



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce:	T. S. zastoupený společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o. sídlem Jiráskova 1284, Vsetín
proti žalovanému	Odvolací finanční ředitelství sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2019 č. j. 25951/19/5200-10422-711919 a č. j. 25952/19/5200-10422-711919 ve věci daní z příjmů fyzických osob

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 6. 2019 č. j. 25951/19/5200-10422-711919 a č. j. 25952/19/5200-10422-711919 a rozhodnutí Finančního úřadu v Hlučíně ze dne 10. 4. 2012 č. j. 45754/12/385970803042 a č. j. 45762/12/385970803042 se zrušují.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 25 602 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o., sídlem Jiráskova 1284, Vsetín.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2019 č. j. 25951/19/5200-10422-711919 a č. j. 25952/19/5200-10422-711919, kterými byla způsobem vymezeným ve výrocích napadených rozhodnutí změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Hlučíně ze dne 10. 4. 2012 č. j. 45754/12/385970803042 a č. j. 45762/12/385970803042, jimiž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2007 a r. 2008.
2. Žalobce v podané žalobě namítl nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí žalovaného, jenž podle žalobního tvrzení neprokázal, že by žalobce profitoval ze sestavení žalovaným popisovaného řetězce spojených osob, ač to měla být skutečnost zásadní pro aplikaci ust. § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“). Dále žalobce namítl nezákonný postup žalovaného, který dovodil fakt, že byl řetězec spojených osob účelově sestaven až k žalobci, pouze ze skutečnosti, že cena, za kterou žalobce nakoupil reklamu, se výrazně odchylovala od ceny obvyklé, což dokládal zjištěními u několika subjektů. Žalovaný postup dle ust. § 23 odst. 7 ZDP aplikoval obráceně, když podle žalobce nejprve měl prokázat, že ceny byly sjednány mezi spojenými osobami a až následně zjišťovat, zda cena mezi takovými osobami byla cenou obvyklou. Postup žalovaného proto považuje za rozporný se zákonem. Žalobce rovněž namítl, že cena obvyklá byla žalovaným stanovena zcela nedostatečně. Údaje o srovnatelných reklamách poskytovaných třetími osobami, z nichž žalovaný vycházel, jsou neurčité, takže je lze stěží považovat za prokázání jakékoliv skutečnosti. Neurčitými odkazy a důkazními prostředky bez identifikace rozměrů reklamy, bez přesné specifikace rozhodných skutečností pro stanovení ceny (umístění reklamy na vozidlech), není nic postaveno najisto a taková tvrzení si mohl správce daně pouze účelově vytvořit. Podle žalobce správce daně ceny pro stanovení referenčního intervalu stanovil selektivně a účelově. Závěrem žaloby žalobce shrnul, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno ve věci prokázání důvodů pro aplikaci ust. § 23 odst. 7 ZDP na řešenou situaci, ani důkazní břemeno ve věci stanovení ceny obvyklé.
3. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že se v napadeném rozhodnutí vypořádal se stěžejními námitkami žalobce přezkoumatelným způsobem. Dále poukázal na judikaturu NSS (např. rozsudky sp. zn. 1 Afs 60/2006, sp. zn. 8 Afs 100/2014 nebo sp. zn. 2 Afs 380/2017), který stanovil tři podmínky aplikace ust. § 23 odst. 7 ZDP, jež byly podle žalovaného v případech žalobce splněny. Profit žalobce je zřejmý, neboť je jednou ze spojených osob, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Žalovaný odkázal na body 62, 72, 74, resp. 65, 75, 77 napadených rozhodnutí. Hodnotu profitu žalovaný dokonce vyčíslil (body 77, resp. 79 napadených rozhodnutí). Žalovaný zdůraznil, že k logickému podřazení smluvního vztahu pod režim ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP dospěl na základě závěrů o nepřiměřenosti vynaložených prostředků na reklamu (body 22 a 23 napadených rozhodnutí). Žalovaný dále uvedl, že správce daně vycházel při stanovování referenční ceny z veřejně dostupných zdrojů, kdy z fotodokumentace automobilových závodů really zjistil okruh subjektů, které měly umístěno reklamní logo na závodních vozidlech

účastnících se závodů really jako žalobce, u nichž následně zjišťoval podrobnosti, za jakých jim byly tyto reklamní služby poskytnuty. Z těchto oslovených subjektů pak vybral ty, kterým byly dle jeho názoru poskytnuty reklamní služby za obdobných podmínek jako žalobci, tedy v obdobném rozsahu, totožném really závodě a ve stejném čase. Žalobce správci daně ani na výzvu neupřesnil, kde se reklama vyskytovala, na jakém vozidle, jaký byl počet těchto vozidel a podobně. Proto správce vycházel z fotodokumentace získané od žalobce a fotodokumentace získané z veřejně dostupných zdrojů. Správce daně do intervalu obvyklých cen zařadil pouze ceny zjištěné u subjektů, u nichž reklamní služby spočívaly v umístění loga na závodním vozidle, takže reklamní plnění byla ve srovnatelném případně ve vyšším rozsahu, čímž se jednalo o výběr pro žalobce výhodnější (body 66 a 67 napadených rozhodnutí). Žalovaný odmítl názor o selektivním výběru za účelem poškození žalobce. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

4. Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 15. 12. 2019 setrval na své žalobní argumentaci.
5. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí, jakož i řízení, které jejich vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).
6. Ze správních spisů soud pro účely přezkumu napadených rozhodnutí zjistil, že ve dnech 3. 11. 2010 až 3. 4. 2012 probíhala u žalobce daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2007 a 2008. Následně byla vydána prvostupňová rozhodnutí. Žalobce proti nim podal odvolání, o nichž bylo žalovaným poprvé rozhodnuto dne 11. 12. 2012 pod č. j. 5644/12-1102-800648 a č. j. 6073/12-1102-800648 tak, že odvolání byla zamítnuta a rozhodnutí správce daně potvrzena. Tato rozhodnutí žalovaného byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 4. 2015 č. j. 22 Af 17/2013-54 a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení, v němž bylo po doplnění dokazování rozhodnuto o odvoláních žalobce znovu, a to rozhodnutími žalovaného ze dne 6. 6. 2016 č. j. 25398/16/5200-10422-708855 a č. j. 25399/16/5200-10422-708855 tak, že odvolání byla zamítnuta a rozhodnutí správce daně byla potvrzena. Také tato rozhodnutí žalovaného byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 5. 2018 č. j. 22 Af 63/2016 - 48, proti kterému žalovaný nepodal kasační stížnost. Po doplnění dokazování v rámci dalšího řízení a seznámení žalobce s výsledkem doplněného dokazování rozhodl žalovaný napadenými rozhodnutími.
7. Krajský soud se v posuzované věci primárně, a to z moci úřední, zabýval otázkou, zda nedošlo k marnému uplynutí lhůty ke stanovení daně, zejména s ohledem na to, že předmětem řízení u správce daně byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2007 a 2008 a lhůta pro stanovení daně proto počala běžet před účinností zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Daňová povinnost vznikla žalobci na základě ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), které lhůty pro vyměření daně upravovalo následně:

Podle ust. § 47 odst. 1 ZSDP *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 u těch daní, které nemají zdaňovací období.*

Podle ust. § 47 odst. 2 ZSDP *byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu spraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do 10 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*

8. S ohledem na to, že lhůta pro stanovení daně počala ve vztahu k oběma projednávaným zdaňovacím obdobím běžet před účinností daňového řádu, je nutné na prvním místě připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, publ. ve Sb. NSS pod č. 2676/2012, který v publikované právní větě v části II. uzavírá, že: *„Ustanovení § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve kterém je stanovena maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavit, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011; v případech, kdy maximální desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností daňového řádu, postupuje se dle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s.“.*
9. Podle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
10. Podle ust. § 148 odst. 5 daňového řádu lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odst. 1.
11. Podle § 41 s.ř.s. stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.
12. Shora citovaný závěr rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 72/2011 následně převzala řada dalších rozhodnutí krajských soudů i NSS. Krajský soud je však toho názoru, že na nyní posuzovanou věc jej nelze vztáhnout bezvýhradně, neboť skutkově, resp. z pohledu účinnosti daňového řádu a jejího vlivu na rozhodné právní skutečnosti, se nejedná o identické okolnosti.
13. V otázce prekluze práva na stanovení daně dospěl krajský soud k následujícím závěrům.
14. Závěry přijaté v rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 72/2011 je třeba interpretovat zejména s ohledem na skutkové a právní okolnosti, za nichž byly přijaty. V označeném rozsudku NSS byla totiž řešena situace, kdy nejen lhůta pro stanovení daně započala běžet před účinností daňového řádu, ale zároveň před účinností daňového řádu byla také daňovým subjektem podána žaloba proti pravomocnému stanovení daně.

15. NSS v rozsudku sp. zn. 9 Afs 72/2011 ve vztahu k těmto okolnostem dospěl k závěru, že § 148 odst. 5 daňového řádu, jakožto ustanovení hmotněprávní povahy, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tedy od 1. 1. 2011. Současně však NSS zdůraznil, že tento závěr platí pouze za předpokladu, že příslušné přechodné ustanovení, tj. § 264 odst. 4 daňového řádu, nestanoví jinak.
16. Podle ust. § 264 odst. 4 daňového řádu běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Právní skutečnosti nově zakládající stavení 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.
17. Přechodná ustanovení právních předpisů upravují vztah nové právní úpravy k dřívější (dosavadní) právní úpravě a k právním vztahům, které podle ní vznikly, a to v zájmu právní jistoty a ochrany práv nabytých v dobré víře na základě předchozí právní úpravy (srov. nálezy ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997 sp. zn. Pl. ÚS 21/96).
18. NSS v rozsudku sp. zn. 9 Afs 72/2011 dále usprávil, že přechodné ust. § 264 odst. 4 daňového řádu je obecně postaveno tak, aby pravidla daňového řádu mohla být využita i pro hmotněprávní lhůty, které začaly běžet před účinností nové právní úpravy, avšak dosud neskončily. Současně však přechodné ustanovení stanoví, že některé právní skutečnosti, resp. jejich účinky mají být posuzovány dle dosavadních předpisů.
19. Dále se NSS zabýval otázkou, zda se běh prekluzivní lhůty započaté před účinností daňového řádu bude posuzovat podle § 148 odst. 5 daňového řádu, či zda se bude posuzovat podle dosavadních předpisů. V tomto směru pak dospěl k závěru, že přechodné ust. § 264 odst. 4 daňového řádu je nutno vyložit tak, že *v souladu s jeho větou třetí se účinky soudního řízení zahájeného před účinností daňového řádu posuzují podle dosavadních předpisů, tj. včetně ustanovení § 41 s. ř. s. Mezi právní skutečnosti předpokládané přechodným ustanovením § 264 odst. 4 větou třetí daňového řádu lze nepochybně podřadit i soudní řízení zahájené na základě žaloby. Podání žaloby totiž představuje právní úkon, který je výkonem práva a jako takový je právní skutečností spočívající ve volném chování, s nímž právní norma spojuje vznik určitých právních následků (účinků).*
20. Z uvedené citace rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 72/2011 tedy jednoznačně vyplývá, že závěr o tom, že „*Ustanovení § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve kterém je stanovena maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavět, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011; v případech, kdy maximální desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností daňového řádu, postupuje se dle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s.*“ byl přijat v přímé souvislosti s tím, že v tehdy projednávané věci byla ještě před účinností daňového řádu podána daňovým subjektem žaloba ve správním soudnictví a bylo řešeno, zda takový úkon daňového subjektu je úkonem ve smyslu § 264 odst. 4 daňového řádu.
21. V nyní projednávané věci však byla v pořadí první žaloba proti pravomocnému rozhodnutí o stanovení daně podána dne 1. 2. 2013 (věc vedená u Krajského soudu

v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 17/2013), tj. za účinnosti daňového řádu. Podle krajského soudu neexistují ani žádné jiné právní skutečnosti, které by měly vliv na běh lhůty a které by nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu. V posuzované věci je proto v souladu s přechodným ustanovením daňového řádu dle § 264 odst. 4 nutno dojít k závěru, že se na posouzení běhu lhůty pro stanovení daně užije ustanovení § 148 daňového řádu, a to včetně jeho odstavce 5. Obdobně na základě shodné argumentace judikoval již Krajský soud v Ostravě – pobočka Olomouc ve věci vedené pod sp. zn. 65 Af 46/2018 a krajský soud v nyní souzené věci neshledal žádné skutkové či právní důvody k jinému postupu. Krajský soud proto uzavírá, že v projednávané věci uplynula lhůta pro stanovení daně nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku. Počátek běhu lhůty pro stanovení daně se řídí shora citovanou úpravou obsaženou v § 47 odst. 2 ZSDP, a to v návaznosti na ust. § 264 odst. 4 věty první, část za středníkem tak, že 10 letá objektivní lhůta počala běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla žalobci povinnost podat daňové přiznání, tj. od 31. 12. 2007 pro zdaňovací období r. 2007 a od 31. 12. 2008 pro zdaňovací období r. 2008. Nejpozději od těchto dat je ve vztahu k uvedeným daňovým povinnostem žalobce nutno počítat počátek běhu objektivní 10leté lhůty pro stanovení daně, neboť s ohledem na shora citované judikatorní závěry úprava § 148 daňového řádu vylučuje užití ust. § 41 s.ř.s.

22. Na základě uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že v posuzované věci objektivní lhůta pro stanovení daní žalobci za uvedená zdaňovací období skončila dnem 31. 12. 2017 pro zdaňovací období roku 2007 a dnem 31. 12. 2018 pro zdaňovací období r. 2008. Napadená rozhodnutí žalovaného však byla vydána dne 25. 6. 2019, tedy poté, co již došlo k prekluzi práva stanovit daň.

23. S ohledem na tento závěr shledal krajský soud nadbytečným zabývat se dalšími žalobními tvrzeními.

24. Na základě uvedené právní argumentace krajskému soudu nezbylo, než napadená rozhodnutí zrušit v souladu s ust. § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s pro vady řízení spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, jež mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Současně krajský soud v souladu s ust. § 78 odst. 3 s.ř.s. zrušil také rozhodnutí správního orgánu I. stupně, která napadeným rozhodnutím předcházela, když s ohledem na učiněné právní závěry ani jejich existence nemůže obstát. Právním názorem, který vyslovil soud v tomto rozsudku, je žalovaný vázán (ust. § 78 odst. 5 s. ř. s.).

25. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalobci vzniklo právo na náhradu nákladů řízení, které sestávají ze zaplacení soudních poplatků v celkové výši 6 000 Kč a dále z nákladů na právní zastoupení, a to za 3 úkony právní služby po 5 100 Kč (§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 12 odst. 3 vyhl.č. 177/1996 Sb., o advokátním tarifu, v platném znění – dále jen „advokátní tarif“), 3x režijní paušál po 300 Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu a dále z DPH z částek představujících náklady za právní zastoupení v souladu s ust. § 57 odst. 2 s.ř.s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly v souvislosti s uplatněním jeho práva. Soud zavázal žalovaného k úhradě těchto nákladů v celkové výši 25 602 Kč, a to k rukám zástupce žalobce v souladu s ust. § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o.s.ř.“) ve spojení s ust. § 64 s.ř.s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ust. § 160 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s ust. § 64 s.ř.s., neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 17. 12. 2020

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu