



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. Martina Láníčka ve věci

žalobce: **O. M.,**
sídlem 17. listopadu 1219/7, 742 21 Kopřivnice
zastoupený daňovým poradcem Punktum, spol. s r.o., IČO 25380966
sídlem Otická 758/19, P. O. Box 29, 746 01 Opava-Předměstí

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2017 č. j. 40005/17/5300-21442-700225,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 9. 2017 č. j. 40005/17/5300-21442-700225 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňového poradce Punktum, spol. s r. o., sídlem Otická 758/19, 746 01 Opava - Předměstí.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2017

č. j. 40005/17/5300-21442-700225, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Kopřivnici ze dne 13. 4. 2011 č. j. 47102/11/376920806066 a č. j. 46832/11/376920806066, kterými byly žalobci dodatečně vyměřeny za použití pomůcek daně z přidané hodnoty a sníženo penále, a to za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2007 a 4. čtvrtletí 2007.

2. V podané žalobě žalobce namítl tyto žalobní body:

- 1) aplikace výhod při použití pomůcek

Žalobce poukázal na předchozí zrušující rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22Af 5/2015 potvrzený rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) sp. zn. 4Afs 19/2017 s tím, že klíčovou otázkou v posouzení věci soudy bylo uplatnění výhod ve smyslu ust. § 98 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“), resp. ust. § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v pozdějším znění (dále jen „ZSDP“). Žalobce zdůraznil, že od doručení rozsudků ke dni podání žaloby žalovaný neučinil nic, neproběhlo žádné jednání, žádné dokazování, žalovaný jen nově vyhotovil napadené rozhodnutí a vypravil je. Z napadeného rozhodnutí opět není patrná správní úvaha o hodnocení výhod pro žalobce. Žalobce má za to, že žalovaný nerespektoval předchozí rozhodnutí soudů. Pokud přece jen něco nového učinil, pak žalobce namítá, že porušil ust. § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu, které mimo jiné upravuje i odstranění vad řízení. V takovém případě je odvolací orgán povinen seznámit odvolatele před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a musí mu umožnit se vyjádřit, k čemuž však nedošlo.

- 2) prekluze

Žalovaný v tabulce na str. 11 napadeného rozhodnutí (bod [54]) uvádí jako rozhodné datum konce prekluze 30. 9. 2017, přičemž v odůvodnění odkazuje na prekluzivní lhůtu 10ti let jak podle ust. § 47 odst. 2 ZSDP, tak podle ust. § 148 odst. 5 daňového řádu. S délkou prekluzivní lhůty žalobce souhlasí, nicméně má za to, že ve výpočtu lhůty žalovaným došlo k pochybení. Pochybení žalobce spatřuje v nesprávné aplikaci ust. § 264 odst. 4 daňového řádu, jehož první věta říká, že běh a délka lhůty, která započala za starého práva a neskončila k účinnosti daňového řádu, se posuzuje podle daňového řádu. V posuzované věci byla daňová kontrola zahájena podle starého práva úkonem, který přerušil běh prekluzivní lhůty, a to zahájením daňové kontroly dne 20. 8. 2008. Pokud se však podle nového práva počítá délka lhůty, musí se podle nového práva (a též dle ust. § 264 odst. 4 daňového řádu) počítat i běh lhůty. V ust. § 148 odst. 3 daňového řádu je výslovně uvedeno, že *„byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová*

kontrola..., běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn“. Lhůta pro vyměření daně tak podle žalobce skončila dne 20. 8. 2011. Dále má žalobce za to, že žalovaný nesprávně aplikoval ust. § 148 odst. 2 daňového řádu, neboť podle žalobce bylo-li použito obnovení běhu lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu, nemůže ve stejném řízení dojít k aplikaci ust. § 148 odst. 2 daňového řádu, když jde o dva zcela různé instituty, které mají odlišný důvod existence, odlišný počátek a tedy i konec, i různý čas. Uvedený názor žalobce dále argumentačně rozvedl na str. 3 – 5 žaloby.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že v souladu se zrušujícím rozsudkem Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22Af 5 /2015 v napadeném rozhodnutí vyhověl požadavku uvést v rozhodnutí o odvolání explicitně správní úvahu stran výhod plynoucích pro daňový subjekt podle § 98 odst. 2 daňového řádu, příp. existují-li takové výhody, tak je žalobci přiznat. Tato skutečnost je zjevná z bodu [53] rozhodnutí o odvolání. Dále žalovaný uvedl, že souhlasí s žalobcem, že délka a běh lhůty pro vyměření daně, která neskončila do 1. 1. 2011, se posuzuje podle nového práva, ale až ode dne nabytí jeho účinnosti, tedy ode dne 1. 1. 2011. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních předpisů. Proto, pokud dne 20. 8. 2008 došlo k zahájení daňové kontroly, začala běžet lhůta pro vyměření daně znovu díky tomuto úkonu a byla tříletá. Pokud došlo k přerušení lhůty pro vyměření daně, předchozí právní úprava paušálně vztahovala okamžik jejího nového běhu vždy ke konci roku, v němž tato skutečnost nastala. Uvedený úkon nastal 20. 8. 2008, což přerušilo lhůtu pro vyměření daně, která musela začít běžet znovu, ale nikoliv ode dne následujícího, jak je tomu zvykem podle současné právní úpravy, ale od konce roku, v němž tato skutečnost nastala. Dne 1. 1. 2011 nabyla účinnosti nová právní úprava a lhůta pro vyměření daně, která započala dle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí nové právní úpravy, se posuzuje dle nové právní úpravy, takže pokud by došlo k nějaké skutečnosti stavící či přerušující běh lhůty pro stanovení daně, tak je pro právní kvalifikaci této skutečnosti směrodatné ust. § 148 daňového řádu, a to i v případě důsledků s tím spojených v podobě délky lhůty, která znovu běží. Pokud tedy za předchozí právní úpravy, která vyvolala určité právní účinky, zde zejména stanovovala časový okamžik, od něhož znovu počíná běžet lhůta pro vyměření, došlo k uvedenému výpočtu, je třeba jej respektovat. Opačný výklad, žalobcem zjevně účelově a nesmyslně zastávaný, by ústil v pravou retroaktivitu, která je vždy nepřipustná. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
4. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění - dále jen „s.ř.s.“ a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).
5. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že pracovníci správce daně provedli u žalobce daňovou kontrolu na DPH, kterou bylo zjištěno, že žalobce ve sledovaném období provozoval kamenný obchod a e-shop zaměřený na prodej sportovního zboží. Součástí předložených dokladů ke kontrole nebyly složenky typu „C“ (dobírkové platby za zboží prodávané prostřednictvím e-shopů) a k dotazu správce daně žalobce uvedl, že všechny přijaté platby

za dobírky jsou součástí tržeb v hotovosti v příslušných obdobích. K vedení evidence tržeb,

ke stanovování cen, k provádění přeceňování zboží a k provádění fyzických inventur na konci roku žalobce uvedl (protokol ze dne 15.10.2008), že z časových důvodů se platby nestíhaly dávat průběžně do pokladny, takže je tam dával vždy za určité časové období, ceny měl žalobce všude stejné, jen v e-shopu jsou u některých druhů zboží jiné, zachycené v evidenci prodejních cen s tím, že vyššími cenami za dobírky, než jsou ceny v kamenném obchodě, chtěl motivovat zákazníky, aby nakupovali v kamenném obchodě. Výzvou ze dne 11.11.2008 byl žalobce správcem daně vyzván k předložení důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání k dani, především k prokázání zdanění příjmů za dobírky zboží, k prokázání cen zboží v kamenném obchodě i v internetovém obchodě a prokázání konkrétních příjmů za dobírky i faktury v hotovosti v příslušné evidenci denních tržeb. K prokázání skutečností ohledně tržeb za dobírky navrhol žalobce výslech svědků – svých zaměstnankyň. V průběhu dalšího řízení žalobce opakovaně uváděl, že všechny přijaté peníze za dobírky průběžně a bez výjimky vkládal do tržeb a z těchto byla vždy odvedena DPH v příslušném období. Nepovažoval za nutné doklady archivovat. Výslechnuté svědkyně Z. K. a Ž. A. uvedly, že znají pouze skutečnosti týkající se kamenného obchodu. Ačkoliv tvrdily, že žalobce zahrnoval veškeré příjmy za dobírky do denních tržeb, správce daně vyhodnotil, že o této skutečnosti nemohly mít přehled. Správce daně dospěl k závěru, že evidence pro daňové účely podle § 100 ZDPH nelze považovat za úplné a průkazné, když žalobce neprokázal, že zahrnul do evidence veškerá zdanitelná plnění (§ 100 odst. 1 ZDPH), a proto nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem projednávána 17.7.2009 a dne 14.9.2009 byl seznámen s úředním záznamem o stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Dne 7.10.2009 byly vydány dodatečné platební výměry, jimiž byla žalobci správcem daně dodatečně vyměřena DPH za použití pomůcek. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. V rámci odvolacího řízení žalovaný připisem ze dne 5.5.2010 vrátil spisy s odvoláním zpět správci daně s tím, že správce daně vyhověl částečně odvolání žalobce, když mu v rámci aplikace ust. § 46 odst. 3 ZDPH přihlédne ke všem zjištěným skutečnostem a přiměřeně sníží výši stanovené daně. V tomto sdělení žalovaný dále uvedl, že správce daně oprávněně přešel při stanovení daně do režimu pomůcek, avšak způsob, jakým byly pomůcky použity, je nepřezkoumatelný a nepřiměřený, když nelze připustit kombinaci nezpochybněné marže z daňové evidence žalobce u příjmů bez dobírek a marže srovnatelného daňového subjektu u příjmů z dobírek. Dále žalovaný konstatoval, že z obsahu podkladů pro výběr pomůcek nelze zjistit, zda subjekt, s nímž bylo provedeno srovnání, je skutečně srovnatelným s odvolatelem, a proto nelze ani posoudit správnost závěrů správce daně. Žalovaný poukázal na judikaturu vztahující se ke srovnatelnosti zvolené pomůcky, a to rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 9.9.2009 č.j. 22Ca 349/2008-80 a nálezy Ústavního soudu ze dne 28.3.2006 sp. zn. IV ÚS 359/05. Správce daně v dalším řízení prováděl nová zjištění u tzv. obdobných daňových subjektů, kteří provozují prodej sportovního zboží jak formou e-shopů tak v kamenném obchodě a na základě odpovědí dožádaných správců daně vybral dva srovnatelné subjekty, a to daňový subjekt „A“, který provozoval obdobnou činnost jako žalobce a daňový subjekt „B“ k doplnění údajů o nákupu a prodeji zboží přes e-shop, protože tato činnost byla u daňového subjektu „A“ realizována v menším objemu než u žalobce. Z údajů těchto dvou srovnatelných subjektů byla vypočtena průměrná obchodní přírážka, která byla následně porovnána s obchodní přírážkou žalobce, a pak na

základě rozdílů obchodních přírážek byly vyčísleny chybějící příjmy za uskutečněná zdanitelná plnění u žalobce. S výpočtem daňové povinnosti podle pomůcek byl zástupce žalobce seznámen v protokolu ze dne 23.3.2011 a písemně se k němu vyjádřil podáním ze dne 7.4.2011, v němž uvedl, že mu nejsou známy důvody, pro které správce daně považuje vybrané subjekty za srovnatelné, neboť v podkladech, s nimiž byl seznámen, není popsáno, v jakých konkrétních podmínkách subjekty podnikají (rozloha prodejny, struktura prodávaného sortimentu, v jakých poměrech bylo zboží prodáváno v maloobchodě, velkoobchodě, jaké množství bylo prodáno v e-shopu). Dále žalobce uvedl, že marže jsou na jednotlivých druzích zboží velmi odlišné a je proto důležité, zda vybrané subjekty mají stejnou strukturu prodeje jako žalobce. Rovněž není zřejmé, zda správce daně posoudil jako srovnatelné i další skutečnosti, jako jsou rodinné poměry, výše kapitálu, výše režijních nákladů, výše nákladů na platy zaměstnanců, nákladů na reklamu a dalších skutečností. Vyjádřil také nesouhlas s nově stanovenými maržemi, které považuje za nepřijatelné, když nevystihují realitu. Správce daně vydal k vyjádření žalobce sdělení ze dne 11. 4. 2011, v němž pod bodem 3. uvedl, že správce daně vyhledával obdobné daňové subjekty, tj. podnikající fyzické osoby, které se zabývají prodejem sportovního zboží v kamenné prodejně i prostřednictvím e-shopů s obdobným obratem a čtvrtletní platbou DPH. Identifikace těchto subjektů a vyhodnocení jsou uvedeny v příslušném úředním záznamu. Dle protokolu o ústním jednání č. j. 27811/11/376930806266 sdělil správce daně zástupci žalobce, které subjekty vybral a z jakého důvodu. Dne 13. 4. 2011 vydal správce daně rozhodnutí, jimiž bylo částečně vyhověno odvolání žalobce proti předchozím platebním výměrům. Proti tomuto rozhodnutí správce daně bylo opět podáno odvolání žalobce, o němž bylo rozhodnuto rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 11. 11. 2011 č.j. 4948/11-1301-800439. Toto rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 2. 2014 č. j. 22Af 2/2012-37, který nabyl právní moci dne 13. 3. 2014. Současně byla věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení žalovaný v souladu s ust. § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně I. stupně doplnit podklady pro rozhodnutí. Správce daně za tímto účelem provedl místní šetření u daňových subjektů „A“ a „B“- Žalovaný s výsledky doplněného odvolacího řízení seznámil žalobce a vyzval jej k vyjádření. Žalobce se vyjádřil písemným podáním ze dne 22. 9. 2014, v němž vyjádřil nesouhlas s výsledky doplněného dokazování. S těmito námitkami stejně jako s podaným odvoláním se žalovaný vypořádal v rozhodnutí ze dne 10. 12. 2014 č. j. 32825/14/5200-20442-700225, které bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 12. 2016 č. j. 22Af 5/2015-51. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku krajského soudu byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 23. 6. 2017 č. j. 4Afs 19/2017-62. V dalším řízení vydal žalovaný napadené rozhodnutí o odvolání.

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

7. 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 10ti 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. 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 splatnou, aniž by zde byla současně povinností podat řádné daňové tvrzení.
9. Podle ust. § 148 odst. 2 daňového řádu lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k
- a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,
 - b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně,
 - c) zahájení řízení o mimořádném, opravném nebo dozorčím prostředku,
 - d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo
 - e) oznámení rozhodnutí o prohlášení o nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.
10. Podle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
11. Podle ust. § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedenou před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem.
12. Podle ust. § 148 odst. 5 daňového řádu lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odst. 1.
13. Krajský soud se primárně zabýval žalobním bodem 2 namítajícím prekluzi práva stanovit daň.
14. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou prekluze z pohledu běhu subjektivní lhůty.
15. Při posouzení běhu subjektivní prekluzivní lhůty vycházel krajský soud z úkonů správce daně dle předložených správních spisů a dále z vlastní úřední činnosti (soudní spisy sp. zn. 22Af 5/2015 a 22Af 2/2012). Na základě uvedeného dospěl k závěru, že tabulka, jež je součástí napadeného rozhodnutí (str. 11 bod [54]) odpovídá zjištěným podkladům.

Krajský soud ohledně běhu subjektivní prekluzivní lhůty ke stanovení daně dospěl ke stejným závěrům jako žalovaný v napadeném rozhodnutí a jeho závěr tedy v plném rozsahu aprobuje.

16. Žalobcem předestřený výklad ust. § 264 odst. 4 daňového řádu (str. 3 žaloby) považuje krajský soud za nesprávný. Žalobce ve své argumentaci ust. § 264 odst. 4 daňového řádu zcela opomenul zohlednit větu první, část za středníkem, která výslovně určuje, že *okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních předpisů zůstává zachován*. Počátek běhu lhůty byl posuzované věci určen nikoliv datem 20. 8. 2008 (zahájení daňové kontroly), ale ve smyslu ust. § 47 odst. 2 věty první ZSDP koncem roku, v němž byl žalobce spraven o zahájení daňové kontroly, tj. dnem 31. 12. 2008. Takto vymezený okamžik počátku běhu lhůty musí být dle přechodného ust. § 264 odst. 4 daňového řádu zachován i poté, co nabyla účinnosti nová právní úprava.
17. Krajský soud rovněž nesdílí názor žalobce, že došlo-li k obnovení běhu lhůty pro stanovení daně podle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu, nemůže ve stejném řízení dojít k aplikaci ust. § 148 odst. 2 daňového řádu. Tento názor žalobce nemá oporu v ust. § 148 daňového řádu, když z žádného jeho ustanovení nelze dovodit, že by opakované prodloužení lhůty ke stanovení daně z různých důvodů nebylo možné. Opakovaným prodloužením lhůty pro stanovení daně se zabýval NSS např. v rozsudku sp. zn. 2Afs 22/2016 a dospěl k závěru, že lhůta pro stanovení daně může být z důvodů uvedených v § 148 odst. 2 daňového řádu prodloužena opakovaně. Krajský soud má za to, že zahájená daňová kontrola, kterou byla poprvé prodloužena lhůta ke stanovení daně, nemůže vyloučit další prodloužení lhůty z některého z důvodů dle § 148 odst. 2 písm. a) – e) daňového řádu, když tyto jsou definovány různými procesními situacemi, které mohou v průběhu daňového řízení nastat. Krajský soud však podotýká, že v posuzované věci k prodloužení lhůty ve smyslu ust. § 148 odst. 3 daňového řádu vůbec nedošlo, neboť v době zahájení daňové kontroly nebyl daňový řád účinný. Daňová kontrola, jak již bylo shora uvedeno, byla zahájena v souladu s ust. § 47 odst. 2 ZSDP, a proto došlo k prodloužení lhůty ke stanovení daně podle tohoto ustanovení s okamžikem počátku dne 31. 12. 2008, jak již bylo shora rozvedeno. Pokud má žalobce za to, že účinností nové právní úpravy se posuzovaná věc dostala do režimu ust. § 148 odst. 3 daňového řádu, je jeho názor nesprávný. S účinností daňového řádu (tj. ke dni 1. 1. 2011) se posuzované řízení dostalo do režimu přechodného ust. § 264 odst. 4 daňového řádu, takže novou právní úpravou se řídil pouze běh a délka lhůty pro vyměření daně, jejíž počátek určený podle ZSDP zůstal zachován, stejně jako účinky právních skutečností, jež měly vliv na běh lhůty a které nastaly před účinností daňového řádu, byly nadále posuzovány podle dosavadních právních předpisů (ust. § 264 odst. 4 věta druhá daňového řádu).
18. Dále se krajský soud z moci úřední zabýval rovněž otázkou běhu objektivní lhůty pro stanovení daně. K aplikaci ust. § 148 odst. 5 daňového řádu se vyslovil NSS v rozsudku ze dne 31. 5. 2012 č. j. 9Afs 72/2011-218, publikovaném v Sb. NSS pod č. 2676/2012. NSS v tomto rozsudku vyslovil názor, že: *Ustanovení § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve kterém je stanovena maximální 10ti letá 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 10ti letá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností daňového řádu, postupuje se podle dosavadních právních předpisů, včetně § 41 s. ř. s.

19. V intencích tohoto právního názoru krajský soud posoudil danou věc a zjistil, že desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně za třetí čtvrtletí 2007 má konec dne 30. 9. 2017 a za čtvrté čtvrtletí 2007 dne 31. 12. 2017, jak správně uvedl žalovaný v napadením rozhodnutí (str. 11 odst. [54]). Pokud tedy napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 13. 9. 2017, stalo se tak před uplynutím objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle ust. § 148 odst. 5 daňového řádu.
20. Druhý žalobní bod krajský soud na základě shora uvedené právní argumentace důvodným neshledal.
21. Dále se krajský soud zabýval žalobním tvrzením, které namítá nečinnost žalovaného v dalším řízení, které běželo po zrušujícím rozsudku krajského soudu sp. zn. 22Afs 5/2015, neexistenci jakékoliv správní úvahy ohledně okolností, z nichž vyplývají výhody pro žalobce ve smyslu ust. § 98 odst. 2 daňového řádu, resp. ust. § 46 odst. 3 ZSDP a zkrácení práva žalobce vyjádřit se k odstranění vad řízení.
22. S žalobní námitkou nezohlednění okolností, z nichž žalobci plynou výhody dle § 98 odst. 2 daňového řádu (§ 46 odst. 3 ZSDP), se krajský soud podrobně vypořádal již ve svém rozsudku ze dne 15. 12. 2016 č. j. 22Af 5/2015-51 (str. 11 – 13), jehož závěry byly aprobovány rozsudkem NSS ze dne 23. 6. 2017 č. j. 4Afs 19/2017-62. Krajský soud na základě obsahu správních spisů shledal za prokázané, že správní orgány obou stupňů žádnou správní úvahu ve smyslu ust. § 98 odst. 2 daňového řádu, příp. § 46 odst. 3 ZSDP v průběhu daňového řízení neprovedly. Dále krajský soud poukázal na konstantní judikaturu nejen NSS, ale zejména Ústavního soudu, kdy v rozsudku přímo citoval jednak nálezy Ústavního soudu sp. zn. IVÚS 179/01 a dále nálezy Ústavního soudu sp. zn. IVÚS359/2005, v němž Ústavní soud výslovně uvedl, že: *připustit výklad, podle kterého postačí, aby byla tato výhoda patrná z daňového spisu a aby se s postupem správce daně seznámil toliko odvolací orgán, případně soudy přezkoumávající postup správce daně, resp. rozhodnutí odvolacího orgánu, a aby se s tímto postupem nemohl seznámit samotný daňový subjekt. Námitky může daňový subjekt relevantně a kvalifikovaně vznášet pouze tehdy, je-li s postupem správce daně seznámen, je-li tedy seznámen s tím, jakou okolnost správce daně považoval za výhodnou pro daňový subjekt.*
23. Z citované judikatury rovněž plyne, že úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv, musí být seznatelná ze správního spisu a daňový subjekt musí být s úvahou správních orgánů ohledně započitatelných výhod seznámen před vydáním meritorního rozhodnutí, jinak by jeho obrana nemohla být relevantní a kvalifikovaná. Krajský soud má za to, že citací judikatury v předchozím zrušujícím rozsudku dal dostatečně najevo, nejen že zjištěnou vadu je nutno v dalším řízení napravit, ale také jakým způsobem. Z obsahu judikatury je snadno seznatelné, že za daného procesního stavu bylo povinností žalovaného

v rámci nápravy této vady řízení žalobce nejprve seznámit se správní úvahou ve smyslu ust. § 98 odst. 2 daňového řádu a dát mu lhůtu k vyjádření, protože jen takovým postupem lze žalobci umožnit relevantní a kvalifikovanou obranu, a teprve poté meritorně rozhodnout a v rámci takového rozhodnutí nejen obsáhnout správní úvahu, ale také vypořádat případné námitky žalobce proti postupu dle ust. § 98 odst. 2 daňového řádu.

24. Jelikož tak žalovaný neučinil a svou správní úvahu vyjádřil poprvé až v napadeném rozhodnutí, (str. 10 bod [53] napadeného rozhodnutí), žalobci tím opět znemožnil relevantní obranu. Žalovaný tak svým procesním postupem znovu zatížil řízení vadou, resp. původně zjištěnou vadu řízení odpovídajícím způsobem neodstranil a zkrátil tak žalobcova procesní práva.
25. Na základě uvedeného shledal krajský soud první žalobní bod důvodným, a proto napadené rozhodnutí v souladu s ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil pro podstatné porušení ustanovení o řízení, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.) V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
26. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly s tímto řízením náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále v souvislosti se zastoupením daňovým poradcem, a to za 2 úkony právní služby po 3 100 Kč a 2x režijní paušál po 300 Kč (ust. § 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění.) Náklady za zastoupení daňovým poradcem byly zvýšeny v souladu s ust. § 38 odst. 5 s. ř. s. o částku odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je daňový poradce povinen odvést podle zvláštního předpisu, tj. na 8 228 Kč. Celkově činí náklady řízení částku 11 228 Kč.
27. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zákona č. 99/1993 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen „o. s. ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159 a § 168 o. s. ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o. s. ř. za použití ust. § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám daňového poradce, který žalobce v řízení zastupoval.

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 15. srpna 2019

Shodu s prvopisem potvrzuje

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu