



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **T. D.**, zastoupen JUDr. Milanem Veverkou, advokátem, se sídlem U Hřiště 470, Nový Jičín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2013, č. j. 14223/13/5000-14103-708571 a č. j. 14224/13/5000-14103-708571, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 3. 2016, č. j. 22 Af 73/2013 – 62,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 3. 2016, č. j. 22 Af 73/2013 – 62, (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 6. 2013, č. j. 14223/13/5000-14103-708571 (dále „napadené rozhodnutí 1“), a č. j. 14224/13/5000-14103-708571 (dále „napadené rozhodnutí 2“).

Napadeným rozhodnutím, uvedeným výše jako v pořadí první, bylo rozhodnuto o odvolání žalobce, kterým se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního úřadu v Třinci o výsledku přezkumného řízení ze dne 31. 10. 2012, č. j. 157448/364910804363, jímž mu byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 7.932 Kč. Přezkumné řízení bylo zahájeno vydáním rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 15. 6. 2011 o nařízení přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu v Třinci ze dne 17. 9. 2010, kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2005 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 35.315 Kč.

Napadeným rozhodnutím, uvedeným výše jako v pořadí druhé, bylo rozhodnuto o odvolání žalobce, kterým se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního úřadu v Třinci o výsledku přezkumného řízení ze dne 10. 9. 2012, č. j. 143070/12/364910800238, jímž mu byla doměřena

daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 326.400 Kč. Přezkumné řízení bylo zahájeno vydáním rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 15. 6. 2011 o nařízení přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu v Třinci ze dne 17. 9. 2010, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 345.568 Kč.

Žalovaný v **napadených rozhodnutích** podrobně popsal průběh daňového řízení, jehož výsledná rozhodnutí byla nyní přezkoumávána. Poukázal přitom na to, že v lednu 2007 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob za rok 2004 a 2005. Dne 31. 12. 2010 žalobce podal žádost o přezkoumání dodatečných platebních výměrů (ze dne 17. 9. 2010) dle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), o níž rozhodlo Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutím ze dne 15. 6. 2011 tak, že dodatečné platební výměry je nutné přezkoumat, protože postup správce daně při provádění daňové kontroly nebyl správný, jelikož nedošlo k jejímu řádnému ukončení (zpráva o daňové kontrole nebyla projednána). Správce daně dále postupoval dle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 65/2009, dle něhož je možné v průběhu přezkumného řízení napravit předchozí procesní pochybení a výsledky daňové kontroly se žalobcem opakovaně projednat. Zprávy o výsledku daňové kontroly byly následně se žalobcem (resp. s jejím zastupujícím daňovým poradcem) také dodatečně projednány.

Žalovaný se v napadených rozhodnutích neztotožnil s tím, že daň z příjmů za rok 2004, stejně jako za rok 2005, byla prekludována. Současně souhlasil s tím, že Finanční ředitelství nařídilo přezkoumání rozhodnutí, protože nedošlo k řádnému ukončení daňové kontroly, stejně jako s jeho názorem, že výsledkem přezkoumání dodatečných platebních výměrů má být jejich zrušení. V doplnění zpráv o daňové kontrole byly uvedeny provedené důkazy, reakce na všechny návrhy, připomínky a vyjádření. Správce daně některé náklady vykázané žalobcem neuznal, s čímž se žalovaný ztotožnil. Jednalo se o některé náklady ve věci naplnění Mandátní smlouvy ze dne 21. 1. 2004, kterou žalobce uzavřel s maďarskou společností Solomon Group Kft., již měly být pro potřeby sportovní činnosti žalobce vypracovávány určité odborné či metodické materiály. Nebyly rovněž prokázány konzultace žalobce s panem O. L., který s ním měl rozebírat právě tyto materiály, neboť tento svědek odmítl vypovídat. Žalobce nadto neprokázal, že by vypracování těchto materiálů bylo výsledkem činnosti společnosti Solomon Group Kft. Rovněž nebyla stran nákladů uznána akviziční činnost, která měla být taktéž činěna touto společností ve prospěch žalobce, neboť přehledy o ní přehledy jsou opakující se a prakticky shodné pro různé kluby v Evropě i zámoří. Nadto v několika případech mělo dojít ke kontaktům již před podpisem vlastní mandátní smlouvy. Akviziční činnost, kterou by daná společnost vykonávala ve prospěch žalobce, žalobce neprokázal, a nepodařilo se mu tak vyvrátit pochybnosti správce daně. Žalobcem navrhovaný výsledek paní V., která jednala jménem společnosti Solomon Group Kft, se neuskutečnil, neboť svědkyně odmítla vypovídat, pouze k věci předložila své vyjádření, což žalovaný označil za nedostatečné. Žalovaný rovněž nezjistil žádné další informace z překladu odpovědi maďarského správního orgánu (poskytnuté na vyžádání našich finančních orgánů), který předložil žalobce, neboť je obsahově totožný s tím překladem, který vypracovaly české finanční orgány. Z této odpovědi maďarských orgánů vyplynulo, že služby uváděné na jmenovitě dotčených fakturách žalobci ve skutečnosti poskytla společnost Solomon International Ltd., 55 Frederick str., Nassau, Bahamy. Maďarská společnost fungovala pouze jako zprostředkovatel mezi žalobcem a bahamskou společností. Paní V. maďarským orgánům přitom sdělila, že neví nic o tom, kdo a s jakými pomůckami připravoval prezentace, průzkum trhu. Maďarská společnost neměla žádné zaměstnance nebo dodavatele kromě bahamské společnosti, nemohla rovněž předložit objednávky, ke kterým se předmětné faktury vztahují. Potvrdila však, že vykonávala širokou péči o zdraví a sportovní výkonnost sportovců. Žalovaný dále uvedl, že nebyl prokázán pobyt žalobce v roce 2004 ve Finsku v hokejovém klubu SaiPa Lappeenranta. V těchto dnech žalobce jel na soustředění národního týmu, a zúčastnil s českou hokejovou reprezentací turnaje

pokračování

Karjala Cup v Helsinkách. V této době tedy nemohl být na tréninkovém pobytu v uváděném hokejovém klubu, jak tvrdil.

Žalobce podal proti napadeným rozhodnutím **žalobu** ke krajskému soudu. Namítal, že obě rozhodnutí byla vydána po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť přezkoumání mělo být dokončeno do 17. 6. 2012, pravomocně do 10. 6. 2013. Lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu tedy žalovanému marně uplynula. Za stěžejní pro plynutí lhůty totiž žalobce považoval to, kdy bylo rozhodnuto o povolení přezkoumání. K tomu došlo za účinnosti daňového řádu, tudíž mělo být striktně postupováno dle jeho ustanovení o běhu lhůt. Lhůta se přitom podle § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu prodloužila pouze o 12 měsíců. I kdyby se na věc použila předchozí právní úprava, jak tvrdí žalovaný, tak i podle ní je stěžejní až samotné rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí, nikoli podání žádosti, jak dovozuje judikatura Nejvyššího správního soudu. Žalobce nesouhlasil ani s tím, že finanční orgány změnilly svůj názor ohledně postupu v daném řízení s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 56/2010, neboť ten na předmětnou věc vůbec nedopadá. Správní soudy totiž nikdy nedospěly k závěru, že je možné odstraňovat vady spočívající v nesprávně ukončené daňové kontrole, nadto v přezkumném řízení. Vada v podobě neprojednání zprávy o daňové kontrole nebyla ve skutečnosti odstraněna ani v přezkumném řízení, neboť ani žalovaný blíže neupřesnil, kdy se tak konkrétně stalo. Tento úkon nelze dovozovat z toho, že správce daně provedl řadu jednání, během nichž diskutoval se žalobcem. V neposlední řadě žalobce namítal, že byl nedostatečně posouzen skutkový stav věci ohledně naplnění mandátní smlouvy od dodavatele Solomon Group Kft. Žalobce namítal, že jej tížila povinnost důkazní jen ve vztahu ke svým tvrzením, nikoli k činnostem jiných daňových subjektů. Nebylo tedy jeho povinností prokazovat, kdo materiály dodané touto společností skutečně vypracoval. Žalobce dostatečně prokázal své tvrzení ohledně přehledu akvizic tím, že předložil příslušný přehled těchto akvizic. Nesouhlasil ani s pouhým konstatováním žalovaného, že překlady anglického textu od maďarského orgánu jsou obsahově totožné, neboť není zřejmé, na základě čeho žalovaný k tomuto závěru dospěl. Zahraniční správce daně ostatně uvedl, že společnost Solomon skutečně realizovala služby. Měl za to, že přílohy této žádosti mu byly účelově zneprístupněny, neboť z nich vyplývá zcela jiná důkazní situace, než o ní hovoří žalovaný. Postup finančních orgánů, které v rámci mezinárodního dožádání požadují společnou odpověď pro více subjektů, kterou pak následně proškrtají a protřídí, je sporný. Žalobce ostatně navrhoval, aby byl vyslechnut další sportovec, kterého se mezinárodní žádost měla rovněž týkat. Zdůrazňoval, že v roce 2004 byl ve Finsku na krátkém konzultačním pobytu, na vlastním tréninkovém pobytu byl až v roce 2005; to vše bylo domluveno již v roce 2004. V neposlední řadě vytýkal, že napadená rozhodnutí nejsou řádně podepsána úřední osobou, neboť jako úřední osoba je označena JUDr. N. V., ale obě rozhodnutí byla podepsána JUDr. Z. Š.

Krajský soud se v odůvodnění **napadeného rozsudku** neztotožnil s námitkou žalobce, že by daň byla prekludována. Vyšel z toho, že žalobci byly dne 17. 9. 2010 vydány dodatečné platební výměry, jimiž byly doměřeny daně z příjmů fyzických osob pro rok 2004 a 2005. Podáním ze dne 31. 12. 2010, tj. za účinnosti ZSDP, žalobce podal žádost o přezkum obou rozhodnutí ze 17. 9. 2010. Podání žádosti o přezkum bylo podřízeno právní úpravě obsažené v ustanovení § 55b ZSDP, který měl ve smyslu § 264 odst. 3 daňového řádu účinky pro běh lhůty pro vyměření daně, přičemž v souladu s těmito přechodnými ustanoveními je nutné postupovat dle předchozí právní úpravy. V souladu se závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsaženými v usnesení sp. zn. 1 Afs 97/2008 je přitom zřejmé, že řízení dle § 55b ZSDP muselo být zahájeno ve lhůtě podle § 55 odst. 2 ZSDP, což bylo v projednávané věci splněno, přičemž daň lze v takovém případě vyměřit v desetileté lhůtě dle § 47 odst. 2 ZSDP. Řízení dle § 55b ZSDP započaté podle právní úpravy obsažené v ZSDP je tedy s ohledem na ustanovení § 264 odst. 3 věty za středníkem daňového řádu možné dokončit v objektivní lhůtě určené dle dřívější platné úpravy, tj. dle § 47 odst. 2 ZSDP. Soud souhlasil i s tím, že správce daně může v rámci řízení dle § 55b ZSDP napravit předchozí procesní pochybení, s čímž nakonec souhlasil

i Nejvyšší správní soud po změně své rozhodovací praxe (např. rozsudek sp. zn. 9 Afs 65/2009). Ačkoliv rozsudky citované žalovaným výslovně neřešily stejnou situaci jako v posuzované věci (dodatečně projednání zprávy o daňové kontrole), nevidí krajský soud důvod, proč by procesní vada nemohla být odstraněna v rámci řízení o mimořádném opravném prostředku (v řízení dle § 55b ZSDP). Předmětná zpráva byla se žalobcem projednána; v případě zdaňovacího období roku 2005 k tomu došlo dne 9. 11. 2011, neboť žalobce další doplnění kontrolních zjištění nenavrhoval. Ve vztahu ke zdaňovacímu roku 2004 lze mít zprávu za projednanou dne 22. 12. 2011, neboť žalobce se sice následně k tomuto protokolu ještě vyjádřil, ale nepředložil již žádné nové důkazní návrhy, ani ve vyjádření nebyla uvedena zjištění, která by vedla ke změně výsledků kontrolního zjištění správce daně. Jediný navržený důkaz žalovaný vyhodnotil jako nadbytečný. Z obsahu spisu tedy vyplývá, že zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána, není tudíž nutné formalisticky lpět na tom, aby byl úkon projednání zprávy o daňové kontrole jednoznačný, nepochybnitelný a s uvedením data, kdy se tak stalo.

Ohledně nedostatečného zjištění skutkového stavu a vyhodnocení důkazů soud předeštel, že výtky žalobce se týkají pouze zdaňovacího období za rok 2004. Poukázal přitom na to, že finanční orgány se obsírně zabývaly plněním ze strany společnosti Solomon na základě mandátní smlouvy ze dne 25. 1. 2004, když uvedly, že samotná existence předložených materiálů neprokazuje skutečně plnění mandátní smlouvy. Žalobce tedy neprokázal, že by předložené materiály byly výsledkem činnosti této společnosti. Soud přitom uvedl, že daňově uznatelný je pouze ten výdaj, který má hospodářský účel, tj. který byl vynaložen za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů. Je to zásadně daňový subjekt, koho tížilo břemeno tvrzení a důkazní. Pokud správce daně určité tvrzení a důkazy předložené daňovým subjektem zpochybní na základě relevantních skutečností, musí daňový subjekt prokázat soulad svého účetnictví se skutečností. Správce daně v projednávané věci vyjádřil zcela konkrétní pochybnosti o nevěrohodnosti či neprůkaznosti některých tvrzení žalobce, tudíž na něj přešlo důkazní břemeno zpět. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že pouhé předložení přehledu akvizic nemá žádnou vypovídací hodnotu, neboť nebyly blíže vysvětleny a doloženy konkrétní činnosti spojené s jednotlivými položkami uvedenými v tomto seznamu. Předložený přehled sám o sobě nemá relevantní vypovídací hodnotu o tom, že společnost Solomon pro žalobce něco realizovala. Jestliže žalobce namítá rozpor mezi překlady odpovědi dožadovaného maďarského správního orgánu, soud uvedl, že jsou po obsahové stránce totožné, neboť popisují výsledek kontroly subjektu Solomon, kterou provedlo maďarské daňové ředitelství za zdaňovací období 2002-2006. Na základě této listiny nebylo prokázáno žádné konkrétní plnění ve vztahu k fakturám vystaveným společností Solomon, přičemž veškerá tvrzení paní V. jsou uváděna v tak obecné a vágní rovině, že nemohou prokázat rozsah plnění mandátní smlouvy. Soud nepovažoval za nezákonnou ani praxi správce daně, který při mezinárodním dožádání vyžaduje jednou žádostí informace k několika daňovým subjektům; v případě hromadné odpovědi na takovou žádost přitom správce daně musí chránit zájmy jiných daňových subjektů, tudíž musí provést přiměřenou selekci informací ve vztahu ke konkrétním daňovým subjektům. Ohledně žalobcem tvrzeného pobytu ve Finsku v roce 2004 soud odkázal na zjištění správce daně, který k tvrzení žalobce o jeho tamním pobytu v době od 10. 11. 2004 do 15. 11. 2004 vypátral, že žalobce nebyl na tréninkovém pobytu, ale s českou hokejovou reprezentací. Žalobcem navrhovaný výslech svědka, zástupce finského hokejového klubu, k tomuto pobytu proto soud vyhodnotil jako nadbytečný. Ve vztahu k námitce žalobce ohledně formálního nedostatku spočívajícího v podpisu úřední osoby, která není v těchto rozhodnutích uvedena, soud vysvětlil, že daňový řád pouze stanoví, že rozhodnutí musí být podepsáno úřední osobou. Tuto náležitost napadená rozhodnutí splňují. Nesoulad mezi jejím označením a podpisem je vysvětlitelný organizačními důvody, které jsou předvídané interními předpisy žalovaného. Takováto řešení pro případ nepřítomnosti úřední osoby na pracovišti jsou v rámci výkonu státní správy zcela běžným jevem. Byť sice dikce zákona nebyla plně dodržena, jedná se pouze o formální pochybení, které se nedotklo právní sféry žalobce.

pokračování

II. Kasační stížnost a vyjádření

Kasační stížnost žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal s odkazem na § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Namítal, že soud nesprávně posoudil otázku prekluze vyměření daně. Nerozporoval, že lhůta k vyměření daně měla v dané věci uplynout dne 31. 12. 2010. Tohoto dne však stěžovatel podal žádost o přezkoumání daňových rozhodnutí; rozhodnutím ze dne 15. 6. 2011 bylo nařízeno přezkoumání obou rozhodnutí s tím, že mají být zrušena. Tento pokyn však správce daně nerespektoval a předchozí procesní pochybení se snažil odstranit. Veškerá pochybení se však nepodařilo odstranit v termínu do 17. 6. 2012, pravomocně do 10. 6. 2013. Poukazoval na to, že o jeho žádosti podané za účinnosti ZSDP musel nadřízený orgán rozhodnout, a to ve lhůtě dle předchozí právní úpravy pro vyměření daně, tj. 10 let. Samotné přezkumné řízení však bylo zahájeno rozhodnutím o nařízení přezkumného řízení dne 15. 6. 2011, tj. za účinnosti daňového řádu. Podle názoru stěžovatele tedy měly být aplikovány subjektivní prekluzivní lhůty dle daňového řádu, které předchozí právní úprava neobsahovala. V daném případě by se mělo vyjít z 148 odst. 1, a následně z § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Závěry judikatury správních soudů vztahující se k objektivní lhůtě u řízení dle § 55b ZSDP nelze přenášet na obdobné řízení podle daňového řádu, neboť ten obsahuje jinou právní úpravu, tudíž je nutné postupovat podle ní. Zdůrazňoval přitom, že řízení zahájené doručením žádosti o přezkoumávání daňového rozhodnutí dle ZSDP je dvoufázové; v první fázi se zkoumá, zda jsou splněny zákonné podmínky pro povolení přezkoumávání, a ve druhé fázi probíhá nové řízení. Teprve od rozhodnutí o povolení nařízení přezkoumání je tedy možno odvíjet lhůty stanovené ZSDP. Pokud by bylo rozhodnutí o nařízení přezkoumání vydáno do 31. 12. 2010, souhlasí stěžovatel s tím, že by mohlo být postupováno při výpočtu lhůty pro vyměření daně dle ZSDP; jestliže tomu tak v dané věci nebylo, je na místě aplikovat daňový řád. Krajský soud podle stěžovatele nesprávně dovodil, že lhůty podle § 264 odst. 3 daňového řádu lze použít pro vyměření daně, zatímco správně by pro tyto účely bylo použití § 264 odst. 4 správního řádu. Závěry krajského soudu proto považoval za nezákonné, resp. nepřezkoumatelné.

Napadená rozhodnutí jsou nezákonná i z toho důvodu, že správce daně nepostupoval v souladu s pokynem nadřízeného orgánu a snažil se předchozí procesní pochybení napravit, což se mu nadto nepodařilo, neboť z obsahu spisu není zřejmé, kdy byla konkrétně zpráva o daňové kontrole projednána, tudíž nelze hovořit o tom, že by daňová kontrola byla řádně ukončena. Postupem správce daně mu tedy upřena procesní práva. Protokoly, na které se soud odvolává při vypořádání tohoto žalobního bodu, jsou podle názoru stěžovatele rozporné se závěry obsaženými v napadených rozhodnutích. Poukazoval přitom na to, že se k předkládaným zprávám vždy vyjádřil, což měl správce daně zhodnotit. Datum projednání zprávy o daňové kontrole má být jednoznačné a seznatelné ze spisu, nelze jej tedy „dovozovat“, zvláště když toto pochybení bylo důvodem pro povolení přezkoumání rozhodnutí.

Stěžovatel nesouhlasil ani se závěry žalovaného a krajského soudu, že by na něj přešlo důkazní břemeno stran prokazování určitých skutečností. Měl za to, že soud v odůvodnění napadeného rozsudku na str. 14 nedostatečně vysvětlil, na základě čeho správce daně zpochybnil jeho tvrzení. Trval na stanovisku, že překlady odpovědi maďarského správního orgánu nejsou totožné. Nesouhlasil rovněž s tím, že mu nebyla zpřístupněna zpráva celá zpráva maďarského orgánu, tudíž je tento důkaz neúplný a stěžovatel nemá možnost se proti němu adekvátně bránit. Na základě této listiny však nelze v žádném případě dovozovat, že se stěžovatel dostal do důkazní nouze, neboť to byly finanční orgány, kdo jej nechal pořídit. Stěžovatel v neposlední řadě namítal, že napadená rozhodnutí jsou nezákonná, neboť obsahují rozpor mezi uvedením jména úřední osoby a jejím podpisem.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 23. 8. 2016 uvedl, že s uplatněnými námitkami se již dostatečně vypořádal krajský soud v napadeném rozsudku. K otázce prekluze doměření daně z důvodu hospodárnosti odkázal na své předchozí vyjádření k žalobě

a na odůvodnění napadených rozhodnutí. Ohledně rozsahu přezkumného řízení a postupu v něm považoval žalovaný za klíčový rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 56/2010, podle něhož je možné v rámci řízení o opravných prostředcích napravovat předchozí procesní pochybení, a jímž tak byla překonána předchozí judikatura správních soudů. Tento postup tedy odpovídal vývoji judikatury, jejímž účelem je mimo jiné i sjednocovat a usměrňovat správní praxi správních orgánů. Ohledně projednání zprávy o daňové kontrole uvedl, že touto otázkou se podrobně zabýval v napadených rozhodnutích. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2005 uvedl, že k projednání zprávy došlo dne 9. 11. 2011, neboť stěžovatel v dalších vyjádřeních již nenavrhoval doplnění kontrolních zjištění. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2004 došlo k projednání zprávy dne 22. 12. 2011, neboť stěžovatel, i přes své následné vyjádření k této zprávě, již další důkazní návrhy nepředložil. K otázce přenosu důkazního břemene stěžovatel odkázal na odůvodnění druhého z napadených rozhodnutí, kde se k této otázce podrobně vyjadřoval. K otázce rozporu mezi uvedeným jménem a podpisem na napadených rozhodnutí žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 37/2015, podle něhož se nejedná o vadu, která neodůvodňuje zrušení rozhodnutí.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež je zastoupena advokátem, a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **není důvodná**.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s námitkou stěžovatele, že by v dané věci došlo k prekluzi daně z příjmů za zdaňovací období roku 2004 a 2005.

Podle § 264 odst. 3 daňového řádu platí, že *„pro posouzení běhu a délky lhůty, která započala podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona postupuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu, jež je jí svou povahou a účelem nejbližší; tato lhůta neskončí dříve než v den, ve který by končila podle dosavadních právních předpisů.“* Podle ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že *„běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“*

V posuzované věci je mezi stranami nesporné, že ve vztahu k dani z příjmů stěžovatele za zdaňovací období roku 2004 a 2005 byla v lednu 2007 zahájena daňová kontrola, tudíž lhůta pro vyměření této daně dle ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP měla uplynout až dne 31. 12. 2010. V rámci běhu této lhůty Finanční úřad v Třinci stěžovateli daň za tyto zdaňovací období doměřil. Dne 31. 12. 2010 však stěžovatel podal návrh na přezkoumání těchto rozhodnutí dle § 55b ZSDP. O tomto návrhu bylo rozhodnuto Finančním ředitelstvím v Ostravě až dne 15. 6. 2011 (tj. za účinnosti daňového řádu) tak, že bylo nařízeno předchozí rozhodnutí Finančního úřadu v Třinci přezkoumat.

Pro zodpovězení otázky, zda došlo k prekluzi daň vyměřit, resp. stanovit, považuje Nejvyšší správní soud za podstatné určit to, které skutečnosti měly vliv na běh lhůty pro vyměření daně dle § 47 ZSDP, resp. lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Mezi stranami není sporné, že touto událostí bylo zahájení daňové kontroly k dani z příjmů

pokračování

fyzických osob u stěžovatele za zdaňovací období roku 2004 a 2005, ke kterému došlo v roce 2007. V souladu s § 47 odst. 2 ZSDP tento úkon způsobil přerušeni lhůty, která tak měla v důsledku této skutečnosti marně uběhnout až dne 31. 12. 2010.

Na daný případ podle názoru Nejvyššího správního soudu dopadá dílem jak § 264 odst. 3 daňového řádu, tak také § 264 odst. 4 daňového řádu. Podle Nejvyššího správního soudu je totiž nutné vnímat časové souvislosti a obsah nové právní úpravy, přičemž nelze uměle rozlišovat mezi oběma těmito ustanoveními, jak požaduje stěžovatel a dovolávat se pouze § 264 odst. 4 daňového řádu. Obě citovaná ustanovení totiž na daný případ dopadají současně.

Z ustanovení § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu potom současně vyplývá, že „*lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo ke zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku.*“ Jestliže by Nejvyšší správní soud dovodil, že na situaci, která nastala v daném případě v podobě konce lhůty pro vyměření daně dle § 47 odst. 1 ZSDP dopadající na 31. 12. 2010, nebyla aplikovatelná předchozí právní úprava, nebylo by možné přezkumné řízení vůbec zahájit, jelikož po 1. 1. 2011, kdy finanční orgány musí „procesně“ postupovat v souladu s ustanovením 264 odst. 1 daňového řádu podle nové právní úpravy, by finanční orgány nemohly přezkumné řízení vůbec zahájit, neboť by to nestihly v rámci běhu lhůty pro stanovení daně dle ustanovení § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu, a nemohly by tak přezkoumávat rozhodnutí u daní, u nichž lhůta pro jejich vyměření skončila přede dnem nabytí účinnosti nové právní úpravy, ačkoli by byla zachována lhůta pro zahájení přezkoumání dle ustanovení § 55b odst. 2 ZSDP.

Právě tuto skutečnost považuje Nejvyšší správní soud za stěžejní, neboť finančním orgánům běžela dle ustanovení § 55 odst. 2 ZSDP lhůta pro zahájení přezkoumání dle ZSDP. Tato lhůta pro přezkoumání rozhodnutí přitom skončila až v den, ve kterém by končila podle dosavadní právní úpravy – srov. § 264 odst. 3 věta za středníkem daňového řádu – tj. do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Jestliže finančním orgánům běžela lhůta pro zahájení přezkoumání rozhodnutí dle § 55b odst. 2 ZSDP, musí mít tato skutečnost z logiky věci vliv i na běh lhůty pro vyměření daně, neboť nemůže být přezkoumávané rozhodnutí u daně, která je prekludována. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyložil (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 – 73, bod 18 až 21), že tříletá lhůta dle § 47 odst. 1 ZSDP se při aplikaci mimořádných opravných prostředků nepoužije, neboť tyto mimořádné opravné prostředky jsou vázány na jiné lhůty. Pokud jsou tyto lhůty dodrženy (v případě řízení o přezkoumání rozhodnutí dle § 55b ZSDP se jedná o lhůtu 2 let následujících po roce nabytí právní moci přezkoumávaného rozhodnutí, v němž musí být toto řízení zahájeno), a nebyla-li při dokončení řízení o mimořádném opravném prostředku překročena maximální desetiletá lhůta dle ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP, není daň prekludována. Tyto závěry jsou s ohledem na dikci ustanovení § 264 odst. 3 věta za středníkem aplikovatelné i po nabytí účinnosti daňového řádu.

V souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 – 73) tedy finančním orgánům běžela objektivní lhůta 10 let podle ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP pro vyměření daně, resp. stanovení daně dle dikce daňového řádu. Tato lhůta, byť se po nabytí účinnosti daňového řádu v souladu s § 264 odst. 4 věta první posuzuje podle ustanovení tohoto zákona upravujících lhůtu pro stanovení daně, nemůže podle předchozího odstavce téhož ustanovení daňového řádu skončit dříve než v den, ve který by končila podle dosavadních právních předpisů. Jestliže tedy lhůta pro vyměření daně dle § 47 odst. 2 ZSDP ve vztahu ke zdaňovacímu období 2004 uplynula až koncem roku 2014 a ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2005 uplynula až koncem roku 2015, nebyla napadená rozhodnutí vydána až po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření, resp. stanovení daně.

Nejvyšší správní soud proto nemůže souhlasit se stěžovatelem, že na věc dopadá § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu, neboť je to jednak v rozporu s výše citovaným přechodným ustanovením daňového řádu, a rovněž je to v rozporu s jeho zněním. Pokud totiž stěžovatel souhlasí s tím, že v době nařízení přezkoumání rozhodnutí dle daňového řádu plynula „objektivní lhůta“, čímž stěžovatel myslí lhůtu dle § 47 odst. 2 ZSDP v délce 10 let od příslušného zdaňovacího období, která nemůže být v souladu s ustanovením § 264 odst. 3 daňového řádu zkrácena, tak tato lhůta zjevně v roce 2011 nekončila, tudíž není naplněna podmínka § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu, podle níž musí v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně dojít k zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku.

Nesouhlas stěžovatele s těmito závěry krajského soudu tedy neznámá ani nezákonnost napadeného rozsudku, a také ani to, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný.

Nejvyšší správní soud se dále neztotožňuje s námitkou stěžovatele, že bylo porušeno jeho právo tím, že správce daně plně nerespektoval pokyn nadřízeného orgánu ohledně provedení přezkumného řízení. Po vydání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 15. 6. 2011 o nařízení přezkoumání rozhodnutí dodatečných platebních výměrů totiž došlo ke změně judikatury Nejvyššího správního soudu k otázce nápravy procesních pochybení v řízení o opravných prostředcích. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010 – 73 (který tedy byl vydán po té, co finanční ředitelství nařídilo přezkoumání dodatečných platebních výměrů) uvedl, že náprava procesních pochybení (včetně neprojednání zprávy o daňové kontrole) musí být možná v řízení o opravném prostředku. V případě změny rozhodovací praxe správních soudů, včetně změny názoru Nejvyššího správního soudu na určitý problém, musí správní soudy tuto změnu aplikovat *pro futuro* na všechny obdobné případy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2010, č. j. 1 As 77/2010 - 95 nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2008, č. j. 6 Ads 19/2005 – 123), byť Nejvyšší správní soud nevyklučuje, že v jednotlivých případech může dojít k opomenutí a nerespektování takovéto změny (viz. stěžovatelem citovaný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 2. 2011, č. j. 10 Af 89/2010 – 38). Jestliže tedy v mezidobí došlo ke změně právního názoru na otázku nápravy procesních pochybení v řízení o opravném prostředku, kterou musí správní soudy reflektovat bez ohledu na to, kdy správní orgány v dané věci rozhodovaly, je logické, aby i správní orgány přizpůsobily této změně názoru svou právní praxi, jako se tomu stalo v projednávané věci. Ostatně to stěžovateli vyložilo i Finanční ředitelství v Ostravě ve svém přípisu ze dne 25. 9. 2012.

K námitce stěžovatele, že zprávy o daňové kontrole s ním nebyly projednány, Nejvyšší správní soud odkazuje na obsah daňového spisu. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2005 byla zpráva o daňové kontrole řádně projednána dne 9. 11. 2011, jak vyplývá z příslušného protokolu založeného ve spisu. Podle něj správce daně seznámil stěžovatele s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení zjištěných důkazů, přičemž rovněž reagoval na výtky stěžovatele vůči těmto závěrům. Tímto dnem tedy byla daňová kontrola ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2005 řádně ukončena. Stěžovatel sice s tímto závěrem nesouhlasí, ale v kasační stížnosti nepřednáší žádnou argumentaci, z níž by konkrétně vyplývalo, že by správce daně ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období při projednání zprávy o daňové kontrole cokoli opomněl.

Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2004 se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se žalovaným, že daňová zpráva byla řádně projednána až dne 22. 12. 2011. Stěžovatel totiž podal ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období a závěrům správce daně obsaženým v protokolu ze dne 9. 11. 2011 vyjádření ze dne 23. 11. 2012 a ze dne 2. 12. 2011, k němuž se správce daně vyjádřil v protokolu ze dne 22. 12. 2011. Skutečnost, že stěžovatel následně zasílal další vyjádření,

pokračování

v nichž vyjadřoval svůj nesouhlas s kontrolními zjištěními správce daně a v nichž setrval na své předchozí argumentaci, nezpůsobuje, že by správce daně zprávu o daňové kontrole se stěžovatelem neprojednal, neboť správce daně na tato vyjádření vyčkal a následně na ně reagoval, když jej např. vyzýval k doložení jeho tvrzení. Pokud by tato argumentace byla správná, vedlo by to k absurdním důsledkům, neboť by Nejvyšší správní soud umožnil daňovým subjektům vršit opakující se, vnitřně shodná podání, v nichž by pouze nesouhlasili s kontrolními zjištěními správce daně, přičemž by následně požadovali projednání těchto návrhů, což by při akceptování argumentace stěžovatele bránilo ukončení daňové kontroly a doměření daně. O tom, že projednání zprávy nelze oddalovat zasíláním opakovaných vyjádření, které nemění výsledky kontrolního zjištění, dospívá i odborná literatura (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 938 s. 314 – 322). K témuž závěru ve vztahu k právní úpravě dle ZSDP ostatně dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 96/2009 - 87.

Za podstatné Nejvyšší správní soud rovněž považuje to, že ačkoli stěžovatel tvrdí, že zpráva o daňové kontrole s ním nebyla řádně projednána, přičemž z obsahu daňového spisu vyplývá opak, k jejímu obsahu se následně opakovaně vyjadřoval prostřednictvím svého daňového poradce, který jako profesionál v oblasti daní znal příslušnou procesní úpravu, tudíž o ní nemusel být zevrubně poučován (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2015, č. j. 9 As 27/2015 – 59), v kasační stížnosti konkrétně nenamítá, že by správce daně jeho námítky uplatněné v následných vyjádřeních opomněl, nebo se k nim dostatečně nevyjadřoval, neboť pouze obecně tvrdí, že mu není znám obsah této zprávy. Nelze tedy tvrdit, že by stěžovatel, který byl v průběhu daňového řízení zastoupen profesionálem, nevěděl, jaké závěry správce daně ve vztahu k jeho tvrzením zastává.

Rozporuje-li stěžovatel argumentaci soudu obsaženou na str. 14 napadeného rozsudku o tom, že na něj přešlo důkazní břemeno, protože správce daně „zcela konkrétně zpochybnil tvrzení žalobce“, je nutno uvést, že tato argumentace soudu reaguje na obecnou argumentaci žalobce obsažené v žalobě, že žalobce tíží důkazní břemeno pouze k jeho tvrzením, na což krajský soud správně reagoval tím, že obecně vyložil, koho tíží důkazní břemeno v průběhu daňového řízení a jak se v jednotlivých fázích dokazování přenáší – srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 – 277. Stěžovatel tedy žalobě v obecně rovině nenamítal, že správce daně neshromáždil dostatek důkazních prostředků, kterými vyvrátil tvrzení stěžovatele, což mělo za následek přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatele; nebylo proto nutné, aby se krajský soud k této otázce obecně vyjadřoval, tudíž stačilo pouhé konstatování, v němž se ztotožnil s tím, že správce daně, resp. žalovaný, předložily dostatek důkazních prostředků, které činí tvrzení stěžovatele nevěrohodnými či neprůkaznými. Pokud stěžovatel ve své žalobě nepovažoval ve vztahu ke konkrétním, jednotlivým jím tvrzeným skutečnostem toto zpochybnění ze strany finančních orgánů za dostatečné, reagoval krajský soud na tuto argumentaci v navazující části rozsudku, když vysvětlil, že pouhý přehled akvizic nemá žádnou vypovídací hodnotu, jak vysvětlil žalovaný na str. 22 v pořadí shora druhého napadeného rozhodnutí, a také, že obě verze překladu odpovědi dožádaného maďarského orgánu jsou obsahově totožné (str. 23 téhož napadeného rozhodnutí).

Nejvyšší správní soud přitom může na tuto část argumentace krajského soudu pouze odkázat, neboť ačkoli stěžovatel s ní nesouhlasí, jeho výtky jsou pouze obecného charakteru, jelikož konkrétně neuvádí, v čem jsou překlady odpovědi maďarského orgánu rozdílné, přičemž Nejvyšší správní soud žádné zásadní rozdíly obou dokumentů nezjistil. Ve vztahu k hodnocení tohoto důkazního prostředku Nejvyšší správní soud dále odkazuje na rozsudek tohoto soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 - 167, který se u jiného daňového subjektu týkal zcela stejné informace maďarské daňové správy týkající se společnosti Solomon Group Kft. ve vztahu k poskytování služeb na základě mandátní smlouvy,

podle kterého „stěžovatel v této souvislosti tvrdí, že jak z informací maďarské daňové správy tak z neprovedeného výslechu svědkyně M. V. v České republice jasně plyne, že plnění poskytnuta stěžovateli byla. Nejvyšší správní soud je nicméně jiného názoru, kterým se ztotožňuje se závěry správce daně, žalovaného a městského soudu. Tirzení M. V., že služby byly ve skutečnosti realizovány bahamským subjektem, tedy společností ze země, s níž Česká republika nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění ani ve vztahu k této zemi nedisponuje možností realizovat mezinárodní pomoc při správě daní, tak ve skutečnosti jen dále znevěřhodnila stěžovatelem popisovaný příběh.“

Tyto závěry podle Nejvyššího správního soudu dopadají i na nyní posuzovaný případ, neboť se zcela zjevně jedná o zcela stejný důkazní prostředek týkající se téže společnosti a odpovědi maďarské daňové správy. A to bez ohledu na to, že stěžovatel neměl přístup ke všem částem tohoto dokumentu, neboť mu nebyla v souladu s ustanovením § 52 daňového řádu zpřístupněna ta část, která se týkala jiného daňového subjektu.

Ve vztahu k námitce stěžovatele, že napadená rozhodnutí jsou nezákonná, protože jméno podpisující osoby se neshoduje se jménem osoby, která je uvedena jako úřední osoba, Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na rozsudek tohoto soudu ze dne 22. 10. 2015, č. j. 8 Afs 37/2015-59, jenž ve vztahu k týmž úředním osobám žalovaného uvedl, že „skutečnost, že kromě výše uvedeného elektronického podpisu JUDr. Š. rozhodnutí žalovaného obsahuje ve svém závěru na místě obvyklém pro podpis také text: „JUDr. N. V., vedoucí odboru daní a daňového procesu“ bez podpisu a bez doložky, z níž by bylo patrné, že JUDr. Š. zastupovala JUDr. V., je vadou. Nejvyšší správní soud ovšem neshledal, že by tato vada byla natolik závažná, aby způsobila nezákonnost napadeného rozhodnutí.“

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. ledna 2017

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu