



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka, v právní věci **žalobce ŘEZPOF, spol. s r.o.**, se sídlem v Plzni, Slovanská 19, *zastoupeného JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem v Plzni, Hálkova 24*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, se sídlem v Brně, Masarykova 31**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6.9.2011 č.j. 5056/11-1200/400609,

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žalobce je povinen nahradit žalovanému náklady řízení ve výši 3.210,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet č. 19-8024621/0710, VS 5000, KS 1148.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobou podanou u Krajského soudu v Plzni (dále jen krajský soud) dne 7.11.2011 se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím původní Finanční ředitelství v Plzni dne 6.9.2011 zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 9.4.2011, čj. 10359/01/138511/1423 a toto rozhodnutí potvrdilo. Vydaným rozhodnutím Finanční úřad v Plzni platebním výměrem na základě výsledku daňové kontroly dodatečně zvýšil základ daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 1997 o částku 3.500.000,- Kč a tím doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 1.359.450,- Kč. Žalobce v odůvodnění žaloby konstatoval, že krajský soud při posledním projednávání žaloby

v dané věci zrušil rozhodnutí žalovaného pro vady řízení, neboť podle názoru tohoto soudu správce daně, na němž spočívalo důkazní břemeno ohledně prokázání důvodných pochybností o faktickém uskutečnění předmětné obchodní transakce, neunesl svoje důkazní břemeno a tím, že požadoval po daňovém subjektu doložení dalších důkazních prostředků o tom, že se plnění předmětné obchodní transakce uskutečnilo, se dopustil vážného porušení zákona v ustanovení o řízení před správním orgánem. Vytčené vady řízení krajským soudem se žalovaný pokusil napravit sdělením ze dne 4.7.2011, které zaslal žalobci a v něm konstatoval, že důvodné pochybnosti o oprávněnosti zahrnutí částky 3.500.000,- Kč do daňových nákladů a potažmo do základu daně z příjmů právnických osob spočívají v tom, že není zcela zřejmé, zda předmětem plnění bylo dodání reklamního materiálu nebo poskytnutí služby. V případě, že by se jednalo o dodání materiálu, šlo by o pořízení zásob a daňově uznatelný náklad by vznikl až vlastní spotřebou materiálu, pak by daňový subjekt musel prokázat, že tento reklamní materiál v daném účetním období také spotřeboval. Žalovaný v této souvislosti zdůrazňoval, že předložené účetnictví neobsahovalo doklady o dodání a převzetí firemních dokladů a ani doklady o tom, jak bylo s fakturovaným množstvím katalogů naloženo, jaké množství reklamních katalogů bylo právě v roce 1997 použito k propagaci obchodního jména daňové subjektu. Žalobce na toto sdělení reagoval písemnou odpovědí z 15.7.2011 v níž uváděl, že se jedná o naprosto jiný právní důvod k doměření předmětné daně, když doposud žalovaný i správce daně I. stupně neuznání daňového výdaje odůvodňovali výlučně tím, že daňový subjekt věrohodně neprokázal, že vůbec k nějakému plnění došlo. Právě o tomto právním důvodu bylo celé roky vedeno daňové řízení o doměření daně. Doposud se tedy žalobce zaměřoval na vyvrácení pochybností žalovaného ohledně uskutečnění obchodního případu. V této souvislosti předložil řadu důkazních prostředků, přičemž s hodnocením dosud navržených a provedených důkazních prostředků se správce daně doposud nevypořádal. Skutečností zůstává, že spotřebování podstatné části katalogů v roce 1997 bylo vždy potvrzeno a byly v řízení o tom i provedeny důkazy. Na základě těchto nových skutečností žalobce ve své odpovědi na sdělení žalovaného navrhl pro případ, že by žalovaný dospěl k závěru, že nešlo o službu, ale o propagační materiál, další důkazní prostředky prokazující spotřebu katalogů v jednotlivých letech, např. operativní evidenci, inventarizační zápisy apod. Žalovaný však při rozhodování o odvolání v posuzovaném případě odmítl navrhané důkazy s tím, že by bylo možné důvodně pochybovat o věrohodnosti takových evidencí nebo inventur, které daňový subjekt navrhuje jako důkazní prostředky k prokázání spotřeby katalogů v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Navrhované důkazní prostředky nebyly v řízení dosud ani navrhovány ani prováděny a jejich navržení bylo v přímé souvislosti s „obrátkou“ argumentaci správců daně. Odmítnutí dokazování v novém směru, navíc v řízení na druhém stupni je nutné považovat za nezákonné odnětí možnosti součinnosti při stanovení daně ve správné výši.

Žalobce v další části žaloby tvrdil, že žalovaný rozhodl v daňové věci i přesto, že marně uplynula zákonná objektivní prekluzivní desetiletá lhůta pro stanovení daně za období roku 1997. Žalobce v této souvislosti poukázal na ust. § 148 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, podle kterého lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce prvního. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Lhůta pro stanovení daně za rok 1997 běží od konce zdaňovacího období roku 1997. Žalobce uváděl, že k nejzazší 10leté lhůtě pro stanovení a vyměření daně a jejímu běhu, existuje judikatura

Nejvyššího správního soudu, podle které po dobu soudního řízení neběží ani 10letá lhůta. Tato judikatura se však týkala § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a vycházela ze stavění běhu lhůt podle § 41 s.ř.s, neboť zákon o správě daní a poplatků běh či stavění běhu lhůty v průběhu soudního přezkoumání neřešil. Daňový řád však stavění běhu lhůty obsahuje v § 148 odst. 4 citovaného zákona. Daňový řád, jako speciální zákon ve vztahu k soudnímu řádu správnímu, obsahuje speciální ustanovení o stavění lhůty po dobu řízení před soudem a není proto důvod pro lhůty pro vyměření daně aplikovat § 41 s.ř.s. Z hlediska systematiky zákona a jeho členění je zřejmé, že zákonodárce stanovil základní tříletou lhůtu pro vyměření daně (§ 148 odst. 1), následně vymezil případy prodloužení této lhůty (v odst. 2), případy nového běhu lhůty (v odst. 3), případy stavění běhu lhůty (v odst. 4) a následně stanovil lhůtu maximální (v odst. 5) a nakonec výjimečné případy, kdy je tato lhůta překročitelná (v odst. 6 a 7). Uvedená systematika a členění § 148 neumožňuje jiný výklad i z pohledu jednotlivých znění citovaných ustanovení. V žádném z odstavců 2 až 4 není odkaz na lhůtu podle odst. 1 a pokud by se měl odst. 4 vztahovat i na lhůtu podle odst. 5, potom by se na tuto lhůtu měly vztahovat i odst. 2 a 3, což nepochybně nebylo úmyslem zákonodárce. Je tedy zřejmé, že pokud by zákonodárce chtěl vztáhnout stavění běhu lhůty podle odst. 4 i na lhůtu podle odst. 5, což by odpovídalo judikatuře týkající se právního stavu platného do 31.12.2010, potom by odst. 4 zařadil až za odst. 5 nebo by to výslovně ve znění příslušných ustanovení uvedl. Lhůtu 10 let podle § 148 odst. 5 daňového řádu je proto nutné považovat za konečnou a nepřekročitelnou a nelze ji stavět ani přerušovat. Z uvedeného vyplývá podle žalobce, že lhůta pro stanovení daně, tedy i pro její vyměření nebo dodatečné vyměření uplynula nejpozději okamžikem nabytí účinnosti daňového řádu.

Žalobce v žalobě shrnul, že rozhodnutí žalovaného považuje za nezákonné, neboť správce daně i žalovaný neprovedli dokazování tak, aby ve smyslu ust. § 31 odst. 2 zák. o správě daní a poplatků a později podle § 92 odst. 2 daňového řádu, co nejúplněji zjistili rozhodné skutečnosti. Žalovaný odňal žalobci možnost účastnit se aktivně na daňovém řízení tím, že odmítl navrhované důkazy za situace, kdy sám změnou právní argumentací potřebu dalšího dokazování vytvořil. Důkazy, které v řízení oba správci daně provedli, pak následně zhodnotili v rozporu s ust. § 2 odst. 3 zák. o správě daní a poplatků a následně v rozporu § 8 daňového řádu, neboť neakceptovali důkazy předložené žalobcem a to aniž by byla vyvrácena jejich pravdivost a průkaznost. Žalovaný pak rozhodl v rozporu s ust. § 148 odst. 5 daňového řádu, když stanovil daň po uplynutí 10 let od počátku lhůty pro stanovení daně. Z těchto důvodů žalobce navrhl, aby rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni byla zrušena a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Současně požádal o přiznání nároku na náhradu nákladů řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření v žalobě odkázal na podrobné odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, z jehož odůvodnění je zřejmé, jakými úvahami se řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěrů o skutkovém stavu a z jakého důvodu nepovažoval argumentaci žalobce za důvodnou. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný respektoval názor Krajského soudu v Plzni vyslovený v jeho rozsudku č.j. 30 Af 47/2010-99 ze dne 7. ledna 2011 a potažmo též názor Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku č.j. 1 Afs 39/2010-124 z 8. července 2010. Žalovaný provedl doplnění daňového řízení, když v rámci odvolacího řízení žalobce sdělením ze dne 4. července 2011 seznámil se skutečnostmi, které zapříčinily to, že předložené účetnictví žalobce

nebylo možné bez dalšího ve vztahu k přezkoumávanému případu považovat za úplné, věrohodné a průkazné, a tudíž nebylo samo o sobě dostačující k prokázání oprávněnosti zahrnutí předmětného nákladu ve výši Kč 3.500.000,- Kč do výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný žalobce vyzval výzvou k vyjádření ke sděleným skutečnostem a popřípadě k navržení dalších důkazních návrhů. Na tuto výzvu žalobce reagoval dopisem, v němž uváděl argumenty, které vznesl v II. části projednávané žaloby, přičemž s těmito námitkami se žalovaný vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí na str. 27 – 31. Žalovaný uváděl, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí i z důkazních prostředků založených ve spise je seznatelné, že žalovaný v úzké součinnosti se žalobcem ověřoval skutečnosti, které vyplynuly z předloženého účetnictví a z předložených dokladů a bral v úvahu veškerá tvrzení žalobce, kterými žalobce ozřejmoval nesrovnalosti vyplývající z předložených podkladů. Žalovanému byly žalobcem jako důkazní prostředky předloženy zcela konkrétní a hmatatelné výtisky reklamních katalogů, a to 3 ks a žalobcem bylo tvrzeno, že se v šetřeném případě se jednalo o dodávku těchto reklamních katalogů v množství 100 000 kusů, že uvedené množství katalogů rozdal svým odběratelům a na výstavách tak mu katalogy sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 1997 a k těmto skutečnostem navrhoval důkazy, které žalovaný provedl, pak náhlý zvrat v tvrzení žalobce v roce 2011, že se vlastně ve sporném případě jednalo o službu, je v rozporu s jeho dosavadním tvrzením. Žalovaný dále uváděl, že žalobce svojí argumentací v žalobě, stejně jako v jeho sdělení ze dne 15. července 2011, když uvádí, že „v případě, že by žalovaný dospěl k závěru, že nešlo o službu, ale o propagační materiál“, zcela záměrně a účelově podsouvá do sporného případu závěry, které žalovaný v rozhodnutí neučinil a z důkazního řízení a ani z odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývají. Lze se domnívat, že žalobce se snaží navodit dojem, že žalovaný v průběhu daňového řízení nepřistoupil na jeho návrh a neprovedl další důkazy, které žalobce navrhoval. Žalovaný proto k návrhu důkazních prostředků prokazujících spotřebu katalogů v jednotlivých letech, jako je např. operativní evidence nebo inventarizační zápisy podotýká, že již v protokolu o ústním jednání s jednatelem společnosti ŘEZPOF s. r.o. ze dne 22. června 2001 je patrné, že zjišťoval, zda se v případě dodávky 100 000 kusů uvedených katalogů vedla skladová evidence a zda existovaly doklady o převzetí a výdeji katalogů. Žalobce tvrdil, že se jednalo o dodávku reklamních katalogů, ale evidence reklamního zboží se ve firmě nevedla. Přes toto tvrzení žalovaný zcela konkrétně ve výzvě ze dne 11. října 2006 požádal žalobce o doplnění skutečností uváděných v jeho odvolání ze dne 23. května 2001 k tomu, kdy a v jakém množství byly předmětné katalogy distribuovány a k předložení důkazních prostředků toto prokazujících. Žalobce požadované nedoložil a skladník pan Šůs ve svědecké výpovědi sdělil, že katalogy na skladě byly pár let. Je tak zcela zřejmé, že předmětem dokazování v daňovém řízení byla nejen faktická realizace dodávky reklamních katalogů od firmy ACTION GROUP, ale i to, zda údajně dodané katalogy byly v roce 1997 také skutečně spotřebovány a částka ve výši 3.500.000,- Kč se tak stala skutečně nákladem právě tohoto zdaňovacího období. Žalobce takto byl vyzván k předložení evidence prokazující stav zásob těchto katalogů, žádnou však nepředložil a naopak tvrdil, že konkrétně lze období distribuce prokázat pouze výsledky obchodních partnerů, přičemž z předloženého účetnictví za uvedené účetní období roku 1997 nejsou seznatelné skutečnosti ohledně stavu a pohybu zásob sporných reklamních katalogů, a navíc žalobce tyto dokumenty nepředložil ani k odpovědi ze dne 15. července 2011 na výzvu žalovaného ze dne 4. července 2011. Na základě těchto skutečností žalovaný postupoval tak, jak je uvedeno v odůvodnění napadeného rozhodnutí na jeho str. 27-31.

K žalobní výtce na vyměření daně po uplynutí objektivní 10 leté lhůty žalovaný uváděl, že s touto námitkou se vypořádal v odůvodnění žalobou nápadného rozhodnutí na str. 31–32. Podle názoru žalovaného je potřebné vykládat § 148 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve spojení s ustanoveními § 148 odst. 1 až 4, tzn. v daném konkrétním případě, pakliže lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a) téhož zákona po dobu řízení před soudem neběží, neběží ani lhůta desetiletá. Opačný výklad by totiž znamenal, že správce daně by sice měl po dobu soudního řízení zastavený běh tříleté lhůty pro stanovení daně, ale desetiletá lhůta by stále běžela, přičemž by mohlo dojít k jejímu marnému uplynutí v době, kdy by věc nebyla pravomocně rozhodnuta soudem. Žalovaný vyslovil názor, že v daném případě dosud 10 letá objektivní lhůta pro stanovení daně neuplynula. Tato lhůta totiž byla zastavena po dobu řízení před Krajským soudem v Plzni ve dnech 1.1. 2003 až 13.6.2006, dále 10.7.2007 až 18.3. 2010 a dále po dobu řízení před Nejvyšším správním soudem a Krajským soudem v Plzni ve dnech od 1.4.2010 do 7.2.2011. Dle žalovaného uplyne 10 letá lhůta pro stanovení daně nejdříve dnem 27. prosince 2014, jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí na str. 31 a 32.

Žalovaný dále uváděl, že žalobci neodňal jeho právo aktivně se podílet na daňovém řízení a po právu a logicky vyhodnotil návrhy žalobce vznesené v roce 2011 v kontextu všech souvislostí vyplývajících ze spisu tak, jak jsou popsány v odůvodnění napadeného rozhodnutí a návrh na provedení dalších důkazů v roce 2011, který nekorespondoval se zjištěnými skutečnostmi ve spise, již neakceptoval. Podle žalovaného v odůvodnění napadeného rozhodnutí je zachycen myšlenkový postup při hodnocení jmenovaných důkazů v souladu s § 2 odst. 3 zák. o správě daní a poplatků a následně v souladu § 8 daňového řádu, tzn., že ve smyslu základní zásady daňového řízení upravené uvedenými ustanoveními žalovaný při své rozhodovací činnosti hodnotil důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlížel ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. V rámci procesu volného hodnocení důkazů dospěl žalovaný k závěru, že žalobce předloženými důkazními prostředky neprokázal, že částka ve výši 3.500.000,- Kč byla vynaložena na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím období roku 1997 ve smyslu § 24 odst. 1 a § 23 odst. 1 a 10 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění. Z těchto důvodů žalovaný navrhl, aby Krajský soud žalobu zamítl a vlastní nárok na náhradu nákladů řízení neuplatnil.

Žalobce i žalovaný v průběhu jednání u krajského soudu zaujmuli stejná stanoviska, jako v projednávané žalobě a jako v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného. Žalobce i žalovaný uplatnili nárok na náhradu specifikovaných nákladů řízení.

Krajský soud se při přezkumu napadeného rozhodnutí prioritně zabýval žalobní výtkou, ve které žalobce tvrdil, že v jeho případě došlo k dodatečnému vyměření daňové povinnosti pro uplynutí prekluzivní 10 leté lhůty, která podle § 148 odst. 5 daňového řádu zák. č. 280/2009 Sb. je konečná, nepřekročitelná a v daném případě uplynula nejpozději nabytím účinnosti cit. daňového řádu, tj. ke dni 1.1.2011. Při posuzování této žalobní výtky krajský soud vycházel z ust. § 264 odst. 4 daňového řádu, podle kterého *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ust. tohoto*

zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určení podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly před dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Toto zákonné ustanovení vychází z principu zákazu retroaktivity a v jeho důsledku nelze novou právní úpravu obsaženou v daňovém řádu zák. č. 280/2009 Sb. aplikovat na skutečnosti, které nastaly před účinností tohoto daňového řádu a které jsou způsobilé ovlivnit počátek a běh prekluzivní lhůty. Tyto skutečnosti, pokud nastaly po dobu účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se také podle tohoto zákona stále posuzují. Pokud však prekluzivní lhůta do dne účinnosti daňového řádu, tj. do 1.1.2011 neskončila, další běh této lhůty se posuzuje podle nového daňového řádu.

Z průběhu celého daňového řízení krajský soud shledal, že v daném případě lhůta pro vyměření daně počala běžet dne 31.12.1997. Ve smyslu § 47 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vyměřit a doměřit daň bylo možné nejpozději do 10 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení. Souzený případ umožnil, aby běh této 10 leté lhůty bylo možné sledovat v řádu měsíců. Ke dni počátku této lhůty k 31.12.1997 měly daňové orgány k pravomocnému vyměření daně časový úsek 120 měsíců. Dne 28.4.2000 došlo k zahájení daňové kontroly a k tomuto dni bylo *spotřebováno* z 10 leté lhůty 28 měsíců. Ve smyslu § 47 odst. 2 zák. o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb., byl-li před uplynutím lhůty pro vyměření daně učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, běžela tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Tato lhůta tak počala běžet od 31.12.2000 a trvala do 31.12.2003. Dne 9.4.2001 správce daně I. stupně vydal dodatečný platební výměr na doměření daňové povinnosti žalobci, z čehož vyplývá, že v průběhu vedeného daňového řízení v roce 2000 bylo z objektivní lhůty *spotřebováno* 8 měsíců a v roce 2001, 4 měsíce. Ke dni vydání dodatečného platebního výměru 9.4.2001 ze 120 měsíční lhůty pro vyměření daně bylo *spotřebováno* celkem 40 měsíců a k tomuto okamžiku daňové orgány měly k dispozici 80 měsíců, během kterých bylo možné pravomocně rozhodnout o doměření daňové povinnosti žalobci.

Dne 29.7.2002 žalobce podal vůči rozhodnutí žalovaného ze dne 24.5. 2002, čj.10906/120/2001 v dané věci žalobu vedenou pod sp. zn. 30Ca 175/2002, o které Krajský soud v Plzni rozhodl ve věci samé rozsudkem, kterým napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení, když tento rozsudek nabytí právní moci dne 13.6.2006. Tato situace vyvolala nezbytnost aplikace ust. § 41 s.ř.s., které upravovalo podmínky pro stavění obecné tříleté prekluzivní lhůty a v duchu ustálené soudní praxe i pro stavění absolutní lhůty 10 leté pro vyměření nebo doměření daně. Od 9.4.2001, tj. od doby vydání dodatečného platebního výměru při dalším vedení daňového řízení bylo v roce 2001 *spotřebováno* 8 měsíců a v roce 2002, 7 měsíců, což znamená, že ke dni 29.7.2002, kdy byla podána správní žaloba u krajského soudu ve věci sp. zn. 30Ca 175/2002 bylo *spotřebováno* dalších 15 měsíců a z objektivní lhůty pro vyměření daně zůstalo k dispozici 65 měsíců. Od doby podání žaloby 29.7.2002 v důsledku aplikace § 41 s.ř.s. lhůta pro vyměření nebo doměření daně neběžela až do 13.6.2006, kdy rozsudek krajského soudu ve věci samé nabytí

právní moci. V průběhu dále vedeného daňového řízení od 13.6.2006 do 10.7.2007, kdy byla u krajského soudu podána druhá správní žaloba, též proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4.5.2007, čj. pod sp. zn. 30Ca 58/2007 uběhlo z 10 leté lhůty dalších 13 měsíců, čímž lhůta 120 měsíců pro pravomocné vyměření nebo doměření daně se zkrátila na 52 měsíců. Od 10.7.2007 opět v důsledku ust. § 41 s.r.s. došlo ke stavění běhu lhůty pro vyměření nebo doměření daně, které trvalo ke dni 18.3.2010, kdy nabyl právní moci rozsudek Krajského soudu v Plzni ze 16.2.2010, sp. zn. 30Ca 58/2007, kterým zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4.5.2007, čj. 4250/07-1200/400609, ve věci doměření daně z příjmů právnických osob žalobci za zdaňovací období 1997. V důsledku podané kasační stížnosti proti tomuto rozsudku krajského soudu, od 1.4.2010 dále pokračovalo stavění lhůty pro vyměření nebo doměření daně, které trvalo až do 7.1.2011, kdy Krajský soud v Plzni rozhodl rozsudkem ze 7. ledna 2011, čj. 30Af 47/2010-99 o zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4.5.2007, čj. 4250/07-1200/400609, ve věci doměření daně z příjmů právnických osob žalobci za zdaňovací období 1997. Ke dni 1.1.2011, tj. ke dni účinnosti daňového řádu zák. č. 280/2009 Sb., ze lhůty pro vyměření a doměření daně v úhrnné délce 120 měsíců zbývalo do vyčerpání této lhůty 52 měsíců. Vzhledem k tomu, že žalobou přezkoumávané rozhodnutí v dané věci bylo vydáno dne 6.9.2011, k překročení objektivní 10 leté lhůty pro doměření daňové povinnosti tím nedošlo. Z tohoto důvodu žalobní výtka, že v daném případě došlo k uplynutí prekluzivní 10 lhůty pro stanovení daně za období roku 1997, nebyla soudem shledána jako důvodná.

Ve druhé žalobní výtce žalobce vytýkal žalovanému, že v dané věci nebylo provedeno úplné dokazování, že žalobci nebylo umožněno aktivně se zúčastnit daňového řízení tím, že žalovaný odmítl jím navrhované důkazy v době, kdy žalovaný sám změnil právní argumentaci a vytvořil potřebu dalšího dokazování. Tento postup podle žalobce představuje porušení ust. § 31 odst. 2 zák. o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb. a následně porušení ust. § 92 odst. 2 daňového řádu zák. č. 280/2009 Sb. a rovněž znamenal porušení zákonného způsobu hodnocení důkazů vyplývajících z § 2 odst. 3 zák. o správě daní a poplatků a následně z § 8 daňového řádu.

Při posuzování této žalobní výtky vycházel krajský soud z výsledků dosavadního daňového řízení a z právního názoru, který byl prezentován v rozsudku Nejvyššího správního soudu z 8. července 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud sumarizoval dosavadní rozhodovací praxi, která se vyjadřovala k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení ve vztahu k dani z příjmů právnických osob. Nejvyšší správní soud v duchu ustálené judikatury konstatoval, že daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí a svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Existence účetních dokladů, jako příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem opravdu uskutečnila. Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů a správce daně také tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti

o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu. Nejvyšší správní soud tyto obecné zásady promítl do specifík přezkoumávaného případu a konstatoval, že na žalobci zůstalo, aby v daňovém řízení prokázal existenci daňově uznatelného výdaje na pořízení 100.000 ks reklamních katalogů. Žalobce předložil listiny dokládající, že prostředky k úhradě dodavatelských faktur byly získány dotací pokladny a půjčkami společníků žalobce. Předložením těchto dokladů, jejichž správnost nebyla správcem daně zpochybněna, žalobce unesl své důkazní břemeno, ohledně skutečností uvedených v daném přiznání, neboť formálně správnými doklady prokázal, že na základě smlouvy o obstarání reklamy uzavřené se společností ACTION GROUP uhradil této společnosti částku v celkové výši 4.270.000,- Kč. Pokud správce daně i po předložení těchto dokladů měl určité pochybnosti o faktickém uskutečnění předmětné obchodní transakce, bylo na něm, aby důvodnost svých pochyb vyjádřil kvalifikovaně, tj. v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daně a poplatků a unesl tak důkazní břemeno ohledně existence relevantních pochybností o skutečnostech vyvracující věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví. Správce daně mohl kupříkladu zjišťovat u dodavatele, zda se na předmětné obchodní transakci podílel, s jakou osobou byla smlouva uzavřena, co bylo jejím obsahem, jak proběhla úhrada apod. Nejvyšší správní soud vytkl správci daně, že tyto kroky neučinil, věrohodnost, průkaznost správnost či úplnost dokladů předložených žalobcem nezpochybnil a to ani dříve ve zprávě o výsledku daňové kontroly a místo toho pouze konstatoval, že daňový subjekt věrohodně neprokázal, že k poskytnutí služeb ze strany společnosti ACTION GROUP s.r.o. Praha skutečně došlo, že dodavatel služby skutečně zajistil 100.000 ks firemních katalogů v hodnotě 35,- Kč/ks, přičemž uvedené náklady správce daně považoval za neprokázané a uplatněné v rozporu s § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb. Nejvyšší správní soud tím shrnul, že správce daně, na němž spočívalo důkazní břemeno ohledně prokázání důvodných pochybností o faktickém uskutečnění předmětné obchodní transakce, své důkazní břemeno neunesl a naopak po daňovém subjektu považoval doložení dalších důkazních prostředků o tom, že plnění se opravdu uskutečnilo. V tomto postupu Nejvyšší správní soud shledal závažné porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem, které mohlo mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí.

Krajský soud v projednávané věci tak posuzoval, do jaké míry se žalovaný odklonil, či do jaké míry vyslovený právní názor Nejvyšším správním soudem respektoval. O tento právní názor se v duchu ust. § 110 odst. 4 s.ř.s. opíralo i rozhodnutí krajského soudu ze dne 7. ledna 2011, čj. 30Af 47/2010-99, kterým bylo rozhodnutí žalovaného ze 4.5.2007 ve věci doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1997 žalobci zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. V daném stadiu daňového řízení bylo na žalovaném opakovaně rozhodnout o odvolání žalobce z 23.5.2001 proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Plzni na daň z příjmů právnických osob za rok 1997. Žalovaný o tomto odvolání rozhodoval za účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu a byl proto povinen aplikovat ust. § 264 odst. 1 tohoto procesního předpisu, podle kterého řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ust. tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svojí povahou a účelem nejblíže. Žalovaný správní orgán byl z tohoto důvodu oprávněn postupovat podle § 115 odst.

2 daňového řádu, podle kterého provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popř. navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně I. stupně a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Podle § 115 odst. 3 daňového řádu lhůta podle odst. 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání podle § 115 odst. 4 po uplynutí lhůty podle odst. 2, odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží. Podstatou soudy vysloveného právního názoru a těžištěm zjištěné procesní vady na straně žalovaného byla výtky, že správce daně měl vyjádřit důvodnost svých pochyb týkajících se faktického uskutečnění obchodní transakce kvalifikovaně a měl proto zjišťovat u dodavatele, zda se na obchodní transakci podílel, s kým byla uzavřena, co bylo jejím obsahem a jak proběhla úhrada za tuto transakci. Žalovaný pro rozhodování měl k dispozici veškeré podklady doposud v daňovém řízení shromážděné a procesní kroky žalovaného, provedené před vydáním rozhodnutí ve věci samé, krajský soud hodnotí jako souladné s ust. § 115 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu. Pokud žalovaný v rámci nového hodnocení provedených důkazů zaslal žalobci sdělení k odvolacímu řízení, žalobce seznámil s výsledkem nového hodnocení již provedených důkazů a pakliže tento výsledek byl odlišný od dosavadního vyhodnocení důkazů a vzhledem k tomu, že tato změna byla způsobila ovlivnit rozhodnutí o projednáváním odvolání v neprospěch žalobce jako odvolatele, seznámil žalovaný žalobce s tímto novým právním názorem na podkladě § 115 odst. 2 daňového řádu. Současně se sdělením nových právních názorů vyzval žalovaný žalobce, aby ve lhůtě do 15 dnů od doručení výzvy se k tomuto sdělení vyjádřil a popř. navrhl další důkazní prostředky. Žalobce k této výzvě navrhl provedení důkazních prostředků prokazujících spotřebu katalogů v jednotlivých letech, např. operativní evidencí nebo inventarizačními zápisy. S neprovedením navržených důkazů se žalovaný vypořádal logickým a přezkoumatelným způsobem, když v odůvodnění napadeného rozhodnutí zdůrazňoval, že již v protokolu o ústním jednání s jednatelem společnosti Řezpof dne 22.6.2001 správce daně zjišťoval, zda v případě dodávky 100.000 ks uvedených katalogů, byla vedena skladová evidence, zda existovaly doklady o převzetí a výdaji katalogů. Již tehdy daňový subjekt tvrdil, že se jednalo o dodávku reklamních katalogů, ale že evidence reklamního zboží se ve firmě nevedla. Žalovaný zdůraznil, že žalobci bylo zřejmé, že předmětem dokazování jsou otázky jak, komu a kdy a v jakém množství byly předmětné katalogy distribuovány a stejně tak se žalobce seznámil i se skutečnostmi, které vyplynuly z výsledku svědka F.Š., manžela jednatelky společnosti Řezpof, který v roce 1997 u této společnosti pracoval jako skladník, řidič, údržbář, opravář a měl oprávnění přebírat předměty ke skladování a taky dosvědčil, že předmětné katalogy na skladě byly pár let. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí zaujal názor, že z předloženého účetnictví, za účetní období roku 1997 nebyly seznatelné skutečnosti ohledně stavu a pohybu zásob sporných reklamních katalogů, neboť z tvrzení žalobce jako daňového subjektu již v roce 2001 vyplynulo, že jejich evidence se nevedla a evidenci ohledně stavu údajných zásob katalogů, tedy ani operativní evidenci, daňový subjekt nepředložil ani v průběhu daňového řízení v roce 2006. Pokud jde o žalobcem navrhované důkazní prostředky operativní evidencí a inventarizačními zápisy žalovaný zdůraznil, že tyto dokumenty žalobce jako daňový subjekt nepředložil nejen v průběhu celého dosavadního daňového řízení, ale nepředložil je ani k odpovědi ze dne 15.7.2011 na výzvu odvolacího orgánu ze dne 4.7.2011.

Důvodnost žalobní výtky týkající se neúplně provedeného dokazování a nesprávného hodnocení důkazů krajský soud neposuzoval podle ust. § 31 odst. 2 a § 2 odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daně a poplatků a v důsledku výše citovaného přechodného ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu podle § 92 odst. 2 a § 8 daňového řádu. Ust. § 92 odst. 2 daňového řádu ukládá správci daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle ust. § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Procesní vady v této oblasti mající případný vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé krajský soud neshledal. Pro vydávané rozhodnutí měl žalovaný k dispozici veškeré dosud shromážděné výsledky daňového řízení dávající odpověď i na otázky: zda dodavatel společnost ACTION GROUP, se se na předmětné obchodní transakci podílel, s jakou osobou byla smlouva o obstarání reklamy uzavřena, co bylo jejím obsahem i jak proběhla úhrada. Žalovaný tyto důkazy hodnotil v souladu s ust. § daňového řádu a své pochybnosti ohledně faktického uskutečnění obchodní transakce tentokrát vyjádřil kvalifikovaně s odkazem na konkrétní provedené důkazy (*str. 27 až 31 odůvodnění napadeného rozhodnutí*). Protože oproti správci daně I. stupně žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru přinášejícímu možnost rozhodnutí v neprospěch žalobce jako odvolatele, s novým výsledkem vyhodnocení provedených důkazů žalovaný žalobce řádně seznámil ve shodě s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. S návrhem na provedení důkazu operativní evidencí, inventarizačními zápisy se žalovaný na podkladě již provedených důkazů vypořádal způsobem respektujícím zásady formální logiky (*str. 29 odůvodnění napadeného rozhodnutí*). Žalobní výtku mířící na porušení ust. § 92 odst. 2 a § 8 daňového řádu krajský soud vyhodnotil tím jako nedůvodnou.

Vzhledem k tomu, že žádná ze žalobních výtek nebyla krajským soudem shledána důvodnou, žaloba jako nedůvodná byla soudem zamítnutá podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

Výrok o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. a žalovanému, který ve věci dosáhl procesního úspěchu přiznává náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení, jež mu vznikly v souvislosti s cestou na jednání před krajským soudem. (*obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku z 22.8. 2013, čj. 1 Afs 11/2013-84, dostupného na www.nssoud.cz*). Při rozhodování o nákladech řízení krajský soud vycházel z ust. § 57 odst. 1 s.ř.s., podle kterého náklady řízení jsou zejména hotové výdaje účastníků a jejich zástupců, soudní poplatky, ušlý výdělek účastníků a jejich zákonných zástupců, náklady spojené s dokazováním, odměna zástupce, jeho hotové výdaje a tlumočné. Podle § 69 s.ř.s. účastníkem řízení je žalovaný správní orgán, který rozhodl v posledním stupni nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Krajský soud dále použil ust. § 29 odst. 1 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti České republiky č. 37/1992 Sb., o jednacím řádu pro okresní a krajské soudy, podle kterého k hotovým výdajům účastníka náleží jízdné, stravné a nocležné. V přezkoumávaném případě žalovaný požádal o náhradu hotových nákladů představovaných jízdným a stravným. Podle § 30 odst. 1 vyhlášky č. 37/1992 Sb., o jednacím řádu pro okresní a krajské soudy nárok na jízdné má jen účastník, který nebydlí nebo nepracuje v místě, kde se řízení koná nebo je předvolán z místa, kde se dočasně zdržuje. Podle § 30 odst. 2 téže vyhlášky účastníkům se hradí skutečné, účelné a hospodárné cestovní výdaje veřejným hromadným dopravním

prostředkem. Pokud s předchozím souhlasem soudu použije účastník vlastního motorového vozidla, poskytne se mu náhrada podle zvláštního právního předpisu. V souvislosti s náhradou jízdních nákladů je nezbytné aplikovat ust. § 157 odst. 3 zákoníku práce č. 262/2006 Sb., podle kterého použije-li zaměstnanec na žádost zaměstnavatele silniční motorové vozidlo, s *výjimkou vozidla poskytnutého zaměstnavatelem*, přísluší mu za každý 1km jízdy základní náhrada a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu. Tento zákonný požadavek upravující možnost zaměstnanci použít silniční motorové vozidlo podmíněný žádostí zaměstnavatele, však nelze aplikovat na projednávaný případ, kdy žalovaný uplatňuje cestovné v souvislosti s použitím služebního vozidla zaměstnavatele, tzv. referenčního vozidla. Žalovanému na podkladě citovaných právních předpisů bylo proto přiznáno jízdné za cestu k soudnímu jednání Brno – Plzeň a zpět v celkové délce 592 km, za cestu konanou osobním automobilem tov.zn. ŠKODA OCTAVIA, reg.zn... Výše cestovného je představována sazbou základní náhrady za používání silničních motorových vozidel v souladu s § 157 odst. 4 písm. b) zákoníku práce zák. č. 262/2006 Sb. a § 1 písm. b) vyhl. č. 472/2012 Sb. ve výši 3,60 Kč/km. Cestovné dále vychází z průměrné ceny pohonných hmot ve výši 36,50 Kč za 1 litr motorové nafty v souladu s § 4 písm. c) vyhl. č. 472/2012 Sb. a dále z deklarované průměrné spotřeby použitého vozidla 4,7 l/100km. Stanovené náklady za použití osobního vozidla na 1 km představují náhradu za použití silničních motorových vozidel ve výši 3,60 Kč a cenu pohonných hmot ve výši 1,71 Kč, čímž náklady na 1 km jsou stanoveny částkou 5,31 Kč. Při cestě v délce 592 km náhrada cestovního činí 3 143,50,- Kč.

Stravné ve výši 66,- Kč jako další hotový výdaj bylo stanoveno v souladu s vyhláškou 472/2012 Sb., kdy podle § 3 písm. a) při pracovní cestě v délce trvání 5 – 12 hod. činí 66,- Kč ve vazbě na § 176 odst. 1 zákoníku práce č. 262/2006 Sb. Přiznané hotové výdaje za jízdné a stravné ve výši 3.209,50 Kč je žalobce povinen uhradit do 30 dnů od právní moci vydaného rozsudku na číslo účtu uvedené ve výroku rozhodnutí II.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z

jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni 15. října 2013

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková