



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudkyň JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D. a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobkyně: **F. p. s. r. o., IČO X**
sídlem T. 322/29, P.
zastoupená daňovým poradcem E. s. P. s. r. o.
sídlem V. D. 542/4, P.

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2017, č. j. 45573/17/5200-11435-711926, ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Dne 2. 4. 2012 podala žalobkyně řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období roku 2011, v němž vykázala daňovou povinnost ve výši 210 330 Kč. Dne 30. 9. 2013 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání, v němž tvrdila za zdaňovací období 2011 daňovou ztrátu ve výši 3 860 424 Kč z důvodu nezaúčtování dvou faktur za nákup a prodej fitness strojů.
2. Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v Přerově (dále jen „správce daně“) dne 4. 11. 2013 zahájil na zdaňovací období roku 2011 daňovou kontrolu, kterou ukončil dne 7. 11. 2016 projednáním zprávy o daňové kontrole a doručením dodatečného platebního výměru č. j. 1929853/16/3107- 50521-809812. Správce daně neuznal žalobkynin dodatečně tvrzenou daňovou ztrátu a nově žalobkyni stanovil podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a podle § 147 a 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) daň ve výši 12 350 Kč.
3. Předmětem odvolání učinila žalobkyně 4 z 15 kontrolních zjištění, a to: výdaje (náklady) na reprezentaci ve výši 13 188 Kč [bod 12) zprávy o daňové kontrole]; snížení výnosů o 554 443,89 Kč na základě opravného daňového dokladu vystaveného z důvodu zrušení smlouvy [bod 13) zprávy o daňové kontrole]; snížení výnosů o 1 946 511,13 Kč z důvodu porušení věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů – žalobkyně účtovala o faktuře do výnosů v roce 2010, ačkoli k dodání zboží došlo až v roce 2011, částka měla být proto zahrnut do výnosů v roce 2011 a v tomto roce i zahrnuta do zdanitelných příjmů [bod 14) zprávy o daňové kontrole]; zvýšení základu daně o 1 316 587 Kč z důvodu neuspokojivého doložení rozdílu ceny sjednané mezi spojenými osobami od ceny, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 ZDP [bod 15) zprávy o daňové kontrole].
4. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím změnil odvoláním napadený dodatečný platební výměr tak, že z moci úřední doměřil daňovou ztrátu žalobkyně za zdaňovací období roku 2011 ve výši 1 251 353 Kč s odkazem na § 143 odst. 2 ve spojení s § 2 odst. 4 d. ř. a dodatečně zrušil doměřenou daň nižší o částku 197 980 Kč včetně souvisejícího výpočtu.
5. Žalobkyně včas podanou žalobou požadovala zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, popř. včetně dodatečného platebního výměru. V žalobě namítala:
 - a) nesprávnost právního názoru žalovaného, že dodatečný platební výměr byl vydán a doručen zástupci žalobkyně před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Dle žalobkyně došlo k prekluzi. Zahájil-li správce daně daňovou kontrolu dne 4. 11. 2013, uplynula tříletá lhůta pro vyměření daně dne 4. 11. 2016, avšak správce daně vystavil dodatečný platební výměr až 7. 11. 2016. Žalobkyně na rozdíl od žalovaného tvrdí, že běží-li lhůta „ode dne“, začne běžet již v den samotný. Dle žalobkyně je § 148 odst. 3 d. ř. v poměru lex specialis k § 33 odst. 1 d. ř. Význam textu § 33 odst. 1 a § 148 odst. 3 d. ř. je odlišný. Zákonodárce mohl v § 148 odst. 3 použít text stejný jako v § 33 odst. 1 d. ř., případně mohl v § 148 odst. 3 na § 33 odst. 1 d. ř. odkázat, jako např. v § 143 odst. 2 na § 145 odst. 2 d. ř., avšak neučinil tak (shodně viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 A 133/2016);
 - b) správce daně a žalovaný vědomě ponechali daň stanovenou nesprávně a umožnili tak nezákonné dvojí zdanění v rozporu s § 5 d. ř. Žalovaný uvedl, že chybné zdanění části sporných příjmů žalobkynin v roce 2010 je bez významu, neboť v prekludovaném

období roku 2010 již nelze vyměřenou daň zvrátit, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2016, č. j. 5 Afs 94/2016-34. Žalovaný však „opomněl“, že Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že pokud správce daně zjistí v rámci daňové kontroly skutečnosti, které bezprostředně souvisejí a ovlivňují výši daně v předchozím či následném (či dalším) zdaňovacím období, nemůže tuto skutečnost ignorovat, nýbrž je na místě, aby správce daně využil postupu dle § 143 odst. 3, popř. § 85 odst. 3 a 4 d. ř. tak, aby vždy dostál povinnosti stanovení daně ve správné výši, tj. rozšířit předmět daňové kontroly i na tato jiná zdaňovací období, případně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. To však správce daně neučinil. Žalovaný se v bodě 102 rozhodnutí odvolává na závěr uvedený ve zprávě o daňové kontrole, že žalobkyně věděla o pochybnostech správce daně již dříve a pokud měla zájem o zjednání nápravy, měla dostatečný prostor pro podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 2010, které v té době dosud prekludované nebylo. Žalobkyně však byla na časový nesoulad u vydané faktury č. X upozorněna teprve 19. 5. 2014 při projednání výsledku kontrolního zjištění, kdy již nemohla podat dodatečné daňové přiznání na daň za rok 2010, protože v té době již toto období bylo prekludováno. Naopak správci daně, jak uvádí sám žalovaný, mělo být nejpozději z vyjádření žalobkyně ze dne 16. 12. 2013 zřejmé, že došlo k nesprávnému uplatnění výnosů mezi roky 2010 a 2011, a proto měl zahájit daňovou kontrolu na daň za rok 2010, příp. vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání daně za rok 2010;

c) průběh daňové kontroly byl zatížen procesními vadami, které mohly mít a měly vliv na zákonnost rozhodnutí:

- daňová kontrola byla neúměrně dlouhá, čímž došlo k porušení ústavního práva daňového subjektu na spravedlivý proces. I nadřízený správce daně konstatoval, že správce daně byl dle § 38 odst. 2 d. ř. nečinný. Kontrolu neúměrně prodloužila např. skutečnost, že ačkoli jednatelka společnosti N. v. s. s. r. o. ve výpovědi ze dne 7. 1. 2015 uvedla, že vše okolo uvedeného obchodního případu zajišťoval její manžel R. K., správce daně jej vyslechl až 10. 2. 2016. Správce daně po projednání kontrolního zjištění v květnu 2014 cca 2 a půl roku prověřoval skutečnosti, které nakonec nebyly žalovaným vyměřeny;
- nelze souhlasit s tvrzením žalovaného, že chování žalobkyně je účelové, a že tato nese podíl na délce trvání daňové kontroly. Poukazuje-li žalovaný na úkony, jimiž měla kontrolu žalobkyně prodloužit, jedná se o kroky, které učinila až v posledním půlroce kontroly, tudíž i bez nich by daňová kontrola trvala nepřiměřeně dlouho. Nadto jí dle § 261 odst. 2 d. ř. nesmí být procesní obrana, kterou upozorňovala na nezákonnosti v průběhu daňové kontroly ze strany správce daně, nemá být dávána k tíži. Žalobkyně neměla důvod kontrolu prodlužovat, v jejím zájmu, aby skončila co nejdříve a mohla si uplatnit daňovou ztrátu;
- ve spise se nenacházely a nenachází všechny písemnosti. Ve spise nejsou založena obratová data L2F1, na která správce daně odkázal, není zde žádná správní úvaha o tom, co správce daně zjistil, co z tohoto zjištění dovozuje. Správce daně z obratových dat L2F1 vycházel jako z podkladu pro další hodnocení důkazů a nemůže selektovat, které písemnosti daňovému subjektu zpřístupní, používá-li je v odůvodnění rozhodnutí. Ze zprávy o daňové kontrole, ze stanoviska k odvolání žalobkyně i z protokolů o nahlížení spisu vyplývá, že obratová data L2F1 nebyla ve spise

založena vůbec, tj. ani v neveřejné části, jak tvrdí žalovaný. Ve veřejné části spisu nebyly při projednávání zprávy o daňové kontrole přeraženy všechny písemnosti, ze kterých správce daně vychází při hodnocení důkazů. Pokud informace získané z dožádání správce daně používá v kontrolním zjištění při hodnocení důkazů jako východiska ke svým závěrům, mají se do veřejné části přeradit všechny písemnosti, tj. včetně dožádání samotného. Jinak se stávají tvrzení správce daně nepřezkoumatelná.

6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. K žalobním bodům uvedl:

ad a) žalobkyní připomínaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 A 133/2016 není k řešení prekluze v posuzované věci příslušný, byla v něm řešena otázka vlivu žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní na běh lhůty pro stanovení daně ve vztahu k přechodnému ustanovení zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. Ze závěru, že lhůta pro stanovení daně začíná běžet až ode dne následujícího po zahájení daňové kontroly, vycházely Krajský soud v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích v rozsudku ze dne 11. 11. 2017, č. j. 52 Af 33/2016-79, Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 28. 12. 2017, č. j. 30 Af 33/2016-105, popř. Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 26. 10. 2017, č. j. 30 Af 85/2015-44, jakož i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2015, č. j. 1 Afs 148/2014-32. Nelze proto souhlasit s žalobkyní, že její právní názor má oporu v judikatuře. Dále popsala běh lhůty pro stanovení daně v posuzované věci;

ad b) dle § 141 odst. 1 d. ř. je povinností daňového subjektu, zjistí-li, že daň má být vyšší než poslední známá daň, podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Dle § 143 odst. 3 d. ř. může dojít k doměření daně z moci úřední pouze na základě výsledku daňové kontroly. Správce daně podle § 145 odst. 2 d. ř. vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení v případě, že zjistí nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena (nikoli snížena). Takové indicie však správce daně neměl;

ad c) v řízení sice došlo k nečinnosti, avšak došlo ke zjednání nápravy, o čemž byla žalobkyně zpravena. Z žádného úkonu ani postupu správce daně nelze dospět k závěru, že by „procesní obrana“ žalobkyně, měla být dávána žalobkyni k tíži. Před projednáním zprávy o daňové kontrole byly správcem daně všechny písemnosti, které obsahovaly skutečnosti rozhodné pro posouzení případu, a které byly použity jako listinné důkazní prostředky a osvědčeny jako důkaz, v souladu s § 65 odst. 2 d. ř. přeraženy z vyhledávací části do veřejné části spisu. Samotné dožádání není nositelem informace, z níž správce daně vychází, proto není správce daně povinen je zařadit do spisu, jejich zařazení zvažuje s ohledem na to, zda písemnost obsahuje citlivé údaje jiných daňových subjektů. Samotné dožádání není nositelem informací. Obratová data L2F1 (sestava pořízení zboží ze zemí EU) nesloužila jako důkazní prostředek, nýbrž pouze jako podnět pro prověření předmětné obchodní transakce v rámci stále probíhající daňové kontroly, tudíž ani nebyla do veřejné části spisu zařazena. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně data zmínil pro zdůvodnění existence interního podnětu vedoucího k pochybnostem o předmětné obchodní transakci. Obratová data L2F1 však nejsou skutečností, na základě které správce daně dospěl ke svému stanovisku ve věci předmětné obchodní transakce a ke které by se měla žalobkyně vyjadřovat, neboť tato na výsledek kontrolního zjištění a jeho případnou změnu neměla vliv.

7. Při jednání soudu žalobkyně zdůraznila, že § 148 odst. 3 d. ř. je lex specialis k § 33 d. ř., tudíž byla-li daňová kontrola zahájena 4. 11. 2013, uplynula lhůta pro stanovení daně dnem 4. 11. 2016, nikoli až dne 5. 11., resp. 7. 11. 2016. Dále uvedla, že si je již dnes vědoma skutečnosti, že výnosy z obchodní transakce popsáné v kontrolním zjištění č. 14 uplatnila nesprávně, tj. jako skutečnost ovlivňující hospodaření v roce 2010, ačkoli tato skutečnost měla ovlivnit výsledek hospodaření až v roce 2011. Žalobkyně má však za to, že ve světle základních zásad daňového řízení a závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 94/2016 bylo povinností správce daně po zjištění této skutečnosti, buď vyzvat žalobkyni k dodatečnému daňovému přiznání za rok 2010, nebo rozšířit předmět daňové kontroly i na zdaňovací období roku 2010. Žalovaný však poukázal na skutečnost, že v předmětné době nebyla judikatura správních soudů, která by dovozovala povinnost správce daně výzvu k podání dodatečného daňového přiznání učinit.
8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Prekluze

9. Krajský soud předně posuzoval, zda správce daně a žalovaný stanovili žalobkyni daň v rámci prekluzivní lhůty dle § 148 d. ř.
10. Podle § 148 odst. 1 d. ř. *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.*

Podle § 148 odst. 2 písm. b) d. ř. *se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.*

Podle § 148 odst. 3 d. ř. *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. Lhůta pro stanovení daně dle výše citovaného ustanovení je lhůtou prekluzivní, tedy propadnou. Typickou vlastností prekluzivní lhůty dle daňového řádu je skutečnost, že jejím uplynutím je určen konec daňového řízení v jeho nalézací rovině. Uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně tedy zaniká pravomoc správce daně stanovit daň pro dané časové období (srov. Baxa a kol. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011).
12. Z obsahu správního spisu vyplývá a mezi účastníky je nesporné, že dne 4. 11. 2013 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za rok 2011. Mezi účastníky rovněž není sporu o tom, že daňová kontrola byla zahájena před koncem základní tříleté lhůty pro stanovení daně, která dle § 148 odst. 1 d. ř. za použití § 136 odst. 1 d. ř. začala běžet dnem uplynutí lhůty k podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období roku 2011 (tj. dnem 1. 4. 2012). Dále není mezi účastníky sporu ani o tom, že zahájení daňové kontroly je skutečností přerušující běh tříleté prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 d. ř., tj. skutečností určující počátek běhu nové tříleté lhůty pro stanovení daně souladu s § 148 odst. 3 d. ř.

13. Žalobkyně a žalovaný však zastávají odlišné výklady sousloví „ode dne“, které je v § 148 odst. 3 d. ř. použito. Žalobkyně tvrdí, že nová tříletá lhůta pro stanovení daně začala běžet již dne 4. 11. 2013, kdy byla daňová kontrola zahájena, zatímco žalovaný zastává názor, že nová tříletá lhůta pro stanovení daně začala běžet až dnem následujícím po zahájení daňové kontroly, tj. 5. 11. 2013. Rozdíl v jediném dnu má přitom v posuzované věci mimořádný význam, neboť dodatečný platební výměr byl žalobkyni doručen až dne 7. 11. 2016, tj. posledního dne lhůty. V případě správnosti výkladu žalobkyně by tak bylo nutné žalobě vyhovět, neboť konec nové tříleté lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 d. ř. by připadl na pátek 4. 11. 2016, nikoli na sobotu 5. 11. 2016, jak tvrdí žalovaný. Doručení dodatečného platebního výměru dne 7. 11. 2016 by tak muselo být považováno za úkon učiněný již po uplynutí lhůty pro stanovení daně, a tudíž by nemohlo jít o úkon, který by ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) d. ř. mohl prodloužit lhůtu pro stanovení daně o další jeden rok. K doručení rozhodnutí žalovaného žalobkyni dne 29. 10. 2017 by tak již došlo téměř rok po uplynutí předmětné prekluzivní lhůty.
14. Ačkoli oba účastníci označili rozsudky soudů rozhodujících ve správním soudnictví, které mají jejich názor podpořit, zdejší soud musí konstatovat, že v žádném z uváděných rozsudků se soudy nevěnovaly výkladu klíčových ustanovení, toliko konstatovaly, odkdy lhůta pro stanovení daně v případě zahájení daňové kontroly v jimi posuzovaných případech běžela (v žádném z účastníky uváděných judikатурních případů totiž nedošlo k doručení platebních výměrů až v posledním dni lhůty pro stanovení daně).
15. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na obecné ustanovení o počítání času, obsažené v hlavě druhé části druhé d. ř.
16. Podle § 33 odst. 1) d. ř. *lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Není-li takový den v měsíci, připadne poslední den lhůty na jeho poslední den.* Podle odst. 4 téhož ustanovení, *případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den; to neplatí, jde-li o lhůtu určenou v kratších časových jednotkách, než jsou dny.*
17. V odst. 59 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že lhůty podle d. ř. zásadně počínají v souladu s § 33 odst. 1 d. ř. běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty. Dále odkázal na text 2. věty § 148 odst. 1 d. ř., který je dle žalovaného s ohledem na odlišnou formulaci v poměru lex specialis k § 33 odst. 1 d. ř., neboť stanoví, že (původní) lhůta pro stanovení daně počíná běžet již *dnem*, tj. nikoliv *ode dne*, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Naproti tomu § 148 odst. 3 d. ř. je dle žalovaného formulován odlišně, neboť používá pro „znovurozběhnutí“ lhůty pro stanovení daně sousloví *ode dne*, tudíž se zde uplatní zmíněné obecné ustanovení § 33 odst. 1 d. ř. a lhůta se tak rozběhne až v den následující po dni, kdy k zahájení daňové kontroly došlo. V posuzované věci proto došlo k rozběhnutí nové lhůty pro stanovení daně v den následující po dni, v němž byla zahájena daňová kontrola, tj. nikoli dne 4. 11. 2013, nýbrž až 5. 11. 2013.
18. Žalobkyně na rozdíl od žalovaného tvrdí, že běží-li lhůta „ode dne“, začne běžet již v den samotný. Dle žalobkyně je § 148 odst. 3 d. ř. v poměru lex specialis k § 33 odst. 1 d. ř. Význam textu § 33 odst. 1 a § 148 odst. 3 d. ř. je odlišný. Zákonodárce mohl v § 148 odst. 3 použít text stejný jako v § 33 odst. 1 d. ř., případně mohl v § 148 odst. 3 na § 33 odst. 1 d.

ř. odkázat, jako např. v § 143 odst. 2 na § 145 odst. 2 d. ř., avšak neučinil tak. Proto v posuzované věci došlo k rozběhnutí nové lhůty pro stanovení daně v den zahájení daňové kontroly, tj. již 4. 11. 2013.

19. Krajský soud uvádí, že úprava počátku běhu lhůty pro stanovení daně je skutečně v § 148 odst. 1 a § 148 odst. 3 d. ř. formulována odlišně, neboť zatímco § 148 odst. 1 d. ř. používá spojení „počne běžet *dnem*, v němž uplynula lhůta“, § 148 odst. 3 d. ř. používá spojení „běží lhůta pro stanovení daně znovu *ode dne*, kdy“. Použití odlišných termínů v jediném ustanovení zákona nemůže dle názoru krajského soudu vést k jinému závěru, než že zákonodárce skutečně hodlal odlišit počátek běhu lhůty pro stanovení daně v popsáných dvou situacích. Jazykovým výkladem těchto slovních spojení pak nelze dle názoru krajského soudu než dospět k závěru, že zatímco v případě primární lhůty pro stanovení daně, která počíná běžet již v samotný den, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nová lhůta pro stanovení daně v případě zahájení daňové kontroly, začíná běžet až *ode dne* následujícího po dni, kdy byl učiněn rozhodný úkon, tj. zahájena daňová kontrola. Formulace použitá v § 148 odst. 3 d. ř. tak obsahově odpovídá obecnému § 33 odst. 1 d. ř., byť v tomto ustanovení není použito spojení *ode dne*, nýbrž výslovně *dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty*.
20. Dle názoru krajského soudu má odlišná formulce § 148 odst. 1 d. ř. (stanovení počátku běhu lhůty pro stanovení daně již *dnem*, a nikoli až *ode dne*) své ratio, neboť je nutno brát v potaz, že skuteností určující počátek této lhůty je marné uplynutí jiné lhůty, a to lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Tato lhůta je (v případě daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, tj. typicky daň z příjmů) vymezena tak, že daňové přiznání se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období (§ 141 odst. 1 d. ř.). Uplyne-li zdaňovací období 31. 12. daného roku, počne běžet lhůta pro podání daňového přiznání 1. 1. následujícího roku (dle obecného pravidla obsaženého v § 33 odst. 1 d. ř.) a skončí 1. 4. Jelikož k posunu o jeden den již v takovém případě došlo (nezapočítáním dne 31. 12. do běhu lhůty pro podání daňového přiznání), jeví se jako racionální, že k dalšímu posunutí o jeden den již nedochází a lhůta pro stanovení daně začíná běžet již dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení.
21. Zahájení daňové kontroly je tedy okamžikem, který přerušuje ve smyslu § 148 odst. 3 d. ř. běh lhůty pro stanovení daně, nová tříletá prekluzivní lhůta však začne běžet až následujícího dne. V posuzované věci proto došlo k rozběhnutí nové lhůty pro stanovení daně v den následující po dni, v němž byla zahájena daňová kontrola, tj. dne 5. 11. 2013. Konec této lhůty nastal dle § 33 odst. 1 d. ř. uplynutím dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty (nikoli dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, který určil počátek běhu lhůty). Tento den tak v posuzované věci připadl na 5. 11. 2016, což byla sobota, proto došlo v souladu s § 33 odst. 4 d. ř. k posunutí posledního dne lhůty na nejbližší následující pracovní den, tj. pondělí 7. 11. 2016. Dodatečný platební výměr je pak oznámením rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 147 odst. 1 d. ř. Dodatečný platební výměr vydaný dne 7. 11. 2016 byl tedy v posuzované věci skutečností, jež mohla dle § 148 odst. 2 písm. b) d. ř. způsobit prodloužení lhůty pro stanovení daně. K závěru, zda se o takovou skutečnost jednalo, bylo třeba ještě zkoumat, zda vydání dodatečného daňového výměru splňovalo všechny podmínky definované § 148 odst. 2 písm. b) d. ř. Dodatečný platební výměr byl vydán v rozmezí od 7. 11. 2015 do 7. 11. 2016, tedy v průběhu posledních dvanácti měsíců dosavadní lhůty pro stanovení daně, a proto byly naplněny všechny

podmínky § 148 odst. 2 písm. b) d. ř., a tudíž došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o další jeden rok, a to od konce dosavadní lhůty (tedy od 7. 11. 2016). Lhůta pro stanovení daně byla tedy ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) d. ř. prodloužena do 7. 11. 2017. Ze správního spisu je poté zřejmé (a tuto skutečnost žalobkyně nerozporeje), že napadené rozhodnutí bylo žalovaným vydáno dne 24. 10. 2017 a žalobkyni doručeno dne 29. 10. 2017, tj. v rámci výše stanovené prekluzivní lhůty.

22. Lze proto uzavřít, že správce daně provedl daňovou kontrolu a správce daně a žalovaný stanovili žalobkyni daň v zákonem definované lhůtě. Správce daně a žalovaný postupovali v souladu s daňovým řádem, přičemž zdejší soudem nebyl v jejich postupu shledán jakýkoliv exces v podobě například umělého prodlužování lhůty pro stanovení daně. Konečná lhůta pro stanovení daně tedy žalobkyni sice může připadat neúměrně dlouhá, nicméně nepřekračuje maximální hranici délky prekluzivní lhůty uvedenou v ustanovení § 148 odst. 5 d. ř. Krajský soud proto námitku prekluze neshledal důvodnou.

Neumožnění revize daně za rok 2010

23. Žalobní bod b) se týkal kontrolního zjištění č. 14, jímž správce daně vytknul žalobkyni, že na nákup fitness strojů od italské společnosti P. S. s. r. l., který se uskutečnil dne 13. 1. 2011, přijala žalobkyně fakturu na částku 2 012 803,60 Kč již v roce 2010 a v tomto roce o pořízení těchto strojů účtovala do nákladů na účet 504 400, neboť v tomto roce vystavila také fakturu na následný prodej těchto strojů společnosti K.-F., spol. s r. o. na částku 3 192 577,81 Kč a účtovala o tomto prodeji do výnosů na účet 604 300. Z těchto částek pak pouze částku 1 246 066,68 Kč přeúčtovala žalobkyně opravnými daňovými doklady na straně nákladů i výnosů do zdaňovacího období roku 2011, kam dle názoru správce daně tato obchodní transakce s ohledem na den uskutečnění zdanitelného plnění patří. Dle názoru správce daně však měly příjmy z tohoto prodeje zvýšit základ daně nikoli v roce 2010, nýbrž až v roce 2011.
24. Žalobkyně v žalobě uznala, že z její strany došlo k porušení věcné a časové souvislosti uskutečněního nákupu a prodeje se zdaňovacím obdobím, ve kterém tyto skutečnosti ovlivnily základ daně, tj. že zdanění příjmů z tohoto obchodního případu neprovedla ve správném zdaňovacím období. Vytkla však žalovanému resp. správci daně, že si této skutečnosti byl zřetelně vědom ještě v době, kdy bylo možné docílit nápravy podáním dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2010, avšak k jeho podání žalobkyni nevyzval. S kontrolním zjištěním o této skutečnosti seznámil žalobkyni až v květnu 2014, kdy již nemohla podat dodatečné daňové přiznání na daň za rok 2010 a korigovat tak daňovou povinnost za toto období, protože v té době již daně zdaňovací období bylo prekludováno. Došlo tím ke dvojímu zdanění těchto příjmů.
25. Žalobkyně se dovolávala postupu správce daně dle § 143 odst. 3 d. ř. a závěrů uvedených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2016, č. j. 5 Afs 94/2016-34.
26. Žalovaný se s námitkou nevyužití postupu dle § 143 odst. 3 d. ř. vypořádal v odst. 101-106 žalobou napadeného rozhodnutí.
27. V první řadě krajský soud zdůrazňuje, že podle § 135 odst. 2 d. ř. nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti daňový subjekt, který je rovněž dle § 141 odst. 2 d. ř. oprávněn ve lhůtě pro stanovení daně podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši. Tohoto oprávnění žalobkyně nevyužila.

28. Podle § 143 odst. 3 d. ř. *k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.*
29. Podle § 145 odst. 2 d. ř. *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
30. Postup dle citovaného § 145 odst. 2 d. ř. se použije za situace, kdy má správce daně k dispozici takové skutečnosti, na jejichž základě lze důvodně předpokládat doměření daně. Cílí tedy zřetelně na situace, kdy má dojít k navýšení daňové povinnosti za určité zdaňovací období, tj. kdy bude mít správce daně zjištěno, že daňová povinnost daňového subjektu byla vyměřena v nesprávně nižší výši. Účelem postupu dle první věty citovaného ustanovení je umožnit daňovému subjektu přiznat a zaplatit daň dobrovolně, tj. bez následku stanovení penále.
31. Cílem správy daní (§ 1 odst. 2 d. ř.) je ovšem správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, proto by měl správce daně postupovat uvedeným způsobem vždy, když zjistí mimo daňovou kontrolu skutečnosti nebo důkazy svědčící o nesprávnosti stanovené daně.
32. Postup dle § 145 odst. 2 d. ř. se však použije toliko za situace, pokud má správce daně k dispozici takové skutečnosti, na jejichž základě lze důvodně předpokládat doměření daně, tj. k uplatnění postupu dle § 145 odst. 2 d. ř. je potřeba znát skutečnosti svědčící pro podání dodatečného daňového přiznání. Nejsou-li takové skutečnosti správci daně známy a je třeba provádět další šetření, může správce daně bez dalšího zahájit daňovou kontrolu. Tu však může zahájit pouze tehdy, pokud dosud neuplynula lhůta pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období, v němž by měla být daň korigována.
33. V posuzované věci je z odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz odst. 101) zřejmé, že žalovaný se s námitkou žalobkyně vypořádal s plným vědomím toho, že cílem správy daní je jejich správné stanovení a s tím související povinnost správce daně zabývat se všemi skutečnostmi, které vyplynou v daňovém řízení najevo ve prospěch daňového subjektu, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 12. 2016, č. j. 5 Afs 94/2016-34, jehož pasáž žalovaný citoval. Současně však žalovaný zdůraznil odpovědnost daňového subjektu za řádné tvrzení daně a skutečnost, že o pochybnostech správce daně o správnosti časového zařazení předmětných faktur žalobkyně věděla již před seznámením s prvním kontrolním zjištěním, a to již v prosinci 2013, neboť v podání ze dne 16. 12. 2013 se vyjadřovala k oprávněnosti vystavení a zaúčtování opravného daňového dokladu (ve vztahu k faktuře č. 210100078).
34. Pro posouzení zákonnosti postupu správce daně v posuzované věci je třeba připomenout, že žalobkyně v souvislosti s předmětným obchodním případem vystavila opravný daňový doklad a provedla zaúčtování do výnosů příštích období ve vztahu k částce 1 246 066,68 Kč (interní doklad č. 10IN02220). Zřetelně si tedy byla vědoma absence časové souvislosti daného obchodního případu se zdaňovacím obdobím roku 2010, přesto provedla správné zaúčtování pouze ve vztahu k této částce, nikoli k celé fakturované ceně zboží.

35. Dále je třeba zmínit, že daňová kontrola na dani z příjmů za zdaňovací období byla zahájena až dne 4. 11. 2013. Z obsahu e-mailové komunikace mezi jednatelem žalobkyně (M. P.) a pracovníci správce daně (V. M.), která je součástí správního spisu, vyplývá, že k dokládání faktur a dalších dokladů docházelo ze strany žalobkyně postupně, přičemž doklady vztahující se k této transakci, a to faktura č. X a interní daňové doklady byly správci daně doručeny dne 12. 2. 2014 (dle podacího razítka).
36. Za popsanych skutkových okolností a s vědomím skutečnosti, že § 145 odst. 2 d. ř. je ustanovením dispozitivním, které dává správci daně pouhou možnost tohoto postupu využít, nikoliv povinnost poučit daňový subjekt o možnosti podat dodatečné daňové přiznání za všech okolností, krajský soud dospěl k závěru, že postup správce daně nelze označit za nezákonný, neboť nelze dospět k závěru, že o jednoznačném důvodu pro snížení daňové povinnosti za rok 2010 měl mít správce daně jasno před uplynutím lhůty pro stanovení této daně, a současně nelze činit správce daně odpovědným za pochybení žalobkyně, které mohla a měla odstranit podáním dodatečného daňového tvrzení. Žalobkyně se ostatně až do odvolacího řízení dodatečnému zdanění těchto příjmů poukazem na § 23 odst. 4 písm. d) ZDP bránila.
37. Krajský soud se proto na základě všeho výše uvedeného neztotožnil s názorem žalobkyně a námitku vyhodnotil jako nedůvodnou.

Procesní vady

38. Dále žalobkyně pojmenovala několik procesních vad, kterých se měl správce daně dopustit v průběhu daňové kontroly. Tyto vady shrnul krajský soud výše jako žalobní bod c).
39. Ve vztahu k nepřiměřené délce trvání daňové kontroly a jejím důvodům se zdejší soud již vyjádřil v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 65 A 4/2017-73, jímž zamítl žalobu žalobkyně, kterou se domáhala určení, že celá předmětná daňová kontrola byla nezákonným zásahem. Správnost závěrů, které k jednotlivým námitkám žalobkyně zdejší soud zaujal, potvrdil následně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 7. 2018, č. j. 8 Afs 56/2018-37, proto na něj zdejší soud odkazuje. Z nyní projednávané žaloby pak není zřejmé, jak by se měla délka daňové kontroly promítnout do posouzení zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí, resp. rozhodnutí o doměření daně.
40. Tvrzení žalobkyně, že jí byla dávána k tíži procesní obrana, kterou v průběhu daňové kontroly upozorňovala na nezákonnosti, nemá ve spise oporu. Žalovaný se toliko komplexně vyjadřoval k otázce délky daňové kontroly a při té příležitosti odkazoval na procesní námitky a stížnosti, jimiž se musel zabývat, a které se tak na délce daňové kontroly spolupodílely.
41. S námitkou nezařazení dožádání a obratových dat L2F1 se žalovaný velmi podrobně vypořádal v bodech 87-91 napadeného rozhodnutí a předtím již správce daně na str. 5 zprávy o daňové kontrole. S argumentací žalovaného se zdejší soud plně ztotožňuje a pro stručnost na dotčenou část rozhodnutí žalovaného poukazuje. Ani jedna z žalobkynin namítaných listin, resp. souboru listiny nesloužily jako podklad pro vydání žalobou napadeného rozhodnutí, resp. rozhodnutí správce daně. Nemožnost žalobkyně se s těmito listinami seznámit se tak nemohla nijak negativně promítnout v její právní sféře, resp. zasáhnout do jejích veřejných subjektivních práv.
42. Jelikož soud neshledal žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

43. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Olomouc 27. února 2019

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu