, že předmětem skladování byl obalový materiál a kartony, pronájem se uskutečnil v Hrobicích. Svědek vypověděl, že společnost PROFI tuning neměla svá vozidla do 3,5 t, logistiku zajišťovala formou zadávání přeprav, pro žalobkyni převážela obalový materiál, její produkci (*těstoviny - pozn. soudu*) a palety, více si nepamatoval. Svědek uvedl, že doprava byla zajišťována zahraničními dopravci ze Slovenska, vzpomněl si na společnost SODRESS. Svědek si nevzpomněl, od jakých dodavatelů se obalový materiál pro žalobkyni nakupoval. Přílohou protokolu jsou dvě smlouvy o pronájmu nebytového prostoru k účelu skladování, uzavřené mezi společností PROFI tuning jako pronajímatelem a žalobkyní jako nájemcem. Svědek nevysvětlil časový nesoulad v datu uzavření jednotlivých smluv a sdělil, že pro rok 2009 platila dříve uzavřená smlouva ze dne 1. 12. 2007, v níž není místo pronájmu uvedeno.
50. První smlouva z 1. 12. 2007 byla uzavřena na dobu neurčitou s předmětem nájmu „*nebytový prostor o celkové výměře 300 m²*“, nikterak blíže specifikovaným. Druhá smlouva z 30. 12. 2007 byla uzavřena na období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, s možností následujícího prodloužení na následující účetní období a předmětem nájmu „*nebytový prostor specifikovaný v článku I., situovaný v objektu o celkové výměře 300 m²*“. Článek I. této smlouvy stanoví, že pronajímatel je výlučným nájemcem mj. budovy čp. 1225 v části obce Valašské Klobouky,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

stojící na pozemku označeném jako bývalý objekt PAL, kdy součástí budovy jsou též zkolaudované nebytové prostory situované v přízemí jako skladovací prostory.

51. Z protokolu o výsledku svědka ze dne 13. 8. 2013, č. j. 1357400/13/3312-05400-805046, bylo zjištěno, že byl vyslechnut svědek L. Č., spolumajitel nebytových prostor, jež byly pronajaty společnosti PROFI tuning a následně podnajaty žalobkyni. Svědek uvedl, že společnost PROFI tuning pronajímala nemovitost za odměnu poskytnutou ve formě částečného dostavění objektu, jiným subjektům objekt v roce 2009 nepronajímala, nevěděl o podnájmu objektu žalobkyni a nevěděl, co zde bylo skladováno. Svědek na fotografiích objektu v Hrobicích označil prostory pronajímané společnosti PROFI tuning, které jsou částečně nadstřešeny, boční stěny nejsou vybudovány ani do poloviny celkové výšky, jedna stěna není vybudovaná vůbec, prostory jsou v nepořádku, vystaveny povětrnostním vlivům, psům a hlodavcům, částečně jsou zaplněny stavebním materiálem. Svědek uvedl, že objekt navštěvoval za společnost PROFI tuning pan Petr Hýbl.
52. Dne 30. 4. 2014 bylo správci daně doručeno sdělení žalobkyně, že pro rok 2009 byla uzavřena pouze jedna nájemní smlouva, kdy si při jejím podpisu smluvní strany neuvědomily, že neuvedením místa pronájmu by smlouva mohla být neplatná.
53. Z odpovědi Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 4. 7. 2014, č. j. 4468013/14/2004-00600-105712, v reakci na dožádání správce daně, bylo zjištěno, že též jiný daňový subjekt deklaroval, že mu společnost PROFI tuning poskytovala v roce 2009 stejné služby jako žalobkyni (pronájem nebytových prostor v Hrobicích, služby autodopravy a prodej krabic). Tento jiný daňový subjekt si od společnosti pronajal nebytové prostory o výměře 200 m² a též svědci Petr Hýbl a L. Č. potvrdili, že se pronájem nebytových prostor uskutečnil.
54. Při jednání konaném dne 17. 3. 2014, o kterém byl sepsán protokol pod č. j. 523784/14/3312-05400-805046, správce daně požádal jednatelku žalobkyně, paní Janu Vojáčkovou, o vysvětlení opakovaného mínusového stavu na účtu č. 211001 – Pokladna a současně o předložení dokladu č. ID 9018 ze dne 30. 6. 2009, na základě kterého byl proveden vklad do pokladny ve výši 1 773 860,01 Kč a dokladu ze dne 31. 12. 2009 (bez uvedení čísla), na základě kterého byl zaúčtován vklad do pokladny ve výši 2 050 000 Kč. Doklady nebyly správci daně předloženy. Žalobkyně dne 30. 4. 2014 sdělila, že o předmětných vkladech bylo účtováno jako o závazku k jednatelce žalobkyně na účtu 365. Při jednání konaném dne 11. 4. 2014 navíc správce daně požádal o vysvětlení, proč i v případech, kdy pokladna vykazuje mínusový stav, jsou účtovány převody z pokladny na účet žalobkyně u peněžního ústavu.
55. Dne 30. 4. 2014 žalobkyně sdělila, že hotovost se vybírala buď z účtu, nebo byla poskytnuta paní Janou Vojáčkovou z jejích vlastních zdrojů, což bylo jednorázově proúčtováno jako závazek vůči její osobě na účtu 365 ve výši 2 050 000 Kč dokladem ID 9048 a jeho zůstatek k 31. 12. 2009 činil 2 367 160,08 Kč. Žalobkyně uvedla, že úhrady závazků byly prováděny dle požadavku dodavatele v hotovosti, v den uvedený na pokladním dokladu, v sídle žalobkyně ve Slušovicích nebo na ujednaném místě, platby za žalobkyni prováděli pan David Vojáček, paní Jitka Peťovská, případně sekretářka, za společnost PROFI tuning finanční prostředky přijímal pan Petr Hýbl.
56. Ze správního spisu bylo dále zjištěno, že správce daně obdržel dne 5. 10. 2011 a 23. 4. 2014 několik informací a podnětů ze strany Policie ČR. Policie informovala správce daně, že u pana Petra Hýbla, jednatele společnosti PROFI tuning, provádí prověřování ve věci podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně. Policie sdělila, že podle zajištěných účetních dokladů vystupuje žalobkyně jako odběratel společnosti PROFI tuning, kdy se

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

převážná část dokladů vztahuje k pronájmu nebytových prostor, vyúčtováním dopravy a dodávkám krabic. Policie sdělila, že z vyhodnocených materiálů nevyplývají pro společnost PROFI tuning žádné nákupy zboží či služeb, z čehož plyne podezření, že předměty fakturace vůbec neproběhly. Dále uvedla, že podezřelá je též skutečnost, že pan Petr Hýbl za společnost PROFI tuning vystavoval na stejná plnění faktury i jiným dodavatelům, přičemž datum uskutečnění plnění, datum splatnosti a datum vystavení faktur jsou totožné. Při domovní prohlídce u pana Petra Hýbla byla nalezena razítka, mj. společnosti slovenských firem, např. SODRESS a.s., HK speed s.r.o., CORREKT s.r.o. a ISIAH s.r.o. Jiný daňový subjekt pak policii doznal, že do svého účetnictví nechal zavést celkem 13 fiktivních faktur vystavených společnostmi PROFI tuning. Policie dále správci daně dne 8. 4. 2015 sdělila, že provádí vyšetřování zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) trestního zákoníku, z něhož jsou obviněni paní Jana Vojáčková a pan Petr Hýbl.

57. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 10. 2015, č. j. 1681650/15ú3312-60563-805046 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), bylo zjištěno, že správce daně na str. 15 až 19 provedl hodnocení důkazů.
58. Co se týče obalového materiálu poskytnutého od dodavatele PROFI tuning, soud zjistil kromě již shora uvedeného následující skutečnosti:
59. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 22. 3. 2013 byla žalobkyně vyzvána k prokázání skutečnosti, že náklady vynaložené na obalový materiál pořízený od dodavatele PROFI tuning sloužily jako náklad na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
60. Žalobkyně dne 16. 5. 2013 k výzvě uvedla, že krabice sloužily k přepravě odpadů z výroby, k balení kartonů, k prokládání mezer mezi paletami u vozidel vykonávajících přepravu a k běžné činnosti. Žalobkyně předložila fotografie upotřebení obalů, které nejsou datovány, je na nich rozestavěná stavba bez bočních stěn, kolem stavby je umístěno větší množství automobilů a stavební materiál, ale není na nich zobrazen uskladněný obalový materiál.
61. Dne 21. 5. 2013 svědek Petr Hýbl uvedl, že krabice byly nakupovány v rámci spolupráce se Slovenskem, nebyly rozdělávány, na konkrétní dodavatele si nepamatuje, ale ve věci spolupráce se slovenskými společnostmi jednal s panem Jozefem Hucovci.
62. Správce daně zaslal žádost o spolupráci slovenskému správci daně, který odpověděl dne 3. 1. 2014. Svědecká výpověď pana Jozefa Hucovci, jednatele několika slovenských společností, se konala dne 24. 10. 2013 a byl o ní sepsán protokol č. j. 9614401/5/4795009/2013/Lon. Svědek vypověděl, že za své společnosti ISIAH s.r.o., CORREKT s.r.o., HK speed s.r.o., ani SODRESS a.s., s panem Petrem Hýblem nejednal, společnost SODRESS navíc od roku 2003 nevykonává podnikatelskou činnost. Svědek uvedl, že žalobkyni nezná, nikdy o ní neslyšel a neví, jakou činnost vykonává.
63. Dne 30. 4. 2014 žalobkyně správci daně sdělila, že v průběhu roku byla spotřeba obalového materiálu (kartony, proložky, ovinovací fólie, pásy aj.) účtována po paletách, resp. celých baleních, evidence byla řádně vedena a správci daně předložena v průběhu osobních návštěv. Dne 20. 1. 2015 byla žalobkyně správcem daně výzvou č. j. 173081/15/3312-60563-805046, vyzvána, aby doložila doklady a písemnosti prokazující skutečnost, že byla řádně prováděna inventarizace zásob, zejména inventurní soupisy, ve kterých jsou uvedeny záznamy o provedení fyzické inventury jednotlivých druhů zásob, obsahující podpisy odpovědných

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

osob, dále písemnosti, ve kterých je zaznamenáno porovnání skutečného stavu zásob se stavem zaznamenaném v účetnictví a vypořádání inventarizačních rozdílů k 31. 12. 2009.

64. Ze zprávy o daňové kontrole bylo zjištěno, že správce daně na str. 30 až 34 provedl hodnocení důkazů.
65. Co se týče dopravy zajištěné dodavatelem PROFI tuning, soud zjistil kromě již shora uvedeného následující skutečnosti:
66. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 22. 3. 2013 byla žalobkyně vyzvána k prokázání skutečnosti, že náklady vynaložené na dopravu dle předložených faktur sloužily na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných výnosů a ke sdělení, kdo za žalobkyni sjednal a kdo v této záležitosti jednal za společnost PROFI tuning.
67. Žalobkyně dne 16. 5. 2013 k výzvě správce daně uvedla, že náklady vynaložené na dopravu sloužily na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných výnosů, kdy důkazem je dosažený obrat za podnikatelskou činnost žalobkyně v kontrolovaném období a jednotlivá přiznání k dani z přidané hodnoty roku 2009. Uvedla, že doprava za žalobkyni byla sjednána nejčastěji prokuristou, výjimečně jednatelem, a za společnost PROFI tuning jednal výhradně pan Petr Hýbl.
68. Dne 21. 5. 2013 svědek Petr Hýbl uvedl, že společnost PROFI tuning nevlastnila vozidla do 3,5 tuny, přepravu zajišťovala subdodavatelsky, nejčastěji slovenskými dopravci, již si nepamatuje na jejich názvy, kromě jedné – společnosti SODRESS, za niž jednal pan Jozef Hucovi.
69. Písemností ze dne 30. 4. 2014 žalobkyně správci daně sdělila, že přepravu zajišťovala společnost PROFI tuning, žalobkyně nezjišťovala, zda to společnost prováděla sama či prostřednictvím třetích stran. Ze slovenských přepravců prováděl přepravu pro žalobkyni v roce 2009 dále pan M. T., jakož i další společnosti, které jsou uvedeny v účetnictví žalobkyně.
70. Dne 26. 11. 2014 prověřoval správce daně při ústním jednání se žalobkyní, jakým způsobem byla v rozsahu jednoho měsíce (leden 2009) vedena písemnost „Přehled jízd od autodopravce 2009“ ve vztahu k vystaveným fakturám a hmotnosti převáženého zboží. Správce daně zjistil, že v mnoha případech nelze k evidovaným jízdám přiřadit vystavenou fakturu, taktéž objem přepravovaného zboží byl většinou nad 3,5 tuny. Pokud by deklarovanou přepravu skutečně provedla společnost PROFI tuning, musela by např. ve dnech 20. 1. 2009 a 28. 1. 2009 provést jízdu jedním směrem třemi až čtyřmi auty. Smlouva o přepravě nebyla předložena. Žalobkyně vlastnila v kontrolovaném období vozidlo RZ X s nosností nad 12 tun a také si objednávala dopravu od jiných společností, které zajišťují přepravu nákladními automobily o nosnosti nad 12 tun. Společnost PROFI tuning nevlastnila auta s nosností nad 3,5 tuny. Při kontrole evidence dopravy nebyly dohledány faktury k jízdám ve dnech 9. 1. 2009 na trase Milk-Agro dopravce PROFI tuning a 23. 1. 2009 na trase Quanto Praha stejného dopravce.
71. Z písemnosti „Přehled jízd od autodopravce 2009“ vyplývá, že společnost PROFI tuning měla zajišťovat autodopravu převážně pro slovenskou obchodní společnost LABAŠ, s.r.o., sídlem Textilná 1, Košice (dále jen „LABAŠ“). Na mezinárodní dožádání provedl slovenský správce daně dne 17. 7. 2014 výslech svědka J. K., vedoucího oddělení příjmu zboží společnosti LABAŠ. Svědek uvedl, že dopravu pro společnost LABAŠ zajišťovala společnost žalobkyně, nevěděl, kdo dopravu pro žalobkyni realizoval, společnost LABAŠ neviduje na

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

svých příjemkách a dodacích listech dopravce zboží. Svědek uvedl, že společnost LABAŠ potvrzovala zahraničním dodavatelům CMR doklady, avšak nemá žádné k dispozici, neboť dopravu nezajišťovala. Uvedl, že nákup od žalobkyně byl z 90 % zajišťován kamionovou dopravou, tj. objem nakupovaného zboží přesahoval 3,5 tuny, při menší dodávce zboží do 3,5 tun mohla být doprava zajištěna menšími automobily, dopravu zajišťovali čeští i slovenští řidiči. K dotazu zástupce žalobkyně uvedl, že mají též případy, kdy je zboží přepravováno i více dodávkovými automobily najednou, zda tomu tak bylo též u žalobkyně v roce 2009, si ale nevzpomněl.

72. Z odpovědi Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 4. 7. 2014, č. j. 4468013/14/2004-00600-105712, na dožádání správce daně bylo zjištěno, že jiný daňový subjekt místně příslušný tomuto správci daně deklaruje, že mu společnost PROFI tuning poskytovala v roce 2009 stejné služby jako žalobkyni. Jednalo se o pronájem nebytových prostor v Hrobcích, služby autodopravy a prodej krabic, kdy přeprava měla být pro tuto jinou společnost zajištěna stejným způsobem jako pro žalobkyni.
73. Ze zprávy o daňové kontrole bylo zjištěno, že správce daně na str. 45 až 52 provedl hodnocení důkazů.
74. Z protokolu ze dne 8. 7. 2015, č. j. 894923/15/3312-60563-805046, bylo zjištěno, že téhož dne byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění dle § 88 daňového řádu. Dne 14. 9. 2015 zaslala žalobkyně návrh na doplnění důkazních prostředků, a to výslech osoby oprávněné jednat za společnost BILLA, spol. s r. o., výslech osoby oprávněné jednat za společnost SPAR Česká obchodní společnost s.r.o. „v likvidaci“, výslech osoby oprávněné jednat za společnost MT Moravia Trade, spol. s r. o. v likvidaci, výslech R. Š., P. V., M. K., M. K. a D. H. Správce daně dožádal provedení výslechu paní D. H. u místně příslušného správce daně a dne 2. 10. 2015 provedl výslech P. V., M. K. a Ing. Z. V. za společnost MT Moravia Trade, spol. s r. o. v likvidaci, ostatní svědci se nedostavili. Za společnost BILLA, spol. s r. o. správce daně nikoho nepředvolal, neboť v průběhu daňové kontroly u žalobkyně za zdaňovací období roku 2007 a 2008 bylo zjištěno, že v evidenci této společnosti nejsou žádné informace o jménu řidiče, zboží v centrálním skladu v Modleticích přejímá od žalobkyně tak, že zásilka projede přes EAN kódy – celé kartony a zkontroluje se zadanou objednávkou. Na základě uvedených zjištění správce daně vyhodnotil, že svědeckou výpověď osoby oprávněné jednat za společnost BILLA, spol. s r. o. provádět nebude, neboť její provádění je nadbytečné, což žalobkyni sdělil ve vyznění o způsobu vyřízení její stížnosti dle § 261 daňového řádu ze dne 20. 10. 2015. Dodatečný platební výměr byl vydán dne 4. 11. 2015, za jehož odůvodnění se ve smyslu § 147 odst. 3 daňového řádu považuje zpráva o daňové kontrole.
75. Dne 10. 12. 2015 podala žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Žalobkyně v odvolání namítala, že správce daně, který dodatečně stanovil žalobkyni daň, je odlišný od správce daně, který prováděl daňovou kontrolu, že postupoval procesně nesprávně, neboť neměl zahajovat daňovou kontrolu, a že nevyhodnotil důkazní prostředky správně. V doplnění odvolání ze dne 29. 3. 2016 žalobkyně namítala porušení jejích práv, neboť správce daně neprovedl výslech svědka R. Š., který byl kontaktní, a jehož výslech mohl prokázat oprávněnost nákladů.
76. Odvolací orgán vyzval správce daně písemností ze dne 18. 5. 2016, č. j. 22719/16/5200-11431-706871, k doplnění podkladů k odvolání ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu, v rozsahu provedení svědecké výpovědi pana R. Š. Z protokolu o výslechu svědka ze dne 6. 9. 2016, č.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

j. 1676825/16/3301-61562-704002, bylo zjištěno, že byl předveden svědek R. Š. za asistence Policie ČR. Svědek uvedl, že za společnost PROFI tuning vezl v létě 2009 asi čtyřikrát zboží do Prahy, práci mu nabídl člověk, který se představil jako pan Hýbl, jednalo se o ústní dohodu s příslibem práce na hlavní pracovní poměr na pozici řidiče, žádnou odměnu nedostal, nikdy nevlastnil živnostenský list, jinou přepravu neprováděl, neznal spojení mezi panem Hýblem a společností PROFI tuning, nemá žádné doklady o přepravě, zboží nenakládal, naložená dodávka byla přistavena s adresou v navigaci, jednalo se o bílou dodávku, předání vozila bylo pokaždé jinde, listiny ke zboží byly v autě, ve skladu zboží převzali, osoby nezná, vykládka zboží proběhla ve velkoskladu u Prahy (nějaký řetězec), ořazené papíry přivezl zpátky a předal při vracení auta.

77. V doplnění odvolání ze dne 27. 12. 2016 žalobkyně doplnila odvolací námitku ohledně nesprávného postupu správce daně, který měl žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Dokumentem ze dne 4. 10. 2016, č. j. 43551/16/5200-11431-706871, byla žalobkyně seznámena před vydáním napadeného rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a zároveň vyzvána, k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení. Ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 9. 11. 2016 žalobkyně navrhla opakovaný výslech svědka Petra Hýbla za účelem vyjasnění vztahu mezi společností PROFI tuning (případně panem Petrem Hýblem) a svědkem R. Š., a požádala o uplatnění daňové ztráty v maximální možné částce, jakou umožňuje ZDP. Dne 1. 12. 2016 doplnil správce daně k výzvě žalovaného spisový materiál o rekapitulaci uplatnění veškerých vyměřených ztrát od počátku činnosti žalobkyně. Dokumentem ze dne 13. 2. 2017, č. j. 6962/17/5200-11431-706871, byla žalobkyně seznámena před vydáním napadeného rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a zároveň vyzvána, k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení. Dne 21. 4. 2017 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, jež nabylo právní moci dne 27. 4. 2017.

VII. První posouzení věci Městským soudem v Praze

78. Městský soud rozsudkem ze dne 19. 1. 2022, č. j. 9Af 27/2017 - 70, žalobu zamítl jako nedůvodnou (dále jen „první rozsudek“), když nepřisvědčil žádnému žalobnímu argumentu a rozhodnutí žalovaného shledal přezkoumatelným i zákonným. V odůvodnění prvního rozsudku nejprve městský soud popsal dosavadní průběh řízení ve věci a podání účastníků. Následně shrnul zásadní skutečnosti týkající se sporných přijatých plnění, jejichž předmětem byl podnájem nebytových prostor, obalový materiál a přepravní služby, a poté vypořádal žalobní námitky.
79. Nejprve se městský soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí z důvodu nevypořádání jednotlivých odvolacích námitek. Shledal přitom, že žalobkyně namítanou nepřezkoumatelnost v podstatě spojuje s nezákonností rozhodnutí, když namítá jednak opomenutí jejích námitek, avšak zároveň s jejich vypořádáním ze strany žalovaného nesouhlasí či polemizuje. Městský soud proto s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu připomněl, že neztotožnění se skutkovými a právními závěry správního orgánu není důvodem způsobujícím nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Zároveň zdůraznil, že povinnost řádným a přezkoumatelným způsobem zdůvodnit rozhodnutí neznamená reagovat podrobně na každý dílčí argument v případě, kdy

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

rozhodnutí správních orgánů obou stupňů ve svém celku logicky a rozumně odůvodňují jejich závěry.

80. Městský soud neshledal žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů ani v souvislosti s nevypořádáním námitky ohledně irelevance neplatnosti nájemní smlouvy. Ztotožnil se totiž s názorem žalovaného, že neplatnost smlouvy o podnájmu neměla zásadní význam pro závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní, neboť k tomu dospěly orgány finanční správy na základě jiných zjištěných skutečností. Neplatnost nájemní smlouvy byla tedy pro věc irelevantní podle obou účastníků.
81. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, jelikož se nezabýval odvolací námitkou týkající se absence úvahy ohledně nezaslání výzvy správcem daně žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení. Ani této námitce však městský soud nepřisvědčil, neboť shledal, že touto odvolací námitkou se žalovaný obsírně ve svém rozhodnutí zabýval.
82. Konečně městský soud neshledal důvodnou ani námitku nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí v souvislosti s opomenutím odvolací námitky, že v případě společnosti PROFI tuning se nejednalo o podvodnou společnost. Uvedenou námitkou se totiž žalovaný ve svém rozhodnutí taktéž zabýval a konkrétně uvedl, že ze spisového materiálu nikterak nevyplývá, že by správce daně klasifikoval řešené obchodní případy jako podvodné jednání.
83. Městský soud také nepřisvědčil žalobkyni ohledně namítaného nesprávného procesního postupu, jehož se měli dopustit správce daně a žalovaný, když neprovedli výsledky všech navržených svědků. Tento nesprávný postup žalovaný podle žalobkyně ve svém rozhodnutí nijak neodůvodnil, neboť příslušnou odvolací námitku opomenul a vyjádřil se pouze k návrhu na opakovaný výsledek Petra Hýbla (v dotčeném období jednatel společnosti PROFI tuning), jenž shledal nadbytečným. Městský soud z daňového spisu zjistil, že v rámci odvolacího řízení žalobkyně konkrétně navrhovala jen provedení opakovaného výslechu Petra Hýbla a R. Š. Při doplňování podkladů k odvolání byl pak výsledek svědka R. Š. správcem daně proveden, přičemž jeho hodnocení žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl. Jiné konkrétní návrhy na výsledky svědků žalobkyně u žalovaného nevznesla, a proto se městský soud ztotožnil s jeho vyjádřením, že mu nelze klást k tíži, že nevyhověl návrhům žalobkyně, které v odvolacím řízení vůbec nebyly učiněny.
84. Dále se městský soud zabýval námitkou uplynutí lhůty pro stanovení daně, přičemž nejprve pro přehlednost shrnul související právní úpravu. Poté připomněl, že žalobkyni byla za zdaňovací období roku 2009 stanovena daňová ztráta z příjmů právnických osob, a to konkrétně dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 8. 2011, kterým jí byla doměřena daňová ztráta ve výši 518 176 Kč a dodatečně zrušena daň ve výši 102 600 Kč. Podle § 34 odst. 1 ZDP byla žalobkyně oprávněna stanovenou daňovou ztrátou odečíst od základu daně nejdéle v pěti následujících zdaňovacích obdobích. S ohledem na to se na běh, resp. konec lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009 uplatnil § 38 odst. 2 ZDP, podle něhož měla lhůta pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období (a také let 2010 až 2013) uplynout současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2014.
85. Dále k tomu městský soud uvedl, že daňová ztráta byla žalobkyni stanovena také za zdaňovací období roku 2012. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2012 (a také let 2013 až 2016) tedy měla v případě žalobkyně v souladu s § 38 odst. 2 ZDP uplynout současně se lhůtou za zdaňovací období roku 2017. Jelikož lhůta pro stanovení daně za

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

zdaňovací období roku 2009 měla uplynout současně se lhůtou za zdaňovací období roku 2014, přičemž ta měla uplynout současně se lhůtou za zdaňovací období roku 2017, tak i konec lhůty za zdaňovací období roku 2009 měl nastat současně s koncem lhůty za zdaňovací období roku 2017. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2017 přitom měla uplynout nejdříve dne 6. 4. 2021. Dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2009 ze dne 4. 11. 2015 ve spojení s rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 4. 2017 nabyl právní moci již dne 27. 4. 2017, a proto byla v řešeném případě lhůta pro stanovení daně dodržena.

86. Následně městský soud uvedl, že neshledal opodstatněným návrh žalobkyně na předložení návrhu na zrušení ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu Ústavnímu soudu, neboť se předmětné ustanovení v řešeném případě vůbec neaplikovalo. Obsahuje totiž obecnou právní úpravu, před níž má aplikační přednost speciální právní úprava zakotvená v § 38r odst. 2 ZDP.
87. Městský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně ohledně nesprávného právního posouzení otázky rozložení důkazního břemene. V souvislosti s uvedenou námitkou městský soud zdůraznil, že rozhodující pro daňové řízení je vždy faktická stránka věci. Proto důkazní prostředky v podobě dokladů lze akceptovat jen tehdy, je-li nesporné, že posuzované plnění bylo uskutečněno tak, jak je v těchto dokladech deklarováno. Je na daňovém subjektu, aby si ve svém vlastním zájmu zajistil i jiné důkazní prostředky, kterými bude schopen prokázat svá tvrzení. Podle městského soudu pochybnosti, jež vedly k zahájení daňové kontroly a následnému stanovení daně, vznikly správci daně zcela opodstatněně. Při daňové kontrole přitom správce daně a následně ani žalovaný nedospěli k závěru, že se v posuzovaném případě jednalo o podvod, ani že společnost PROFI tuning je podvodnou společností. Proto žalobkyni zmiňovaná judikatura týkající se podvodu na DPH není pro její případ přílehlavá.
88. Jako nedůvodnou shledal městský soud také námitku, že správce daně i žalovaný nesprávně vyhodnotili provedené důkazní prostředky, což je vedlo k nesprávným skutkovým zjištěním. Městský soud shledal, že orgány finanční správy postupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, kdy tyto hodnotily logicky a uceleně, a to jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti. V hodnocení jednotlivých důkazních prostředků městský soud neshledal žádné pochybení a zcela se s ním ztotožnil.
89. Dále se městský soud zabýval i namítanou nezákonností použití důkazních prostředků poskytnutých správci daně Policií ČR. K tomu uvedl, že obecně není nezákonné použít jako důkaz informace získané od Policie ČR a naopak se nejedná o nikterak výjimečnou záležitost. Podstatné je, aby správce daně získal příslušné informace zákonným způsobem, přičemž mu je umožňuje vyžadovat § 57 odst. 1 DŘ. V uvedeném případě městský soud neshledal v získání příslušných informací žádné pochybení. Navíc získané informace nebyly pro stanovení daně zcela zásadní, neboť správce daně i žalovaný provedli ve věci vlastní šetření a dokazování, přičemž informace od Policie ČR pouze potvrdily jejich zjištění. Příslušná žalobní námitka proto byla shledána rovněž nedůvodnou.
90. Žalobkyně také namítla, že správce daně postupoval v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu, jelikož ji před zahájením daňové kontroly nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení. Ani tuto námitku však městský soud neshledal důvodnou, přičemž odkázal na její vypořádání provedené žalovaným v jeho rozhodnutí.
91. K námitce nesprávného započtení daňové ztráty ve výši 3 959 513 Kč stanovené za zdaňovací období roku 2006 městský soud uvedl, že žalobkyně byla žalovaným dopředu vyrozuměna, že pro zdaňovací období roku 2009 je možné započíst pouze dosud neuplatněnou částku ve

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

výši 3 277 628 Kč. Částka ve výši 681 885 Kč totiž byla již dříve započítána pro zdaňovací období roku 2010. Důvodem změny dodatečného platebního výměru ze dne 4. 11. 2015 tedy nebylo neuznání daňové ztráty za zdaňovací období let 2007 a 2008.

92. Městský soud se rovněž ztotožnil s žalovaným, že nebyly dány důvody pro přerušení řízení podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. Rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ve věcech sp. zn. 65 Af 22/2017 a 65 Af 23/2017 totiž nemohly mít na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí žádný vliv.

VIII. Kasační stížnost žalobkyně a její posouzení Nejvyšším správním soudem

93. První rozsudek městského soudu byl ke kasační stížnosti žalobkyně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2023, č. j. 4 Afs 79/2022 - 75 (dále též „první zrušující rozsudek NSS“).
94. Nejvyšší správní soud předně přezkoumal, zda k posuzovanému stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 2009 vůbec došlo ve lhůtě pro stanovení daně, o čemž bylo mezi účastníky sporu. Podle Nejvyššího správního soudu „*V uvedeném případě se jedná o daň z příjmů za zdaňovací období roku 2009, a proto se v souladu s § 264 odst. 4 DR (účinný od 1. 1. 2011) na určení počátku běhu lhůty pro stanovení daně uplatní § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), podle nějž připadl na den 31. 12. 2009. Konec lhůty pak měl nastat nejdříve dne 31. 12. 2012. Předmětná lhůta tedy nemohla uplynout před 1. 1. 2011, přičemž od tohoto data se na její běh uplatní ustanovení DR.*“
95. Ze správního spisu Nejvyšší správní soud ve vztahu k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2009 ověřil, že 30. 6. 2010 podala žalobkyně daňové přiznání, na základě kterého jí byla správce daně (tehdy Finančním úřadem ve Vsetíně) konkludentně vyměřena daň ve výši 102 600 Kč. Dne 30. 6. 2011 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání, ve kterém vykážala daňovou ztrátu ve výši 518 176 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 8. 2011 správce daně vykázanou daňovou ztrátu žalobkyni konkludentně doměřil, přičemž zároveň zrušil původně vyměřenou daň. Dne 20. 8. 2012 došlo k zahájení daňové kontroly, která byla ukončena dne 21. 10. 2015. Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 11. 2015 správce daně rozhodl o zrušení stanovené (doměřené) daňové ztráty ve výši 518 176 Kč a o doměření daně ve výši 183 200 Kč. Rozhodnutím o odvolání ze dne 21. 4. 2017 žalovaný rozhodl o změně dodatečného platebního výměru ze dne 4. 11. 2015, přičemž žalobkyni byla doměřena daň ve výši 319 600 Kč. Odvoláním napadený dodatečný platební výměr i rozhodnutí o odvolání nabyly právní moci dne 27. 4. 2017.
96. Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že „*není vůbec rozhodné, že předmětná daňová ztráta nebyla stěžovatelce vyměřena, ale doměřena, nýbrž zásadní je, že se tak stalo pravomocně rozhodnutím správce daně. Tehdejší právní úprava, jež byla obsažena v ZDP a v ZSDP, používala termín vyměření daně ve stejném smyslu jako ta současná v ZDP a DR používá termín stanovení daně. To znamená, že v předchozí právní úpravě termín vyměření daně zahrnoval vyměření i doměření daně (tehdy také někdy označováno jako dodatečné vyměření nebo dodatečné stanovení). To je nade všechnu pochybnost zřejmé například z ustanovení § 47 ZSDP, jež nese název Lhůty pro vyměření. Zmíněné ustanovení ve svém názvu obsahuje sice pouze termín vyměření, nicméně podle svého obsahu se vztahuje na vyměření i doměření daně. Navíc i doměřenou daňovou ztrátu bylo možné za tehdejší právní úpravy uplatňovat jako odčitatelnou položku v následujících pěti zdaňovacích obdobích, a proto se i jí muselo týkat předmětné*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

prodloužení lhůty pro stanovení daně. Logickým výkladem proto nelze dospět k jinému závěru, než že se tehdejší ustanovení § 34 odst. 1 i § 38r odst. 2 ZDP vztahovala i na doměřené daňové ztráty.

97. *Dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 8. 2011 byla stěžovatelce za zdaňovací období roku 2009 pravomocně doměřena, tj. stanovena daňová ztráta. Tato skutečnost vyvolala účinky prodloužení lhůty pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období ve smyslu § 38r odst. 2 ZDP, přičemž ta měla proto skončit současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období 2014, tj. nejdříve dne 1. 4. 2018. Tvzení stěžovatelky, že rozhodnutí (dodatečný platební výměr) o doměření daňové ztráty bylo zrušeno a nemohlo účinky prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 38r odst. 2 ZDP vyvolat, se nezakládá na pravdě. Předně pokud správce daně vydá dodatečný platební výměr, nedochází ke zrušení předchozího platebního či dodatečného platebního výměru, nýbrž pouze ke změně daňové povinnosti. Pokud pak byla jednou za zdaňovací období daňovému subjektu pravomocně stanovena (vyměřením či doměření) daňová ztráta, kterou si mohl uplatnit, automaticky dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 38r odst. 2 ZDP. To, že v případě stěžovatelky následně (po cca 5 a půl letech) došlo ke zrušení původně stanovené daňové ztráty, na předmětném prodloužení lhůty pro stanovení daně nic nemění. Opačný přístup by byl v rozporu se smyslem předmětného prodloužení.“*
98. Nejvyšší správní soud dal žalobkyni za pravdu, že při určení konce lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období 2009 postupoval městský soud nesprávně, když připustil tzv. řetězení lhůt v důsledku další daňové ztráty stanovené v období (2012), v němž mohla být odečtena původní ztráta. To jej dovedlo k nesprávnému závěru, že konec lhůty za zdaňovací období roku 2009 nastane současně s koncem lhůty za zdaňovací období roku 2017. Žalobkyně v kasační stížnosti zcela přílehavě odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, jenž uvedený postup zapovídá, přičemž závěry v něm uvedené Nejvyšší správní soud nadále zastává (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019-70).
99. Nejvyšší správní soud uzavřel, že žalobkyni byla „za zdaňovací období roku 2009 pravomocně stanovena daňová ztráta, a proto měl v souladu s § 38r odst. 2 ZDP konec lhůty za dané zdaňovací období nastat současně s (neřetězeným) koncem lhůty za zdaňovací období roku 2014, tj. nejdříve dne 1. 4. 2018. Již z toho je patrné, že k nyní posuzovanému stanovení daně došlo včas, neboť rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 27. 4. 2017.“
100. Jelikož v projednávané věci došlo k posuzovanému stanovení daně jednoznačně včas, není dle závěrů Nejvyššího správního soudu pro případ žalobkyně relevantní budoucí zodpovězení otázky rozšířeným senátem v rámci řízení sp. zn. 9 Afs 95/2021, a sice zda se objektivní desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně počínající běžet před 1. 1. 2011 staví podle § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) i z důvodu soudního řízení správního zahájeného až po 1. 1. 2011. Nejvyšší správní soud závěrem poznamenal, že úkony provedené během daňové kontroly, jež jsou podřaditelné pod § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, se v případě žalobkyně v souvislosti s délkou lhůty pro stanovení daně neměly uplatnit nikoli z důvodu, že předmětné ustanovení obsahuje obecnou právní úpravu k aplikovanému § 38r odst. 2 ZDP, nýbrž z důvodu, že příslušné úkony nemohly již další odklad konce lhůty (po jejím přerušení v souvislosti se zahájením daňové kontroly) zapříčinit. Nejvyšší správní soud tedy považoval kasační argumentaci žalobkyně ohledně lhůty pro stanovení daně za částečně relevantní, avšak s ohledem na včasné stanovení daně ji neshledal ke zrušení napadeného prvního rozsudku městského soudu dostatečnou.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

101. Nejvyšší správní soud se dále zabýval žalobkyní namítanou nepřezkoumatelností napadeného prvního rozsudku ve vztahu k otázce rozložení, resp. unesení důkazního břemene. Uvedl, že *„z napadeného rozsudku je zřejmé, jaké stanovisko ke sporné otázce rozložení a unesení důkazního břemene městský soud zaujal, což je pro danou věc zásadní.“* Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku v souvislosti s vypořádáním žalobní argumentace týkající se poskytnutí informací správci daně od Policie ČR, když z jejího vypořádání je zřejmé, že městský soud neshledal v předání a použití příslušných informací žádnou právní vadu, z čehož plyne, že současně v tom neshledal žádné porušení práv žalobkyně ani zásad dokazování. Městský soud zároveň výslovně reagoval na argumentaci ohledně postavení osoby poskytující výpověď Policii ČR s tím, že její postavení není vzhledem k okolnostem případu podstatné.
102. K námitce, že se městský soud nevyjádřil k procesní vadě daňového řízení, jež žalobkyně spatřovala v neprovedení všech svědeckých výpovědí navržených v průběhu daňového řízení za situace, kdy orgány finanční správy zároveň tvrdily, že neunesla důkazní břemeno, a že městský soud ani nereagoval na argumentaci proti závěru o nadbytečnosti opakovaného výsledku svědka Petra Hýbla, Nejvyšší správní soud shledal, že se městský soud vypořádal s příslušnou žalobní námitkou přiměřeně tomu, jak ji žalobkyně podala v žalobě a námitce nepřezkoumatelnosti nepřisvědčil. Vyjasnil mezi účastníky hlavní spornou otázku, tj. zda byly výsledky všech svědků navrženy i v odvolacím řízení, přičemž správně dospěl k závěru, že tomu tak nebylo. Nejvyšší správní soud ověřil, že žalobkyně v odvolacím řízení, resp. v doplnění odvolání ze dne 29. 3. 2016 aktivně trvala pouze na výsledku svědka R. Š., jehož původní nevyslechnutí správcem daně výslovně považovala za porušení svých práv, přičemž žalovaný tento výsledek nechal dodatečně provést. Dále pak v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení výslovně iniciovala pouze opakovaný výsledek Petra Hýbla. Žalovaný se s tímto návrhem, resp. odvolací námitkou vypořádal v odstavci 78 napadeného rozhodnutí, kde srozumitelně odůvodnil, proč považoval výsledek tohoto svědka za nadbytečný. Městský soud se se závěrem o nadbytečnosti opakovaného výsledku svědka Petra Hýbla ztotožnil.
103. Nejvyšší správní soud následně konstatoval, že není vadou řízení, pokud orgány finanční správy dospěly k závěru, že žalobkyně v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno, aniž by provedly všechny navržené důkazní prostředky. Je obecně slučitelné, aby orgány finanční správy v řízení neprovedly určité důkazní prostředky navržené daňovým subjektem a zároveň ve výsledku dospěly k závěru, že tento daňový subjekt v průběhu daňového řízení neunesl důkazní břemeno. *„Neprovedení každého jednoho důkazního návrhu však musí být náležitě odůvodněno (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 2067/14), což se podle Nejvyššího správního soudu stalo. Konkrétně žalovaný se ke dvěma důkazním návrhům vzneseným v odvolacím řízení postavil tak, že jeden nechal dodatečně provést (výsledek R. Š.) a druhý neprovedl se srozumitelným vysvětlením o jeho nadbytečnosti (opakovaný výsledek Petra Hýbla).“* Nejvyšší správní soud upozornil, že *„každý subjekt si má střežit svá práva a jejich porušení včas, výslovně a srozumitelně namítat přímo u orgánu přezkoumávajícího předchozí rozhodnutí a řízení. Z hlediska přezkoumatelnosti lze obecně po žalovaném požadovat, aby ve svém rozhodnutí reagoval pouze na jasně uplatněné odvolací námitky, a dále se vyjádřil pouze k vadám prvostupňového řízení, jež shledá sám při přezkumu celého jeho průběhu. Jinými slovy, pokud stěžovatelka v odvolacím řízení jasně trvala pouze na provedení jednoho z několika důkazních návrhů učiněných v prvostupňovém řízení, nelze vytýkat žalovanému, že reagoval výslovně pouze na tento jeden návrh, i když zkoumal jistě při své činnosti i neprovedení těch ostatních. Jelikož stěžovatelka zřetelně nenamítala u žalovaného provedení i dalších dříve*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

neprovedených navržených důkazních prostředků a žalovaný v jejich neprovedení sám neshledal vadu, je přirozené, že je v řízení o odvolání dodatečně neprováděl a v rozhodnutí o odvolání se k nim nevyjadřoval.“ Nejvyšší správní soud proto k otázce procesního postupu při dokazování uzavřel, že „v neprovedení všech důkazních prostředků navržených stěžovatelkou v průběhu celého daňového řízení při současném závěru o neunesení důkazního břemene nelze shledávat vadu řízení, přičemž žalovaný na nenamítané neprovedené důkazní návrhy reagoval správně. Není proto na místě nyní vytýkat městskému soudu, že v tomto měl sám spatřovat vadu řízení, kterou měl zoblednit. Nejvyšší správní soud tedy shledal i tuto námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku nedůvodnou.“

104. Pokud jde o žalobní námitku týkající se neexistence podvodného jednání ze strany společnosti PROFI tuning, dle názoru Nejvyššího správního soudu z přezkoumávaného prvního rozsudku městského soudu a ze spisového materiálu vyplývá, že orgány finanční správy ani městský soud nespojovaly posuzovaná plnění mezi žalobkyní a společností PROFI tuning s podvodem. Nejvyšší správní soud dal žalobkyni za pravdu, že městský soud při hodnocení unesení důkazního břemene přímo nereagoval na její argumentaci ohledně zohlednění, resp. nezohlednění skutečnosti, že společnost PROFI tuning není podvodnou společností, podle Nejvyššího správního soudu „se však v daném případě jednalo o právně zcela mimoběžnou námitku. V případě stěžovatelky došly totiž orgány finanční správy k závěru, že nebylo prokázáno skutečné realizování posuzovaných plnění, kdežto podvod je spojován s jiným typem případu. ... S ohledem na nerelevantnost předmětné argumentace pro daný případ nelze považovat její přímé nevypořádání městským soudem za vadu, jež by zatěžovala jeho rozhodnutí nepřezkoumatelností.“

105. Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou nezákonnosti provedené daňové kontroly, neboť před jejím zahájením byly dle žalobkyně splněny podmínky pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud shledal, že městský soud posoudil nesprávně otázku týkající se povinnosti prvostupňového správce daně vydat před zahájením daňové kontroly výzvu k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Vzhledem k informacím, kterými správce daně před zahájením daňové kontroly disponoval, mělo dojít nejprve k vydání příslušné výzvy. Bylo tedy zjištěno procesní pochybení, přičemž Nejvyšší správní soud k němu současně dodal, že nevede automaticky k nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daně (viz rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, rozsudek NSS ze dne 28. 11. 2018, č. j. 10 Afs 149/2018-59 či rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56). Uložil proto městskému soudu, aby se v dalším řízení zabýval intenzitou shledaného pochybení a jím způsobenou mírou poškození práv žalobkyně. Tímto se městský soud dříve nezabýval, protože předmětné pochybení v jednání správce daně nespátřil. V tomto rozsahu označil Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný.

IX. Řízení u Městského soudu v Praze po prvním zrušujícím rozsudku NSS

106. Žalovaný poté, co Nejvyšší správní soud vyhověl kasační stížnosti žalobkyně, doplnil své vyjádření k žalobě podáním ze dne 8. 6. 2023. V něm shrnul, že Nejvyšší správní soud v rámci prvního zrušujícího rozsudku NSS shledal až na jednu výjimku kasační námitky žalobkyně nedůvodnými, když přisvědčil toliko té námitce, že ve věci měla být před zahájením dané daňové kontroly správcem daně vydána výzva k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný poukázal na ustálenou judikaturu (zejm. rozsudky NSS ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, a ze dne 26. 2.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53), z níž vyplývá, že nevydání výzvy nemá vliv na zákonnost stanovení daně, ale pouze na zákonnost předepsání souvisejícího penále, přičemž otázka zákonnosti stanovení penále je oddělitelná od zákonnosti doměření daně (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 As 63/2016-40). S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí toliko v rozsahu, v němž bylo změněno rozhodnutí o stanovení penále ve výši 62 548 Kč dodatečným platební výměrem Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 4. 11. 2015, č. j. 6903802/15/2004-52525-707801.

107. V intencích závěrů prvního zrušujícího rozsudku NSS a shora předestřené právního názoru NSS, kterým byl vázán, se městský soud následně věci zabýval znovu, přičemž rozsudkem ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Af 27/2017-119, žalobou napadené rozhodnutí jako celek zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (dále též jen „druhý rozsudek“). Městský soud opětovně konstatoval nedůvodnost všech žalobních námitek s výjimkou té, jež se týkala procesního pochybení zjištěného Nejvyšším správním soudem v prvním zrušujícím rozsudku. Toto samotné pochybení, které založilo nezákonnost předepsaného penále, shledal městský soud dostatečným pro zrušení napadeného rozhodnutí jako celku. Žalobkyně totiž mohla v případě obdržení výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu podat dodatečné daňové přiznání, načež mohlo dojít ke konkludentnímu doměření odpovídající daně, kdy by nebylo žalobkyni předepsáno žádné penále. O tuto možnost však byla nesprávným postupem správce daně připravena, a proto bylo namíste rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušit.

X. Kasační stížnost žalovaného a její posouzení Nejvyšším správním soudem

108. Druhý rozsudek městského soudu byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2024, č. j. 4 Afs 16/2024 - 53 (dále též „druhý zrušující rozsudek NSS“). Ve druhém zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že v napadeném rozhodnutí je obsaženo více rozhodnutí v materiálním smyslu (stanovení vlastní daňové povinnosti, stanovení penále), přičemž městský soud jej zrušil jako celek, ačkoliv důvodnou shledal pouze jednu žalobní námitku a na základě ní vyhodnotil jako nezákonné pouze stanovené penále. Nejvyšší správní soud poukázal na judikaturu, která v minulosti dovodila, že i rozhodnutí žalovaného stanovující vlastní daňovou povinnost a zároveň penále lze zrušit jen z části (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2023, č. j. 5 Afs 238/2022-37). Takový postup mohl dle Nejvyššího správního soudu přicházet do úvahy i v nyní řešeném případě, a proto měl být městským soudem zvážen. K argumentaci žalobkyně Nejvyšší správní soud podotkl, že *„zde není žádná zavedená praxe, podle které se společně s nezákonně stanoveným penále vždy ruší i samotná vlastní daňová povinnost.“* Žalobkyní odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2018, č. j. 10 Afs 149/2018-59, se dělitelností výroku nikterak nezabýval a není tedy nijak v rozporu s již zmíněným rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 238/2022-37.

XI. Řízení u Městského soudu v Praze po druhém zrušujícím rozsudku NSS

109. Městský soud v Praze, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu v prvním a druhém zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), znovu přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba je zčásti důvodná.

110. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s., osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť oba účastníci s takovým postupem souhlasili (jejich souhlas soud s ohledem na § 51 odst. 1 s. ř. s. presumoval). Soud neprováděl dokazování, když v rozsahu relevantním pro rozhodnutí vyšel ze spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem, jehož obsah pro posouzení věci plně dostačoval. Správním spisem se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
111. Soud se předně zabýval námitkou uplynutí lhůty pro stanovení daně, kterou žalobkyně uplatnila v osmém žalobním bodě. Uplynutím prekluzivní lhůty zaniká hmotné (majetkové) právo státu k vyměření (stanovení) daně a tomu odpovídající povinnost daňového subjektu tuto daň státu odvést (příp. právo na vrácení přeplatku). K uplynutí prekluzivní lhůty musí ostatně správní orgány i správní soudy přihlídnout z úřední povinnosti (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 - 39, publ. pod č. 3677/2018 Sb. NSS, náleží Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, případně ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07, a náleží Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07).
112. Soud při posouzení věci vycházel z následující rozhodné právní úpravy.
113. Podle § 47 odst. 1 ZSDP *„pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“*
114. Podle § 47 odst. 2 ZSDP *„byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“*
115. Podle § 38r odst. 2 věty první ZDP *„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.“*
116. Podle § 34 odst. 1 věty první ZDP *„od základu daně lze 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.“*
117. Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád, který v přechodném ustanovení upravil běh lhůty pro stanovení daně, resp. lhůty pro vyměření, započaté podle ZSDP. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu *„běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně;*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“.

118. 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.“.*
119. 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.“.*
120. Dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 8. 2011 byla žalobkyni za zdaňovací období roku 2009 pravomocně doměřena, tj. stanovena daňová ztráta. Tato skutečnost vyvolala účinky prodloužení lhůty pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období, proto měl v souladu s § 38r odst. 2 ZDP konec lhůty za dané zdaňovací období nastat současně s (neřetězeným) koncem lhůty za zdaňovací období roku 2014, tj. nejdříve dne 1. 4. 2018. Již z toho je patrné, že k nyní posuzovanému stanovení daně došlo včas, neboť napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 27. 4. 2017.
121. Soud proto neshledal námitku uplynutí lhůty pro stanovení daně důvodnou; v podrobnostech pak odkazuje na vypořádání této námítky Nejvyšším správním soudem v prvním zrušujícím rozsudku (viz shora body 94. až 100.).
122. Zbývající žalobní námítky (s výjimkou části žalobní námítky šesté) městský soud posoudil shodně jako v prvním rozsudku, který byl ke kasační stížnosti žalobkyně předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu. Jelikož Nejvyšší správní soud v rámci prvního zrušujícího rozsudku shledal až na jednu výjimku kasační námítky žalobkyně nedůvodnými (viz shora body 101. až 104.), neshledal městský soud důvod se od svých původních závěrů odchýlit.
123. Soud se tedy opětovně zabýval námitkou tvrzené nepřezkoumatelnosti způsobené nedostatkem důvodů napadeného rozhodnutí žalovaného pro nevypořádání jednotlivých odvolacích námitek, jak žalobkyně namítla (mimo jiného) v rámci druhého, třetího, šestého a sedmého žalobního bodu.
124. Povahu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů, resp. soudů, vymezila bohatá a ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. Podle této judikatury jsou nepřezkoumatelná taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS; či ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS).
125. Jak je patrné z jednotlivých okruhů žalobních námitek, nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalobkyně v podstatě spojuje s nezákonností rozhodnutí a to tak, že za nevypořádání jejich odvolacích námitek považuje nesprávné vyhodnocení důkazních

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

prostředků předložených žalobkyní, kdy sice namítá opominutí námitek, avšak současně s vypořádáním námitek žalovaným nesouhlasí nebo s nimi polemizuje, uvádí, že podklady předložené žalobkyní nebyly vyhodnoceny nestranně či tvrzená procesní pochybení správce daně vyhodnocuje jinak. Nejde tedy o vlastní podstatu nepřezkoumatelnosti spočívající ve vážných vadách rozhodnutí (nemožnost zjistit v něm obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno, včetně vypořádání námitek účastníka řízení), ale spíše o nesouhlas žalobkyně se způsobem, jak byly ve vztahu k posuzované věci vyhodnoceny – s jiným odlišným závěrem. Skutečnost, že žalovaný v této věci posoudil věc odlišně, jinak, než jak ji posuzuje žalobkyně, ještě neznamená, že se žalovaný námitkami žalobkyně nezabýval. Neztotožnění se se skutkovými a právními závěry žalovaného proto není důvodem způsobujícím nepřezkoumatelnost rozhodnutí (k podstatě nepřezkoumatelnosti srov. obdobně např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2019, č. j. 2 As 252/2018 - 21). Městský soud zdůrazňuje, že povinnost řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnit rozhodnutí neznamená reagovat podrobně na každý dílčí argument v případě, kdy napadená rozhodnutí správních orgánů obou stupňů ve svém celku logicky a rozumně odůvodnily své závěry. Za nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nelze považovat ani stav, kdy se žalovaný ve svých úvahách ztotožnil se závěry správce daně a současně uvedl vlastní, odpovídající, byť stručnější hodnocení.

126. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně mj. namítla, že žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, neboť se nezabýval její námitkou irelevance neplatnosti nájemní smlouvy. Žalobkyně v odvolání namítala, že neplatnost podnájemní smlouvy je z hlediska posouzení poskytnutí služby podnájmu společností PROFI tuning irelevantní. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že neplatnost smlouvy o podnájmu neměla zásadní význam pro jeho závěr o neunesení důkazního břemene. Případná neplatnost nájemní smlouvy je tedy irelevantní, shodně jak namítá žalobkyně a tvrdí též žalovaný. Správce daně vyhodnotil, že namísto smlouvy ze dne 31. 12. 2008, byla účelově vyhotovena smlouva ze dne 1. 12. 2007, ve které není konkrétní místo skladování uvedeno. Teprve na základě dalších zjištěných skutečností (předložené faktury, nevěrohodnost výsledku svědků apod.) vyhodnotil, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že v případě částek za podnájem nebytových prostor uplatněných na základě dokladů vystavených společností PROFI tuning v celkové výši 492 752,50 Kč, se jedná o náklady dle § 24 odst. 1 ZDP na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (výnosů). Námitka nepřezkoumatelnosti uplatněná v rámci druhého žalobního bodu není důvodná.

127. Žalobkyně ve třetím žalobním bodě namítla nesprávný procesní postup správce daně, který neprovedl výslech všech svědků navržených žalobkyní, v rámci doplnění dokazování výslechy svědků neprovedl ani žalovaný, svůj postup přitom v napadaném rozhodnutí neodůvodnil, neboť námitku žalobkyně týkající se neprovedených svědeckých výslechů opomenul a vyjádřil se pouze k návrhu na opakovaný výslech Petra Hýbla, jenž považoval za nadbytečný. Městský soud ze správního spisu ověřil tvrzení žalovaného, zda žalobkyně výslechy svědků v odvolacím řízení skutečně nenavrhl, a to ani v odvolání ze dne 10. 12. 2015, v doplnění odvolání ze dne 29. 3. 2016, v doplnění odvolání ze dne 27. 12. 2016, ani ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 9. 11. 2016. Soud zjistil, že žalobkyně tuto odvolací námitku v odvolání ze dne 10. 12. 2015 neuplatnila. V doplnění odvolání ze dne 29. 3. 2016 namítala porušení jejích práv, neboť správce daně neprovedl výslech svědka R. Š., který byl kontaktní, a jehož výslech mohl prokázat oprávněnost

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

nákladů. Výslech jiných svědků žalobkyně v doplnění odvolání nenavrhl, pouze v úvodu konstatovala, které svědky správce daně v průběhu daňového řízení vyslechl a které nikoli, nejedná se však o odvolací námitku, neboť žalobkyně neuvedla, jak tímto postupem mělo být zasazeno do jejích práv, toliko v úvodu svého podání zhodnotila průběh daňového řízení ohledně provedených výslechů svědků. Na základě výzvy žalovaného jakožto odvolacího orgánu k doplnění podkladů k odvolání provedl správce daně dne 6. 9. 2016 za asistence policie výslech pana R. Š. Hodnocení výslechu svědka pak žalovaný provedl v bodech [71] až [77] napadeného rozhodnutí. Odvolací námitkou týkající se neprovedení výslechu svědka R. Š., uvedenou v doplnění odvolání ze dne 29. 3. 2016 se tedy žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval. V doplnění odvolání ze dne 27. 12. 2016 žalobkyně návrh na výslech svědků neučinila. Ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 9. 11. 2016 žalobkyně navrhla toliko opakovaný výslech svědka Petra Hýbla za účelem vyjasnění vztahu mezi společností PROFI tuning (případně panem Petrem Hýblem) a svědkem R. Š., jiné návrhy na provedení výslechu svědků neučinila. K návrhu provedení opakovaného výslechu svědka Petra Hýbla se žalovaný vyjádřil v bodě [79] napadeného rozhodnutí. Soud se ztotožňuje s vyjádřením žalovaného, že nelze klást žalovanému k tíži, že nevyhověl návrhům žalobkyně, které v odvolacím řízení vůbec nebyly učiněny. Třetí žalobní bod je v celém rozsahu nedůvodný.

128. V šestém žalobním bodě žalobkyně mj. namítla, že žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, neboť se nezabýval její odvolací námitkou stran absence správní úvahy ohledně nezaslání výzvy správcem daně žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení. Soud k tomuto konstatuje, že žalovaný se naopak správní úvahou ohledně absence výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení obsírně zabývá v bodech [37] až [46] napadeného rozhodnutí.
129. V sedmém žalobním bodě žalobkyně mj. namítla, že žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, neboť se nezabýval její odvolací námitkou, že v případě společnosti PROFI tuning se nejednalo o podvodnou společnost. Soud se ani s touto námitkou žalobkyně neztotožňuje, neboť v bodě [79] napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že ze spisového materiálu nikterak nevyplývá, že by správce daně klasifikoval předmětné případy jako podezření z podvodného jednání.
130. Soud s ohledem na shora uvedené skutečnosti shrnuje, že námitky tvrzené nepřezkoumatelnosti způsobené nedostatkem důvodů napadeného rozhodnutí žalovaného pro nevypořádání jednotlivých odvolacích námitek, namítané žalobkyní v rámci druhého, šestého a sedmého žalobního bodu, neshledal důvodnými. Třetí žalobní bod není důvodný v celém rozsahu.
131. Žalobkyně dále v prvním žalobním bodě namítla nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení otázky rozložení důkazního břemene. Problematika rozložení důkazního břemene byla vyčerpávajícím způsobem popsána v části III. napadeného rozhodnutí. Soud přisvědčuje žalovanému, že dle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmu se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů přitom nelze prokázat pouze fakturou či dokladem o zaplacení. Rozhodující pro daňové řízení je vždy faktická stránka věci, proto jakékoliv doklady (i doklady o zaplacení) lze akceptovat jen tehdy, je-li nesporné, že plnění bylo uskutečněno tak, jak je v těchto dokladech deklarováno. Ze zákonné důkazní povinnosti žalobce vyplývá,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

že by si měl ve svém zájmu zajistit důkazy, kterými je schopen prokázat svá tvrzení v souladu s doklady. Jak totiž vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 11/2013 ze dne 25. 7. 2013: „každý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“

132. Jak žalovaný vymezil v bodech [50], [51], [62] a [69] napadeného rozhodnutí, vznikly správci daně vážné a důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti a správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů vedených žalobcem.
133. Soud konstatuje, že správci daně zcela opodstatněně vznikly pochybnosti o nájmu nebytových prostor. Společnost PROFI tuning měla mít pronajaty nebytové prostory od pana L. Č. o výměře 300 m² na základě smlouvy o pronájmu nebytových prostor ze dne 30. 12. 2007. Tyto nebytové prostory o výměře 300 m² měly být v roce 2009 podnajaty žalobkyni a současně také měly být ve stejném místě podnajaty prostory o výměře 200 m² jinému daňovému subjektu. Vzhledem k tomu, že společnost PROFI tuning měla od spolumajitele nemovitosti v Hrobicích, pana L. Č., pronajmat nebytový prostor o výměře 300 m², správce daně správně vyhodnotil, že nemohla podnájemat dalším subjektům prostory o celkové výměře 500 m². Na základě uvedených skutečností správce daně vyhodnotil, že žalobkyně snížila základ daně o částky, které deklarovala jako náklady za nájem (podnájem) nebytových prostor na základě účelově vystavených a nevěrohodných dokladů.
134. Ohledně trvalého minusového stavu pokladny se soud ztotožňuje s názorem správce daně, že z informací poskytnutých žalobkyní není zřejmé, z jakého titulu byly paní Janou Vojáčkovou provedeny vklady do pokladny žalobkyně, neboť z předložených důkazů nevyplývají bližší podrobnosti o zaúčtovaných závazcích, není zřejmé, zda se mělo jednat o krátkodobý závazek vykazovaný v rozvaze v položce B III., nebo se mělo jednat o půjčku (zápůjčku) se splatností nad jeden rok, která měla být vykázána v rozvaze v položce B II. Správce daně zjistil, že celková výše závazků v hodnotě 15 801 000 Kč, vykázána v rozvaze ke dni 31. 12. 2009 na řádku 023 – krátkodobé závazky, v sobě zahrnuje i zůstatek účtu 365 ve výši 2 367 000 Kč, avšak příloha k účetní závěrce informaci o závazku žalobkyně vůči jednatele neobsahuje. Správce daně zjistil, že o úhradách v hotovosti ve prospěch společnosti PROFI tuning účtovala žalobkyně v době, kdy v pokladně nebyl vykazován dostatek finanční hotovosti, pročež vyhodnotil, že úhrady faktur nemohly proběhnout tak, jak je v účetnictví žalobkyně deklarováno. V kontextu s ostatními zjištěními (vysoké jednorázové vklady do pokladny dne 30. 6. 2009 a 31. 12. 2009, deklarované jako závazek žalobkyně vůči jednatele, poskytnuté údajně z jejích vlastních zdrojů) tak soud přisvědčuje správci daně, že lze učinit závěr, že k těmto úhradám pravděpodobně nedošlo.
135. K judikatuře týkající se podvodu na DPH soud shodně s žalovaným konstatuje, že tato není na daný případ přílehlavá. Dle judikatury Soudního dvora Evropské unie lze za daňový podvod označit situaci, kdy není jedním daňovým subjektem odvedena určitá částka získaná jako DPH a druhý daňový subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností. V projednávaném případě se však jedná o daň z příjmů právnických osob, nikoliv o DPH. Žalovaný ani správce daně k závěru o spáchání podvodu na DPH podle obsahu spisu nedospěli.
136. Soud neshledal první žalobní námitku důvodnou.
137. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně namítla, že správce daně nesprávně vyhodnotil provedené důkazy, a dospěl tak k nesprávným skutkovým zjištěním, přičemž žalovaný toto pochybení prohloubil, když se s hodnocením důkazů správcem daně ztotožnil, aniž by

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

náležitě odůvodnil, proč neprokazují tvrzení žalobkyně. Z napadeného rozhodnutí i z obsahu spisu vyplývá, že žalovaný i správce daně postupovali v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu, kdy tyto hodnotili logicky a uceleně, a to jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti. Soud neshledal v hodnocení důkazních prostředků počínaje smlouvou o podnájmu nebytových prostor až po hodnocení výpovědi svědků Petra Hýbla, L. Č. a R. Š., tak jak je konkretizováno na str. 11 až 17 napadeného rozhodnutí žádné pochybení a zcela se s ním ztotožňuje. Námitka není důvodná.

138. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítla nezákonné použití důkazních prostředků poskytnutých Policií ČR. Soud neshledal ani tuto námitku důvodnou. Žalovaný správně vyhodnotil, že není nezákonné použít jako důkaz informace či předměty získané od Policie ČR. Jak uvedl i Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku sp. zn. 15 Af 24/2015 ze dne 24. 5. 2017 (s. 16), pro posouzení zákonnosti získání důkazu od Policie je podstatné, zda správce daně získal od orgánů činných v trestním řízení, zde Policie ČR, informace oficiální cestou a zda mu je tyto orgány poskytly zcela dobrovolně. Policie ČR má jakožto orgán veřejné moci v souladu s ust. § 57 odst. 1 daňového řádu povinnost poskytnout správci daně na jeho vyžádání údaje, které správce daně potřebuje pro správné stanovení daně. Využívání informací z trestního řízení v rámci daňového řízení přitom nelze označit za ojedinělou záležitost. V daném případě Policie poskytla správci daně informace v souladu s právními předpisy oficiální cestou a zcela dobrovolně.
139. Napadené rozhodnutí navíc není postaveno výhradně na poznacích Policie, neboť správce daně i žalovaný provedli vlastní šetření a dokazování. Podněty Policie ČR pouze potvrdily skutková zjištění, která správce daně učinil na základě provedení jiných důkazů (str. 16 až 18 zprávy o daňové kontrole). Vzhledem k tomu, že podněty policie neměly vliv na rozhodnutí správce daně, není podstatné, v jakém postavení se vypovídající osoba nacházela. Policie pak poskytla správci daně informace oficiální cestou, dobrovolně a v souladu s právními předpisy
140. Žalobkyně v pátém žalobním bodě k údajnému fiktivnímu vystavování faktur společností PROFI tuning namítla, že společnost vykonávala v předešlých zdaňovacích obdobích i jinou činnost, kterou správce daně nijak nezpochybnil. Nejednalo se tak o podvodnou společnost vystavující fiktivní faktury, nýbrž o společnost, jež standardně podnikala. V sedmém žalobním bodě pak žalobkyně namítla, že již v odvolání poukazovala na otázku daňového podvodu, jakož i na povinnost správce daně v tomto postupovat eurokonformním způsobem. K tomu soud uvádí, že ve spisovém materiálu týkajícím se nároku na odpočet DPH žalobkyně v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2009 není nikde uvedena informace o to, že by nebylo odvedeno DPH. Situace žalobkyně ve věci DPH tak není podřaditelná pod obecnou definici daňového podvodu. Žalovaný ostatně v bodě [79] napadeného rozhodnutí jednoznačně uvedl, že ze spisového materiálu nevyplývá, že by správce daně klasifikoval předmětné případy jako podezření z podvodného jednání. Žalobkyní citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, sp. zn. 5Afs 129/2006 není pro projednávanou věc relevantní, neboť nestanoví, že by se judikatura SDEU týkající se daňového podvodu použila bez dalšího na případy daně z příjmů právnických osob. Žalobní námitky nejsou důvodné.
141. Žalobkyně v devátém žalobním bodě namítla, že žalovaný změnil platební výměr správce daně v její neprospěch, když započítal pouze neuplatněnou daňovou ztrátu za rok 2006 ve výši 3 277 628 Kč a zbytek vyloučil z důvodu, že v mezidobí došlo k doměření daňové povinnosti za období let 2007 a 2008. K nezohlednění daňových ztrát žalovaný uvedl, že
- Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

žalobkyni písemností ze dne 13. 2. 2017, č. j. 6962/17/5200-11431-706871, seznámil, že za zdaňovací období roku 2009 lze uplatnit maximální odečet ztráty z minulých let ve výši 3 277 628 Kč, tj. neuplatněná část ztráty za rok 2006, tedy nikoli ve výši 3 959 513 Kč, jak je uvedeno v dodatečném platebním výměru správce daně. Důvodem změny výše odečtu ztráty bylo, že část ve výši 681 885 Kč již byla odečtena od základu daně v roce 2010, jak uvedeno v odst. 87 napadeného rozhodnutí a v písemnosti „Doplnění spisového materiálu“ zaevidované dne 1. 12. 2016 pod č. j. 54154/16. Důvodem tedy nebylo neuznání daňové ztráty žalobkyně za zdaňovací období let 2007 a 2008.

142. Soud shodně s žalovaným zastává názor, že nebyly dány důvody pro přerušování řízení ve smyslu § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. Žalobkyní označená rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ve věci sp. zn. 65 Af 22/2017 a sp. zn. 65 Af 23/2017 nemají na zákonnost napadeného rozhodnutí žádný vliv, neboť žalovaný řádně zohlednil maximální odečet ztráty žalobkyně z minulých let. Za zdaňovací období let 2007 a 2008 vykázala žalobkyně kladný základ daně a daňová ztráta jí nebyla vyměřena.
143. Městský soud v Praze nad rámec shora uvedeného poznamenává, že většina námitek obsažených v žalobě již byla žalobkyní uplatněna v odvolacím řízení, přičemž žalovaný se s těmito námitkami řádně a komplexně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jelikož soud považuje vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného za věcně správné, zákonné a vyčerpávající, plně odkazuje na odůvodnění jeho rozhodnutí, neboť smyslem soudního přezkumu není nalezení alternativního a za každou cenu originálního způsobu vyjádření týchž závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán ani stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 3. 2013, č.j. 2 Afs 37/2012-47, ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 a ze dne 30. 6. 2014, č.j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp.zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp.zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp.zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp.zn. IV. ÚS 3391/12 atd.), v nichž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.
144. V intencích závěrů obou zrušujících rozsudků NSS a shora předestřené právního názoru Nejvyššího správního soudu (viz shora body 105. a 108.), kterým je městský soud vázán, se soud opětovně zabýval šestou žalobní námitkou, v níž žalobkyně namítala, že správce daně nepostupoval v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu a nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení, ač mu ještě před zahájením daňové kontroly za rok 2009 byly známy skutečnosti, na základě nichž mohl důvodně předpokládat, že daň doměří.
145. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu „[k] doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu.“

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

146. Podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.“
147. Ke vztahu výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu a daňové kontroly se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyjádřil v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. V něm konstatoval, že daňový řád zakotvuje „jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompaktnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“ Z toho pak plyne závěr, že pokud se „správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první DR k podání dodatečného daňového tvrzení. Pouze ve výjimečných případech pak správce daně může za splnění podmínek § 145 odst. 2 daňového řádu výzvu nevydat a přistoupit rovnou k daňové kontrole: „[j]en výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřijatelně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“
148. Nejvyšší správní soud v prvním zrušujícím rozsudku poznamenal, že hranice mezi správným zvolením institutu výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení a daňové kontroly může být velice těsná. Správce daně totiž k využití obou institutů vedou informace charakterově stejného typu, tj. informace (poznatky) zpochybňující správnost předchozího stanovení daně. V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, Nejvyšší správní soud vysvětlil, že „[v]olba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit.“
149. V daném případě z daňového spisu vyplývá, resp. správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že daňovou kontrolu na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2009 a zároveň na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až prosinec 2009 u žalobkyně zahájil (dne 20. 8. 2012) na základě podnětu Policie ČR obdrženo dne 5. 10. 2011 a doplněného dne 6. 10. 2011. V rámci něj bylo správci daně sděleno, že Policie ČR provádí prověřování ve věci podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, ze kterého je (byl) podezřelý jednatel společnosti PROFI tuning Petr Hýbl. Dále bylo správci daně sděleno, že během domovních prohlídek byly Policií ČR zajištěny některé účetní doklady včetně přijatých i vystavených daňových dokladů, přičemž bylo zjištěno, že jedním obchodním partnerem této společnosti je i žalobkyně. Přílohou tohoto podnětu byl úřední záznam, podle kterého došlo k zajištění mimo jiné smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 29. 6. 2007 uzavřené mezi společností PROFI tuning a žalobkyní a také faktur

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

vystavených společností PROFI tuning za rok 2009 (konkrétní odběratelé zde nebyli uvedeni). Ve zmíněném doplnění podnětu pak Policie ČR uvedla, že v rámci prohlídky kanceláře PROFI tuning zajistila daňové doklady z roku 2009, kde tato společnost vystupuje jako dodavatel obyčejných krabic, přičemž jako odběratel je uvedena žalobkyně. Policie ČR výslovně doporučila správci daně provést daňovou kontrolu u žalobkyně za zdaňovací období roku 2009 s příslibem, že předmětné daňové doklady správci daně zašle.

150. Nejvyšší správní soud vyzdvihl, že „již v době obdržení výše uvedeného podnětu prováděl správce daně u stěžovatelky daňovou kontrolu na dani z příjmů za zdaňovací období let 2007 a 2008 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2007, červen až listopad 2007, leden až červenec 2008 a září až prosinec 2008, jež byla zahájena dne 8. 3. 2010, během které prověřoval i obchodní spolupráci mezi stěžovatelkou a společností PROFI tuning. Uvedená daňová kontrola byla před zahájením té za zdaňovací období roku 2009 již v pokročilé fázi (v té době trvala téměř dva a půl roku). Podle stěžovatelky už byl vydán (dne 28. 6. 2012) výsledek kontrolního zjištění, v němž správce daně dospěl k závěru o fiktivnosti prověřovaných plnění přijatých od společnosti PROFI tuning. V rámci uvedené kontroly si správce daně navíc opatřil podklady (konkrétně smlouvu o pronájmu nebytových prostor), ze kterých vyplývalo, že obchodní spolupráce mezi předmětnými společnostmi pokračovala i v roce 2009. Dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 10. 2012 pak správce daně stěžovatelce doměřil daňové povinnosti, kdy ji za zdaňovací období roku 2007 neuznal náklady na přepravu a na koupi obalového materiálu mimo jiné od společnosti PROFI tuning a za zdaňovací období roku 2008 ji neuznal náklady na přepravu, na koupi krabic a na podnájem nebytových prostor od této společnosti (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 27. 6. 2019, č. j. 65 Af 22/2017-68).“
151. K naplnění hypotézy důvodného předpokladu se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, kde uvedl, že „zastává názor, že ustanovení § 145 odst. 2 a § 143 odst. 3 daňového řádu je třeba vykládat nikoli za výlučného užití metody jazykového výkladu, nýbrž za současného užití vícera metod právní interpretace. Tento postup je obecně aplikovatelný při výkladu právních předpisů (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 2920/09, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>). Proto nelze souhlasit se stěžovatelem, rozumí-li slovu „důvodný“ ve smyslu „najisto postavený“, aniž se zabýval jeho výkladem hlouběji, zejména s přihlédnutím k souladnosti takového výkladu se základními zásadami správy daní. Nejvyšší správní soud zastává názor, že podmínku důvodného předpokladu doměření daně tak nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně.“ Otázka věcné správnosti následně doměřené daně tedy není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná.
152. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud v prvním zrušujícím rozsudku uzavřel, že „Informace získané od Policie ČR a z vlastního kontrolního postupu vedeného u dotčeného daňového subjektu jsou právě těmi informacemi, jež mají správce daně podle výše citovaného usnesení rozšířeného senátu vést k vydání výzvy podle § 145 odst. 2 DŘ. Není na místě zpochybňovat tyto „zdroje“ s odkazem na formu zachycení těchto informací, zvláště když si informace od nich obou neodporovaly. Správce daně měl (musel mít vzhledem k již dlouhotrvající daňové kontrole spějící ke svému konci) v rozhodné době dobrý přehled o obchodní spolupráci dotčených subjektů a také věděl, že ta pokračovala i v roce 2009, přičemž nic nenasvědčovalo

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

tomu, že by její okolnosti měly být jiné. Mohl tedy důvodně předpokládat, že daň bude stěžovatelce za předmětné zdaňovací období doměřena, a měl tedy povinnost vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení.“ Přezkoumávané daňové řízení tak bylo dle stanoviska Nejvyššího správního soudu zatíženo procesní vadou spočívající v nevydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

153. Jak vyplývá ze shora uvedeného, v daném případě důvod, pro který soud shledal daňovou kontrolu v této věci nezákonnou, nespočívá v nějakém dílčím postupu, který správce daně při kontrole zvolil, ale v samotné skutečnosti, že kontrola byla zahájena, vedena a ukončena, aniž správce daně předtím vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v prvním zrušujícím rozsudku s odkazem na rozsudek ze dne 28. 11. 2018, č. j. 10 Afs 149/2018-59 „*Nelze vyloučit, že taková okolnost se může stát důvodem ke zrušení rozhodnutí ve věci dodatečných platebních výměrů vzešlých z daňové kontroly. Přesto ani povaha této okolnosti, která zasahuje daňovou kontrolu jako celek, není automatickým důvodem, pro nějž by měl žalovaný okamžitě zrušit platební výměry. Skutečnost, že daňová kontrola byla podle krajského soudu nezákonná, přímo nesouvisí s mírou procesní aktivity či naopak pasivity žalovaného v odvolacím řízení...*“
154. Ještě jednoznačnější závěr zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56, ve kterém uzavřel, že „*[k]romě toho je správný i závěr krajského soudu (str. 28 napadeného rozsudku), že ani stěžovatelem tvrzená vada (zahájení daňové kontroly, byť byly splněny předpoklady pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu) neznamená bez dalšího takové pochybení správce daně, které by muselo způsobovat nezákonnost jeho rozhodnutí. Rozhodujícím kritériem případné nezákonnosti by byla okolnost, zda takové pochybení správce daně by mohlo daňový subjekt poškodit na jeho právech.*“
155. Jak bylo specifikováno shora, dodatečným platebním výměrem správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ve výši 183 200 Kč a dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 518 176 Kč. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil dodatečný platební výměr tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 byla zvýšena z částky 183 200 Kč na částku 319 600 Kč a stanovené penále bylo zvýšeno z částky 62 548 Kč na částku 69 101 Kč.
156. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je v případě rozhodování podle § 78 odst. 1 s. ř. s. možno rozhodovat o částech rozhodnutí odlišně, a to při zohlednění stejných hledisek, která ospravedlňují oddělení částí rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 2 věty druhé s. ř. s. Základním předpokladem pro možnost rozdílného rozhodování o jednom rozhodnutí z hlediska formálního je skutečnost, že se skládá ze dvou či více rozhodnutí z hlediska materiálního. Rozhodnutím v materiálním smyslu je přitom třeba rozumět takový projev vůle správního orgánu, který v určité věci zakládá, mění nebo ruší práva nebo povinnosti jmenovitě určené osoby nebo v určité věci prohlašuje, že taková osoba práva nebo povinnosti má anebo nemá, nebo v zákonem stanovených případech rozhoduje o procesních otázkách. Rozhodnutím ve formálním smyslu je pak třeba chápat projev správního orgánu, jenž splňuje formální náležitosti kladené na podobu správního rozhodnutí. V případě, že ve formálně jednotném rozhodnutí správního orgánu je obsaženo více materiálních rozhodnutí, je třeba provést test jejich oddělitelnosti a rozhodnout, zda tato rozhodnutí jsou vůči sobě v závislém vztahu nebo zda jsou (mohou být) na sobě zcela nezávislá. Jinak řečeno, zda oddělením jedné části rozhodnutí od zbytku rozhodnutí (oddělení jednoho materiálního rozhodnutí od druhého, popř. ostatních materiálních rozhodnutí) se nestane rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

jako celek (rozhodnutí ve formálním smyslu) nebo zbylá část tohoto rozhodnutí nezákonnou nebo nelogickou (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2008, č. j. 2 As 45/2008-60, a ze dne 28. 2. 2017, č. j. 5 Azs 12/2017-25).

157. V daném případě je nepochybné, že napadené rozhodnutí obsahuje více rozhodnutí v materiálním smyslu – stanovení vlastní daňové povinnosti a stanovení penále. Na rozdíl od vlastní daňové povinnosti je ve vztahu k povinnosti hradit daňové penále podstatné, zda správce daně nejdříve dle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení, nebo zda rovnou zahájil daňovou kontrolu. Pokud by totiž správce daně daň doměřil na základě dodatečného daňového tvrzení, daňovému subjektu by nevznikla povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena (§ 251 odst. 4 daňového řádu).
158. Na základě judikurního vývoje, zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, případně rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2015, č. j. 10 Afs 105/2015-44 a ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, došlo k novelizaci daňového řádu, který od 1. 1. 2021 v § 87 odst. 4 výslovně zakotvuje, že *„[d]ojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly.“* Z této změny je tak zcela zjevný úmysl zákonodárce nepenalizovat daňové subjekty v případech porušení povinnosti správce daně k vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Přestože se jedná o úpravu, která byla přijata až po skončení daňového řízení, nelze od ní vzhledem k předcházející judikatuře odhlížet (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2023, č. j. 5 Afs 238/2022-37).
159. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud, který ve věci sp. zn. 5 Afs 238/2022 rovněž posuzoval otázku dělitelnosti výroku rozhodnutí, lze oddělit část výroku rozhodnutí vztahující se k doměření daně a ke stanovení penále, přestože je takto správní orgán výslovně nevymezil. Penále je svou povahou sankcí za nesplnění daňové povinnosti. Z podstaty věci tak netvoří součást daně, ale jedná se pouze o její příslušenství. Podle § 251 odst. 4 daňového řádu povinnost uhradit penále nevzniká z daně dodatečně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování, na jehož základě došlo k doměření daně. Pokud by tak správce daně postupoval v souladu § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzval žalobkyni k dodatečnému daňovému tvrzení, žalobkyni by povinnost k jeho platbě vůbec nemusela vzniknout.
160. Soud tedy šestou žalobní námitku shledal důvodnou s tím, že na jejím základě vyhodnotil jako nezákonné pouze stanovené penále. Napadené rozhodnutí proto zrušil toliko v rozsahu, v jakém měnilo dodatečný platební výměr správce daně, kterým byla žalobkyni stanovena povinnost uhradit penále, a ve zbytku (tj. v rozsahu, kterým napadené rozhodnutí změnilo dodatečný platební výměr, pokud jde o stanovení vlastní daňové povinnosti) žalobu zamítl. Byla tak zrušena pouze nezákonná část výroku napadeného rozhodnutí týkající se penále, při zachování doměření daně v souladu se zákonem.
161. Nad rámec shora uvedeného soud poznamenává, že pokud by zrušil napadené rozhodnutí v celém rozsahu, došlo by s ohledem na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, který výslovně potvrdil nepřekročitelnost maximální lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu, k paradoxní situaci,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

kdy, přestože soud konstatoval zákonnost doměření daně z příjmu za zdaňovací období 2009, a tudíž nezákonnost uplatnění nákladových položek v podobě plnění přijatých od společnosti PROFI tuning do daňově účinných výdajů, svým rozhodnutím by tuto nezákonnost aproboval bez možnosti správce daně daň opětovně doměřit.

XII. Závěr

162. Na základě výše uvedených skutečností městský soud podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu, v jakém měnilo dodatečný platební výměr správce daně, kterým byla žalobkyni stanovena povinnost uhradit penále, pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ve zbývajícím rozsahu soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř.s.).
163. O nákladech řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. Vzhledem k tomu, že v řízení měla zčásti úspěch žalobkyně a zčásti žalovaný, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 30. prosince 2024

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.