



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Zuzany Šnejdrlové, Ph.D., a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobkyně: **JAPAVO, spol. s r. o.** IČO 48909475
sídlem Dostihová 624, 763 15 Slušovice
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2017, č. j. 2322/17/5200-11433-703604,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 1. 2017, č. j. 2322/17/5200-11433-703604 **se zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

Odůvodnění:

1. Finanční úřad ve Vsetíně (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 10. 2012, č. j. 166255/12/403913806187 a 166280/12/403913806187 daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období let 2007 a 2008 ve výši 422 880 Kč a 419 370 Kč a současně vyčíslil penále ve výši 84 576 a 83 874 Kč. Ve zprávě o daňové kontrole, jimiž byly uvedené platební výměry odůvodněny, dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro vznik nároku na uplatnění nákladových položek v podobě nákladů na přepravu výrobků žalobkyně k odběratelům a nákladů na koupi obalového materiálu (krabic) od společností MEISIMSPORT, s. r. o. (dále jen „MEISIMSPORT“) a PROFI tuning, s. r. o. (dále jen „PROFI tuning“) v roce 2007 a nákladů na přepravu, nákladů na koupi krabic a nákladů na podnájem nebytových prostor od společnosti PROFI tuning v roce 2008 do daňově účinných výdajů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neboť žalobkyně neprokázala dodání zboží ani poskytnutí služeb.
2. Rozhodnutím ze dne 14. 2. 2014, č. j. 3664/14/5000-14201-703604 žalovaný oba platební výměry změnil toliko co do bankovního spojení a ve zbytku je potvrdil. Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 1. 2016, č. j. 22 Af 9/2014-61 však bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud v Ostravě uvedl, že důkazní břemeno k prokázání sporných dodávek služeb a zboží leželo na žalobkyni, která k jeho unesení navrhovala mimo jiné i výpověď svědka J. K., kterou však správní orgány odmítly pro nadbytečnost. Dle názoru soudu však uvedeným postupem finanční orgány pochybily, neboť měly k dispozici písemné vyjádření uvedeného svědka, že pracoval pro J. H. Přestože žalovaný uvedené písemné vyjádření považoval za nekonkrétní, bylo dle závěru soudu jeho povinností pokusit se svědka vyslechnout a zjistit, zda při výsledku nebude možno jeho výpověď konkretizovat. Žalovaný však zhodnotil znalost svědka o věci jako nedostatečnou, aniž jej vyslechl. Tato skutečnost byla důvodem, proč soud dle § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2014 pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít vliv na nezákonné rozhodnutí ve věci samé, zrušil.
3. Žalovaný po vrácení věci doplnil odvolací řízení o výpověď svědka J. K., zajištěnou cestou mezinárodního dožádání, jakož i o výpověď svědka J. H., avšak dospěl k závěru, že ani po doplnění dokazování nebyly žalobkyni prokázány materiální podmínky pro vznik nároku na uplatnění nákladových položek do daňově účinných výdajů. Ve výroku specifikovaným rozhodnutím ze dne 31. 1. 2017 proto žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a oba dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.
4. Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. Krajský soud shrnuje obsah žaloby takto:
 - a) žalovaný nesprávně posoudil otázku rozsahu důkazního břemene žalobkyně, která existenci zboží a služeb prokázala. Realizace plnění byla prokázána i tím, že příslušní správci daně doměřili oběma dodavatelským společnostem žalobkyně (MEISIMSPORT a PROFI tuning) v souvislosti s předmětnými uskutečněnými plněními daň z přidané hodnoty. Žalovaný neprokázal, že by žalobkyně dodané zboží a služby získala ve vlastní režii či od jiného subjektu, případně že by žalobkyně uplatňovala náklady podvodně;

- b) správce daně nesprávně hodnotil důkazy. Plnění dle faktur byla uskutečněna a žalobkyně za ně řádně zaplatila, což dodavatel potvrdil, přičemž žalovaný nemůže vyvrátit tvrzení žalobkyně pouhým odkazem na pochybnosti vztahující se k okolnostem na straně dodavatele. Žalobkyni není jasné, jakými dalšími důkazními prostředky měla přijetí plnění od svých dodavatelů prokázat. Dále žalobkyně podrobně popsala, jakých pochybení se dopustil správce daně při hodnocení věrohodnosti výpovědi svědka H., při hodnocení obsahu výpovědí svědků Č. a M., namítala nezákonnost výsledku svědka K., jakož i nesprávné hodnocení přehledu jízd a skladové evidence;
- c) správce daně, resp. žalovaný postavil rozhodnutí na nezákonném důkazu, a to úředním záznamu o poznatcích Policíí ČR o probíhajícím trestním řízení ve věci zkrácení daně jednatelům PROFI tuning, P. H. Správce daně informace sdělené policií bez vlastního šetření a dokazování přijal, neprokázal však, že se s informacemi obsaženými v úředním záznamu policie seznámil v souladu s výslovným zákonným zmocněním;
- d) bylo prokázáno, že společnost PROFI tuning vykonávala i činnost, kterou správce daně nepochybnil, tudíž se nejednalo o podvodnou společnost vystavující fiktivní faktury;
- e) žalovaný nevyhodnotil výpověď svědka J. K. v kontextu uplynutí času (8 let od uskutečnění plnění), v jehož důsledku byl značně znehodnocena, přičemž k uplynutí času došlo v důsledku pochybení správce daně. Žalovaný nebyl oprávněn lpět na podrobném sdělení všech informací svědkem. Svědek vypověděl, že přepravu pro žalobkyni uskutečnil a že pracoval pro J. H., vybavoval si souvislost mezi ním a dalšími společnostmi. Nedokázal si sice vybavit společnosti MEISIMPORT a PROFI tuning, znal však pana H. a měl dojem, že přeprava byla pro něho nebo od něho. Ze skutečnosti, že svědek po 8 letech nebyl schopen uvést konkrétní termíny, ve kterých byla přeprava provedena, nebylo možno učinit závěry o tom, že nepotvrdil provedení přepravy. Fakt, že svědek nevěděl nebo si nepamatoval, co bylo předmětem přepravy, není relevantní, neboť uvedl, že náklad byl zabalen do krabic a kartonů. Svědek potvrdil tvrzení žalobkyně;
- f) žalovaný selektivně vyhodnotil svědeckou výpověď J. H. Zohlednil pouze ty části svědkovy výpovědi, které odtržené od ostatních mohly svědčit v neprospěch tvrzení žalobkyně. Svědek H. uvedl, že zprostředkovával dopravu mezi českými a slovenskými společnostmi pro společnosti pana H. dodávkovými vozidly. Neměl sice vědomost o tom, zda k realizaci dopravy nakonec došlo, ale nevyloučil, že doprava byla realizovaná. Ke spolupráci se společnostmi pana H. neměl k dispozici žádné doklady, neboť všechny předal novému jednateli. Jeho výpověď však souhlasila s tím, co žalobkyně v řízení uváděla;
- g) žalovaný se nevypořádal s odvolací námitkou otázky daňového podvodu, což činí rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů;
- h) před vydáním dodatečných platebních výměrů došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Ve věci nelze aplikovat § 148 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), neboť rozhodnutí o stanovení daně, od něhož by se prodloužení lhůty o jeden rok odvozovalo, bylo následně v rámci soudního přezkumu pro nezákonnost zrušeno. Žalovaný se nevypořádal s argumenty žalobkyně a odkazy na komentářovou literaturu, podle nichž zrušené rozhodnutí nemůže k prodloužení lhůty pro stanovení daně vést. Žalovaný jen konstatoval, že komentář je

nepřípadný a sám odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2012, č. j. 8 Afs 29/2011-97, který na posuzovaný případ nedopadá. Per analogiam lze na tuto problematiku použít závěry vyslovené Nejvyšším soudem v usnesení ze dne 9. 2. 2011, sp. zn. 5 Tdo 1024/2010. Lhůta pro stanovení daně, která byla opakovaně přerušována a stavěna, skončila dne 23. 1. 2017, žalobou napadené rozhodnutí však nabylo právní moci až 7. 2. 2017. Je neobhajitelné, aby došlo k doměření daně po 9 letech, ač případ žalobkyně nebyl nijak složitý, přičemž výslech pro žalobkyni klíčového svědka K. byl realizován až po 9 letech, čímž bylo žalobkyni znemožněno poskytnout takové důkazy, jaké si žalovaný představuje. Pokud by překážkou závěru o uplynutí lhůty pro stanovení daně byla ustanovení daňového řádu, navrhla žalobkyně, aby soud postupem dle čl. 95 odst. 2 Ústavy předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 148 odst. 2 písm. b) a § 148 odst. 4 písm. f) d. ř.;

- i) rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť přestože žalobkyně podala obsáhlé odvolání, které ještě doplnila čtyřmi podáními, vypořádal žalovaný pouze námitku nesprávného hodnocení výpovědi svědka K. a námitku prekluze. Z větší části tak pouze odkázal na závěry, které dříve učinil v rozhodnutí, jež bylo Krajským soudem v Ostravě zrušeno, což není v souladu s požadavky na řádné odůvodnění dle § 116 odst. 2 d. ř., viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č.j. 2 Afs 20/2013-38.

- 5. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. K žalobním bodům žalovaný uvedl, že žalobkyně činí nesprávné závěry ohledně daňového podvodu. Jednalo se o doměření daně z příjmů, nikoli DPH, tudíž judikatura SDEU vztahující se k daňovým podvodům není na posuzovanou věc aplikovatelná. K závěru o účasti žalobkyně na daňovém podvodu nedospěl žalovaný ani ve věci týkající se doměření DPH. S námitkou se již vypořádal Krajský soud v Ostravě v předchozím rozsudku. Při posuzování daňové znatelnosti nákladů je rozhodující faktická stránka věci a je povinností daňového objektu zajistit si důkazy, jimiž prokáže soulad skutečnosti s doklady. Žalobkyně však nepředložila důkazní prostředky, jimiž by prokázala, že jí předmětná plnění skučen dodaly společnosti MEISIMSPORT a PROFI tuning. Správnost závěrů žalovaného o rozložení důkazního břemene již rovněž potvrdil Krajský soud v Ostravě v předchozím rozsudku. Důkazy hodnotili správce daně i žalovaný v souladu se zásadou volného hodnocení, a to i ve vzájemné souvislosti, nikoli zcela jednotlivě jak činí žalobkyně v žalobě. Dále se žalovaný podrobně vyjádřil k jednotlivým vytýkaným nesprávnostem při hodnocení důkazů. K dokazování provedenému po vrácení věci soudem žalovaný uvedl, že svědek K. si dle obsahu zápisnice o ústnom projednávání pamatoval z důvodu, že byl v souvislosti s ní dotazován policejním orgánem. Potvrdil, že provedl přepravu pro žalobkyni, její dodavatele MEISIMSPORT a PROFI tuning však neznal. I pokud tedy přihlédne žalovaný k časovému odstupu, nelze jakkoli dovodit, že by svědek potvrdil přijetí předmětných plnění od těchto dodavatelů žalobkyní. Na základě zcela obecného tvrzení svědka, že něco někdy někde pro nějaký subjekt přepravoval, nelze učinit závěr o prokázání nároku žalobkyně na zahrnutí tvrzených nákladových položek do daňově účinných výdajů. Stejně tak v případě výpovědi svědka H. nestačí k unesení důkazního břemene skutečnost, že výpověď svědka není v rozporu s tvrzeními žalobkyně. Spolupráce svědkem zastupovaných společností se společností MEISIMSPORT se nadto týkala zemědělských komodit, nikoli předmětné přepravy a obalového materiálu. Rozhodnutí není dle žalovaného postaveno výhradně na poznatcích policie, správce daně i žalovaný provedli vlastní šetření a dokazování. Policie poskytla správci daně informace oficiální cestou,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

dobrovolně a v souladu s právními předpisy. K doměření daně došlo dle žalovaného v souladu se zákonem při dodržení desetileté objektivní promlčecí doby dle § 148 odst. 5 d. ř., během promlčecí doby v posuzované věci se žalovaný detailně zabýval v odst. 37 až 46 napadeného rozhodnutí. Zrušení prvního rozhodnutí o odvolání nebrání, aby toto vyvolalo účinky předvídané v § 148 odst. 2 písm. d) d. ř. Délka řízení souvisela i s velmi aktivní realizací práv žalobkyně. Rozhodnutí žalovaný nepovažuje za nepřezkoumatelné. Úsporností odůvodnění nedošlo ke zkrácení práv žalobkyně. Žalovaný uznává, že nebylo zcela řádné odkázat ve zbytku na zprávu o daňové kontrole a obsah zrušeného rozhodnutí o odvolání ze dne 14. 2. 2014, rozhodnutí však nelze z tohoto důvodu považovat za nezákonné a jeho zrušení z uvedeného důvodu by bylo formalistické. Žalobkyně byla totiž seznámena se zjištěnými skutečnostmi písemností ze dne 7. 1. 2014, č. j. 492/14/5000-1420-703604, v níž se žalovaný vyjádřil k odvolacím námitkám žalobkyně zcela shodně jako v soudem zrušeném rozhodnutí. Písemnost ze dne 7. 1. 2014 však zrušena nebyla. Krajský soud v Ostravě zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2014 pouze z důvodu neprovedení výslechu svědka K., proto se v žalovaný v novém rozhodnutí zaměřil na hodnocení výpovědi tohoto svědka a její vliv na závěr o skutkovém stavu. Posuzování ostatních námitek považuje za nadbytečné.

6. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně nově zdůraznila, že pokud prokázala faktické vynaložení nákladů na reálně existující plnění, je pro účel daňové znatelnosti těchto nákladů nerozhodné, zda deklarovaný náklad nastal za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, popř. zda jej dodal jiný dodavatel (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2011, sp. zn. 9 Af 11/2011-68). Volné hodnocení důkazů nelze zaměňovat za libovůli. Pokud je doložené účetnictví bezvadné a dodavatel realizaci plnění potvrdí, nemůže správce bez dalšího stále tvrdit, že daňový subjekt nic neprokázal. Neznalost názvů společností svědkem K. nemůže být relevantní skutečností a důvodem závěru o nevěrohodnosti svědka, tento jednal s fyzickou osobou a nemusel mít povědomost o tom, že tato jedná jménem společnosti. Ze zápisnice o výsluchu svědka K. ze dne 27. 2. 2015, dokládané žalobkyní v předchozím soudním řízení, je zřejmé, že žalobkyně nebyla svědkovi povědomá jen ve spojitosti s výslechem policie, nýbrž ve spojitosti se svědkem H., na jehož pokyn prováděl předmětnou přepravu. Odkaz žalovaného na značné uplatňování procesních práv žalobkyní považuje žalobkyně za nekorektní, žalobkyně se nechovala obstrukčně. K doplnění odvolacího řízení po zrušení rozhodnutí soudem muselo dojít výlučně z důvodu pochybení správce daně. Uplynutí objektivní lhůty žalobkyně nenamítala, celková délka daňového řízení byla tristní. Pochybení v podobě odkazu na závěry zrušeného rozhodnutí není pouhým formalismem. Žalovaný byl povinen po doplnění dokazování vyhodnotit nově provedené důkazy nejen jednotlivě, nýbrž i v souhrnu s důkaz již dříve provedenými správcem daně i žalovaným. Napadené rozhodnutí však neobsahuje žádné závěrečné hodnocení provedených důkazů ani vypořádání odvolacích námitek ve světle doplněného řízení. Hodnocení žalovaného obsažené v seznámení se zjištěnými skutečnostmi podle § 115 odst. 2 d. ř. se týkalo rovněž pouze provedení dokazování, nikoliv dokazování jako celku. Ke zkrácení práv žalobkyně došlo, neboť při absenci vypořádání odvolacích námitek v návaznosti na doplněné dokazování měla ztížené podmínky pro tvorbu žalobní argumentace a musela z procení opatrnosti vycházet ze závěrů žalovaného učiněných ve zrušeném rozhodnutí. Krajský soud v Ostravě se nadto nevypořádal zdaleka se všemi žalobními námitkami, zejména pak s klíčovou námitkou rozložení důkazního břemene.

7. V doplnění žaloby ze dne 23. 1. 2018 žalobkyně doplnila námitky týkající se prekluze práva stanovit daň o odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, který dospěl k závěru, že v případě, kdy počala běžet prekluzivní doba před 1. 1. 2014, nemá na běh lhůty vliv mezinárodní dožádání. Jelikož byly platební výměry žalobkyni doručeny 24. 10. 2012, avšak žalovaný rozhodl pravomocně o odvolání až dne 24. 2. 2014, učinil tak až po uplynutí prekluzivní doby, k němuž došlo dne 1. 1. 2014.
8. Žalovaný ve vyjádření ze dne 24. 4. 2018 k doplňujícím podáním žalobkyně uvedl, že si je aktuální judikatury vědom, avšak rozsudek Nejvyššího správního soudu posuzoval stavení prekluzivní lhůty pouze z důvodu uvedeného v § 148 odst. 4 písm. f) d. ř. Kromě toho však stavení prekluzivní lhůty pro stanovení daně upravuje také zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, který dle jeho § 1 odst. 4 písm. b) dopadá na daň z příjmů. Předem dnem účinnosti zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní upravoval stavení lhůty pro stanovení daně zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, v příslušném znění, který dle § 2 odst. 1 písm. a) dopadal rovněž na daň z příjmů právnických osob. V případě žalobkyně bylo mezinárodní dožádání správcem daně realizováno v letech 2011 až 2013 a 2016, tedy za účinnosti zákona o mezinárodní pomoci při správě daní a zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, které v rozhodné době zakotvovaly stavení lhůty pro stanovení daně v důsledku mezinárodního dožádání. Ke stavení lhůty pro stanovení daně proto v posuzované věci nedošlo na základě žalobkyní namítaného § 148 odst. 4 písm. f) d. ř. Ostatně to, že v případě přímých daní, tj. i daně z příjmů, se uplatní stavení lhůty pro stanovení daně na základě zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, vyplývá i přímo z odst. 13 žalobkyní namítaného rozsudku sp. zn. 10 Afs 206/2017, kdy účelem novely d. ř. bylo sjednocení účinků mezinárodního dožádání na běh lhůty pro stanovení daně pro všechny druhy daní.
9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s dispoziční zásadou v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 s. ř. s.).
10. Krajský soud v první řadě vyhodnotil žalobkyní uplatněnou námitku prekluze práva stanovit daň. Ztotožňuje se přitom s posouzením běhu lhůty pro stanovení daně, které učinil žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí a v podrobnostech na něj odkazuje.
11. Úvodem krajský soud uvádí, že se jednalo o doplatek daně z příjmu za roky 2007 a 2008, proto se v souladu s § 264 odst. 4 d. ř. (účinného od 1. 1. 2011) na okamžik počátku běhu lhůty pro vyměření (doměření) daně uplatní předchozí právní předpis, a to § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Nicméně samotný běh a délka lhůty se od dne nabytí účinnosti daňového řádu (tj. od 1. 1. 2011) posuzují již podle d. ř.
12. Lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 započala dne 31. 12. 2007 a roku 2008 dne 31. 12. 2008. Daňovou kontrolu zahájil správce daně pro obě zdaňovací období dne 8. 3. 2010, tedy ve lhůtě pro vyměření daně dle § 47 odst. 1 ZSDP. Zahájením daňové kontroly začala lhůta pro stanovení daně znovu běžet ode 1. 1. 2011 a pokud by nedošlo k jejímu stavení či přerušení, uplynula by dne 31. 12. 2013. Dne 10. 6. 2011 zaslal správce daně žádost o mezinárodní výměnu informací ve věci

společností ISIAH, s.r.o., HK speed, s.r.o. a SODRESS a.s. Odpověď na žádost od Slovenské daňové správy ve věci SODRESS a.s. obdržel správce daně dne 13. 2. 2012, ve věci HK speed, s.r.o. dne 13. 10. 2011 a ve věci ISIAH, s.r.o. dne 8. 12. 2011. Těmito úkony správce daně došlo k přerušení lhůty pro stanovení daně od 10. 6. 2011 do 13. 2. 2012, tj. o 248 dní, a to dle § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb. Lhůta pro stanovení daně by tak nově uplynula dne 5. 9. 2014. Následně k návrhu žalobkyně správce daně zaslal dne 10. 12. 2012 na Daňový úrad Povážská Bystrica novou žádost o provedení výsledku svědka J. K. Odpověď správce daně obdržel dne 22. 1. 2013, čímž opět došlo k přerušení lhůty pro stanovení daně od 10. 12. 2012 do 22. 1. 2013 tj. o 43 dní. Lhůta pro stanovení daně by tak nově uplynula dne 18. 10. 2014. Dne 23. 10. 2012 byly vydány správcem daně dodatečné platební výměry, ty byl napadeny odvoláním, o němž rozhodl žalovaný dne 14. 2. 2014, přičemž rozhodnutí nabylo právní moci dne 24. 2. 2014, tj. před datem 18. 10. 2014, tj. ve lhůtě pro stanovení daně, která se nadto (již za účinnosti d. ř.) prodloužila v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) d. ř. o jeden rok z důvodu, že k oznámení rozhodnutí o stanovení daně došlo v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní prekluzivní lhůty. Lhůta pro stanovení daně by tak nově uplynula dne 18. 10. 2015. Dne 24. 4. 2014 podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, od něž došlo ke stavení lhůty podle § 148 odst. 4 písm. a) d. ř., které skončilo dne 19. 2. 2016, kdy nabyl právní moci rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 9/2014 – 61. Běh lhůty pro stanovení daně se tak stavěl od 24. 4. 2014 do 19. 2. 2016, tj. o 666 dnů. Jelikož dne 24. 4. 2014 zbýval do konce prekluzivní lhůty (tj. do dne 18. 10. 2015) 1 rok a 114 dnů, pokračoval běh lhůty v této délce dne 20. 2. 2016 a uplynulo z ní dalších 39 dnů. Zbýval proto 1 rok a 75 dnů. V době od 30. 3. 2016 do 7. 9. 2016, tj. po dobu 161 dnů, byla lhůta pro stanovení daně však opět stavěna, a to v souladu se zákonem č. 164/2013 Sb. v důsledku mezinárodního dožádání ve věci svědecké výpovědi J. K. Od 8. 9. 2016 do dne 7. 2. 2017, tj. do dne doručení žalobou napadeného rozhodnutí žalobkyni lhůta pro stanovení daně (1 rok a 75 dnů) dále běžela a uběhlo z ní 152 dní. K oznámení rozhodnutí žalovaného tak došlo v době, kdy zbývalo ze lhůty pro stanovení daně ještě 189 dnů.

13. Ačkoli žalovaný v odst. 44 žalobou napadeného rozhodnutí odkázal také na § 148 odst. 4 písm. e) d. ř. [pozn. dnes se jedná o písm. f)], učinil tak jen pro doplnění, kdy zřetelně za právní základ důvodu pro stavení lhůty pro stanovení daně v důsledku mezinárodního dožádání považoval zákon č. 164/2013 Sb., resp. zákon č. 253/2000 Sb. Krajský soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že v případě daně z příjmů byl předmětný důvod pro stavení lhůty pro stanovení daně zakotven v uvedených zákonech již v době, kdy začala v posuzované věci běžet lhůta pro stanovení daně poprvé, proto na případ daně z příjmů právnických osob nedopadají závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39.
14. Dále krajský soud nepovažuje za správný závěr žalobkyně, že by následně zrušené rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2014 neprodloužilo dle § 148 odst. 2 písm. b) d. ř. tříletou prekluzivní lhůtu o jeden rok. V rozsudku ze 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29 vyslovil Nejvyšší správní soud závěr, že *„zruší-li soud ve správním soudnictví takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením předtím došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a vrátí-li soud věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, zůstávají účinky oznámení zrušeného rozhodnutí o odvolání na lhůtu pro stanovení daně i nadále zachovány.“* V uvedeném rozsudku je též uvedeno, že *„ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu neváže prodloužení lhůty pro stanovení daně právě na existenci rozhodnutí, nýbrž na oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

dozorčího prostředku. Mimo jiné i z toho je patrné, že účinek oznámení rozhodnutí o odvolání je ze své povahy jednorázový a plně se vyčerpává okamžikem, kdy nastane. Ani v případě zrušení oznámeného rozhodnutí tudíž nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně. ...To samozřejmě jen za předpokladu, že oznamované rozhodnutí ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu není úkonem toliko formálním, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem je dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. přiměřeně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Afs 201/2006 – 106)...

15. Že by bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2014 třeba považovat za toliko formální úkon, jehož účelem by bylo dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně, nebylo žalobkyní tvrzeno a taková skutečnost nevyplývá z obsahu spisu.
16. V posuzované věci tak na rozdíl od doměření DPH, které žalobkyně rovněž napadla žalobami, nedošlo ke stanovení daně po uplynutí prekluzivní lhůty. V případě doměření DPH došlo ke zrušení žalobami napadených rozhodnutí žalovaného, jakož i dodatečných platebních výměrů v přezkumném řízení, a následně došlo k zastavení řízení soudního.
17. Krajský soud však shledal zcela důvodným žalobní bod i), jímž žalobkyně vytkla žalovanému, že je žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť se v něm žalovaný vypořádal toliko s námitkou nesprávnosti hodnocení výpovědí svědků vyslechnutých v doplněném odvolacím řízení po vrácení věci Krajským soudem v Ostravě a s otázkou prekluze, ve zbytku však odkázal na závěry, které dříve učinil v rozhodnutí ze dne 14. 2. 2014, jež bylo Krajským soudem v Ostravě zrušeno.
18. Žalobkyně uvedla své rozsáhlé odvolací námitky nejprve v odvolání ze dne 19. 11. 2012, následně v 1. doplnění odvolání ze dne 3. 12. 2012, v 2. doplnění odvolání ze dne 31. 5. 2013, v 3. doplnění odvolání ze dne 2. 9. 2013, a další argumentaci uváděla také v reakci na výzvu žalovaného k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v průběhu doplnění odvolacího řízení ze dne 14. 12. 2016.
19. Žalovaný však na rozdíl od prvního rozhodnutí o odvolání ze dne 14. 2. 2014, v němž se na 27 stranách podrobně odvolacími námitkami zabýval, v novém rozhodnutí, tj. v rozhodnutí napadeném žalobou, vyjádřil na str. 7 až 11 toliko k výsledkům doplněného dokazování a k námitce prekluze. V odst. 34 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že k námitce žalobkyně, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole nezpochybnil, že k přepravám docházelo, se již vyjádřil na str. 24 a 25 napadeného (pozn. soudu: již zrušeného) rozhodnutí. Ve zbytku pak v odst. 47 rozhodnutí toliko uvedl: „*Odvolací orgán konstatuje, že byly správcem daně řádně posouzeny a zdokumentovány daňovým subjektem předkládané důkazní prostředky tak, aby stanovení daňové povinnosti bylo zjištěno správcem daně co nejúplněji. Závěry správce daně jsou přezkoumatelným způsobem popsány ve zprávě a v napadeném rozhodnutí o odvolání. Shrnutí dokazování a jeho hodnocení bylo provedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti zjistil správce daně co nejúplněji a postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů stanovenou v § 8 odst. 1 daňového řádu.*“
20. Žalobkyně v odvolání namítala, že správce daně nesprávně hodnotil provedené důkazy, v důsledku čehož dospěl k nesprávným skutkovým zjištěním. Svou námitku podpořila podrobným rozbořem provedených důkazů, kdy poukazoval na jejich účelovou interpretaci správcem daně prováděnou v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, zejména šlo o výpověď P. H., L. Č., V. Č., K. Č., Františka Gajdošíka a P. M. Dále žalobkyně v odvolání poukazovala na nezákonné důkazní prostředky – výpovědi svědkyň

K. a K. a svědka K. Namítala také opomenuté důkazní prostředky – účetnictví společnosti PROFI tuning a MEISIMPORT, případně i jejich dodavatelů, svědecké výsledky odběratelů žalobce, paní F. a osoby oprávněné jednat za společnost AUTOPROCHOR, s. r. o. Kromě výše uvedeného žalobkyně rozporovala interpretaci zjištění správce daně dovozených z mezinárodních dožádání vztahujících se ke slovenským společnostem a z informací od Policie ČR týkajících se nálezů razítek několika společností při domovní prohlídce u pana H. Na tyto námitky však nebylo v žalobou napadeném rozhodnutí nijak reagováno.

21. Žalobkyně v této souvislosti zcela přiléhavě poukázala na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Afs 20/2013-38, který uvedl: *„Bylo-li správní rozhodnutí zrušeno, přestalo existovat, a je vyloučeno jím argumentovat či na jeho odůvodnění odkazovat. Není zde jednota rozhodnutí jako při změně prvostupňového rozhodnutí v odvolacím řízení, kde by bylo možno poukázat na nedotčenou část jeho důvodů. Zrušené rozhodnutí prostě není, tzn. přestalo existovat. Jistě není vyloučeno, že i po zrušení odvolacího rozhodnutí a doplnění odvolacího řízení odvolací správní orgán nezmění svůj náhled na obsah důkazních prostředků a jejich důkazní sílu. V tom případě ovšem musí vše znovu vtělit do nového odvolacího rozhodnutí (...) Podle § 102 odst. 3 daňového řádu v odůvodnění rozhodnutí musí být uvedeny důvody výroku, informace o vypořádání návrhů a námitek příjemce rozhodnutí. Podle odst. 4 téhož ustanovení musí být v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, uvedeno, které skutečnosti má správce daně za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po skutkové stránce. Náležitosti odůvodnění odvolacího rozhodnutí jsou sice samostatně upraveny v § 116 odst. 2 daňového řádu, nicméně tam, kde se v odvolacím řízení dokazuje, musí být naplněny i podmínky vyplývající z § 102 odst. 4. Není ani podstatné, že jde o důkazní prostředky předložené v řízení samotným daňovým subjektem a tedy je mu jejich obsah znám. Správní rozhodnutí, ač je prvotně nepochybně určeno osobám na řízení účastným, musí i mimo jejich okruh působit přesvědčivě.“*
22. Požadavky formulované Nejvyšším správním soudem nepovažuje krajský soud za formalistické. Je to právě rozhodnutí ve věci samé, v němž má správní orgán seznámit účastníka řízení se skutkovým i právním hodnocením věci a vypořádat se s námitkami účastníka. Dodržování procesních předpisů a zejména jejich základních zásad je podmínkou zachování práva účastníka řízení na spravedlivý proces. Z bohaté judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví sice vyplývá, že nikoli každá procesní vada musí mít nutně vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Zkoumání vlivu zjištěných procesních vad na zákonnost rozhodnutí však s. ř. s. ukládá soudům pouze v případě zjištěného *podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem* ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., nikoli v případě, kdy soud zjistí, že je žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V takovém případě je třeba napadené rozhodnutí zrušit vždy.
23. Skutečnost, že vypořádání drtivé většiny odvolacích námitek v žalobou napadeném rozhodnutí absentuje, činí toto rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, přičemž odkaz na závěry učiněné v soudem zrušeném rozhodnutí přípustné není, jak je uvedeno výše. Krajský soud proto nesouhlasí s postojem žalovaného, který se snažil ve vyjádření k žalobě relativizovat následky zjištěné vady, kterou ostatně uznává, odkazem na písemnost ze dne 7. 1. 2014, č. j. 492/14/5000-1420-703604, nazvanou *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy*, kterou žalovaný dle § 115 odst. 2 d. ř. v důsledku

doplnění dokazování v odvolacím řízení seznámil žalobkyni se svými závěry. Předmětem přezkumu soudu není předmětné Seznámení, nýbrž rozhodnutí ze dne 31. 1. 2017, č. j. 2322/17/5200-11433-703604.

24. S ohledem na výše uvedené krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost spočívající v absenci vypořádání odvolacích námitek žalobkyně. Zbylými žalobními body se krajský soud s ohledem na důvod zrušení rozhodnutí žalovaného nezabýval, a to jednak pro nadbytečnost, zejména však z důvodu, že by musel podrobit přezkumu buď již jednou zrušené rozhodnutí ze dne 14. 2. 2014, nebo listinu ze dne 7. 1. 2014, č. j. 492/14/5000-1420-703604, což nepovažuje za přípustné. Podle § 78 odst. 4 s. ř. s. soud vrací věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právními názory vyslovenými v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
25. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšná žalobkyně má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně ve výši 19 456 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobkyně advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 12 400 Kč za 4 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky a sepsání doplnění žaloby, přičemž odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT, a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 1 200 Kč, tj. 4 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT, to vše zvýšené o DPH z odměny a náhrad ve výši 2 856 Kč (tj. 21 % z částky 13 600), neboť zástupce žalobkyně je plátcem uvedené daně.
26. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

Olomouc 27. června 2019

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu