



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D. ve věci žalobce **PAŠKO CZ s.r.o.**, se sídlem Frýdek – Místek, Svazarmovská 317, zastoupeného M. V., daňovým poradcem se sídlem O., P. 2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 20.3.2012, č.j. 8936/11-1200-809426, č.j. 8999/11-1200-809426 a č.j. 9000-11-1200-809426, ve věci daně z příjmů právnických osob,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou k soudu v zákonné lhůtě domáhá přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění, na Odvolací finanční ředitelství, s nímž je nadále jednáno jako s žalovaným dle § 69 s.ř.s.):

- a) ze dne 20.3.2012, č.j. 8936/11-1200-809426, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu ve Frýdku - Místku (dále jen „správce daně“) ze dne 22.8.2011, č.j. 205874/11/362911804784, jimiž správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a uložil povinnost zaplatit penále;
- b) ze dne 20.3.2012, č.j. 8999/11-1200-809426, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 22.8.2011, č.j. 205880/11/362911804784, jimiž správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a uložil povinnost zaplatit penále;
- c) ze dne 20.3.2012, č.j. 9000-11-1200-809426, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 22.8.2011, č.j. 205884/11/362911804784, jimiž správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a uložil povinnost zaplatit penále.

Dle žalobce postupoval správce daně při zahájení a provádění daňové kontroly v rozporu se zákonem, přičemž žalovaný pochybení správce daně namítaná žalobcem již v rámci odvolání nesprávně posoudil. Žalobce namítal, že:

- 1) Právo doměřit daň za rok 2007 bylo prekludováno uplynutím doby dne 31.12.2010. Běh prekluzivní lhůty přerušuje toliko faktické zahájení daňové kontroly, nikoli zahájení formální, jak tomu bylo v posuzované věci, kdy správce daně dne 1.12.2010 protokolem o ústním jednání zahájil formálně daňovou kontrolu, fakticky ji však začal provádět až v roce 2011. Tvzení žalovaného, že správce daně převzal od žalobce dne 1.12.2010 listiny, nemá oporu ve spise.
- 2) Správce daně v průběhu daňové kontroly nesdělil žalobci pochybnosti o správnosti jím zaúčtovaných nákladů jako nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je přitom běžným postupem, že správce daně mající pochybnosti o správnosti tvrzení daňového subjektu vyzve daňový subjekt k prokázání jeho tvrzení dle § 82 odst. 2, § 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“). Výkladem § 86 odst. 2 písm. c) a § 86 odst. 3 písm. c) d.ř. je nutno dospět k závěru, že právu daňového subjektu vyvracet pochybnosti správce daně musí odpovídat povinnost správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu sdělovat. Žalobce se však překvapivě o pochybnostech správce daně dozvěděl až dne 17.8.2011 při ústním jednání, jehož předmětem bylo již přímo seznámení s výsledky kontrolních zjištění. Žádost o poskytnutí lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům byla správcem daně zamítnuta.
- 3) Žalobci nebylo před podpisem zprávy o daňové kontrole umožněno seznámit se s důkazními prostředky a dalšími listinami ve spise.
- 4) Zpráva o daňové kontrole byla žalobci toliko předána, nebyla s ním projednána ve smyslu § 88 odst. 2 d.ř.

5) Zpráva o daňové kontrole byla doručena dne 18.8.2011 L. P., který však k tomuto dni (od 15.8.2011) již nebyl statutárním zástupcem žalobce.

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl:

- Ad 1) Při ústním jednání dne 1.12.2010, jehož průběh je zaznamenán v protokole byly správci daně předloženy účetní doklady, konkrétně hlavní knihy za zdaňovací období roku 2007 až 2009, tudíž toho dne byla daňová kontrola zahájena fakticky, nikoli toliko formálně.
- Ad 2 – 4) Z protokolu o ústním jednání ze dne 17.8.2011 je patrné, že žalobce byl správcem daně seznámen se všemi kontrolními zjištěními i s důkazy, žalobci bylo umožněno se k těmto zjištěním vyjádřit, tudíž zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem řádně projednána ve smyslu § 88 d.ř.
- Ad 5) Rozhodnutí o změně jednatele bylo správci daně oznámeno až dne 21.9.2011, tj. po doručení zprávy o daňové kontrole žalobci.

Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). V souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s. rozhodl bez jednání.

Podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.

Podle odst. 2 téhož ustanovení, 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 zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti 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.

Podle § 87 odst. 1 d.ř. daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

Podle § 88 odst. 1 d.ř. o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,

f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

Podle odst. 2 téhož ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.

Podle odst. 3 téhož ustanovení na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.

Podle odst. 4 téhož ustanovení zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

Soud předně uvádí nikoli nepodstatnou skutečnost, že žalobce v podaném odvolání proti rozhodnutí správce daně, ani v samotné žalobě nevznnesl vůči napadeným dodatečným platebním výměrům žádné hmotněprávní (věcné) výhrady.

K žalobnímu bodu 1) soud z obsahu správního spisu zjistil, že dne 15.10.2010 byly správci daně postoupeny Finančním ředitelstvím v Ostravě informace týkající se podezření na fiktivní deklarování reklamních služeb společností ELEVANTO s.r.o. s tím, že jedním z klientů tohoto subjektu měl být i žalobce. Dne 1.12.2010 správce daně ve svém sídle sepsal s žalobcem (jednajícím jednatelem L. P.) protokol o ústním jednání, z jehož obsahu vyplývá, že správce daně sdělil žalobci, že u něj zahajuje daňovou kontrolu, jejímž předmětem jsou daň z příjmů právnických osob a daň ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období let 2007, 2008 a 2009, přičemž jako místo kontroly byla sjednána provozovna žalobce. Dále z protokolu vyplývá, že při zahájení kontroly byly žalobcem předloženy účetní doklady, a to hlavní knihy za rok 2007, 2008 a 2009. Tyto knihy součástí předloženého spisu jsou, ačkoli to žalobce popírá, přičemž z obsahu spisu nevyplývá, že by byly tyto doklady předány žalobcem správci daně až po 31.12.2010. Ostatně tuto skutečnost ani žalobce netvrdí.

Jelikož žalobce namítal formálnost zahájení daňové kontroly již v odvolacím řízení správním, vyjádřil se žalovaný k této námitce ve svém rozhodnutí č.j. 8936/11-1200-809426, kde zejména poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to rozsudky sp. zn. 7 Afs 36/2008 a 7 Afs 62/2011. Žalovaný dovedl, že sepsání a spolupodepsání protokolu o ústním jednání, při němž je daňovému subjektu jednoznačně sděleno, že je zahajována daňová kontrola, je dostatečně určité vymezen její předmět a daňovým subjektem jsou předloženy některé účetní doklady, je konkrétním zjišťovacím úkonem, nikoli úkonem formálním, činěným toliko za účelem odvrácení hrozící daňové prekluze.

Soud uvedený závěr žalovaného s ohledem na popsany obsah spisu považuje za správný. Je možno přisvědčit žalobci, že za okamžik zahájení daňové kontroly nelze považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola provedena, aniž by byly ze strany správce daně konány jakékoli úkony s kontrolou související (viz rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 36/2003). V posuzované věci však zjevně ke zneužití zahájení daňové kontroly jen za účelem přerušení tříleté prekluzivní lhůty nedošlo. Správce daně se totiž neomezil toliko na sepsání protokolu, ale současně byly žalobcem předloženy hlavní účetní knihy právě za všechna tři předmětná zdaňovací období. Ze skutečnosti, že k sepsu protokolu o ústním jednání ze dne 1.12.2010 došlo v sídle správce daně a žalobce zmiňované účetní doklady doložil, lze dovodit, že byl žalobce k jejich doložení vyzván současně s předvoláním k tomuto jednání, jež však ve spise předloženém soudu absentuje. Skutečnost, že by žalobce měl právě uvedené účetní knihy při sobě náhodně se jeví vysoce nepravděpodobnou.

V zmíněném rozsudku NSS sp. zn. 7 Afs 62/2011 stejně jako např. v rozsudku Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Ca 224/2007 vyslovily soudy závěr, že k posuzování okamžiku zahájení daňové kontroly nelze přistupovat formalisticky, ale s ohledem na posouzení postupu správce daně. V posuzované věci z obsahu spisu vyplývá, že správce daně obdržel dne 15.10.2010 informace vzbuzující důvodnou pochybnost o tom, že konkrétní výdaje, které žalobce uplatnil jako náklady dle § 24 zákona o daních z příjmů byly žalobcem skutečně vynaloženy. Za tím účelem správce daně předvolal žalobce, vyzval jej k předložení účetních dokladů a oznámil mu, že zahajuje daňovou kontrolu i co bude jejím předmětem. Následně se správce daně zřejmě věnoval studiu těchto podkladů a jejich komparací s informacemi poskytnutými dříve Finančním ředitelství Ostrava, neboť dalším faktickým úkonem směřujícím k prověřování předmětných listin bylo dle obsahu zprávy o daňové kontrole dožádání, které správce daně zaslal Finančnímu úřadu v Ostravě dne 7.2.2011 a v němž správce daně žádal příslušný úřad o prověření účetnictví společnosti ELEVANTO s.r.o. Předmětem jednání dne 1.12.2010 tedy nebylo pouhé sdělení o zahájení daňové kontroly, nýbrž prvním faktickým úkonem správce daně, směřujícím k opatření podkladů pro kontrolní závěry. Další faktický úkon, na nějž ve zprávě o daňové kontrole výslovně poukázáno, tj. předmětné dožádání následoval v přiměřené dvouměsíční lhůtě ode dne, kdy správce daně kontrolu zahájil a žalobce mu předložil hlavní účetní knihy. Nadto je třeba poznamenat, že ve zprávě o daňové kontrole je výslovně uveden seznam podkladů, z nichž správce svá kontrolní zjištění učinil a které mu předložil žalobce (výkazy, rozvahy, faktury, smlouvy aj.). Lze tedy usoudit, že mezi žalobcem a správcem daně od zahájení daňové kontroly probíhala průběžná neformální (ve spise formálně neevidovaná) komunikace a předávání dalších listin.

Pro úplnost lze uvést, že Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 2 Afs 35/2009 uznal za řádné zahájení daňové kontroly i situaci, kdy správce daně zahájí daňovou kontrolu zcela formálně, tj. toliko daňovému subjektu oznámí, že kontrolu zahajuje a vymezí její předmět, a teprve následně, avšak v horizontu dnů, tj. bezprostředně provede další faktický úkon.

Z uvedeného vyplývá, že předmětné zahájení daňové kontroly bylo relevantním úkonem, který byl způsobilý přetřhnout běh zákonné prekluzivní lhůty k vyměření, resp. k doměření daně, a že tedy došlo k účinkům shora citovaného § 47

odst. 2 ZSDP za podmínek § 264 odst. 4 d.ř., tj. k přetržení dosud běžící tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně za rok 2007 a počátku běhu lhůty nové, jejíž konec nově připadl až na den 31.12.2013. Rozhodnutí správce daně přitom bylo vydáno dne 22.8.2011 a rozhodnutí žalovaného dne 20.3.2012. Právní závěr žalovaného, že žalobci nebyla daň z příjmů právnických osob za rok 2007 stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření, resp. dodatečnému stanovení daně, tudíž zcela ob stojí.

Žalobní bod 2) považuje soud rovněž za neopodstatněný. Zejména je nutno uvést, že právní závěr žalobce o tom, že sdělování pochybností správcem daně o správnosti daňových tvrzení daňového subjektu by měla být vyhrazena samostatná fáze daňové kontroly, nemá oporu v zákoně. Popsaný postup pochopitelně není vyloučen a v řadě případů, kdy správce daně dospěje k množství pochybností, týkajících se jednotlivých tvrzení daňového subjektu, je v praxi žalobcem popsán postup správcem daně využíván, neboť sdělení značného objemu výhrad a pochybností při jediném jednání logicky a oprávněně vede daňový subjekt k požadavku o poskytnutí další lhůty k vyjádření se, k následným návrhům na doplnění kontrolních zjištění, na provedení dalšího dokazování apod., jemuž musí být dle § 88 odst. 3 d.ř. správcem daně vyhověno, tj. ve výsledku k nežádoucímu prodlužování daňové kontroly. Hospodárnější je tudíž postupné seznamování daňového subjektu s průběžně získávanými dílčími podklady, k nimž se může daňový subjekt průběžně vyjadřovat. V posuzované věci se však pochybnosti, resp. kontrolní zjištění správce daně, týkaly jediné skutečnosti, tj. zjištění, že žalobce formálně dokládané výdaje na pronájem reklamní plochy reálně nevynaložil. Bylo tedy zcela v souladu s § 88 odst. 2 d.ř., když správce daně seznámil žalobce s tímto zjištěním i podkladem, na jehož základě k němu dospěl, právě při projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce se dle obsahu protokolu ze dne 17.8.2011 ke sděleným zjištěním vyjádřil tak, že s nimi nesouhlasí, uvedl, že peníze přišly na účet firmy ELEVANTO s.r.o., reklamní materiály předložil, smlouvu má a podá odvolání. Pokud žalobce hodlal svá opakovaná tvrzení prokazovat dalšími důkazními prostředky, měl možnost požádat dle § 88 odst. 3 d.ř. o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření a dalším návrhům. Žalobce však toto dle obsahu předmětného protokolu neučinil a o žádnou další lhůtu nepožádal. Tvrzení žalovaného, že o lhůtu žádal, avšak její poskytnutí mu bylo odepřeno s tím, že se může bránit až po podpisu zprávy o daňové kontrole je v rozporu s obsahem předmětného protokolu, jehož obsahovou správnost žalobce svým podpisem stvrdil. Při absenci jakýchkoli věcných námitek tak lze tvrzení žalobce považovat za účelová.

Námítka uvedená v žalobním bodu 3) je vyvrácena obsahem protokolu o ústním jednání ze dne 17.8.2011, v němž je výslovně uvedeno, že: „*Správce daně v rámci tohoto protokolovaného jednání předkládá DS k nahlédnutí výše citované důkazní prostředky. DS si předložené dokumenty přečtl.*“ Nelze proto přisvědčit tvrzení žalobce, že mu nebylo umožněno seznámit se před podpisem zprávy o daňové kontrole s podklady kontrolních zjištění.

Obdobně lichá je i námitka uvedená v žalobním bodu 4), tj. absence projednání zprávy o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole byla dle obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 17.8.2011, jež žalobce stvrdil svým podpisem,

s žalobcem velmi podrobně projednána. Žalobce byl seznámen se skutečnostmi, zjištěnými správcem daně mimo jednání (zejména s obsahem výpovědi svědka P. K.), byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, byl mu správcem daně poskytnut prostor se k podkladům i zjištěním vyjádřit, čehož žalobce využil, a byl bezprostředně seznámen se stanoviskem správce daně ke vzneseným výhradám. Z uvedeného výčtu žalobcem při ústním jednání realizovaných procesních práv je zřejmé, že zpráva o daňové kontrole byla nejprve s žalobcem ve smyslu § 88 odst. 1 a 2 d.ř. projednána, a teprve poté následujícího dne došlo dle § 88 odst. 4 d.ř. k ukončení daňové kontroly doručením zprávy o daňové kontrole.

Poslední žalobní námitku, spočívající v absenci jednatelského oprávnění bývalého jednatele žalobce, pana L. P. ke dni 18.8.2011, považuje soud za zcela neoprávněnou. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že rozhodnutí jediného společníka žalobce ze dne 15.8.2011, na jehož základě byl odvolán z funkce jednatele L. P. a jmenován do funkce jednatele byl P. K., bylo správcem daně doručeno dne 21.9.2011, tj. až po doručení zprávy o daňové kontrole žalobci. Z obchodního rejstříku dále soud zjistil, že údaj o výmazu L. P. z funkce jednatele žalobce byl zapsán teprve dne 21.12.2011 a údaj o zápisu P. K. do funkce jednatele byl zapsán dne 20.1.2012. Z principu materiální a formální publicity obchodního rejstříku (§ 29 obchodního zákoníku) pak vyplývá ochrana dobré víry třetích osob (v důvěru v zápis jednatelského správce daně) a nemožnost zapsané osoby dovolávat se vůči třetím osobám změn, které v obchodním rejstříku nebyly zveřejněny, pokud není prokázáno, že tato osoba o nesouladu mezi skutečnými a zapsanými údaji věděla. Doručil-li tedy správce daně zprávu o daňové kontrole dne 18.8.2011 L. P., jako osobě v dané době zapsané v obchodním rejstříku jako jednatele žalobce, přičemž tato osoba v daném okamžiku nenamítala nedostatek svého jednatelského oprávnění a žalobce správcem daně oznámil změnu v osobě jednatele až dne 21.9.2011, nemůže se žalobce vůči správcem daně dovolávat pochybení při doručování. Daňová kontrola byla tedy řádně ukončena a dodatečné platební výměry byly vydány až následně.

Na základě výše uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že uplatněné žalobní námitky nejsou důvodné. Jelikož soud neshledal nezákonnost napadeného rozhodnutí ani vady řízení, které jeho vydání předcházelo, žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.

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 žalobci dle obsahu spisu v řízení žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 20.3.2014
Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu