



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Marcely Rouskové v právní věci žalobce: **Promotion Services, s.r.o., IČ: 26507285**, se sídlem Praha 5, Jinonická 11/37, zastoupen JUDr. Stanislavem Lžičarem, daňovým poradcem, se sídlem Praha 5, Holečkova 31, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 6940/10-1200-107333 ze dne 7. 6. 2010,

T a k t o:

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žalobce je povinen zaplatit žalovanému náhradu nákladů řízení ve výši 506 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se včas podanou žalobou dne 16. 8. 2010 domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu č. j. 6940/10-1200-107333 ze dne 7. 6. 2010, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu právnických osob – dodatečnému platebnímu výměru na daňovou ztrátu z příjmu právnických osob za část zdaňovacího období od 24. 1. 2002 do 31. 12. 2002, č. j. 310620/08/005515/8884 ze dne 23. 7. 2008, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 5, kterým byla dodatečně vyměřena daň z příjmu právnických osob ve výši 415.400 Kč a dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmu právnických osob v částce 248.831 Kč.

Správce daně vystavil dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob č. j. 310620/08/005515/8884 na základě výsledků daňové kontroly, zahájené u daňového subjektu dne 11. 5. 2005. Správce daně zjistil, že daňový subjekt za část zdaňovacího období od 24. 1. 2002 do 31. 12. 2002 neoprávněně zahrnul do daňově účinných nákladů částku ve výši 1,520.000 Kč, kterou ke dni 29. 3. 2002 zaúčtoval na vrub nákladového účtu 51800-Ostatní služby, na základě přijaté faktury č. 59/02 od dodavatele společnosti CIKOTA Prod. s.r.o., IČ: 256 67 998, se sídlem Říčany u Prahy - Široká čp. 241, neboť neprokázal dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, že se jednalo o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Odvolání se týkalo pouze tohoto kontrolního zjištění.

Daňovou kontrolou bylo dále zjištěno, že daňový subjekt neoprávněně zahrnul do daňově účinných nákladů částky 2.315 Kč, 1.347 Kč a 66.086,50 Kč, které zaúčtoval na vrub účtu 54002-Jiné provozní náklady nedaňové, a o které nezvýšil hospodářský výsledek, a tím i základ daně. V průběhu kontroly byl vyzván, aby prokázal, že o tyto částky zvýšil základ daně za zdaňovací období roku 2002, tuto skutečnost však neprokázal. Proti tomuto kontrolnímu zjištění se daňový subjekt neodvolal.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podal daňový subjekt dne 6. 10. 2008 odvolání, jež správce daně postoupil k rozhodnutí žalovanému, který rozhodnul v souladu s ustanovením § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a dospěl ke shodnému závěru jako správce, tj. že daňový subjekt v roce 2002 v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu neoprávněně zahrnul do daňově uznatelných nákladů částku ve výši 1,520.000 Kč, kterou zaúčtoval na vrub nákladového účtu 51800-Ostatní služby, a následně zahrnul do základu daně. O této částce účtoval na základě dodavatelské faktury – daňového dokladu č. FO 00022/02 vystavené dne 29. 3. 2002 společností CIKOTA; datum zdanitelného plnění je 29. 3. 2002. Dle textu uvedeného na faktuře dodavatel tuto částku (bez DPH) fakturoval daňovému subjektu na základě smlouvy za provedení prezentace firmy daňového subjektu – výroba 8.000 ks CD a 65 Kč/CD včetně potisku, provedení grafických návrhů, focení a výroby obalu. Faktura je evidována v účetnictví daňového subjektu pod int. č. FD-000059/02, (dále jen „faktura č. 59/02“). Důkazní prostředky předkládané daňovým subjektem v průběhu daňové kontroly správce daně neosvědčil jako důkazy prokazující věcné plnění služeb deklarovaných na faktuře č. 59/02.

Čestným prohlášením L. R. nemohl být důkaz v daňovém řízení proveden. V průběhu řízení byli vyslechnuti daňovým subjektem navrhovaní svědci:

L. R., jednatel společnosti CIKOTA v době od 18. 2. 2002 do 18. 9. 2002, dne 15. 3. 2006 do protokolu uvedl, že si nepamatuje, v čem fakturovaná prezentace spočívala, nepamatoval si subdodavatelskou společnost, která měla provádět grafické zpracování, focení a výrobu obalu, nepamatoval si, kdo prováděl tisk atd. Z tohoto důvodu tato svědecká výpověď nebyla osvědčena jako důkaz realizace fakturovaných služeb.

J. J., jednatel společnosti CIKOTA v době od 26. 7. 2002 do 20. 1. 2005, byl vyslechnut do protokolu dne 2. 8. 2006. Vzhledem k tomu, že se stal jednatelem až v době, kdy služby dle faktury č. 59/02 měly být již realizované, nemohla být tato svědecká výpověď osvědčena jako důkaz.

Návrh na výsledky svědků – grafika a fotografa nemohl správce daně provést, neboť mu nebyla známa totožnost navrhovaných osob. Daňový subjekt CIKOTA s správcem daně nekomunikuje a identifikace těchto svědků nebyla správcem daně ze spisu známa.

Žalovaný potom své rozhodnutí uzavřel s tím, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. To, co musí prokazovat správce daně, je uvedeno výslovně v § 31 odst. 8 zákona o správě daní. V daném případě důkazní břemeno, které primárně leží na daňovém subjektu, odvolatel plnil v rámci dokazování předkládáním důkazních prostředků, včetně navržením svědeckých výpovědí, které správce daně provedl mimo výslech svědka Milana Bláhy, neboť návrh na výslech tohoto svědka podal odvolatel v souvislosti s jinými kontrolními zjištěními, které se netýkají roku 2002.

Žalobce se svým podáním domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a namítal především prekluzi práva pro doměření daně s tím, že výzvu ze dne 4. 12. 2008, která mu měla být doručena, dne 29. 12. 2008 považuje za účelovou.

K meritu věci, tj. rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu č. j. 6940/10-1200-107333 ze dne 7. 6. 2010, pouze namítal, že pokud jde o na fakturu č. 59/02, byly předloženy důkazy – zejména zpracovaná prezentace, kterou „vypálil“ na nosič CD, k výzvě správce daně č. j. 355322/05/005931/8303 ze dne 5. 10. 2005, byl vyslechnut svědek, který měl potvrdit, že se prezentace vyráběla, byť si nepamatoval konkrétní údaje. Správce daně byl žádán, aby cestou dožádání u Finančního úřadu v Říčanech zjistil, z dokladů ohledně subdodavatele společnosti CIKOTA. Teprve pokud by nebyl správce daně schopen zjistit, konkrétní osobu, která poskytla grafické a fotografické služby, bude na straně daňového subjektu tyto osoby vyhledat.

Za stěžejní námitku považoval žalobce je unesení důkazního břemene daňovým subjektem ohledně jeho tvrzení daňové povinnosti dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní na straně jedné, a na straně druhé neunesení tohoto důkazního břemene stíhajícího daňového subjektu dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní.

Dále namítal nedostatky doručování přes elektronickou podatelnu a odkazoval na § 11 zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů (zákon o elektronickém podpisu), ve znění pozdějších předpisů.

Žalovaný správní orgán ve svém vyjádření ze dne 10. 12. 2010 navrhl žalobu zamítnout s tím, že odkázal na odůvodnění svého žalobou napadeného rozhodnutí.

Městský soud v Praze nařídil ve věci jednání, které se konalo dne 25. 6. 2013, jehož se zástupce žalobce nezúčastnil a zástupce žalovaného správního orgánu setrval na svém písemném vyjádření.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Městský soud v Praze posoudil napadené rozhodnutí podle § 75 soudního řádu správního a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, jakož i řízení, které mu předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud se nejprve zabýval námitkou absence řádného podpisu napadeného rozhodnutí a námitkou prekluze, neboť shledal-li by některou z nich úspěšnou, vedlo by to bez dalšího ke zrušení napadeného rozhodnutí, aniž by bylo lze hodnotit námitky ostatní.

Pokud jde o namítanou absenci podpisu na rozhodnutí, ve správním spise je vytištěno totéž rozhodnutí, jaké žalobce připojil k žalobě, s tímž datem a dokonce i časem podpisu podepsané JUDr. Ing. Lubomírem Janouškem s doložkou „platný podpis“, z něhož je patrné, že bylo řádně elektronicky podepsáno JUDr. Ing. Lubomírem Janouškem, s označením platný podpis. K rozhodnutí je připojena kopie certifikátu o platnosti tohoto podpisu. Pokud se žalobci zobrazuje na napadeném rozhodnutí ve formě datového souboru (a následně i na vytištěném dokumentu) u podpisové doložky „neznámá platnost“, pak soud konstatuje, že taková situace není totéž, jako kdyby se u podpisové doložky zobrazoval údaj „neplatný podpis“.

Podle § 11 odst. 1 zákona o elektronickém podpisu v oblasti orgánů veřejné moci je možné za účelem podpisu používat pouze zaručené elektronické podpisy a kvalifikované certifikáty vydávané akreditovanými poskytovateli certifikačních služeb. To platí i pro výkon veřejné moci vůči fyzickým a právnickým osobám. Pokud je uznávaný elektronický podpis užíván v oblasti orgánů veřejné moci, musí kvalifikovaný certifikát obsahovat takové údaje, aby osoba byla jednoznačně identifikovatelná. Strukturu údajů, na základě kterých je možné osobu jednoznačně identifikovat, stanoví ministerstvo prováděcím právním předpisem.

Z obsahu správního spisu je tedy patrné, že napadené rozhodnutí je elektronicky podepsané JUDr. Ing. Lubomírem Janouškem. Zobrazuje-li se žalobci na jeho počítači „neznámá platnost“, znamená to, že žalobce nemá nastaven počítač tak, aby byl schopen rozeznat kvalifikovaný systémový certifikát příslušného kvalifikovaného poskytovatele certifikačních služeb.

Co se týče namítané absence náležitostí rozhodnutí (datum vydání, podpis) a namítané neexistence elektronické podatelny žalovaného soud nejprve konstatuje, že žalobci bylo napadené rozhodnutí v souladu se zákonem č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, doručeno do jeho datové schránky, přičemž komunikace mezi majiteli datových schránek probíhá nikoli prostřednictvím elektronických podatelen, ale prostřednictvím informačního systému datových schránek.

Dále soud konstatuje, že na napadeném rozhodnutí nechybí datum jeho vydání, když i na konci rozhodnutí vytištěného a připojeného žalobcem k žalobě je uvedeno datum 7. 6. 2010. Ve spise je založen i doklad o elektronickém doručení rozhodnutí, a to dne 16. 6. 2010, 13:53:45.

Pokud jde o tvrzení žalobce, že mu nebyl sdělen důvod daňové kontroly, soud zjistil z obsahu správního spisu, že tento důvod sice nebyl sdělen při zahájení daňové kontroly dne

5. 10. 2005, ale byl žalobci sdělen ještě před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty ve výzvě ze dne 3. 2. 2006, ve které správce daně konkrétně specifikoval, které faktury považuje za zpochybněné a které skutečnosti ve vztahu k obsahu těchto faktur má žalobce doložit. Při ústním jednání s žalobcem dne 1. 3. 2006 pak správce daně pracovníci žalobce sdělil, že v případě uvedených faktur se stala spornou otázka, zda skutečným dodavatelem jsou společnosti na fakturách uvedené a zda od těchto společností žalobce přijal plnění v rozsahu uvedeném na fakturách, resp. zda se fakturované činnosti vůbec uskutečnily.

Vzhledem k tomu, že důvod, který vedl správce daně k zahájení daňové kontroly, byl žalobci sdělen ještě před uplynutím prekluzivní lhůty, shledal soud tuto žalobní námitku neopodstatněnou.

Pokud se žalobce dovolával prekluze práva správce daně dodatečně vyměřit daň z příjmu právnických osob, musel soud tuto námitku odmítnout s poukazem na nálezy pléna Ústavního soudu Pl. ÚS -st33/11, podle něhož daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona o správě daní bez konkrétních skutečností podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.

Pokud žalobce navrhoval, aby v řízení před soudem byl proveden důkaz listinou označenou jako signální informace č. j. 157969/05 a současně poukazuje na rozpor v obsahových listech, vyhotovených při nahlížení do spisu ve dnech 28. 5. 2007 a 18. 2. 2009, a z těchto rozporů dovozuje, že správce daně záměrně zatajil skutečný důvod daňové kontroly, musel soud tuto námitku odmítnout jako nepatřičnou.

Správce daně zahajoval daňovou kontrolu v době, kdy ještě právní stav nebyl ovlivněn vynesením nálezu Ústavního soudu I. ÚS 1835/07, a správci daně nelze ve světle tohoto nálezu přičítat úmyslné či záměrné zatajování důvodu daňové kontroly. Správce daně postupoval při zahájení daňové kontroly zcela standardním způsobem, a jestliže důvodem pro zahájení daňové kontroly mohly být informace ze signální informace č. j. 157969/05, nebyl povinen tento důvod žalobci sdělovat. Následně nebyl správce daně oprávněn, s ohledem na ustanovení § 23 odst. 2 zákona o správě daní, zmiňovanou signální informaci předložit žalobci k nahlédnutí, neboť tímto by porušil svoji povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Koneckonců byl nálezy Ústavního soudu I. ÚS 1835/07 překonán nálezy pléna Ústavního soudu Pl. ÚS -st33/11, čímž byl vlastně navrácen status quo.

K namítaným rozporům v obsahových listech, sepsaných při nahlížení do spisu, žalovaný konstatoval ve svém vyjádření k žalobě, že součástí spisového materiálu, který nebyl při nahlížení do spisu dne 28. 5. 2007 i dne 18. 2. 2009 předložen k nahlédnutí, byla pod č. la signální informace včetně doplnění a příloh. Z obsahových listů je zřejmé, že

spisový materiál pod č. Ia obsahoval tři písemnosti, a to č. j. 157969/05, 252001/06 a 422783/06, přičemž správce daně při nahlížení dne 28. 5. 2007 opomenul v obsahovém listu v kolonce „ze dne“ u jedné z těchto písemností uvést datum (u písemnosti č. j. 157969/05 ze dne 3. 4. 2005). Při obou nahlížení do spisů evidován spisový materiál stejného rozsahu, což je zřejmé z výčtu čísel jednacích uvedených v obsahových listech. Městský soud v Praze neseznal, že by tento postup byl v rozporu se zákonem.

Pokud jde o žalobní námitky týkající se nahlížení do spisu správce daně a žalovaného, musel soud tyto námitky odmítnout jako nepatřičné. O těchto stížnostech daňového subjektu bylo rozhodováno samostatně, a nahlížení bylo vždy nakonec povoleno. Pokud se žalobce domníval, že finanční orgány byly nečinné, měl možnost tuto situaci řešit podáním žaloby na ochranu před nečinností správního orgánu.

Postup správce daně, kdy zahájí daňovou kontrolu nahodile, popř. pokud má nějaké podezření na zkrácení daňové povinnosti, a svá podezření při zahájení daňové kontroly kontrolovanému subjektu nesdělí, není v rozporu s platnými právními předpisy. Podle názoru soudu správce daně nebyl při zahájení daňové kontroly povinen informovat žalobce o namítané signální informaci, týkající se činnosti CIKOTA, jednoho z dodavatelů žalobce. Daňová kontrola byla zahájena v souladu s právními předpisy a její zahájení bylo úkonem, přerušujícím běh prekluzivní lhůty. Daň za předmětné zdaňovací období byla dodatečně vyměřena ve lhůtě vymezené ustanovením § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní.

Podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní 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 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008-134, všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3 věta čtvrtá zákona o správě daní) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 citovaného zákona). Takovými úkony mohou být i úkony provedené v rámci místního šetření bez ohledu na to, který z orgánů je učiní. Úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty.

Předmětem sporu v inkriminované věci je dodatečné vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002. Základní tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření této daně končila ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní dne 31. 12. 2005. Daňová kontrola na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2002 byla u žalobce zahájena protokolem č. j. 207247/05/005931/8303 ze dne 11. 5. 2005. Kontrola byla zahájena zákonem stanoveným způsobem, a měla proto za následek přerušení dosavadní prekluzivní lhůty pro vyměření daně a rozběhnutí lhůty nové. Tato lhůta v souladu s ustanovením § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků běžela od 31. 12. 2005 do 31. 12. 2008. Poslední den lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2002 tak v důsledku daňové kontroly připadl na 31. 12. 2008. Dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2002 byl sice vydán dne 23. 7. 2008 a doručen dne 31. 7. 2008, nicméně o odvolání proti němu rozhodnulo Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu až rozhodnutím ze dne 7. 6. 2010, které nabylo právní moci až dne 16. 6. 2010.

Pro posouzení prekluze je proto rozhodné, zda byl před koncem tříleté prekluzivní lhůty, tj. před 31. 12. 2008, učiněn ze strany správních orgánů vůči žalobci úkon, kterým by byl běh prekluzivní lhůty opět přerušen a založen běh lhůty nové. Tímto úkonem měly být výzva žalovaného ze dne 4. 12. 2008, č. j. 18479/08-1200-107060.

Ze správního spisu soud vzal za prokázané, dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2002 ze dne 23. 7. 2008, č. j. 310620/08/005515/8884, byl žalobci doručen dne 31. 7. 2008.

Ze správního spisu soud vzal za prokázané, že žalobce nejprve dne 10. 9. 2008 požádal dle § 32 odst. 9 zákona o správě daní o sdělení důvodů rozdílu na vyměřené dani, a když mu správce daně dne 16. 9. 2008 sdělil důvod rozdílu, podal žalobce odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru, a to až dne 6. 10. 2008 v blanketní formě. Teprve na výzvu správce daně ze dne 10. 10. 2008, č. j. 403148/08/005931/8303, toto odvolání odůvodnil, a to až dne 18. 11. 2008. Toto podání, označené jako doplnění odvolání, je značně nesrozumitelné, neboť žalobce v něm směšuje námitky proti provedené daňové kontrole, a především proti všem zjištěným nedostatkům za všechna kontrolovaná zdaňovací období 2002, 2003 a 2004. Odvolává se proti závěrům správce daně, jak jsou prezentovány ve vztahu k podstatným okolnostem plnění společnostmi CIKOTA a DYNAMIC BAU s.r.o., IČ: 270 82 181, se sídlem Praha 8 - Libeň, Voctářova 109/12. Namítal, že správce daně obdržel dne 10. 4. 2006 mj. i soupis – seznam řidičů, kteří zajistili provoz vozidel zajištěných společnostmi CIKOTA, a že správce daně tento seznam zcela pominul. Odvolával se proti hodnocení plnění, které bylo označováno pracovním jako „kempy“, následně účtované společnosti Philip Morris a.s.

V inkriminované věci je proto nesporné, že za daných okolností musel žalovaný správní orgán následně dne 4. 12. 2008, výzvou č. j. 18494/08-1200-107143, vyzvat žalobce k doplnění odvolání, aby bylo jednoznačně zřejmé, jaké odvolací námitky uplatňuje ohledně dodatečného platebního výměru na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2002 a předložil veškeré důkazní prostředky, které prokazují, že

- 1) Službu, která byla vyfakturována fakturou č. 59/02, byla poskytnuta dodavatelem uvedeným na této faktuře, společností CIKOTA v deklarovaném rozsahu;
- 2) Předmětná částka ve výši 1,520.000 Kč, vyfakturovaná uvedenou fakturou od společnosti CIKOTA, je nákladem na dosažení a udržení zajištění ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu;

Pro posouzení prekluze je proto rozhodné, zda byl před koncem tříleté prekluzivní lhůty, tj. před 31. 12. 2008, učiněn ze strany správních orgánů vůči žalobci úkon, kterým by byl běh prekluzivní lhůty opět přerušen a založen běh lhůty nové. Tímto úkonem je výzva žalovaného ze dne 4. 12. 2008, č. j. 18494/08-1200-107143 a tato výzva je způsobilá přerušit dosavadní běh prekluzivní lhůty a založení lhůty nové, neboť dle názoru Městského soudu v Praze splňuje charakter kvalifikovaného úkonu ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní

Žalovaný ve výzvě doslovně uvádí, že nemá potřebné důkazní prostředky, na základě kterých by mohl prověřit správnost postupu správce daně, když žalobce ve svém odvolání pouze obecně odkazoval na § 50 odst. 3 zákona o správě daní, podle něhož *odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán.* Požadoval, aby odvolací orgán přihlédl v odvolacím řízení ke všemu, co může svědčit ve prospěch odvolatele, a to přesto, že takový požadavek není výslovně uveden v tomto odvolání. Žalobce odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 88/2006-65, podle něhož odvolací orgán není při přezkoumávání napadeného rozhodnutí (§ 50 odst. 3 zákona o správě daní) toliko oprávněn přihlídnout ke skutečnostem, které vyjdou při přezkoumávání najevo a které mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí, nýbrž je k tomu povinen. Pokud daňový subjekt v odvolání navrhl svědecký výslech osoby, která pro něj údajně instalovala spornou reklamní tabuli, přičemž jiný svědek vyslechnutý v odvolacím řízení tuto skutečnost potvrdil, měl odvolací orgán navrženou osobu vyslechnout; jakož i rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 31/2005-57, podle něhož pod pojmem „vyjít najevo“ (§ 50 odst. 3 věta druhá zákona o správě daní) je nutno rozumět jakýkoli způsob, jímž se do dispoziční sféry správního orgánu dostane informace o skutečnosti, která může být pro výsledek řízení rozhodná.

Žalovaný následně potom ve své výzvě ze dne 4. 12. 2008 konstatoval, že nemá k dispozici potřebné důkazní prostředky, na základě kterých by mohl prověřit správnost postupu správce daně. Je tedy zřejmé, že výzva žalovaného směřovala k prokázání nových zjištění či skutečností, které vyšly najevo teprve v průběhu odvolacího řízení. Z jejího obsahu je naprosto nepochybné, že se netýkala již jednou žalobcem předložených důkazů.

Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že navrhne-li daňový subjekt v odvolání další nové důkazní prostředky, které mají být provedeny, je výzva k jejich předložení, jakož i výzva k prokázání tvrzení v odvolání obsažených, nepochybně kvalifikovaným úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Obdobně, vyskytne-li se v průběhu odvolacího řízení nová informace, která vyžaduje prověření, je úkon směřující k tomuto prověření kvalifikovaným úkonem, a to i za situace, kdy tuto informaci získá odvolací orgán bez součinnosti odvolatele.

V projednávané věci žalobce ve svém odvolání požadoval, aby odvolací orgán přihlédl v odvolacím řízení ke všemu, co může svědčit ve prospěch odvolatele, a to přesto, že takový požadavek není výslovně uveden v tomto odvolání. K této obecně uplatněné námitce se potom vztahovala výzva žalovaného. Výzva žalovaného se tak netýkala skutečností, které již byly správci daně známy a které měly být primárně vyhodnoceny v rámci provedené daňové kontroly, nýbrž se jednalo v průběhu odvolacího řízení o novou informaci, která vyžaduje prověření, je úkon směřující k tomuto prověření kvalifikovaným úkonem, a to i za situace, kdy tuto informaci získá odvolací orgán bez součinnosti odvolatele.

Žalobce tedy svým odvoláním vyvolal situaci, kdy byl žalovaný nucen závěry správce daně i za součinnosti daňového subjektu znovu přehodnotit, je výzva vztahující se k vysvětlení či objasnění již známých skutečností výzvou zákonnou, v inkriminované věci je proto výzva způsobilá přerušit dosavadní běh prekluzivní lhůty a založit lhůtu novou. V inkriminované věci tedy prekluzivní lhůta, jejíž počátek byl odvozen od zahájení daňové kontroly v roce 2005, by sice uplynula dne 31. 12. 2008, nicméně před uplynutím této lhůty byl učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, a proto běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven, tj. tedy do 31. 12. 2011.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰⁾ některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Podle nálezu Ústavního soudu Pl. ÚS 38/95 ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 39/2010-124 správce daně je v souladu s § 31 odst. 8 zákona o správě daní povinen prokázat, že o správnosti účetnictví daňového subjektu existují vážné a důvodné pochyby. Pokud namísto toho požaduje, aby daňový subjekt předkládal další důkazy na podporu svých tvrzení, je jeho postup v rozporu se zákonem. Postup, kdy až odvolací daňový orgán v souladu s § 31 odst. 8 zákona o správě daní prokáže, že o správnosti účetnictví daňového subjektu existují vážné a důvodné pochyby, je v

souladu s § 50 odst. 3 tohoto zákona. Pochybení správce daně lze tedy tímto postupem napravit.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 13/2005-60 nesprávné vymezení rozsahu skutečností, které je daňový subjekt v daňovém řízení povinen prokázat podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní je vadou řízení před správním orgánem spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Relativní neplatnost určitého soukromoprávního úkonu je z hlediska určení okruhu skutečností, které je daňový subjekt v daňovém řízení podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní povinen prokázat, relevantní pouze tehdy, pokud se oprávněná osoba neplatnosti daného úkonu účinně dovolala.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 147/2004-60 soud rozhodne, které z navržených důkazů provede a které nikoli (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezabavuje povinnosti takový postup odůvodnit. Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá nejenom pravomoc soudu dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také pravomoc dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. Přitom soud zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní leží v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu; jestliže ten nesplnil svou zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem, nemůže taková skutečnost být k tíži správního orgánu.

Městský soud v Praze musel odmítnout námitku neunesení důkazního břemene správcem daně jako neodůvodněnou. Správce daně, jakož i žalovaný správní orgán, v souladu s výkladem Ústavního soudu k § 31 odst. 9 zákona o správě daní nevyzýval žalobce k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdil sám žalobce. Bylo povinností žalobce

K meritu věci, tj. rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu č. j. 6940/10-1200-107333 ze dne 7. 6. 2010, pouze namítal, že pokud jde o na fakturu č. 59/02, byly předloženy důkazy – zejména zpracovaná prezentace, kterou „vypálil“ na nosič CD, k výzvě správce daně č. j. 355322/05/005931/8303 ze dne 5. 10. 2005, byl vyslechnut svědek, který měl potvrdit, že se prezentace vyráběla, byť si nepamatoval konkrétní údaje. Správce daně byl žádán, aby cestou dožádání u Finančního úřadu v Říčanech zjistil, z dokladů ohledně subdodavatele společnosti CIKOTA. Teprve pokud by nebyl správce daně schopen zjistit, konkrétní osobu, která poskytla grafické a fotografické služby, bude na straně daňového subjektu tyto osoby vyhledat. Městský soud v Praze musel tuto námitku odmítnout jako nepatřičnou, neboť v inkriminované věci nebylo lze osvědčit jako důkaz zpracovanou prezentaci, kterou žalobce „vypálil“ na nosič CD, neboť tímto důkazním prostředkem žalobce pouze doložil, že si sám vypálil na nosič CD prezentaci. Pokud jde o zjištění konkrétních osob, která poskytly grafické a fotografické služby, leží důkazní břemeno pouze na straně žalobce, pokud chce zahrnout do daňové účinných nákladů částku ve výši 1,520.000 Kč, kterou ke dni 29. 3. 2002 zaúčtoval na vrub nákladového účtu 51800-Ostatní služby, na základě přijaté faktury č. 59/02 od dodavatele společnosti CIKOTA. Musí prokázat dle § 24 odst. 1 zákona, o daních z příjmů, že se jednalo o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Důkazní břemeno je na straně daňového subjektu, tedy žalobce, který podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen

uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je nesporné, že žalobce uvedl faktury č. 59/02 ve svém daňovém přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2002, a bylo tedy proto jeho povinností doložit všechny potřebné skutečnosti, jak byl správcem daně vyzván.

Pokud žalobce namítal, že při jednání, zaznamenaném v protokolu o ústním jednání č. j. 353981/06/005931/8303, předložil řadu důkazních prostředků, mj. i pochybnosti o pravdivosti svědecké výpovědi svědka pana J., musel soud i tuto námitku odmítnout. Ze správního spisu vyplývá, že dne 2. 8. 2006 za přítomnosti zástupce žalobce byl jako svědek vyslechnut J. J., v předmětném období zaspaný v obchodním rejstříku jako jednatel společnosti CIKOTA, který popřel, že by byl jednatelem této společnosti, uvedl, že L. R., který byl v předmětném období prokuristou společnosti, poznal teprve při svědecké výpovědi na Finančním úřadě v Říčanech, že žalobce nezná a smlouvy ani faktury, související s předmětnými plněními, nepodepsal. Při tomto jednání na Finančním úřadě v Říčanech došlo ke konfrontaci J. J. s L. R. (viz protokol č. j. 39974/05/059922/3503, při níž L. R. odmítl, že by znal přítomného J. J. Kromě toho podpisové vzory J. J. a L. R. předložené žalobcem s návrhem na zahájení správního řízení ve smyslu spáchání přestupku podle ustanovení § 21 odst. 1 písm. b) a g) přestupkového zákona (viz protokol o ústním jednání č. j. 353981/06/005931/8303), byly správcem daně odmítnuty, neboť předložený podpisový vzor J. J. se odlišuje od podpisu J. J. v protokolu č. j. 304094/06/005931/8303, zachycující jeho svědeckou výpověď, svědčí o tom, že za jednatele společnosti CIKOTA se s největší pravděpodobností vydávala jiná osoba a předložený podpisový vzor J. J. je s největší pravděpodobností padělanou listinou. Věrohodnost svědecké výpovědi J. J., který odmítl jakoukoliv účast na činnosti společnosti CIKOTA, tudíž předložené listiny nemohly žádným způsobem zpochybnit. Městský soud v Praze musel přisvědčit názoru žalovaného, že naopak svědčí ve prospěch tvrzení správce daně.

Pokud jde o poukaz žalobce, že svědecká výpověď J. J. uskutečněná dne 2. 8. 2006 je na jedné straně hodnocena jako důvěryhodná a v jiném případě naopak, soud uvádí, že jako nevěrohodná byla žalovaným hodnocena právě jen ve vztahu k jedné konkrétní faktuře za zdaňovací období roku 2002 (faktura č. 59/02 vystavená společností CIKOTA dne 29. 3. 2002) a nikoli jako celek.

Pokud se žalobce domníval, že v inkriminované věci v souvislosti s dokazováním ohledně plnění dle faktury č. 59/02 došlo k převrácení důkazního břemene na správce daně dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí, musel soud tuto námitku odmítnout jako neodůvodněnou. V inkriminované věci se nejedná o uplatňování zákonných sankcí, nejde o sankční řízení, nýbrž o řízení o dani z příjmu právnických osob.

Zákon o správě daní považuje za sankční řízení pouze řízení podle § 37, potažmo § 68, když ustanovení § 37 odst. 4 tohoto zákona stanoví, že pokuta podle tohoto ustanovení se neuloží, lze-li použít sankci podle § 68 nebo lze-li použít pokutu tuto sankcí nahrazující. Podle § 68 zákona o správě daní nebylo-li daňové přiznání nebo hlášení, nebo dodatečné daňové přiznání nebo hlášení o dani podáno včas, může správce daně zvýšit příslušnou vyměřenou daň až o 10 %, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. Takovéto skutečnosti však v inkriminované věci nenastaly, a proto ve skutečnosti by ani nemohlo dojít k převrácení důkazního břemene na správce daně.

Pokud tedy žalobce namítal povinnost správce daně týkající se unesení důkazního břemene ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, když podle jeho názoru správce daně nedokázal jakkoliv vyvrátit skutečnosti žalobcem dostatečně prokázané, musel soud rovněž tuto námitku odmítnout jako nepatřičnou. Ze správního spisu, jakož i z odůvodnění samotného rozhodnutí je zřejmé, že správce daně přes shora uvedené skutečnosti, když se nejednalo o sankční řízení, dostál důkazní povinnosti ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní. Žalobce v průběhu daňové kontroly předkládal, resp. navrhoval v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní řadu důkazních prostředků, které však, jak je zaznamenáno ve zprávě o daňové kontrole, správce daně na základě vlastního šetření a na základě hodnocení důkazních prostředků ve vzájemné souvislosti, zpochybnil. Důkazní břemeno se v tomto okamžiku přesunulo zpět na žalobce. Jestliže žalobce nedoložil žádné důkazní prostředky, které by jednoznačně prokázaly zpochybňovanou skutečnost, byl on tím, kdo důkazní břemeno v daňovém řízení neunesl.

Podle ustálené judikatury platí, že pokud správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, prokáže existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost účetnictví, evidencí či záznamů vedených celním (daňovým) subjektem, je důkazní břemeno na daňovém subjektu, jehož povinností podle § 31 odst. 9 citovaného zákona je navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jím uvedené v daňovém přiznání a k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Městský soud v Praze má za to, že z výše uvedeného jednoznačně plyne, že tím, kdo neunesl důkazní břemeno v posuzované věci, je žalobce a nikoli správce daně. Pochybnosti správce daně byly, jak plyne z uvedeného, zcela na místě a bylo na žalobci, aby je rozptýlil. Nepředložil však žádné důkazy, kterými by závěr daňových orgánů mohl zvrátit.

K ostatním námitkám soud předesílá, že žalobce namítá v žalobě, jakož i předtím v odvolání, i skutečnosti týkající se roku 2003 a 2004. V posuzované věci však jde o přezkum rozhodnutí vztahujícího se k zdaňovacímu období roku 2002, proto se soud omezil na přezkum uplatněných námitek pouze ve vztahu k tomuto období.

Pokud jde o námitku týkající se porušení práva na spravedlivý proces tím, že žalobci byly zatajovány součásti správního spisu a že rozsah nahlížení do spisu u žalovaného byl širší než u správce daně, soud po seznámení se s listinami vyloučenými z nahlížení konstatuje, že napadené rozhodnutí se neopírá o žádnou ze součástí správního spisu, které byly vyloučeny z nahlížení. I když se rozsah takto vyloučených součástí spisu v průběhu řízení měnil, nemohlo mít jejich znepřístupnění žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Za této situace soud z důvodu procesní ekonomie blíže nezkoumal, zda žalovaný, resp. správce daně pochybil při určení rozsahu listin vyloučených z nahlížení do správního spisu, neboť i kdyby se o pochybení jednalo, nemohlo vést k nezákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť žádná z listin, které byly vyloučeny z nahlížení (ať už u správce daně nebo u žalovaného), není podkladem napadeného rozhodnutí.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí správního orgánu v rozsahu žalobních bodů a dospěl k závěru, že žalovaný správní orgán při svém rozhodování neporušil zákonem stanovené povinnosti a nevydal nezákonné rozhodnutí. Z těchto důvodů proto soud

podané žalobě nevyhověl a podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního jí zamítl tak, jak je ve výroku tohoto rozsudku uvedeno.

Rozhodnutí o náhradě nákladů řízení soud opřel o ustanovení § 60 odst. 1 soudního řádu správního a contrario, když žalobce neměl ve věci úspěch a náklady žalovaného správního orgánu činily cestovné jeho zástupce na trase Brno - Praha a zpět ve výši 2 x 200 Kč, a stravné jeho zástupce ve výši 66 Kč, tedy celkem 506 Kč.

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 (více) 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 Praze dne 25. června 2013

**JUDr. Slavomír Novák, v.r.
předseda senátu**

Za správnost vyhotovení: Kotlanová