



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobkyně: **REALIS-INVEST, s. r. o.**, se sídlem Svojsíkova 2/1596, Ostrava-Poruba, zastoupené JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 961/20, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 16. 2. 2012, č. j. 7705/11 - 1202 - 802360, č. j. 7769/11 - 1202 - 802360 a č. j. 8162/11 - 1202 - 802360, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 5. 2014, č. j. 22 Af 28/2012 – 36,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností napadla žalobkyně v záhlaví uvedený rozsudek Krajského soudu v Ostravě, jímž byla zamítnuta její žaloba proti označeným rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě. Těmito rozhodnutími bylo zamítnuto odvolání podané žalobkyní a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava III ze dne 1. 8. 2011, jimiž byla změněna dodatečně vyměřená daňová ztráta z příjmů právnických osob za roky 2003, 2004 a 2005.

Soud nepovažoval za důvodné námitky uplatněné žalobkyní, neztotožnil se především s jejím tvrzením, že byla napadena rozhodnutí vydána po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Podle názoru soudu došlo k prvnímu přerušení běhu lhůt již v důsledku místního šetření uskutečněného dne 7. 11. 2006. Jednalo se přitom o úkon, který směřoval k vyměření daně, správce daně v návaznosti na něj učinil další úkony, kdy dne 15. 11. 2006 provedl bezodkladně druhé místní šetření, při němž vyžádal a následně dne 20. 12. 2006 i převzal účetní dokumentaci žalobkyně. Na základě předložené dokumentace byla žalobkyně dne 17. 3. 2007 písemně

předvolána k jednání ve věci zahájení daňové kontroly. Nedostatky předložené dokumentace se pak staly bezprostředním důvodem pro zahájení daňové kontroly dne 11. 4. 2007. Zpráva o daňové kontrole byla vyhotovena dne 7. 3. 2008.

Po ukončení daňové kontroly navrhla žalobkyně v rámci odvolacího řízení provedení důkazů svědeckými výpověďmi, které byly realizovány v průběhu roku 2010. Jednalo se o výpovědi svědků P. C., J. K., T. T., M. C., V. S., J. R. a K. P.. Dne 31. 8. 2010 byl jako svědek vyslechnut též P. S., který byl v letech 2003 – 2005 jednatelem společnosti PRVNÍ TŘEBOVICKÁ STAVEBNÍ, s. r. o.

Mezi účastníky nebylo sporu o tom, že daňová kontrola představovala další úkon přerušující běh preklusivních lhůt. K dalšímu přerušení běhu lhůt pak došlo v rámci odvolacího řízení, kdy na návrh žalobkyně byly provedeny výslechy svědků. Běh těchto lhůt tedy neskončil k 31. 12. 2010, jak tvrdila žalobkyně, ke dni vydání napadených rozhodnutí tyto lhůty ještě neprošly.

Soud rovněž shledal přesvědčivým odůvodnění napadených rozhodnutí v části, v níž se vypořádávají s námitkou, že nebyl proveden důkaz účetnictvím společnosti PRVNÍ TŘEBOVICKÁ STAVEBNÍ, s. r. o. Její jednatel totiž ve své výpovědi potvrdil vydání faktur v deklarované výši, nad rámec toho jen uvedl, že faktury neodpovídaly ceně realizované zakázky. Pro řízení tak provádění důkazu účetnictvím nemohlo mít žádný význam. Lichá je dle názoru soudu rovněž námitka, že bylo na správci daně nezvratně prokázáno podvodné vystavování faktur. Z provedeného dokazování totiž v tomto směru vyplynuly důvodné pochybnosti a bylo na žalobci, na nějž přešlo důkazní břemeno, aby tyto pochybnosti rozptýlil.

Kasační stížnost podala žalobkyně (dále jen stěžovatelka) z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nesprávné posouzení právní otázky prekluze práva doměřit daň, dále z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. pro vadu řízení spočívající v tom, že se soud nevypořádal se všemi námitkami uplatněnými v žalobě a jeho rozhodnutí je tudíž nepřezkoumatelné, a zčásti též z důvodu podřaditelného ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť dle názoru stěžovatelky skutkové závěry, z nichž vycházel správní orgán ve svém rozhodnutí, nemají oporu ve spise.

V doplňku kasační stížnosti stěžovatelka konkrétně namítala, že celé daňové řízení po zahájení daňové kontroly bylo zatíženo chybným postupem správce daně, který závěr kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2003 – 2005 (zprávu) se stěžovatelkou ani neprojednal a byla jí doručena až 14. 10. 2008 u správce daně, čímž došlo k porušení § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve vazbě na zásadu zákonnosti a zásadu součinnosti. Stěžovatelka tak neměla možnost vyjádřit se ke zjištěním správce daně, navrhnout výslechy svědků, eventuálně provedení jiných důkazních prostředků ke svým tvrzením a chybný postup správce daně tak napravoval až odvolací orgán, mimo jiné až v důsledku rozsudku Krajského soudu v Ostravě (sp. zn. 22 Ca 205/2009). Nelze tedy dle názoru stěžovatelky k tíži daňového subjektu hledět na úkony vykonané v odvolacím řízení jako na úkony splňující podmínky stanovené v § 47 odst. 2 citovaného zákona. Stěžovatelka proto zastává názor, že zde nelze aplikovat závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008 č. j. 5 Afs 3/2008 – 81.

Stejný názor zastává stěžovatelka i v případě úkonu – místního šetření, které bylo provedeno dne 7. 11. 2006. Z obsahu protokolu je zřejmé, že stěžovatelka předložila v průběhu jedné hodiny správci daně listiny tam uvedené, a to pouze za zdaňovací období let 2003 a 2004. Je nepochybné, že za tuto dobu nemohl správce daně provést jejich kontrolu a žádnou z listin

pokračování

si neodnesl ani si nepořídil jejich kopii či opis. I na tento úkon je tedy třeba hledět jako na úkon, který nesplňuje podmínky stanovené v § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. I zde zastává stěžovatelka názor, že na danou věc nelze aplikovat závěry usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134. Úkonem splňujícím podmínku citovaného ustanovení je pak až zahájení daňové kontroly, ovšem již nikoliv ve vztahu k roku 2003, kdy prekluzivní lhůta uběhla dnem 31. 12. 2006.

Pro roky 2004 a 2005 pak běžela nová prekluzivní lhůta, která skončila dnem 31. 12. 2010 a v této lhůtě měla být daň (daňová ztráta) pravomocně stanovena. Výslech navržených svědků nemohl prolomit běh prekluzivní lhůty, protože tento úkon mohl být proveden správcem daně v průběhu daňové kontroly.

Stěžovatelka se neztotožnila ani se závěrem správního orgánu stran přesvědčivosti odůvodnění napadených rozhodnutí v části, v níž se vypořádávají s námitkou že nebyl proveden důkaz účetnictvím společnosti PRVNÍ TŘEBOVICKÁ STAVEBNÍ, s. r. o. Její jednatel ve výpovědi uvedl, že vystavil faktury v deklarované výši a pouze vyložil, že faktury neodpovídaly ceně realizované zakázky. Stěžovatelka v této souvislosti poukázala na skutečnost, že účetnictví nejsou pouze faktury, ale také jejich podklady, např. dodací listy, výkazy práce, výkazy výměr, kalkulace apod. Provedení důkazu účetnictvím by pak mohlo být postaveno najisto, zda svědek vypovídal pravdu nebo byl podjatý, jak tvrdila v odvolacím řízení i v žalobě stěžovatelka.

S ohledem na výše uvedené stěžovatelka navrhl, aby byl napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu uplatněných stížních bodů a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejprve se zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku, která měla spočívat v tom, že se soud nevypořádal se všemi námitkami uplatněnými v žalobě. Z obsahu žaloby je zřejmé, že zde stěžovatelka namítala totéž, co v řízení o kasační stížnosti, tedy marné uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a dále vady řízení spočívající v tom, že nebyl proveden důkaz účetnictvím společnosti PRVNÍ TŘEBOVICKÁ STAVEBNÍ s. r. o. S uvedenými námitkami se však krajský soud, jak je zřejmé i z předchozí části odůvodnění, podrobně vypořádal a v tomto směru napadený rozsudek žádnými vadami netrpí. Stěžovatelka ostatně ani nekonkretizovala, jaké námitky byly dle jejího názoru soudem opomenuty. Důvod kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak není naplněn.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou prekluze. Stěžovatelka konstantně tvrdí, že místní šetření provedené dne 7. 11. 2006 nesplňovalo charakteristiky úkonu směřujícího ke stanovení daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků z důvodů výše uvedených a nově též, že za takové úkony nelze považovat ani svědecké výpovědi v roce provedené v průběhu odvolacího řízení v roce 2010. Její názor však soud nesdílí.

Podle § 47 odst. 1 citovaného zákona „*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 daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti těchto daní, které nemají zdaňovací období.*“ Podle odst. 2 pak platí, že „*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.*“

Výklad těchto ustanovení provedl Nejvyšší správní soud v řadě svých rozhodnutí, za zásadní lze z tohoto hlediska považovat usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134. Z uvedeného rozhodnutí vzešly následující právní věty:

- I. Odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3, věta čtvrtá daňového řádu) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 daňového řádu). Takovými úkony mohou být i úkony provedené v rámci místního šetření bez ohledu na to, který z orgánů je učiní.
- II. Úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2, věty první daňového řádu přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty.

Rozšířený senát sice rozhodoval o věci s poněkud jinými skutkovými okolnostmi, jeho závěry však dopadají v tom nejpodstatnějším i na projednávaný případ. Především je nutno konstatovat, že místní šetření je svojí povahou úkonem způsobilým přerušit běh prekluzivní lhůty. O takový úkon by se nejednalo pouze tehdy, pokud by byl učiněn pouze formálně, aniž by na něj konsekventně a bez výrazné časové prodlevy navazovaly další úkony směřující ke stanovení daně. Nejvyšší správní soud má ve shodě s krajským soudem za to, že o takový formální úkon v projednávané věci v případě místního šetření provedeného dne 7. 11. 2006 nešlo a tento úkon byl součástí řetězce úkonů, které směřovaly ke stanovení daně. Neobstojí přitom tvrzení stěžovatelky, že svým obsahem úkon nenaplnoval požadavky zákona.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že o místním šetření byl správcem daně sepsán za přítomnosti jednatele společnosti REALIS – INVEST, s. r. o. P. N. téhož dne protokol, který jmenovaný po poučení za stěžovatelku také podepsal. V rámci jednání byly jmenovaným předloženy správci daně vyjmenované účetní doklady za rok 2003 a účetní deník a další doklady za rok 2004. Na toto šetření bezprostředně navazovalo další, provedené dne 15. 11. 2006, kdy byly správcem daně vyžádány k dodání kopie účetních dokladů za roky 2003 – 2005. Původní šetření tedy bylo nezbytnou indicií pro provádění dalších úkonů, nikoliv formálním aktem, navíc i druhé místní šetření bylo provedeno ještě v roce 2006. K přerušování běhu prekluzivní lhůty s jejím novým počátkem od 1. 1. 2007 tedy nepochybně došlo.

Nejvyšší správní soud stejně tak nesdílí názor stěžovatelky ani v tom, že svědecké výpovědi provedené v rámci odvolacího řízení nejsou s to přerušit běh prekluzivních lhůt. K tomu soud předesílá, že explicitně tuto námitku formulovala stěžovatelka poprvé až v kasační stížnosti, takže by na ni bylo možno hledět jako na nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatelka však již v řízení o žalobě tvrdila, že prekluzivní lhůta skončila nejpozději 31. 12. 2010, takže zřejmě tento názor zastávala implicitně od počátku. Soud se proto rozhodl zodpovědět tuto námitku věcně.

Z výše citovaného usnesení rozšířeného senátu vyplývá, že odvolací orgán je v rámci odvolacího řízení oprávněn ke všem úkonům, které může při zjišťování rozhodných skutečností

pokračování

činit správce daně v řízení v prvním stupni. Jeho úkony jsou proto způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty ke stanovení daně stejně tak, jako úkony správního orgánu prvního stupně, splňují-li požadavky výše uvedené.

V projednávané věci byly na návrh samotné stěžovatelky provedeny v průběhu roku 2010 výslechy svědků, jež byly zaměřeny na prokázání rozhodných skutečností ke zjištění a stanovení daně – rozsahu prací a výdajů na opravu nemovitosti Společenský dům Ostrava – Vítkovice. O výsleších byla stěžovatelka zpravena, některých se také prostřednictvím pověřených osob zúčastnila. Svědecké výpovědi pak byly podpořeny ještě dalšími listinnými důkazy. Sama skutečnost, že tyto důkazní prostředky byly jako důkazy osvědčeny mimo daňovou kontrolu, nemá na posouzení jejich charakteru jako úkonů přerušujících běh prekluzivní lhůty žádný vliv.

Za nedůvodnou lze pak označit i námitku stěžovatele, že zprávu o daňové kontrole převzal fakticky až dne 14. 10. 2008 u správce daně a že by tato skutečnost měla mít vliv na posuzování běhu prekluzivních lhůt. Jednak tuto námitku uplatnila stěžovatelka (stejně jako námitku týkající se svědeckých výpovědí) poprvé až v kasační stížnosti, jednak je ze správního spisu patrné, že k projednání výsledku daňové kontroly a převzetí zprávy byla stěžovatelka předvolána na den 31. 3. 2008 již výzvou ze dne 7. 3. 2008, která byla doručena na adresu jejího sídla. Tuto zásilku si však nevyzvedla (stejně jako zásilky další), právní moci výzva nabyla dne 28. 3. 2008. Lze-li tedy v projednávané věci někomu vytknout nedostatek součinnosti, pak je to stěžovatelka, nikoliv žalovaný správní orgán. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že dne 1. 1. 2011 počala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta ke stanovení daně a ta do právní moci platebních výměrů (16. 2. 2012) neuplynula. Námitka nesprávného posouzení právní otázky prekluze práva doměřit daň tak není důvodná, tím není naplněn ani důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se poté zabýval posledním důvodem kasační stížnosti – tvrzením, že skutkový stav, z něhož správní orgán vycházel, nemá oporu ve spise. Pod tento důvod zřejmě stěžovatelka zahrnuje svoji konkrétní námitku, že ve věci nebyl v průběhu odvolacího řízení proveden důkaz účetnictvím společnosti PRVNÍ TŘEBOVICKÁ STAVEBNÍ, s. r. o. Tuto námitku však Nejvyšší správní soud rovněž nepovažuje za důvodnou.

Podle § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedeného vyplývá, že správce daně sám vyhodnotí, které důkazní prostředky provede a které nikoliv, samozřejmě s tím, že se s důkazními návrhy daňového subjektu vypořádá v odůvodnění svého rozhodnutí.

V projednávané věci žalovaný vysvětlil, proč nepřistoupil na provedení důkazu účetnictvím společnosti PRVNÍ TŘEBOVICKÁ STAVEBNÍ, s. r. o., a s jeho důvody se pak ztotožnil i krajský soud v napadeném rozsudku. Rovněž Nejvyšší správní soud je toho názoru, že rozsah dokazování ke zjištění a stanovení daně byl odpovídající a že důkazy osvědčené v průběhu správního řízení dostatečně objasňují skutkový stav věci, aniž by bylo třeba je jakkoliv doplňovat. Zpochybňuje-li stěžovatelka výpověď svědka Ing. P. S., pak je třeba připomenout, že věrohodnost jeho svědecké výpovědi byla posuzována nikoliv izolovaně, ale v kontextu s dalšími důkazy - svědeckými výpověďmi, účetnictvím stěžovatelky a s listinnými důkazy týkajícími se koupě, prodeje i oprav předmětné nemovitosti. Všechny tyto důkazy vytvářejí logický řetězec bez rozporů, které by bylo třeba dále odstraňovat. Kasační důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) tak není naplněn.

Nejvyšší správní soud v souhrnu uzavírá, že napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě je zákonný, kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, úspěšnému žalovanému prokazatelné náklady řízení nevznikly, Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává (§ 60 odst. 1 s. ř. s. v návaznosti na § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. května 2015

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu