



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Regály-NET s. r. o.**
sídlem Masarykovo náměstí 26/14, Moravská Ostrava, 702 00
Ostrava
zastoupený advokátkou JUDr. Irenou Hučkovou
sídlem Věšínova 2877/7A, Zábřeh, 700 30 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9 2018, č. j. 42939/18/5200-11431-712136,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 9 2018, č. j. 42939/18/5200-11431-712136 se **zrušuje**.
- II. Dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vydaný dne 6. 6. 2017 Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj pod č. j. 2352400/17/3202-50522-800346 se **zrušuje**.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ireny Hučkové, advokátky se sídlem Věšínova 2877/7A, Zábřeh, 700 30 Ostrava.

Odůvodnění:

Žalobní body:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 21. 11. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018 č. j. 42939/18/5200-11431-712136 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a jemu předcházejícího dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, vydaný Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dne 6. 6. 2017 č. j. 2352400/173202-50522-800346. Tímto dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob a současně bylo doměřeno penále. Napadeným rozhodnutím byla doměřená částka daně 387 600 Kč zvýšena na 433 200 Kč.
2. Žalobce v žalobě namítal ukončení daňové kontroly navzdory omluvě zástupce žalobce z jejího projednání. Žalovaný sice považoval omluvu zástupce žalobce za důvodnou a uložil správci daně napravit procesní pochybení, k čemuž mělo dojít projednáním zprávy o daňové kontrole dne 27. 2. 2018, opomněl však zrušit dodatečný platební výměr jako předčasný, ačkoliv se správce daně svým postupem pouze snažil zachovat lhůtu pro vyměření daně. S odvolací námitkou se tak žalovaný vypořádal nedostatečně. Současně žalobce namítl prekluzi práva vyměřit daň.
3. Dále žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného o nestandardnosti sjednaných cen, což vedlo k doměření daně. Závěr o nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění výdaje jako daňově účinného považoval za nesprávný, neboť podle něj vše bylo prokázáno obchodní dokumentací, zaplacením ze strany žalobce a poskytnutím plnění. Rozporoval rovněž hodnocení výpovědi svědkyně paní M. M. a dále rozporoval jednotlivé dílčí závěry žalovaného, na kterém je napadené rozhodnutí vystavěno. Ze všech těchto důvodů žalobce namítl zrušení jak napadeného rozhodnutí, tak jemu předcházejícího dodatečného platebního výměru.

Stanovisko žalovaného:

4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na napadené rozhodnutí, se kterým se ztotožňuje. Se závěry žalobce prezentovanými v žalobě nesouhlasil.

Posouzení krajský soudem:

5. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

a. Zjištění ze správního spisu

6. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že dne 11. 6. 2014 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Dne 10. 5. 2017 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění. Na den 6. 6. 2017 byl žalobce předvolán k projednání zprávy o daňové kontrole. Předvolání bylo zástupci žalobce doručeno dne 29. 5. 2017. Dne 6. 6. 2017 zaslal žalobce správci daně podání obsahující sdělení, že účast při projednání zprávy je v termínu 6. 6. 2017 nemožná, neboť zástupkyně žalobce JUDr. Irena Hučková je od 5. 6. 2017 do 13. 6. 2017 dočasně práce neschopná. K tomu bylo přiloženo potvrzení lékaře. Správce daně nepovažoval omluvu žalobce za relevantní důvod pro nedostavení se k projednání zprávy v termínu stanoveném v předvolání a dospěl k závěru, že žalobce se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Proto přistoupil k ukončení daňové kontroly náhradním způsobem, a to zasláním zprávy o daňové kontrole dne 7. 6. 2017 do datové schránky zástupce žalobce. Současně s touto zprávou o daňové kontrole byl zaslán dodatečný platební výměr.
7. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém mimo jiné namítal nesprávné ukončení daňové kontroly a nesprávný závěr, že se žalobce vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole, kterou však správce daně mohl vyhotovit a projednat kdykoliv dříve, než týden před koncem tříleté lhůty pro doměření daně. Podle žalobce nebyl správce daně oprávněn vydat dodatečný platební výměr.
8. Žalovaný námitku ohledně absence řádného projednání zprávy o daňové kontrole považoval za důvodnou a uložil správci daně, aby zprávu s žalobcem projednal v rámci odvolání řízení, což se stalo dne 27. 2. 2018. Dále doplnil dokazování a dne 24. 7. 2018 seznámil žalobce se skutečnostmi zjištěnými doplněným dokazováním a důkazy, které je prokazují, a se změnou právního názoru. Následně rozhodl napadeným rozhodnutím.

b. Posouzení námítky nezákonného ukončení daňové kontroly

9. Krajský soud se nejprve zabýval žalobní námitkou nezákonného ukončení daňové kontroly a prekluzí práva vyměřit daň.
10. Podle § 88 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat, anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu její správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*
11. Podle § 148 odst. 2 písm. b) 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 oznámení rozhodnutí o stanovení daně.*

12. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, správce daně při ukončení daňové kontroly pochybil, neboť omluvu žalobce z projednání zprávy o daňové kontrole považoval za nedůvodnou a jeho postup posoudil jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný naopak uzavřel, že omluva žalobce byla důvodná a uložil správci daně napravit procesní pochybení při ukončení daňové kontroly v odvolacím řízení, aniž by zrušil dodatečný platební výměr na základě zprávy o daňové kontrole vydaný. Žalobce v tom spatřuje pochybení, obecně je však takový postup v souladu s úpravou odvolacího řízení v daňovém řádu a správnost potvrzuje i judikatura; Nejvyšší správní soud se např. v rozsudku ze dne 20. 9. 2012 č. j. 7 Afs 20/2012-41 vyslovil tak, že *„vady postupu správce daně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v odvolacím řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Nicméně pochybí-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty v obou instancích. Nejprve je třeba s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole projednat, resp. poskytnout mu k tomu možnost a přiměřený časový prostor a teprve potom lze mimo jiné v závislosti na tom, jak se ke zprávě vyjádří, tj. jaké námitky, připomínky, návrhy na doplnění dokazování uvede, příp. daň doměřit. K tomu slouží procesní nástroje daňového řádu ve smyslu ust. § 115 odst. 1, resp. postupu podle ust. § 116 odst. 3 a § 113 odst. 1 a v rámci odvolacího řízení se lze vrátit do fáze řízení před správcem daně, který napravit pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole“.*
13. Otázkou je, zda byl tento obecně správný postup možný i v posuzované věci. Jedním z předpokladů pro jeho užití je mimo jiné neuplynutí lhůty pro stanovení daně, která měla v návaznosti na zahájení daňové kontroly podle § 148 odst. 3 daňového řádu skončit 11. 6. 2017, tedy pět dnů po plánovaném projednání zprávy o daňové kontrole a v době onemocnění zástupkyně žalobce. Nedošlo – li by do 11. 6. 2017 k jejímu prodloužení postupem podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tedy oznámením dodatečného platebního výměru žalobci, uplynula by marně a poté by již nebylo možno žádné pochybení správce daně napravit.
14. Správce daně doručil předmětný dodatečný platební výměr žalobci 7. 6. 2017, přičemž toto rozhodnutí trpí procesním pochybením, neboť daňová kontrola nebyla před jeho vydáním řádně ukončena a ukončení daňové kontroly je předpokladem pro vydání dodatečného platebního výměru. Žalobce namítá, že v důsledku toho měl být dodatečný platební výměr zrušen a lhůta pro stanovení daně uplynula marně.
15. Daňový řád však nespojuje prodloužení lhůty s oznámením toliko bezvadného rozhodnutí. Takový výklad by vedl prakticky ke znemožnění odstranění vad a nezákonností v odvolacím řízení, kterých se správce daně při vydání rozhodnutí dopustí. Nadto, ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu neváže prodloužení lhůty pro stanovení daně na existenci rozhodnutí, ale na jeho oznámení. Účinek oznámení rozhodnutí je ze své povahy jednorázový a plně se vyčerpává okamžikem, kdy nastane. K témuž závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 2. 2018 č. j. 2 Afs 239/2017 – 29 při výkladu účinku oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředky podle § 148 odst. d) daňového řádu; s ohledem na totožnou dikci písmene b) a

d) tohoto ustanovení není podle krajského soudu žádný důvod, aby účinek oznámení rozhodnutí o stanovení daně a oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku byl vykládán odchylně. Lze tedy uzavřít, že doručení i vadného rozhodnutí má zásadně za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně.

16. Výjimku z tohoto účinku představuje pouze situace, kdy úkon je toliko formální, vydaný čistě nebo převážně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 239/2017 – 29, bod [18] odůvodnění). Podle názoru krajského soudu posuzované doručení dodatečného platebního výměru takovým toliko formálním úkonem je, a to z následujících důvodů. Omluva žalobce z projednání zprávy o daňové kontrole byla první omluvou při ukončování daňové kontroly, o obstrukcích při jejím ukončení nejsou žádné indicie ani v napadeném rozhodnutí, ani v daňovém spise a takovou skutečnost netvrdí ani žalovaný, který nadto omluvu žalobce považoval výslovně za řádnou. Správce daně se nijak nepokusil nastalou situaci vyřešit, například výzvou ke zvolení si jiného zástupce, popř. posunutím termínu tak, aby lhůta ještě byla zachována a současně umožňovala žalobci volbu jiného zástupce, popř. přípravu pro účast při projednání zprávy bez zástupce, ale ihned přikročil k iniciaci postupu předvídanému pro případ vyhýbání se projednání zprávy a ukončení daňové kontroly v daňovém řádu. Krajský soud připouští, že časový prostor příliš možností nedával, přesto v případě operativního a vstřícného postupu správce daně řádné ukončení daňové kontroly nevylučoval, zejména když žalobce se správcem daně – zřejmě – spolupracoval (nic jiného z napadeného rozhodnutí nevyplývá) a správce daně neměl důvod se domnívat, že žalobce ukončení daňové kontroly svévolně brání, o čemž svědčí mj. poměrně dlouhá doba mezi doručením vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění (22. 5. 2017) a nařízeným termínem projednání zprávy (6. 6. 2017) vzhledem k blížícímu se konci lhůty pro stanovení daně (11. 6. 2017). Z jednání správce daně tak vyplývá, že hlavním důvodem oznámení dodatečného daňového výměru bylo zabránit marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně a z tohoto důvodu oznámení dodatečného platebního výměru není úkonem, který by byl způsobilý lhůtu pro stanovení daně prodloužit.
17. Vzhledem k tomu, že při vydání dodatečného platebního výměru se správce daně dopustil procesního pochybení, neboť nebyla zákonně ukončena daňová kontrola, která je podmínkou pro jeho vydání, a pro nápravu tohoto procesního pochybení již nebyla ze shora uvedených důvodů lhůta, žalovaný neměl podle § 116 odst. 1 daňového řádu jinou možnost, než dodatečný platební výměr zrušit pro nezákonnost, a s ohledem na uplynutí lhůty pro doměření daně řízení zastavit. Neučinil tak, jeho rozhodnutí je proto nezákonné a soud je postupem podle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Současně krajský soud zrušil i dodatečný platební výměr, neboť trpí shora uvedenou – a nyní již neodstranitelnou – procesní vadou. Vzhledem k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně krajský soud věc nevrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť zde již není řízení, ve kterém by bylo možno pokračovat.
18. S ohledem na důvodnost první žalobní námitky se krajský soud ostatními námitkami nezabýval.

19. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3 100 Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za dva úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení a sepsání žaloby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, dvakrát režijní paušál ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobce zavázal, a to k rukám zástupkyně žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

Ostrava 5. března 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu