

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **RI OKNA a.s.**, se sídlem Úkolky 1055, Bzenec, zast. JUDr. Ing. Pavlem Schreiberem, advokátem se sídlem Jakubská 121/1, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2024, č. j. 31 Af 31/2022-270,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2024, č. j. 31 Af 31/2022-270, **se ruší.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 4. 2022, č. j. 14480/22/5200-10423-712946, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 37 464 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce, JUDr. Ing. Pavla Schreibera, advokáta.

Odůvodnění:

I.
Průběh dosavadního řízení

[1] Platebním výměrem ze dne 26. 3. 2021, č. j. 1222222/21/3013-50521-702345, Finanční úřad pro Jihomoravský kraj podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů"), a podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád"), vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 3 349 980 Kč. Daň byla vyměřena po daňové kontrole, jejíž průběh je zaznamenán ve zprávě o daňové kontrole ze dne 26. 3. 2021, č. j. 1188558/21/3013-60561-705639. Správce daně po provedené

daňové kontrole zvýšil základ daně oproti daňovému přiznání žalobce v souvislosti se sedmi kontrolními zjištěními.

[2] V odvolání žalobce napadl 4 ze 7 kontrolních zjištění a namítal rovněž řadu procesních pochybení prvostupňového správce daně. Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 4. 2022, č. j. 14480/22/5200-10423-712946, změnil prvostupňové rozhodnutí správce daně tak, že snížil výši vyměřené daně na 3 175 370 Kč. Žalovaný vyhodnotil, že za účelem umožnění unesení důkazního břemene by bylo zapotřebí vyslechnout svědka M. S. v souvislosti s reklamou od společnosti R - PROMOTION PRAHA s.r.o. (dále jen „R - PROMOTION"; nyní již vymazána z obchodního rejstříku). Vzhledem k tomu, že již nezbýval dostatek času pro takové doplnění řízení, žalovaný uznal tento náklad jako daňově účinný a snížil základ daně o 919 667 Kč. S ostatními odvolacími námitkami se ale neztotožnil.

[3] Žalovaný vysvětlil, jakým způsobem došlo ke změně data schválení úředního záznamu, na které žalobce poukazoval, jakož i další okolnosti týkající se vedení spisu (zejména při převádění dokumentů z vyhledávací části spisu). Konstatoval, že nebylo povinností správce daně uvádět soupis důkazů či jejich průběžné hodnocení. Žalobce měl přístup ke všem důkazním prostředkům, byl přítomen výslechu svědků a následně měl možnost vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, k čemuž mu byla stanovena dostatečná lhůta. Délka zprávy o daňové kontrole vyplynula z dalšího provedeného dokazování, které ale nevedlo ke změně kontrolního zjištění. K námitce prekluze daně žalovaný popsal běh lhůty pro její stanovení, včetně přerušení v důsledku zahájení daňové kontroly dne 3. 5. 2018. Doručení rozhodčího nálezu správci daně žalobcem v roce 2016 podle žalovaného daňovou kontrolu nezahájilo.

[4] Žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že v případě uplatnění opravné položky k pohledávkám za dlužníkem ELSTAV JK, s.r.o. (od 20. 9. 2016 v konkursu) nebyly splněny podmínky zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ani časový test. V souvislosti s pracemi provedenými dodavatelem JKLMN družstvo (od 19. 9. 2017 v likvidaci, nyní již vymazáno z obchodního rejstříku) žalobce podle žalovaného neprokázal, že tato společnost práce skutečně vykonala. Svědecké výpovědi provedené v rámci odvolacího řízení nepřinesly žádné relevantní poznatky.

[5] V případě reklamních služeb, jež měly dodat společnosti TOCCA MEDIASPORT EUROPE Limited, odštěpný závod Praha, Česká republika (dále jen „TOCCA"; nyní již odštěpný závod vymazán z obchodního rejstříku) a AZ COLOR ČR, a.s. (dále jen „AZ COLOR"; od 6. 12. 2019 v likvidaci), žalovaný uznal, že existence reklamních bannerů byla doložena. Nebylo však prokázáno, že byly uplatněné náklady vynaloženy na služby poskytnuté deklarovanými dodavateli. Ti neměli zaměstnance, sídlili na virtuálních adresách a jejich finanční toky vykazovaly atypické znaky. Nebyla prokázána jejich vazba k deklarovaným výdajům za služby, navíc bylo zjištěno duplicitní vykazování téže zakázky. Účetnictví žalobce nebylo zpochybněno jako celek, nebyl proto důvod stanovit daň podle pomůcek. Zpochybněné náklady podle žalovaného nebyly nezbytné pro dosažení příjmů.

[6] K otázce snížení daně v souvislosti s rozhodčím nálezem a následným narovnáním mezi žalobcem a společností Outulný, a.s. žalovaný konstatoval, že žalobce v roce 2008 zaúčtoval smluvní sankce neoprávněně, neboť na ně neměl vůbec nárok. Měl proto situaci

řešit podáním dodatečného daňového přiznání. Přenesení chyby do zdaňovacího období roku 2015 podle žalovaného odporovalo zásadě věcné a časové souvislosti.

[7] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně. V ní v prvé řadě tvrdil, že již uplynula lhůta pro stanovení daně. Touto problematikou se zabýval nejprve z procesního pohledu (rozhodnutí daňových orgánů byla podle něj nepřezkoumatelná, neboť prvostupňový správce daně se prekluzí vůbec nezabýval a žalovaný žalobce se svým právním názorem v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil) a následně popsal několik důvodů, proč podle něj prekluzivní lhůta již uplynula (zahájení daňové kontroly dne 12. 7. 2016, resp. dne 16. 4. 2021; zahájení daňové kontroly pracovnicemi správce daně, které k tomu neměly řádné pověření; účelové vydání platebního výměru i rozhodnutí žalovaného před skončením potřebného dokazování). Dále žalobce rozporoval samotnou možnost provedení daňové kontroly před vyměřením daně, resp. to, že by taková daňová kontrola měla přerušovat lhůtu pro stanovení daně, namítal absenci úředních záznamů o průběžném hodnocení důkazů a pochybení při vedení spisu správcem daně prvního stupně.

[8] Věcně žalobce nesouhlasil s vyloučením opravné položky k pohledávkám za dlužníkem ELSTAV JK, s.r.o. i nákladu na montáž od dodavatele JKLMN družstvo. Ve vztahu k nákladům na reklamy žalobce namítal, že spolupráci se všemi třemi subjekty (R - PROMOTION, TOCCA i AZ COLOR) řádně prokázal smlouvami, fakturací i fotodokumentací. Správce daně podle něj nedůvodně zamítl jeho důkazní návrhy a porušil zásadu rovnosti zbraní. Žalobce byl zejména přesvědčen, že žalovaný měl provést navržený výslech svědka P. P. (zástupce dodavatele TOCCA) a v této souvislosti kontaktovat různé státní orgány i soukromé osoby za účelem získání kontaktu na tohoto svědka. Rekapituloval rovněž další důkazní návrhy, kterým podle něj měl žalovaný vyhovět.

[9] Ve vztahu k rozhodčímu nálezu a následnému narovnání mezi žalobcem a společností Outulný, a.s. žalobce odkázal především na pokyn Generálního finančního ředitelství D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „pokyn D-22“), podle něhož je při uplatnění § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů rozhodným datem den nabytí právní moci rozhodnutí soudu [bod 4 písm. a) pokynu D-22 k § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů], resp. den účinnosti dohody o narovnání [bod 4 písm. g) pokynu D-22 k § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů]. Tuto úpravu žalobce srovnal s dřívější úpravou v pokynu D-300 (který následky absolutní neplatnosti právních úkonů vázal k době, kdy byly původně učiněny) a poznamenal, že ke změně došlo proto, aby poplatníci mohli nově zjištěnou neplatnost právních úkonů daňově uplatnit, přestože již uplynula lhůta pro stanovení daně za původní zdaňovací období. Žalovaný se k této argumentaci podle něj dostatečně nevyjádřil (pouze uvedl, že „*pro daný případ nevznikla v roce 2015 rozhodná data dle odkazovaných částí pokynu D-22*“). Žalobce připomněl, že rozhodčí nález nabyl právní moci dne 15. 4. 2015 a dohoda o narovnání nabyla účinnosti dne 12. 6. 2015. Zdůraznil rovněž, že znění pokynů Generálního finančního ředitelství zakládá legitimní očekávání daňových subjektů. S odkazem na jiný případ žalobce namítal, že žalovaný aplikuje tyto pokyny jen tehdy, když se mu to hodí. Odkázal i na základní cíl správy daní (správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady) a obecně na judikaturu Ústavního soudu. Žalovaný podle něj způsobil, že sankční nároky byly zdaněny nejen v roce 2008, ale opětovně v roce 2015. Dále žalobce uvedl, že podle smluv o dílo uzavřených se společností

Outulný, a.s. měl nárok na smluvní sankce, které tomuto svému obchodnímu partnerovi v roce 2008 fakturoval. K tomu odkázal na znalecký posudek ze dne 19. 11. 2010 a podrobně vysvětlil, proč dle svého názoru nebyl v prodlení s úhradou kupní ceny.

[10] Žalobce by přesvědčen, že postupoval v souladu se zásadou opatrnosti tak, aby nedošlo k přiznání daně nižší, nechal si vypracovat rovněž stanovisko renomované poradenské společnosti PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o. (dále jen „PwC“), které správci daně předložil již dne 12. 7. 2016 spolu s rozhodčím nálezem. Pokud správce daně zastával jiný výklad, měl z úřední povinnosti přistoupit k opravě. Žalobce připomněl, že se snažil o obnovu řízení za zdaňovací období roku 2008, podle žalovaného však prekluzivní lhůta pro stanovení daně za toto období uplynula již dne 31. 12. 2011. V roce 2015 tedy již nebylo možné dodatečné daňové přiznání podat. Až na základě rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 3. 2022, č. j. 31 Af 16/2021-67, bylo postaveno najisto, že prekluzivní lhůta pro zdaňovací období roku 2008 uplynula až dne 15. 4. 2016. Žalobce konstatoval, že pokud ani daňové orgány nevěděly, kdy uplynula lhůta pro stanovení daně, tím spíše to nemohl vědět on.

[11] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem ze dne 11. 12. 2024, č. j. 31 Af 31/2022-270, žalobu zamítl. Úvodem upozornil, že žalovaný nebyl povinen detailně reagovat na každou dílčí odvolací námitku. Podle krajského soudu žalovaný vysvětlil, proč žalobce neměl nárok na uplatnění jednotlivých sporných položek, vyjádřil se k procesním námitkám a vypořádal se i s otázkou prekluze, jakmile byla výslovně otevřena v odvolání. Krajský soud připomněl, že k prekluzi daně se přihlíží z úřední povinnosti. Pokud ji správce daně neshledal, neměl povinnost se jí výslovně zabývat. Rovněž otázkou zahájení daňové kontroly i možností aplikace pokynu D-22 na dohodu o narovnání se žalovaný zabýval. I když některé části odůvodnění byly stručné, krajský soud je považoval za dostatečné.

[12] Podle krajského soudu neuplynula lhůta pro stanovení daně. Zahájení daňové kontroly dne 3. 5. 2018 její běh přerušilo a následně došlo ještě k prodloužení o rok po doručení platebního výměru. Rozhodnutí žalovaného bylo žalobci doručeno dne 2. 5. 2022, tedy před uplynutím lhůty, k němuž by došlo dne 3. 5. 2022. Krajský soud se neztotožnil s námitkou, že daňová kontrola byla fakticky zahájena dne 12. 7. 2016 či dne 16. 4. 2018. Poznamenal rovněž, že je legitimní, pokud se správce daně snaží vydat rozhodnutí před uplynutím prekluzivní lhůty. Samotná skutečnost, že daňová kontrola trvala několik let a žalobce následně měl pouze kratší čas k vyjádření, nepředstavuje zkrácení procesních práv. Vzhledem k tomu, že žalovaný neprováděl žádné dokazování k otázce prekluze, nemusel se svým právním názorem žalobce podle § 115 daňového řádu seznamovat. Námitku neexistujícího pověření úředních osob považoval krajský soud za účelovou. Žalobce s úředními osobami komunikoval a spolupracoval, předkládal listinné i elektronické doklady. Námitku jejich nedostatečného pověření při zahájení daňové kontroly žalobce vůbec nevznesl.

[13] Krajský soud upozornil, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu může být vydána jen tehdy, pokud má být daň doměřena. Nemohla tedy být vydána v souvislosti se zdaňovacím obdobím roku 2008, za něž byla podle žalobce nesprávně zaplacena daň vyšší, ani za zdaňovací období roku 2015, za něž v době zahájení daňové kontroly dosud neexistovala poslední známá daň. Soud rovněž poznamenal, že z rozhodčího nálezu ani stanoviska PwC jednoznačně nevyplynulo ani to, že by mělo

dojít k vyměření daně v odlišné výši, než tvrdil žalobce ve svém daňovém přiznání. S odkazem na § 148 odst. 3 daňového řádu krajský soud vysvětlil, že vliv na běh lhůty pro stanovení daně má zahájení každé daňové kontroly, tedy i daňové kontroly prováděné v rámci řízení vyměřovacího.

[14] Ani s požadavkem na průběžné hodnocení důkazů formou úředního záznamu podle § 92 odst. 7 daňového řádu se krajský soud neztotožnil. K hodnocení důkazů dochází až na konci řízení a toto hodnocení je vyjádřeno ve zprávě o daňové kontrole nebo odůvodnění rozhodnutí. Přestože vytvoření úředního záznamu s průběžným hodnocením určitého okruhu důkazů je možné, není povinné. Ve vztahu k vedení daňového spisu krajský soud odkázal na body 33 až 42 rozhodnutí o odvolání, kde žalovaný obdobnou námitku vypořádal. Podle krajského soudu v žalobě chybělo označení konkrétních písemností, které měly být zatajovány či účelově nezařazeny do spisu.

[15] Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám směřujícím proti neuznání opravných položek k pohledávkám za dlužníkem ELSTAV JK, s.r.o. a nákladů na práce dodavatele JKLMN družstvo v rámci montáže provětrávané fasády. Vzhledem k tomu, že proti těmto závěrům krajského soudu kasační stížnost nijak nebrojí, není zapotřebí je podrobněji rekapitulovat.

[16] Podle krajského soudu se penalizační faktury adresované společnosti Outulný, a.s. vztahovaly k roku 2008. Tehdy žalobce faktury vystavil i zdanil. To, že se o neplatnosti smluv o dílo uzavřených s touto společností dozvěděl až v roce 2015, na tom podle krajského soudu nic nezměnilo. Na základě právní úpravy narovnání v § 1903 až § 1905 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), zanikají dosavadní závazky jen v tom rozsahu, v jakém jsou nahrazeny závazkem novým. Pro daňový režim dohody o narovnání je přitom rozhodné, na základě jaké faktické kauzy nový závazek vzniká. Krajský soud vysvětlil, že v rozhodčím nálezu (podle něhož strany nepostupovaly, neboť uzavřely dohodu o narovnání) bylo rozhodnuto o tom, že smlouvy byly absolutně neplatné. Žalobce tedy ani v roce 2008 neměl nárok na smluvní sankce, které chybně zdanil. Krajský soud shrnul, že dohoda o narovnání se týkala roku 2008, nikoli roku 2015. Ani pokyny řady D podle něj nemohly založit legitimní očekávání, že tomu bude jinak. Případ, kdy daňové orgány postupovaly podle žalobce jinak, považoval krajský soud za skutkově i právně odlišný. Soud připomněl, že žalobce na základě rozhodčího nálezu žádnou částku nepřijal. Bylo pouze rozhodnuto, že v roce 2008 nemohl požadovat smluvní sankce.

[17] Následně krajský soud upozornil, že žalobce nebyl zbaven možnosti nesprávně zdaněnou částku získat zpět, neboť mohl po vydání rozhodčího nálezu podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2008. Krajský soud popsal běh lhůty pro vyměření podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v relevantním znění, a lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Shrnul rovněž svou argumentaci ve vztahu ke stavení této lhůty v průběhu rozhodčího řízení, která byla podrobně popsána v souvisejícím (již výše zmiňovaném) rozsudku krajského soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 31 Af 16/2021-67. Na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že poradenská společnost PwC doporučila žalobci jiný postup. Žalobce mohl dodatečné daňové přiznání podat i přes dosud nevyjasněný názor na tuto problematiku. Krajský soud připustil, že žalobce mohl být přesvědčen o svém nároku na smluvní sankce. Nejpozději od vydání rozhodčího nálezu však věděl, že na ně nárok neměl. Proto podle krajského soudu nebylo zapotřebí zabývat se zněním smluv o dílo ani znaleckým posudkem prokazujícím ušlý zisk.

[18] K nákladům na reklamu, kterou měly poskytnout TOCCA a AZ COLOR, krajský soud vyjmenoval některé z pochybností, které ve vztahu k těmto subjektům vznesl správce daně. Ztotožnil se se žalovaným, že nestačilo pouze na základě fotodokumentace ověřit, zda byla reklama uskutečněna. Bylo zapotřebí prokázat, že ji poskytli právě tvrzení dodavatelé. Podle krajského soudu žalovaný nepochybil, když některé pochybnosti formuloval společně k oběma dodavatelům. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, dle níž správce daně bagatelizoval význam výpovědi svědka K. K. Upozornil rovněž, že nebylo povinností daňových orgánů vyhledávat kontakty na další svědky.

II.
Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[19] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[20] Stěžovatel předně uvádí, že krajský soud se vůbec nevypořádal s jeho námitkou nedostatečného pověření osob provádějících daňovou kontrolu. Krajský soud mylně vycházel z dokumentu označeného jako „*pověření*“, jímž však byl pověřen pracovník stěžovatele k jednání za stěžovatele, nikoli úřední osoba správce daně k jednání jménem státu. Žádné pověření úředních osob ve spisu není, ani krajský soud se touto námitkou blíže nezabýval a pouze ji označil za účelovou. Stěžovatel je přesvědčen, že pokud jednotlivé kroky během daňové kontroly činily úřední osoby bez pověření, nemohlo to mít vliv na běh prekluzivní lhůty.

[21] V daňových rozhodnutích i napadeném rozsudku podle stěžovatele chybí souvislý chronologický popis běhu prekluzivní lhůty a jednotlivých úkonů, které na něj měly vliv. Lhůta pro stanovení daně započala dne 1. 7. 2016 a správce daně ihned po podání daňového přiznání začal prověřovat základ daně, neboť si vyžádal přímo od stěžovatele podklady k rozhodčímu nálezu (doručeny správci daně dne 12. 7. 2016). Stěžovatel je přesvědčen, že právě tím došlo k zahájení daňové kontroly. Správce daně měl všechny relevantní informace a věděl, že sankční pohledávky byly zdaněny. Daňová kontrola provedená před vyměřením daně navíc podle stěžovatele nemá účinek ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu (tj. nepřerušuje běh lhůty pro stanovení daně). I kdyby daňový řád umožňoval oba výklady (pro aplikaci § 148 odst. 3 daňového řádu i proti ní), měl by se použít výklad příznivější pro stěžovatele.

[22] Stěžovatel je toho názoru, že správce daně úmyslně vyčkával s prověřováním rozhodných otázek na to, až uplyne lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008, aby mu znemožnil podat dodatečné daňové přiznání. Stěžovatel rovněž opakuje námitky týkající se manipulace se spisem a jeho neúplnosti (zejména chybějící komunikace mezi stěžovatelem a správcem daně z července roku 2016, kdy si správce daně vyžádal rozhodčí nález). Krajský soud se podle něj v předcházejícím řízení o zásahové žalobě odmítl těmito námitkami zabývat a odkázal stěžovatele na řízení ve věci samé, nyní je však zcela pominul.

[23] Stěžovatel připomíná, že penalizační faktury byly v roce 2008 řádně zaúčtovány, započteny proti ceně díla a zdaněny. Teprve v důsledku rozhodčího nálezu a dohody o narovnání vyšlo najevo, že smlouva o dílo se společností Outulný, a.s. byla absolutně neplatná. Následná dohoda o narovnání představovala generální narovnání všech sporných

nároků mezi oběma subjekty a v souladu s pokyny D-22 a D-6 měla být daňová korekce provedena ve zdaňovacím období roku 2015. Krajský soud však konstatoval, že náklady se vztahují k roku 2008, a odmítl pokyny aplikovat, aniž by se zabýval jejich zněním či časovou působností. V tom stěžovatel spatřuje další důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatel zdůrazňuje, že postupoval v souladu se správní praxí vyjádřenou v těchto pokynech i v souladu s odborným stanoviskem PwC. To založilo jeho legitimní očekávání. Krajský soud je nerespektoval, aniž by svůj závěr odůvodnil. Stěžovatel rovněž poznamenává, že ohledně možnosti podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2008 panovala nejednotná praxe i uvnitř samotné finanční správy.

[24] Závěrem stěžovatel argumentuje, že na něj nepřešlo důkazní břemeno ve vztahu k nákladům vynaloženým na reklamní služby, neboť důkazní břemeno není „*putovní pohár*“. Žalovaný měl podle stěžovatele vyslechnout všechny navržené svědky, zejména osoby, které se přímo podílely na realizaci reklamy. Ty mohly její faktické poskytnutí ze strany konkrétních dodavatelů potvrdit. Krajský soud podle stěžovatele nevysvětlil, proč požadavek na vyhledávání svědků „*značně přesahuje závěr*“ rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 32/2016-36 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Stěžovatel odkazuje rovněž na rozsudek zdejšího soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, publ. pod č. 4053/2020 Sb. NSS, podle něhož se v daňovém řízení neuplatňuje princip koncentrace. Rekapituluje své pokusy o kontaktování svědků a rovněž důvody, pro něž navrhoval svědky vyslechnout. Stěžovatel je přesvědčen, že tím, že daňové orgány svědky nevyslechly, porušily jeho právo na spravedlivý proces. Krajský soud měl kvůli tomuto pochybení rozhodnutí o odvolání zrušit, avšak neučinil tak.

[25] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[26] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti upozorňuje, že stěžovatel zaměňuje svůj nesouhlas s právním posouzením krajského soudu za nepřezkoumatelnost a požaduje detailní reakci na každou dílčí námitku. Zdůrazňuje, že měl-li stěžovatel pochybnosti o oprávnění úředních osob správce daně, měl je uplatnit v průběhu daňové kontroly. Správce daně nemá povinnost vyhotovovat formální pověření úředních osob k jednotlivým úkonům a zakládat je do spisu. Námitka je podle žalovaného účelovou snahou dosáhnout prekluze práva stanovit daň. Lhůta pro stanovení daně podle žalovaného započala dne 1. 7. 2016 (termínem pro podání řádného daňového přiznání), byla přerušena zahájením daňové kontroly dne 3. 5. 2018 a prodloužena o rok v důsledku doručení platebního výměru. Platební výměr i rozhodnutí žalovaného byly proto vydány i doručeny včas. Ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu nepřipouští dvojí výklad, jehož se domáhá stěžovatel.

[27] Žalovaný dále vysvětluje, že předložení rozhodčího nálezu a stanoviska PwC nepředstavovalo zahájení faktického prověřování daňové povinnosti. Správce daně ani nemohl pouze na jejich základě rozhodnout o výši daně. Výpočet prekluzivní lhůty nepředstavuje podle žalovaného zákonnou náležitost rozhodnutí. Příslušnou odvolací námitku navíc žalovaný v rozhodnutí o odvolání vypořádal. Podle žalovaného k žádné manipulaci se spisem nedošlo. E-mailová komunikace z roku 2018 byla ve spise zachycena úředním záznamem. Námitky týkající se komunikace v roce 2016 nebyly v žalobě uplatněny konkrétně.

[28] Žalovaný je přesvědčen, že neoprávněně zaúčtované výnosy měly být řešeny v období, do něhož věcně a časově spadaly, tedy v roce 2008. Dohoda o narovnání se vztahovala k tomuto období a nemohla tak založit daňově relevantní náklad v roce 2015. Stěžovatel měl možnost podat dodatečné daňové přiznání za rok 2008, ale nevyužil ji. Žalovaný připomíná akruální princip účetnictví, jakož i povinnost věrného a poctivého zobrazení skutečného stavu. Upozorňuje, že druhá strana (společnost Outulný, a.s.) sankční nároky neuznávala. Krajský soud se podle žalovaného zabýval otázkou aplikace pokynů D-22 a D-6 dostatečně. Rozhodným obdobím byl rok 2008, nikoli rok uzavření dohody o narovnání. Žalovaný je toho názoru, že metodické pokyny nejsou pro daňové subjekty závazné a nemohly tak založit legitimní očekávání stěžovatele. Podle žalovaného se projednávaná věc liší od případů posuzovaných v rozsudcích, na něž poukazuje stěžovatel, neboť v těchto věcech daňové subjekty skutečně přijaly či vracely plnění. Stěžovatel však na základě rozhodčího nálezu žádné plnění nepřijal. Podle žalovaného stěžovatel neposkytl dostatečné údaje o některých svědcích a své povinnosti přesouval na daňové orgány. Výslech Ing. Zgarby byl nadbytečný, neboť v písemném sdělení poskytl dostatečné informace.

[29] Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[30] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je v dále uvedeném rozsahu důvodná.

III.a)
Důkazní návrhy

[31] Úvodem Nejvyšší správní soud shrnuje, že nepřistoupil k provedení žádného ze stěžovatelem navržených důkazů. Drtivá většina listinných důkazů byla již obsažena v daňovém spise, jímž se nedokazuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS). To platí např. o e-mailu ze dne 16. 4. 2018, kterým byl navržen původní termín zahájení daňové kontroly, o protokolu o nahlížení do spisu dne 22. 1. 2020 i složce s kontrolními poznámkami. Některé důkazy stěžovatel zmiňuje, avšak nepředkládá (údajná e-mailová zpráva vyžadující zaslání rozhodčího nálezu – stěžovatel předkládá jen svou odpověď, nikoli zprávu obsahující původní požadavek správce daně). Ve vztahu k navrženému výslechu svědků v souvislosti s reklamou Nejvyšší správní soud odkazuje na část odůvodnění, kde je podrobněji vysvětleno, proč nebylo namístě, aby tyto svědky vyslýchal již krajský soud.

[32] Ani k výslechu daňového poradce Ing. Marka Piecha, který stěžovatele zastupoval při nahlížení do spisu dne 22. 1. 2020, Nejvyšší správní soud nepřistoupil. Jeho tvrzení zaznamenaná v protokolu č. j. 194807/20/3013-60561-705639 nejsou podložena žádnými

jinými důkazy. Ani kdyby Ing. Piech svá tvrzení zopakoval, neprokazovalo by to nikterak jejich pravdivost. Okolnosti nahlížení do spisu dostatečně vyplývají z protokolu, na který stěžovatel opakovaně odkazuje a nenamítá jeho nesoulad se skutečností. Tvrzení, které zamýšlí výpovědí daňového poradce prokázat (že správce daně údajně v kontrolních poznámkách měl e-mailovou zprávu z roku 2016, kterou žádal o zaslání rozhodčího nálezu), pak stěžovatel poprvé uvádí až v kasační stížnosti. Zdejší soud k němu tudíž podle § 109 odst. 5 s. ř. s. nemůže přihlížet. Pro úplnost však poznamenává, že v žalobě stěžovatel tvrdil, že v kontrolních poznámkách byla jiná e-mailová zpráva, konkrétně zpráva ze dne 16. 4. 2018. Touto zprávou správce daně navrhoval termín pro zahájení daňové kontroly a následně (v reakci na stížnost stěžovatele) ji vložil do spisu úředním záznamem ze dne 3. 2. 2020, č. j. 463233/20/3013-60561-705639 (položka č. 159 kontrolního spisu správce daně).

III.b)
Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[33] Nejvyšší správní soud se v prvé řadě zabýval otázkou (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, k níž by bylo nutné přihlížet i bez námitky z úřední povinnosti. K problematice nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se ve své judikatuře tento soud již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Není však projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[34] Stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z celé řady důvodů. Mnohé jeho námitky dovozující nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku však představují spíše nesouhlas s právním závěrem krajského soudu. Problematikou pověření úředních osob se krajský soud zabýval dostatečně – v bodě 26 napadeného rozsudku poznamenal, že stěžovatel žádnou takovou námitku během daňové kontroly neuplatnil a s úředními osobami spolupracoval. To, že se následně soud dopustil dílčí chyby, když podpůrně odkázal na dokument nazvaný „*pověření*“, jímž stěžovatel pověřoval svého pracovníka, na této skutečnosti nic nemění. K otázce údajného dvojího výkladu § 148 odst. 3 daňového řádu krajský soud v bodě 31 vysvětlil, že daňová kontrola přerušuje lhůtu pro stanovení daně. Upozornil v této souvislosti na rozdíl mezi daňovou kontrolou a daňovým řízením. Komunikaci mezi správcem daně a stěžovatelem dne 16. 4. 2018 se věnuje bod 22 napadeného rozsudku, podle něhož šlo o pouhou domluvu termínu zahájení daňové kontroly. Výčet konkrétních dat významných pro běh lhůty pro stanovení daně v posuzované věci je uveden v bodě 20 napadeného rozsudku. Stejně tak se krajský soud zabýval i absencí průběžného hodnocení důkazů. V bodech 32 až 38 rozsudku podrobně popsal, proč správce daně nemá povinnost vytvářet úřední záznamy s částečným hodnocením důkazů ve smyslu § 92 odst. 7 daňového řádu v průběhu daňové kontroly. Zdůraznil rovněž, že stěžovatel ke svým námitkám údajných chybějících důkazů neuvedl, které listiny ve spisu chybí a o jakých úkonech správce daně opomněl vytvořit úřední záznam (bod 45).

[35] Nejvyšší správní soud dále upozorňuje, že absence přímé reakce na každý jednotlivý argument účastníka řízení nepředstavuje nezákonnost ani nepřezkoumatelnost, pokud soud prezentuje odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108, či ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012-161). Implicitní vypořádání námitek akceptuje rovněž Ústavní soud (viz např. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Napadený rozsudek tedy není nezákonný či protiústavní jen proto, že se krajský soud explicitně nezabýval aplikací zásady *in dubio pro libertate* (žádný dvojí výklad dané problematiky zákon neumožňuje), dokazováním toho, kdo byl oprávněn jednat za správce daně (tuto námitku stěžovatel vůbec nevznesl v daňovém řízení), či obsahem protokolu o nahlížení do spisu ze dne 22. 1. 2010 (stěžovatel neoznačil v rámci svých námitek manipulace se spisem žádné konkrétní dokumenty, které by ve spisu chyběly).

[36] Stěžovateli však lze přisvědčit v tom, že věta „*Dohodou o narovnání totiž nedošlo ke vzniku nákladu žalobce z titulu vrácení nesprávně zdaněné částky, protože žádnou takovou částku na základě dohody o narovnání žalobce neobdržel a obdržet ani neměl.*“ je vnitřně rozporná. Náklad může spočívat ve vzniku povinnosti nějakou částku uhradit, nikoli v tom, že by měl stěžovatel nějakou částku obdržet. Ze skutečnosti, že stěžovatel žádnou částku neobdržel ani obdržet neměl, tudíž nelze nikterak dovozovat, že mu nemohl vzniknout náklad. Nejvyšší správní soud však upozorňuje, že každý dílčí nedostatek odůvodnění by neměl bez dalšího vést k závěru o nepřezkoumatelnosti rozsudku. Jak upozornil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, publ. pod č. 3668/2018 Sb. NSS, „*[j]e nutné si uvědomit, že ‚přezkoumatelnost‘ rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí krajských soudů zpravidla pro účastníky/osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelně prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů přistupovat krajně zdrženlivě.*“ V projednávané věci je i přes dílčí nepřesnost z napadeného rozsudku patrné, že krajský soud se ztotožnil s posouzením daňových orgánů a zejména zdůraznil, že stěžovatel měl možnost podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2008 ještě po vydání rozhodčího nálezu v roce 2015. Nepřišel tedy o možnost chybně přiznanou daň získat zpět. Napadený rozsudek tedy není ani v této části nepřezkoumatelný.

III.c)
Námitka prekluze daně

[37] Dále je zapotřebí posoudit, zda již neuplynula lhůta pro stanovení daně.

[38] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu „*[d]aň 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.*“.

[39] Lhůta pro podání řádného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 stěžovateli uplynula dne 1. 7. 2016. Tímto dnem tedy započala lhůta pro stanovení daně, která by (pakliže by nenastaly žádné skutečnosti ovlivňující její běh) skončila dne 1. 7. 2019.

[40] Podle § 148 odst. 3 daňového řádu *„[b]yla-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*“.

[41] Stěžovatel je toho názoru, že § 148 odst. 3 daňového řádu lze vykládat dvěma způsoby: (i) lhůtu pro stanovení daně přerušuje každá daňová kontrola, nebo (ii) lhůtu pro stanovení daně přerušuje pouze daňová kontrola zahájená v souvislosti s doměřovacím řízením. K tomu Nejvyšší správní soud upozorňuje, že daňová kontrola je v daňovém řádu systematicky řazena mezi tzv. postupy při správě daní (ve znění účinném do 31. 12. 2020 část druhá – Obecná část o správě daní, hlava VI – Řízení a další postupy, díl 2 – Postupy při správě daní). Slovy odborné literatury jde o *„postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti*“ (BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád. Komentář. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2026-5-22]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X).

[42] Vyměřovací (§ 135 až § 140 daňového řádu) a doměřovací (§ 141 až § 144 daňového řádu) řízení jsou naproti tomu zařazena v části třetí – Zvláštní část o správě daní, hlavě IV – Nalézací řízení. Z § 139 odst. 3 daňového řádu jednoznačně plyne, že daň může být vyměřena i ve výši jiné, než jaká byla tvrzena daňovým subjektem. Typicky tato situace nastane po postupu k odstranění pochybností, zákon však nikterak nevylučuje ani provedení daňové kontroly před vyměřením. To potvrzuje i odborná literatura: „*Svou úlohu bude daňová kontrola plnit zejména v řízení doměřovacím, které je součástí řízení nalézacího. Nelze však vyloučit, že daňová kontrola bude plnit svůj účel také v řízení vyměřovacím.*“ (LICHNOVSKÝ, O. § 85 [Předmět daňové kontroly]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. Daňový řád. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 352).

[43] Citovaný § 148 odst. 3 daňového řádu, jehož dvojího výkladu se domáhá stěžovatel, používá obecný termín *„daňová kontrola*“. Nehovoří o daňové kontrole zahájené v rámci doměřovacího řízení ani o doměřovacím řízení jako takovém. Naopak, další skutečnosti, které lhůtu přerušují (podání řádného daňového tvrzení či výzva k jeho podání), nastávají dokonce pouze v řízení vyměřovacím. Nelze tedy dospět k žádnému jinému výkladu, než že lhůtu pro stanovení daně přerušuje jakákoli daňová kontrola, ať již je zahájena v rámci řízení vyměřovacího či v souvislosti s řízením doměřovacím. To samozřejmě platí za podmínky, že je daňová kontrola zahájena v souladu se zákonem.

[44] Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, *„[d]aňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*“.

[45] Stěžovatel namítá, že v jeho případě byla daňová kontrola zahájena již dne 12. 7. 2016, kdy na vyžádání zaslal správci daně rozhodčí nález a stanovisko PwC. Jak však správně upozornil krajský soud, stěžovatel nemůže očekávat, že každou jím zaslanou písemnost bude správce daně jednotlivě posuzovat, vyhodnocovat a se svým stanoviskem jej seznamovat. Samotná skutečnost, že si správce daně neformálně vyžádal rozhodčí nález, na který stěžovatel odkazoval v příloze daňového přiznání, ještě neznamená, že okamžitě po

jeho obdržení začal systematicky prověřovat daňovou povinnost stěžovatele. Stěžovatel své tvrzení, že správce daně prováděl nějaké úkony v období od 12. 7. 2016 do 3. 5. 2018, nikterak nedoložil. K e-mailu ze dne 16. 4. 2018 lze poznamenat, že představuje pouze prvotní pokus o domluvu termínu s navrženým datem 25. 4. 2018. Dovětek „*ještě si potvrdíme*“ dává tušit, že nemuselo jít o domluvu finální. Protokol o zahájení daňové kontroly byl sepsán dne 3. 5. 2018 a právě tohoto dne došlo podle protokolu k předání účetních dokladů správci daně. Stěžovatel nedoložil, že by nějaké doklady předával již dříve (ať již dne 16. 4. 2018, dne 24. 4. 2018 či jindy). Pouze se opakovaně ohrazuje proti tomu, že ve spise není založen žádný úřední záznam, který by popisoval, jakým způsobem si správce daně v roce 2016 vyžádal zaslání rozhodčího nálezu.

[46] Podle § 63 odst. 1 daňového řádu „*[o] důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu, sepíše správce daně úřední záznam, ve kterém zachytí skutečnosti, které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů*“.

[47] Z citovaného ustanovení vyplývá, že správce daně sepisuje úřední záznam o důležitých úkonech při správě daní. Použití neurčitého pojmu „*důležitý*“ svěřuje posouzení této otázky do úvahy správce daně. Je zřejmé, že „*důležitý*“ úkon představuje např. e-mailová či telefonická komunikace o změně termínu výslechu svědka (ve spisu musí být zaznamenáno, že daňový subjekt skutečně věděl o tom, kdy se bude výslech konat). Naproti tomu pouhá zdvořilostní odpověď na zprávu takové důležitosti zpravidla nedosáhne. Je běžné, že správce daně si po podání řádného daňového přiznání vyžádá některé další podklady či vysvětlení a poté daň vyměří. Nejvyšší správní soud připouští, že k vyměření obvykle dochází v řádu několika málo týdnů. Správci daně však žádný právní předpis neukládá, aby daň vyměřil v určité lhůtě. Jediný pevný limit představuje lhůta pro stanovení daně. Pokud podklady poskytnuté po neformálním kontaktu nepostačují (nebo pokud daňový subjekt na pouhou neformální výzvu nikterak nereaguje), může následně dojít k vydání výzvy k odstranění pochybností, případně i k zahájení daňové kontroly. Pokud tedy správce daně v takové situaci vyhodnotil, že vyžádání rozhodčího nálezu nepředstavuje důležitý úkon, o němž by musel být vyhotoven úřední záznam, pak tak učinit nemusel.

[48] Z bohaté judikatury správních soudů plyne, že správce daně má daňovou kontrolu zahájit nejen formálně, ale i materiálně. Pokud by jen sepsal protokol o zahájení daňové kontroly, ale následně (např. kvůli již probíhajícím jiným daňovým kontrolám či z jiných provozních důvodů) nezačal fakticky prověřovat daňovou povinnost daňového subjektu, daňová kontrola by zahájena nebyla. To se v projednávané věci nestalo. Správce daně si při zahájení daňové kontroly dne 3. 5. 2018 převzal účetní doklady stěžovatele a po jejich vyhodnocení je dne 14. 6. 2018 vrátil. Již dne 20. 6. 2018 začal vydávat výzvy adresované obchodním partnerům stěžovatele, několikrát vyzval přímo stěžovatele k prokázání určitých skutečností. Prodleva mezi podáním daňového přiznání a zahájením daňové kontroly před vyměřením tak mohla být způsobena pouhým vyčkáváním na dostatečné kontrolní kapacity. Ze spisu nevyplývá, že by správce daně vyčkával z jakéhokoli jiného důvodu ani že by ve skutečnosti již od července 2017 prověřoval daňovou povinnost stěžovatele skrytě. Stěžovatel je toho názoru, že správce daně vyčkával, než skončí lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008. Tato domněnka se však jeví přinejmenším nepravděpodobnou, když daňové orgány ještě v roce 2021 (před vydáním rozsudku

krajského soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 31 Af 16/2021-67) byly toho názoru, že lhůta pro stanovení daně za rok 2008 marně uplynula v roce 2011.

[49] Nejvyšší správní soud dále poznamenává, že zahájení daňové kontroly před vyměřením je pro daňový subjekt výhodnější, neboť v takovém případě není povinen hradit penále. Pokud by tedy byla daň z příjmů vyměřena již v roce 2016 a následná daňová kontrola probíhala až v rámci řízení doměřovacího, jak požaduje stěžovatel, bylo by to pro něj ve skutečnosti nevýhodné, neboť by musel kromě doměrku hradit podle § 251 daňového řádu i penále.

[50] Usnesením ze dne 27. 3. 2026, č. j. 8 Afs 46/2025-67, osmý senát Nejvyššího správního soudu postoupil rozšířenému senátu jím posuzovanou věc, přičemž mu položil následující otázku: „*Od kterého okamžiku lze pokládat daňovou kontrolu dle § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, za zahájenou s důsledky přerušení běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu?*“ Osmý senát totiž dospěl k závěru, že v judikatuře je rozdílně přistupováno k tzv. skryté daňové kontrole. Sporná je zejména hranice mezi vyhledávací činností a daňovou kontrolou. V projednávané věci však v rozhodném období nebylo prokázáno, že by správce daně ve vztahu ke stěžovateli prováděl jakoukoli činnost, ať již pouze vyhledávací, či kontrolní. Odpověď rozšířeného senátu na položenou předběžnou otázku tedy nemůže mít na nyní posuzovanou věc žádný vliv. Proto nyní rozhodující pátý senát nepřistoupil k přerušení řízení do doby rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 8 Afs 46/2025.

[51] Další stěžovatelův argument, který rozporuje zahájení daňové kontroly a tím i přerušení lhůty pro stanovení daně, je tvrzení, dle něhož k zahájení daňové kontroly nemohlo dojít dne 3. 5. 2015, jelikož ve spisu není založeno pověření konkrétních úředních osob správce daně. K tomu Nejvyšší správní soud upozorňuje, že žádné takové písemné pověření ve spisu založeno být nemusí.

[52] Podle § 12 odst. 1 daňového řádu „*[s]právce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob*“.

[53] Podle § 12 odst. 4 daňového řádu „*[o] tom, kdo je v dané věci úřední osobou, správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena.*“.

[54] Ze spisu (včetně opakovaně zmiňovaného protokolu o nahlížení dne 22. 1. 2020) nevyplývá, že by stěžovatel měl jakékoli pochybnosti o totožnosti osob vykonávajících pravomoc správce daně. Ve spisu tudíž nejsou podklady o tom, proč daňovou kontrolu prováděly právě ty úřední osoby, které ji prováděly (stejně jako tam nejsou informace o tom, jestli a kdy byla některá úřední osoba v karanténě, zda dodržovala vnitřní předpisy upravující oblékání, jestli měla aktualizovaný antivirový program na počítači či zda byla budova finančního úřadu řádně zkolaudována). Pokud stěžovatel takto specifickou námitku uvedl až v žalobě, aniž by ji předtím uplatnil v daňovém řízení, je pochopitelné, že ji žalovaný i krajský soud považovali za účelovou. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, stručné vypořádání této námitky ze strany krajského soudu bylo plně dostačující.

[55] Poslední námitkou, která směřuje proti závěru o zahájení daňové kontroly dne 3. 5. 2018, je tvrzení, že správce daně měl veškeré potřebné informace k dispozici již dne

12. 7. 2016, pročež vůbec nebylo zapotřebí daňovou kontrolu zahajovat. K tomu je třeba poznamenat, že správce daně může daňovou kontrolu zahájit i namátkově, nemusí mít indicie o tom, že daň by měla být stanovena v jiné výši, než tvrdil daňový subjekt. Ze zprávy o daňové kontrole navíc plyne, že správce daně dospěl k celkem sedmi kontrolním zjištěním, tři z nich stěžovatel nenapadl ani odvoláním, k dalším dvěma z nich pak neuvádí žádné námitky v kasační stížnosti. Zdaleka tedy nešlo pouze o jednu transakci vyplývající z rozhodčího nálezu a neplatnosti smluv o dílo. Správce daně v průběhu daňové kontroly prověřoval široké spektrum skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, kontaktoval velké množství obchodních partnerů stěžovatele a v některých případech dospěl k závěru, že náklady byly uplatněny v souladu se zákonem, přestože o nich měl původně pochybnosti.

[56] Z výše uvedeného plyne, že daňová kontrola v projednávané věci byla skutečně zahájena dne 3. 5. 2018, což mělo podle § 148 odst. 3 daňového řádu za následek přerušení lhůty pro stanovení daně. Její konec tedy připadal na 3. 5. 2021.

[57] Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu *„[l]hůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně*“.

[58] Platební výměr byl stěžovateli doručen dne 7. 4. 2021, tedy v posledním roce před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Lhůta se tím prodloužila o jeden rok do 3. 5. 2022. Rozhodnutí žalovaného následně bylo stěžovateli doručeno dne 2. 5. 2022, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Výpočet běhu lhůty obsažený v rozhodnutí žalovaného i v napadeném rozsudku je tedy správný. Námitka prekluze práva vyměřit daň je tak nedůvodná.

III.d)
Námitka manipulace se spisem

[59] Ke stěžovatelovým námitkám ohledně manipulace se spisem Nejvyšší správní soud v prvé řadě poznamenává, že pokud správce daně nezařadil do spisu nějaké podklady, pak z nich nemohl vycházet při hodnocení důkazů a odůvodňování svých rozhodnutí. Z žádného z napadených rozhodnutí neplyne, že by vycházela z nějakých podkladů, které ve spise nejsou obsaženy. Pokud stěžovatel měl povědomí o tom, že existují nějaké další podklady relevantní pro projednávanou věc, mohl a měl je správci daně předložit a tím docílit jejich zařazení do spisu. Pokud by správce daně pochybil a podklady zaslané stěžovatelem do spisu nezařadil, mohl je stěžovatel doložit v rámci odvolacího řízení, příp. i krajskému soudu. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že správce daně není povinen ze své iniciativy vyhledávat podklady výhodné pro daňový subjekt. Je to primárně daňový subjekt, který podle § 92 odst. 3 daňového řádu v daňovém řízení nese důkazní břemeno o skutečnostech, které tvrdí (či je povinen tvrdit). Pokud stěžovatel svým povinnostem nedostál a svá tvrzení dostatečně neprokázal, nelze se bránit poukazováním na neurčitou „*manipulaci se spisem*“ či na „*zatajování důkazů*“.

[60] Ani z protokolu o nahlížení do spisu dne 22. 1. 2020, na který stěžovatel opakovaně odkazuje, neplyne, že by se úřední osoby správce daně dopustily pochybení, která stěžovatel namítá. Z protokolu je zřejmé, že některé úkony (např. e-mailová komunikace či telefonické hovory) úřední osoby do té doby nepovažovaly ve smyslu výše citovaného § 63 odst. 1

daňového řádu za důležité. Po jednání s tehdejším zástupcem stěžovatele však správce daně dospěl k závěru, že některé e-maily do spisu zařadí, stejně jako průběžné poznámky o kontrole (které tvořily onu „*dvoukilovou složku*“, o níž stěžovatel opakovaně hovoří). Nejvyšší správní soud v této souvislosti upozorňuje, že samotná skutečnost, že tvrzení nějaké osoby je zaznamenáno v protokolu správce daně, neprokazuje pravdivost takového tvrzení. Prokazuje pouze to, co daná osoba řekla. Správce daně nepotvrdil, že by měl před zahájením daňové kontroly k dispozici všechny potřebné materiály či že by snad záměrně zatajoval nějaké listiny. Úřední osoba dokonce nad rámec svých povinností předložila i své ručně psané poznámky a podkladové materiály, které následně do spisu zařadila. K otázce prekluze v uvedeném protokolu tehdejší zástupce stěžovatele žádnou námitku neformuloval, pouze se zeptal, zda daňová kontrola byla skutečně zahájena dne 3. 5. 2018. Správce daně tedy skutečně nepochybil, pokud se otázkou prekluze explicitně nezabýval již ve zprávě o daňové kontrole.

[61] Ani námitkám směřujícím proti způsobu vedení spisu tedy Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

III.e)
Námitka týkající se daňových důsledků rozhodčího nálezu a narovnání

[62] Mezi stranami je nesporné, že stěžovatel v roce 2008 vystavil svému obchodnímu partnerovi Outulný, a.s. penalizační faktury v souvislosti s výstavbou výrobní haly. Rozhodčím nálezem ze dne 25. 2. 2010, sp. zn. Rsp 76/09, rozhodčí senát Rozhodčího soudu při Hospodářské komoře České republiky a Agrární komoře České republiky (dále jen „rozhodčí soud“) rozhodl, že stěžovateli nesvědčilo právo na smluvní sankce. V rozhodčím nálezu ze dne 24. 3. 2015, sp. zn. Rsp 802/10 (který přezkoumával předchozí rozhodčí nález), jiný senát rozhodčího soudu dospěl k závěru, že smlouvy o dílo uzavřené mezi stěžovatelem a společností Outulný, a.s. byly absolutně neplatné. Rozhodl proto o vypořádání bezdůvodného obohacení. Stěžovatel měl doplatit dosud neuhrazenou část ceny provedeného díla podle znaleckého posudku ve výši 62 632 254,52 Kč, související příslušenství a část nákladů řízení. Strany sporu následně dne 12. 6. 2015 uzavřely dohodu o narovnání, podle níž měl stěžovatel zaplatit pouze jistinu (částku 62 632 254,52 Kč), náklady řízení a část úroků z prodlení (zbytek úroků mu společnost Outulný, a.s. prominula). Větší část jistiny (52 124 045 Kč) představovala zvýšení vstupní ceny majetku (odhadní cena zjištěná v rámci rozhodčího řízení byla vyšší, než jakou stěžovatel evidoval v účetnictví), zbylou část ve výši 10 508 210 Kč stěžovatel zaúčtoval na účet „*jiný výsl. hospodaření min. let + odložená daň*“. O tuto částku si pak na ř. 112 daňového přiznání snížil základ daně za zdaňovací období roku 2015. Podle daňových orgánů snížení základu daně nebylo v souladu s § 23 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů, neboť se vztahovalo ke zdaňovacímu období roku 2008.

[63] Nejvyšší správní soud k této problematice v prvé řadě zdůrazňuje, že ani v podáních účastníků řízení ani v rozsudku krajského soudu nejsou dostatečně oddělovány jednotlivé právní důvody, které vedly ke změnám závazků mezi stěžovatelem a společností Outulný, a.s. (a zároveň i k daňově relevantním důsledkům). Prvním zásadním milníkem byl rozhodčí nález ze dne 24. 3. 2015, který nabyl právní moci dne 15. 4. 2015. Zdejší soud se neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že podle rozhodčího nálezu stěžovatel a jeho obchodní partner „*nakonec nepostupovali*“ – právě tento rozhodčí nález totiž autoritativně deklaroval, jaká

práva a povinnosti vůči sobě strany měly. Až po vydání rozhodčího nálezu stěžovatel a společnost Outulný, a.s. uzavřeli dohodu o narovnání. Ta nenahrazovala předcházející smluvní vztahy založené na smlouvách o dílo (včetně sporných smluvních sankcí), ale vztahy, jejichž podobu určil rozhodčí nález. Z toho mimo jiné vyplývá, že sporné smluvní sankce nemohly zaniknout až dohodou o narovnání, jak tvrdí stěžovatel, neboť jejich neplatnost byla určena rozhodčím nálezem.

[64] Daňové orgány byly toho názoru, že stěžovatel penalizační faktury vystavovat vůbec neměl, neboť na smluvní pokuty a náhradu škody a ušlého zisku vůbec neměl nárok. To podle správce daně údajně plynulo z uzavřených smluv o dílo, podle žalovaného pak rovněž z toho, že druhá strana sankční nároky stěžovatele neuznávala. Stěžovatel tudíž vůbec neměl o sankcích účtovat a neměl je ani zdanit. Pokud takovou chybu udělal, měl ji vyřešit podáním dodatečného daňového přiznání. Pouze podpůrně daňové orgány odkázaly na rozhodčí nález z roku 2010 a poznamenaly, že nejpozději tehdy měl stěžovatel podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2008. Ke stěžovatelově argumentaci pokynem D-22 žalovaný upozornil, že tento pokyn se nepoužije, neboť stěžovatel v roce 2008 účtoval o výnosu neoprávněně. Krajský soud se se závěry žalovaného ztotožnil a taktéž dospěl k závěru, že „*rozhodným datem, k němuž měl být zjišťován základ daně ve smyslu pokynu D-22, byl rok 2008*“.

[65] Nejvyšší správní soud se s posouzením daňových orgánů ani krajského soudu neztotožňuje. Daňové orgány totiž dostatečně nepřihlédly k tomu, že stěžovatel penalizační faktury považoval za vydané v souladu s uzavřenými smlouvami až do roku 2015, kdy nabyl právní moci rozhodčí nález, který konstatoval absolutní neplatnost smluv o dílo. Penalizační faktury byly uhrazeny jednostranným zápočtem, reálně se tedy projevovaly v majetkové sféře stěžovatele. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že uplatňování práva soukromého je nezávislé na uplatňování práva veřejného (§ 1 odst. 1 občanského zákoníku). Dokonce ani absolutní neplatnost soukromoprávního jednání nemusí vyloučit daňové účinky, pokud na základě neplatného právního jednání došlo k ekonomickému plnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009-200, publ. pod č. 2489/2012 Sb. NSS). Nelze tedy na základě pouhého znění smluv o dílo či dokonce jen kvůli sporu s dodavatelem tyto nároky považovat za uplatněné v rozporu se zákonem.

[66] Na druhé straně je však třeba upozornit, že přestože šlo o sporné nároky, které druhá strana neuznávala, stěžovatel je nezaúčtoval jako dohadné položky. Na tuto okolnost poukazovalo i stanovisko PwC, které si stěžovatel nechal zpracovat. Vytvoření dohadných položek v souladu s účetními předpisy by stěžovateli zajistilo možnost případné rozdíly oproti skutečnosti daňově uplatnit v tom zdaňovacím období, v němž dochází k jejich zúčtování, aniž by bylo zapotřebí podat dodatečné daňové přiznání (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 22. 3. 2016, č. j. 9 Afs 203/2015-37). Samotná skutečnost, že stěžovatel nezaúčtoval smluvní sankce jako dohadné položky, však nemusí nutně znamenat, že tím přišel o možnost svou chybu napravit jiným způsobem.

[67] Podle pokynu D-22, části k § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů, bodu 4 písm. a) „*[p]ro zjištění základu daně se uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je například v návaznosti na vydané rozhodnutí soudu datum nabytí právní moci tohoto rozhodnutí*“.

[68] Pokyn D-22 bylo možné poprvé použít pro zdaňovací období, které započalo v roce 2014. Před ním byl účinný pokyn D-6, který bylo možné poprvé použít pro zdaňovací období, které započalo v roce 2011. V roce 2008 byl účinný pokyn D-300, který (na rozdíl od obou následujících pokynů) obsahoval speciální ustanovení týkající se absolutní neplatnosti.

[69] Podle části pokynu D-300 k § 23 zákona o daních z příjmů, bodu 4 písm. d) *„[p]ro zjištění základu daně se uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je například v návaznosti na absolutní neplatnost právního úkonu datum, kdy měl neplatný právní úkon původně vzniknout*“.

[70] Jelikož pokyn D-22, který byl účinný pro zdaňovací období roku 2015, již neobsahoval speciální pravidlo pro absolutní neplatnost právních úkonů, bylo zapotřebí aplikovat pravidlo obecné. Rozhodným datem by tedy mělo být datum právní moci rozhodčího nálezu, tedy 15. 4. 2015. Právě k tomuto datu nastaly účinky rozhodčího nálezu, na jehož základě měl stěžovatel uhradit společnosti Outulný, a.s. částku 62 632 254,52 Kč s příslušenstvím.

[71] Žalovaný ve svých vyjádřeních argumentuje, že pokyn D-22 nebyl závazný a nemohl založit legitimní očekávání stěžovatele. Ani s tím se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Jak již zdejší soud upozornil v rozsudku ze dne 11. 1. 2023, č. j. 8 Afs 27/2021-67, publ. pod č. 4446/2023 Sb. NSS, *„správní orgány byly povinny metodickým pokynem [se] řídit, jelikož pokyn GFŘ D-6 byl v části věnující se dohodám o narovnání souladný se zákonem, a daňové dopady dohody o narovnání posoudit k datu účinnosti dohody o narovnání. Z výše uvedeného lze tak rovněž dospět k závěru, že žalovaný postupoval také v rozporu se zásadou legitimního očekávání v § 8 odst. 2 daňového řádu.*“. Zdejší soud je toho názoru, že i pro nynější věc rozhodný pokyn D-22 je ve vztahu k účinkům rozhodčího nálezu souladný se zákonem a mohl založit legitimní očekávání stěžovatele, že výrok rozhodčího nálezu bude daňově účinný ke dni právní moci tohoto rozhodčího nálezu.

[72] Krajský soud v napadeném rozsudku obsáhle vysvětlil, že stěžovateli nebyla upřena možnost chybu napravit, neboť ještě v roce 2015 měl možnost podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2008. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že takovou možnost stěžovatel sice měl, to však neznamená, že šlo o správný způsob uplatnění výsledku rozhodčího řízení. Z ekonomického pohledu totiž povinnost stěžovatele z titulu vypořádání bezdůvodného obohacení skutečně vznikla až v roce 2015, přestože k bezdůvodnému obohacení došlo již v roce 2008. I kdyby zákon připouštěl obě možnosti výkladu, volba by byla na daňovém subjektu, nikoli na správci daně. To platí obzvláště tehdy, pokud daňový subjekt, jak se tomu stalo v projednávané věci, zvolí právě tu možnost, která je v souladu s metodickým pokynem pro daňové orgány, který přestavuje ustálenou správní praxi.

[73] Ke stěžovatelovu požadavku na uplatnění veškerých smluvních sankcí vůči společnosti Outulný, a.s. fakturovaných v roce 2008 však Nejvyšší správní soud upozorňuje, že stěžovatel neprokázal, že by zbylá část smluvních sankcí byla skutečně ekonomicky vypořádána. Výše bezdůvodného obohacení se totiž lišila od původně fakturovaných částek za provedené dílo. Následnou dohodou o narovnání nedošlo k žádné změně jistiny, kterou měl stěžovatel hradit, pouze k odpuštění části úroků. Daň tudíž nelze snížit o částku vyšší, než je rozdíl mezi částkou, kterou musel stěžovatel podle rozhodčího nálezu a dohody

o narovnání uhradit z titulu vypořádání bezdůvodného obohacení, a zvýšením pořizovací ceny jeho majetku.

[74] Námitka stěžovatele, dle níž krajský soud chybně posoudil daňovou účinnost části částky uhrazené z titulu vypořádání bezdůvodného obohacení na základě rozhodčího nálezu a dohody o narovnání, je tedy důvodná.

III.f)
Námitka týkající se nákladů na reklamu

[75] Nyní zbývá posoudit otázku nákladů na reklamní služby, které stěžovateli měly poskytnout společnosti TOCCA a AZ COLOR. Stěžovatel zejména namítá, že své důkazní břemeno unesl a že správce daně měl provést i další jím navržené důkazy.

[76] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „*[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*“ (resp., ve znění účinném do 31. 12. 2020, „*v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“).

[77] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu „*[s]právce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“.

[78] K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení existuje rozsáhlá judikatura správních soudů. Jak Nejvyšší správní soud shrnul v rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, „*každý daňový subjekt má povinnost daň nejen přiznat, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu, dle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních). Toto pravidlo má však některé výjimky, přičemž pro nyní posuzovanou věc je významný zejména § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dle něhož správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Tato poněkud specifická koncepce dokazování vychází z podstaty daňového řízení, jehož skutkovým základem je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti.*“

[79] Důsledkem rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je typický procesní postup, kdy daňový subjekt předloží nejprve formální důkazní prostředky (zejména účetnictví a jiné povinné evidence). Je pak na správci daně, aby tyto prvotní důkazní prostředky posoudil a případně formuloval a prokázal pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Nemá přitom povinnost prokázat, že tvrzení uváděná daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, postačuje to, že o jejich souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně takové pochybnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby své důkazní břemeno unesl a pochybnosti odstranil, a to zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).

[80] Stěžovateli lze dát za pravdu v tom, že ze striktně formálního hlediska není důkazní břemeno v daňovém řízení přenášeno jako „*putovní pohár*“. Každá ze stran (správce daně i daňový subjekt) nese své důkazní břemeno v zákonem vymezeném rozsahu, jeho uplatnění

se odvíjí od procesního vývoje a toho, jaké skutečnosti jsou v daném okamžiku sporné. Použití nepřesné terminologie však nemělo žádný vliv na přezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť jde o nepřesnost v praxi často užívanou. Sám stěžovatel ostatně prokazuje, že terminologii rozumí, když proti závěrům krajského soudu argumentuje i věcně. Se stěžovatelem lze dále souhlasit i v tom, že v daňovém řízení se neaplikuje koncentrace a lze v zásadě bez omezení navrhovat a provádět důkazy i v rámci řízení odvolacího. Nemůže však obstát vyčkávání s důkazními návrhy na nejzazší okamžik odvolacího řízení, jak bude popsáno dále. Stěžovatel navíc svědky, jejichž výslech navrhoval v odvolacím řízení, v rozporu s § 92 odst. 6 daňového řádu dostatečně neidentifikoval.

[81] Nejvyšší správní soud se již mnohokrát zabýval problematikou reklamy z pohledu daně z příjmů právnických osob. Byť si je vědom toho, že zákonné podmínky pro uznání odpočtu daně z přidaného hodnoty za přijatá zdanitelná plnění (včetně prokázání jejich přijetí právě od plátce daně z přidané hodnoty) a pro uznání výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tak, aby ovlivnily základ daně z příjmů, nejsou shodné, opakovaně zdůrazňuje, že k daňové uznatelnosti reklamních nákladů nepostačuje pouhá skutečnost, že reklama v nějaké podobě fakticky proběhla (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 8. 2024, č. j. 3 Afs 330/2022-42). Daňový subjekt musí prokázat také to, kdo reklamní službu poskytl, případně že její realizaci alespoň zajistil deklarovaný dodavatel prostřednictvím doloženého subdodavatelského vztahu (srov. např. rozsudek tohoto soudu ze dne 1. 6. 2022, č. j. 6 Afs 51/2022-39), tak, aby bylo zřejmé, zda a případně v jakém rozsahu daňový subjekt deklarované výdaje na tuto reklamu skutečně vynaložil a zda tak skutečně učinil ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů (srov. též např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 3. 11. 2022, č. j. 9 Afs 163/2021-31, a ze dne 21. 7. 2023, č. j. 5 Afs 140/2021-36). Specificky ve vztahu k reklamě zároveň platí, že náklady na ni nelze považovat za esenciální a uznat alespoň jejich minimální výši v režimu stanovení daně podle pomůcek, neboť se nejedná o náklady za zboží nebo služby, jichž by bylo pro podnikání nevyhnutelně třeba a bez nichž by již z povahy věci nebylo možné dosahovat vůbec žádných příjmů (srov. např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 26. 3. 2020, č. j. 10 Afs 255/2018-39, a ze dne 18. 1. 2023, č. j. 8 Afs 152/2021-47).

[82] V projednávané věci správce daně prokázal vážné a důvodné pochybnosti o tom, že reklamu stěžovateli dodali deklarovaní dodavatelé TOCCA a AZ COLOR a že tedy deklarované výdaje za reklamní služby, u nichž nebyla prokázána dostatečná vazba k uvedeným dodavatelům, byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů stěžovatele. Oba tito dodavatelé totiž sídlili na virtuálních adresách, nezveřejňovali údaje o svém podnikání a finanční prostředky došlé na účet obratem vybírali v hotovosti. Smlouvy uzavřené s těmito dodavateli byly obecné, neobsahovaly žádné detaily o tom, kdo a za jakých podmínek vyhotoví reklamní bannery. Cena reklamy, kterou údajně zaplatil stěžovatel, byla navíc řádově vyšší než ta, kterou fakturovala společnost Inventis CZ s.r.o., jež bannery umisťovala na místa konání jednotlivých sportovních utkání. Jedna z akcí navíc byla vykázána duplicitně jak dodavatelem TOCCA, tak dodavatelem AZ COLOR. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že výše uvedené okolnosti dostatečně zpochybnily primární důkazní prostředky stěžovatele. Bylo tedy zapotřebí, aby stěžovatel předložil jiné důkazy, jimiž by svá tvrzení prokázal (příp. mohl svá tvrzení korigovat).

[83] Nejvyšší správní soud poznamenává, že bylo na stěžovateli, aby si uchoval dostatek důkazů nejen o tom, že reklama fakticky proběhla, ale i o tom, že ji dodaly právě ty subjekty, které za dodavatele označoval. Pokud předpokládal, že svá tvrzení prokáže prostřednictvím výslechů svědků, případné negativní důsledky toho, že svědci si již s odstupem času nevybavili detaily obchodní transakce, jdou k tíži stěžovatele, nikoli správce daně (srov. např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48, či ze dne 3. 4. 2024, č. j. 1 Afs 171/2023-54). To platí tím spíše o svědcích, které se i přes snahu daňových orgánů vůbec nepodařilo vyslechnout. Stěžovatel byl již v průběhu daňové kontroly vyzván, aby poskytl jiný kontakt na navrženého svědka J. P., na výzvu však nereagoval. Alternativní adresu P. P. uvedl stěžovatel až v žalobě, v případě J. M. adresu neuvedl vůbec.

[84] Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 32/2016-36, nelze v žádném případě vykládat jako konstatování bezbřehé povinnosti správce daně vyhledávat svědky. Šlo o věc skutkově odlišnou, neboť ze spisu nebylo zřejmé, jak přesně dožádaný správce daně svědka kontaktoval, jakým způsobem bylo svědkovi doručováno apod. V rozsudku ze dne 13. 6. 2019, č. j. 9 Afs 71/2019-32, zdejší soud naopak upozornil: „*Teoreticky si sice lze představit, že by správce daně pro zjištění skutečného pobytu osoby prověřoval postupně v podstatě náhodně různé veřejnoprávní evidence (včetně evidence trestního řízení), a to i pokud by nic nenasvědčovalo tomu, že daná osoba je v těchto evidencích vedena. Nejvyšší správní soud má nicméně ve shodě s krajským soudem za to, že takový požadavek je ve vztahu k cíli správy daní nepřiměřený, a to i z toho důvodu, že dle § 7 daňového řádu je správce daně povinen postupovat bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady.*“ Bylo tedy povinností stěžovatele navrhované svědky řádně označit a při případném neúspěchu jejich předvolání vyhledat jiné kontaktní údaje, jejichž pomocí mohl správce daně provedení výslechů zajistit.

[85] V souvislosti s navrženým výslechem J. M. Nejvyšší správní soud poznamenává, že tento návrh byl učiněn spolu s velkým množstvím jiných důkazních návrhů až v rámci doplnění odvolání doručeného žalovanému dne 21. 3. 2022, tedy přibližně 1,5 měsíce před koncem lhůty pro stanovení daně. Nešlo přitom o reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení, které se týkalo pouze služeb od dodavatele JKLMN družstvo (jedno z kontrolních zjištění, která stěžovatel v kasační stížnosti již nenapadá). Stěžovatel mohl své důkazní návrhy uvést již v odvolání ze dne 4. 5. 2021, ale učinil tak až na samém sklonku odvolacího řízení, kdy drtivou většinu důkazů již nebylo možné provést. Nelze tedy spravedlivě požadovat po žalovaném, aby se v takové situaci pokoušel vyhledávat jednotlivé svědky, případně formálně vyzýval stěžovatele k doplnění kontaktních údajů. Nebylo namístě ani provést výslech Ing. Víta Zgarby, jednatele společnosti Inventis CZ s.r.o. Tato společnost reklamní bannery nevyráběla a jejich výrobu ani přímo nezadávala svým subdodavatelům, Ing. Zgarba tudíž nemohl mít dostatek informací o faktickém provedení reklamních služeb. Ve spisu navíc bylo obsaženo písemné vyjádření Ing. Zgarby. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že výslech Ing. Zgarby by byl v takové situaci nadbytečný.

[86] Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. má krajský soud možnost provádět dokazování. To však neznamená, že tímto způsobem lze napravit nedostatečnou aktivitu daňového subjektu v daňovém řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS, a ze dne 3. 2. 2010,

č. j. 1 Afs 103/2009-232, publ. pod č. 2033/2010 Sb. NSS). Stěžovatel byl povinen svá tvrzení prokázat již v daňovém řízení, k čemuž mu byl poskytnut dostatečný prostor. Skutečnost, že správce daně má pochybnosti o reklamních službách, mu byla známa nejpozději z výzvy správce daně ze dne 6. 1. 2020. Od té doby mohl sám předkládat listiny, zjišťovat kontakty na svědky a případně se snažit získat jakékoli další důkazy, které mu mohly pomoci důkazní břemeno unést. Ve vztahu k dodavateli R - PROMOTION již žalovaný nestihl potřebné dokazování provést, proto v tomto ohledu neobstál závěr, že stěžovatel důkazní břemeno neunesl.

[87] V případech dodavatelů TOCCA a AZ COLOR však stěžovatel některé svědky řádně neoznačil (J. M.), příp. na uvedených adresách nebyli dosažitelní (P. P., J. P.). Krajský soud neodmítl provést jejich výslechy pro nadbytečnost, jak dovozuje stěžovatel, ale zdůraznil, že svědci byli předvoláni v daňovém řízení, ale nedostavili se (body 73 až 76 napadeného rozsudku). Ne vždy platí, že by bylo možné odmítnout výslech svědka pouze z důvodu nadbytečnosti, irelevance či nulové vypovídací hodnoty, jak namítá stěžovatel. V rozsudku ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139, Nejvyšší správní soud upozornil, že „*ve věci, kde je předmětem sporu neunesení důkazního břemene, nelze před soudem provádět důkazy nové. V takovém případě musí správní soudy vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže stěžovatelka dohánět předkládáním nových důkazů soudu.*“. Obdobná situace nastala rovněž v nyní posuzované věci. I kdyby se krajskému soudu na základě nově získaných informací podařilo svědky kontaktovat, jejich výslech v řízení před krajským soudem by nemohl nic změnit na závěru, že v daňovém řízení stěžovatel své důkazní břemeno neunesl. Z týchž důvodů k výslechu svědků nepřistoupil ani Nejvyšší správní soud.

[88] K hodnocení svědecké výpovědi K. K. zdejší soud poznamenává, že ji vyhodnotil správce daně ve zprávě o daňové kontrole. V odvolacím řízení stěžovatel toto hodnocení nerozporoval. Ve svém původním odvolání dokonce ani nenamítal nic proti kontrolním zjištěním týkajícím se reklamy. Poprvé až v doplnění odvolání doručeném žalovanému dne 22. 12. 2021 zmínil, že nebyly provedeny některé z výslechů svědků, které navrhoval (ve vztahu k reklamě konkrétně P. P. a J. P.). Další doplnění odvolání ze dne 6. 2. 2022 se týkalo pouze použití metodických pokynů ve vztahu k penalizačním fakturám, k otázce reklamy však taktéž neobsahovalo žádné odvolací námitky. Ve své první reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení (které se týkalo pouze služeb od dodavatele JKLMN družstvo) stěžovatel zopakoval svůj požadavek na provedení výslechů, opět bez věcných námitek k reklamě. Ty uvedl poprvé až v doplnění odvolání ze dne 20. 3. 2022 doručeném správci daně dne 21. 3. 2022. Ani zde však nerozporoval hodnocení svědecké výpovědi K. K. správcem daně.

[89] Krajský soud k žalobní námitce vyhodnotil, že svědek K. K. vypovídal pouze obecně a formálně, nebyl schopen uvést žádné konkrétní okolnosti a odpovědět na zásadní otázky. Stěžovatel tyto úvahy podrobněji nerozporuje, uvádí pouze svůj nesouhlas s jejich vyhodnocením. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že na základě výpovědi svědka K. nebylo možné uzavřít, že reklamní služby poskytl stěžovateli v deklarovaném rozsahu a ve vztahu k deklarovaným nákladům skutečně dodavatel AZ COLOR.

[90] Byť lze krajskému soudu vytknout, že se při vypořádání té části žaloby, jež se vztahovala k nákladům na reklamní služby, uchýlil k terminologii, která spíše odpovídá podmínkám uznání daňového odpočtu za přijetí zdanitelného plnění od plátce daně u daně z přidané hodnoty než podmínkám daňové účinnosti nákladů vynaložených na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů u daně z příjmů, jedná se pouze o formulační nepřesnost, která v tomto případě, z důvodů výše uvedených, neměla vliv na zákonnost této části rozsudku. Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že kasační námitky týkající se uplatněných nákladů na reklamní služby nejsou důvodné.

IV.
Závěr a náklady řízení

[91] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost ve shora vymezeném rozsahu důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu. Zruší-li přitom Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., ve znění účinném do 31. 12. 2025; srov. čl. XI odst. 3 zákona č. 314/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 325/1999 Sb., o azylu, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony]. Vzhledem k nezákonnosti závěrů, z nichž žalovaný vyšel při posouzení toho, zda stěžovatel mohl základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 snížit o část vypořádání bezdůvodného obohacení v důsledku rozhodčího nálezu, by krajský soud neměl jinou možnost než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[92] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s., ve znění účinném do 31. 12. 2025, rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného správního orgánu, o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch a podle § 60 odst. 1 s. ř. s. mu přísluší vůči neúspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení.

[93] Stěžovatel před krajským soudem uhradil soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a v řízení před kasačním soudem ve výši 5 000 Kč. Dále vynaložil náklady na své zastoupení. V řízení před krajským soudem i před Nejvyšším správním soudem byl zastoupen advokátem JUDr. Ing. Pavlem Schreiberem, proto mu náleží náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením. Pro určení její výše se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“).

[94] Od 1. 1. 2025 nabyla účinnosti vyhláška č. 258/2024 Sb., kterou se mění advokátní tarif, nicméně podle čl. II této vyhlášky platí, že za právní služby poskytnuté přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky přísluší advokátovi odměna podle advokátního tarifu ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky.

[95] Náklady stěžovatele na řízení před správními soudy spočívají v částce odpovídající odměně advokátovi za zastupování ve výši 4 x 3 100 Kč za 4 úkony právní služby

poskytnuté do 31. 12. 2024, tj. za převzetí a přípravu zastoupení, podání žaloby a repliky a za účast na jednání krajského soudu [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024], a ve výši 10 300 Kč za 1 úkon právní služby poskytnutý od 1. 1. 2025, tj. za podání a doplnění kasační stížnosti [§ 7 bod 6, § 10b odst. 5 písm. a) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025], a dále paušální náhradě hotových výdajů advokáta ve výši 4 x 300 Kč a 450 Kč za tyto úkony (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024, resp. od 1. 1. 2025). Celkem tedy náklady vynaložené stěžovatelem na jeho právní zastoupení činí 24 350 Kč, tato částka se zvyšuje o 5 114 Kč připadajících na DPH ve výši 21 %.

[96] Celkem tedy přísluší stěžovateli náhrada nákladů řízení ve výši 37 464 Kč. K její úhradě stanovil Nejvyšší správní soud žalovanému přiměřenou lhůtu.

P o u č e n í :
Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 5. června 2026

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu