



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Karla Kosteckého a soudců Mgr. Lucie Trejbalové a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce: **F.CZ s r.o.**, se sídlem P.,P.xx, zastoupená Ing. Otou Koškem, daňovým poradcem, T.G. Masaryka 822, Nový Bor, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27.8.2009, čj. 3826/09-1200-506035,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27.8.2009, čj. 3826/09-1200-506035, se pro nezákonnost z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. **Žalovaný j e p o v i n e n nahradit žalobci náklady řízení ve výši 7.760,- Kč, a to do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. Oty Koška, daňového poradce, Nový Bor, T. G. Masaryka 822.**

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Žalobce brojí svým žalobním návrhem proti shora citovanému rozhodnutí, kterým žalovaný částečně vyhověl odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jilemnici (dále jen „finanční úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 30.9.2005, čj. 42698/05/259930/2614, a ze dne 21.6.2001, čj. 28333/01/259970419, na daň z příjmů právnických osob za období roku 1998.

2. Žalobce především poukazuje na to, že nyní napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno až po uplynutí prekluzivní lhůty. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalobce, že rozhodnutí mělo být doručeno do konce tříleté prekluzivní lhůty, aby dotčené platební výměry finančního úřadu nabyly právní moci podle § 32 odst. 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Vzhledem k tomu, že žalovaný svým rozhodnutím z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty platební výměry nezrušil, postupoval nezákonně.

3. Žalovaný podle názoru žalobce ve svém rozhodnutí pominul porušení zákonů orgány státní správy, které nerespektovaly pokyn soudu vyjádřený v jeho rozsudku sp. zn. 59 Ca 19/2003. Právní názor vyjádřený v citovaném rozsudku nebyl promítnut do rozhodnutí finančního úřadu ze dne 30.9.2005, čj. 42698/05/259930/2614, a rozhodnutí žalovaného ze dne 22.6.2006, čj. 11095/06-1200, což je činí od počátku nezákonnými.

4. Žalobce predestírá svůj právní názor spočívající v tom, že nezákonné rozhodnutí finančního úřadu ze dne 30.9.2005, čj. 42698/05/259930/2614, které lze považovat za rozhodnutí vydané podle instrukcí žalovaného, nebylo možno zhojit částečným vyhověním odvolání žalobkyně, ale pouze jeho zrušením. Pokud ale finanční úřad jednal při vydání svého, právě citovaného, rozhodnutí v rozporu s instrukcí žalovaného, pak jednal v rozporu s § 50 odst. 5 poslední věty daňového řádu. Takové rozhodnutí měl žalovaný zrušit z důvodu porušení procesních předpisů. Za procesní vadu vedoucí k povinnosti žalovaného citované rozhodnutí finančního úřadu zrušit považuje žalobce i případnou situaci, kdy žalovaný finančnímu úřadu žádnou instrukci nedal a finanční úřad rozhodoval v odvolacím řízení podle § 50, resp. § 49 odst. 1 bez pokynů.

5. Další námitkou žalobce poukazuje na to, že napadené rozhodnutí žalované se vrací k prvnímu rozhodnutí ve věci, tj. k dodatečnému platebnímu výměru ze dne 21.6.2001, čj. 11905/01/259970419. Proti tomuto platebnímu výměru žalobkyně podala dne 23.7.2001 svoje dovolání. Žalobce zdůrazňuje, že žalovaný má povinnost vypořádat se se všemi důvody uvedenými v odvolání a svoje rozhodnutí odůvodnit.

6. Rozhodnutí žalované považuje žalobce za nepřezkoumatelné, neboť z něj není seznatelné zdůvodnění snížení vyměřené daňové ztráty o 623.005,- Kč. V odvolání ze dne 23.7.2001 žalobce zákonnost neuznání částek uvedených ve zprávě o daňové kontrole rozporoval, doložil a jako náklad podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb. odůvodnil. Z rozhodnutí žalovaného žalobce není schopen dovolat se přezkumu soudem k jednotlivým položkám skládajícím částku 623.008,-Kč. Žalovaný současně ve svém rozhodnutí mění rozhodnutí finančního úřadu ze dne 30.9.2005, čj. 42698/05/259930/2614, i první dodatečný platební výměr ze dne 21.6.2001, čj. 28333/01/259970419, což se žalobci jeví jako nepřehledné a nejednoznačné pro zpracování jednoznačných důvodů směřovaných proti správním rozhodnutím k přezkumu soudem.

7. Žalobce uzavírá, že dne 15.8.2009 podal podle § 34c daňového řádu podnět pro nečinnost žalovaného Ministerstvu financí. Lze se důvodně domnívat, že vydání napadeného rozhodnutí bylo reakcí žalovaného teprve na iniciativu žalobce. Rozhodnutí vydané jinak, než bezodkladně po zrušujícím rozsudku žalobce považuje za postup státní správy v rozporu s Ústavou.

8. Žalobce proto navrhuje, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí finančního úřadu ze dne 30.9.2005, čj. 42698/05/259930/2614, a ze dne 21.6.2001, čj. 28333/01/259970419, a přiznal ji náhradu nákladů řízení.

II.

9. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě uvádí, že k vyměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty nedošlo. Daňová kontrola za zdaňovací období 1998 byl zahájena 11.1.2000. Dne 6.11.2002 byla vydána výzva v odvolacím řízení čj. 16409/120/02. Protože se jednalo o úkon zakládající běh lhůty pro vyměření daně v jiné výši, pokud v budoucnu zjištěny okolnosti stávající vyměření zpochybňující, počala od 31.12.2002 běžet nová tříletá lhůta pro vyměření a doměření daně. V období od 18.2.2003, kdy byla podána žaloba proti rozhodnutí žalovaného, do doby právní moci rozsudku soudu dne 12.8.2005 lhůta neběžela. Obnovený běh lhůty byl opět pozastaven dne 26. 8. 2006 podáním další žaloby ve věci, a to až do dne 27.2.2009, tj. dne právní moci rozsudku sp. zn. 59 Ca 164/2007. Z toho podle žalovaného vyplývá, že zbývajících část desetileté lhůty pro vyměření a doměření daně podle § 47 odst. 2 daňového řádu v délce 6 let a 303 dní začala běžet rovněž dne 27.2.2009. Napadené rozhodnutí bylo doručeno zástupci žalobce dne 31.8.2009, žalobci 9.9.2009, tedy ve lhůtě pro vyměření a doměření daně.

10. Rozsudkem krajského soudu sp. zn. 59 Ca 164/2007 bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 22.6.2006, čj. 1109/06-1200, nikoli rozhodnutí finančního úřadu 30.9.2005, čj. 42698/05/259930/2614, proti kterému žalobkyně podala odvolání dne 2.11.2005. Žalovaný postupoval v souladu s § 50 odst. 6 daňového řádu a neshledal důvody ke zrušení rozhodnutí finančního úřadu. Žalovaný rozhodnutí změnil. Tím byl změněn dodatečný platební výměr ze dne 21.6.2001, čj. 28333/01/259970419. Při změně rozhodnutí o částečném vyhovění musel žalovaný přistoupit ke změnám ve výroku rozhodnutí o částečném vyhovění.

11. Napadeným rozhodnutím bylo rozhodováno o odvolání žalobce ze dne 2.11.2005, jež obsahovalo jedinou námitku, a to nerespektování lhůt podle § 47 daňového řádu. Nad rámec této námítky se žalovaný zabýval i skutečnostmi, které žalobce neuplatnil, ale které mají vliv na výrok rozhodnutí.

12. Žalovaný před vydáním rozhodnutí znovu přezkoumával rozhodnutí v intencích právně závazného názoru obsaženého v soudních rozhodnutích i nad rámec odvolacích námitek. Shledal, že správní úvaha o daňové neznatelnosti nákladů souvisejících s pronájmem hotelu Krakonošovo zátiší není provedena dostatečně precizně a transparentně, aby obstála podle kritérií odpovídajících současnému právnímu stavu. Provádění dalšího šetření, shromažďování důkazních prostředků žalovaný posoudil jako neefektivní a téměř nemožné. Proto tedy vyhověl odvolání v této části.

13. Žalovaný připouští, že v napadeném rozhodnutí se žalovaný zpětně nezabýval všemi dovolacími námitkami, které byly v průběhu celého komplikovaného daňového řízení žalobcem vzneseny. Se všemi těmito námitkami se však žalovaný dostatečně vypořádal v průběhu řízení nebo se staly bezpředmětnými, když jim bylo napadeným rozhodnutím v plné míře vyhověno. S těmi námitkami, které se týkaly podstaty věci při novém rozhodování, se žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela vypořádal.

14. Žalovaný navrhuje, aby krajský soud žalobu zamítl.

III.

15. Krajský soud zahájil řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Při přezkoumání napadeného rozhodnutí byl soud vázán právním a skutkovým stavem, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a dále rozsahem žalobkyní uplatněných žalobních bodů, neboť pouze v jejich mezích lze napadené rozhodnutí přezkoumat (§ 75 odst. 1, 2 s. ř. s.). Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

IV.

16. Soud ze správního spisu zjistil, že protokolem finančního úřadu čj. 844/00/2614 ze dne 11.1.2000 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na daň z příjmu právnických osob za rok 1998. Po provedeném řízení finanční úřad dne 21.6.2001 vydal dodatečný platební výměr čj. 28333/01/259970/4119, kterým byla žalobci snížena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 o 1.943.347,- Kč. Podané odvolání žalovaný svým rozhodnutím ze dne 16.12.2002, čj. 16001/120/01, zamítl, nicméně toto rozhodnutí bylo následně rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 2.8.2005, čj. 59 Ca 19/2003-40, zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

17. Žalovaný poté předal věc finančnímu úřadu, který rozhodnutím ze dne 30.9.2005, čj. 42698/05/259930/2614, odvolání částečně vyhověl a dodatečně vyměřenou daňovou ztrátu zvýšil o 60.500,- Kč na 1.882.847,- Kč. O odvolání proti právě uvedenému rozhodnutí finančního úřadu bylo rozhodnuto žalovaným dne 22.6.2006 pod čj. 11095/06-1200 tak, že odvolání žalobce bylo zamítnuto. Žalobce se opět obrátil se žalobou na zdejší soud, který svým rozsudkem ze dne 28.2.2007, čj. 59 Ca 95/2006-23, rozhodnutí žalovaného ze dne 22.6.2006 pro vady řízení zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému. Proti rozhodnutí krajského soudu však žalovaný podal kasační stížnost, o které Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13.12.2007 pod čj. 9 Afs 124/2007-44 rozhodl tak, že rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ten rozhodnutí žalovaného ze dne 22.6.2006 rozsudkem ze dne 30.1.2009, čj. 59Ca 164/2007-60, již podruhé pro vady řízení zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému.

18. Žalovaný posléze svým rozhodnutím (nyní napadeným žalobou) ze dne 27.8.2009, čj. 3826/09-1200-506035, o odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu ze dne 30.9.2005, čj. 42698/05/259930/2614, rozhodl tak, že mu částečně vyhověl, když dodatečně vyměřenou daňovou ztrátu snížil na částku 623.008,- Kč.

V.

19. Zásadní námitka žalobce vyvěrá z jeho přesvědčení, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno až po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření a doměření daně podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu.

V./1.

20. Podle § 47 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31.12.2009 *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 povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat*. Podle odstavce druhého téhož ustanovení pak *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.

21. Jak vyplývá z cit. ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu a jak zdůrazňuje i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005-96, publ. pod č. 1480/2008 Sb. NSS) úkon přerušující běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu, musí směřovat k vyměření daně (či k jejímu dodatečnému stanovení) a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven. Za takový úkon je přitom třeba považovat i samotné zahájení daňové kontroly, která je určující pro běh tříleté lhůty k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven, a na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004-52, publ. pod č. 634/2005 Sb. NSS).

22. Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že za úkon, kterým se přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu, nelze považovat platební výměr, neboť platebním výměrem se daň vyměřuje; není tedy úkonem směřujícím k vyměření daně (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005-94, publ. pod č. 953/2006 Sb. NSS). Za takový úkon však lze považovat některé úkony odvolacího orgánu v rámci odvolacího řízení. V usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008-134 (publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS), Nejvyšší správní soud upřesnil, že „úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, 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.“ V právě citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud shledal existenci pochybností ve skutečnosti, že v průběhu odvolacího řízení odvolací orgán získal nové informace nasvědčující tomu, že daňová povinnost daňového subjektu může být vyšší. V této souvislosti lze poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, čj. 5 Afs 3/2008-81 (dostupné na www.nssoud.cz), podle kterého „navrhne-li daňový subjekt ve včas podaném odvolání další důkazní prostředky, které mají být provedeny, je výzva k jejich předložení, jakož i výzva k prokázání tvrzení v odvolání obsažených, nepochybně úkonem, který je způsobilý účinky ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přivodit.“

23. Pro posouzení plynutí prekluzivní lhůty pro vyměření a doměření daňové povinnosti je třeba vycházet i z § 41 s. ř. s., podle kterého „stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů

organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu.“

V./2.

24. Žalovaný je přesvědčen o tom, že k uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu v dané věci nedošlo. K odůvodnění svého názoru však přistupuje odlišně v napadeném rozhodnutí a odlišně ve vyjádření k podané žalobě.

25. V napadeném rozhodnutí žalovaný neshledal uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu, když zkoumal její běh nikoliv vzhledem ke svému rozhodnutí, nýbrž vzhledem k rozhodnutí finančního úřadu ze dne 30. 9. 2005, čj. 42698/05/259930/2614, kterým bylo částečně vyhověno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru dne 21.6.2001, čj. 28333/01/259970/4119.

26. Jak judikoval Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23.10.2007, čj. 9 Afs 86/2007-161 (publ. pod č. 1542/2008 Sb.NSS), *„daň je podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nutno vyměřit či doměřit pravomocně ve lhůtě tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“* V odůvodnění citovaného usnesení Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„právní moc správního rozhodnutí je ... taková vlastnost rozhodnutí, která činí jeho výrok o právu nebo povinnosti závazným, to znamená nenapadnutelným řádnými opravnými prostředky ze strany účastníků řízení. Z procesního hlediska je teprve v tomto momentě ukončen postup daňového orgánu při vyměření či doměření daně. ... Pravomocné rozhodnutí je pak napadnutelné pouze cestou mimořádných opravných prostředků nebo rozhodnutím soudu ve správním soudnictví k podané žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. U pravomocného rozhodnutí lze již nepochybně vycházet z toho, že daň byla vyměřena nebo doměřena.“*

27. V případě rozhodnutí finančního úřadu ze dne 30. 9. 2005, čj. 42698/05/259930/2614, se jednalo o rozhodnutí vydané podle § 49 odst. 1 daňového řádu, kdy finanční úřad provedl částečnou autoremeduru (odvolání částečně vyhověl). Takové rozhodnutí, jakkoliv jde o rozhodnutí o odvolání, však není rozhodnutím pravomocným, neboť podle § 49 odst. *in fine* daňového řádu je proti takovému rozhodnutí odvolání přípustné. Podal-li žalobce proti takovému rozhodnutí odvolání, postup daňových orgánů při vyměření či doměření daně nebyl ukončen. Zkoumání toho, zda za dané situace ke dni rozhodnutí prvostupňového orgánu podle § 49 odst. 1 daňového řádu došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření a doměření daňové povinnosti, postrádá jakýkoliv smysl, neboť tuto skutečnost je třeba zkoumat až v okamžiku, kdy je v řízení vydáno pravomocné rozhodnutí, tj. rozhodnutí, které již nelze napadnout řádnými opravnými prostředky. Žalovaný tak měl postupem *ex offio* pohlížet na běh prekluzivní lhůty především z pohledu data, kdy chtěl o věci rozhodnout on, neboť až jeho rozhodování bylo ve věci tím pravomocným.

V./3.

28. Ve vyjádření k žalobě žalovaný argumentuje tím, že dne 6.11.2002 pod čj. 16409/120/02 byla vydána výzva v odvolacím řízení, což představuje úkon zakládající běh lhůty pro vyměření daně v jiné výši, pokud v budoucnu zjištěny okolnosti stávající vyměření

zpochybňující. Proto počala od 31.12.2002 běžet nová tříletá lhůta pro vyměření a doměření daně.

29. Jak vyplývá z obsahu daňového spisu a následně bylo konstatováno v bodě e) zprávy o výsledku kontroly čj. 11905/01/259930/2614, kterou finanční úřad dne 15.5.2001 projednal se žalobcem, jednou ze zkoumaných otázek v rámci daňové kontroly byly náklady spojené s údržbou a opravami hotelu Krakonošovo zátíší.

30. Ve spise soud nalézá výzvu ze dne 18.10.2000, čj. 37406/00/2614, ve které byl žalobce vyzván k prokázání základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1998 rozčleněním nákladů zaúčtovaných mj. ve vztahu k výdajům spojených s údržbou, opravami a provozem pronajatého nemovitého majetku (hotelu Krakonošovo zátíší viz. Smlouva o nájmu nebytových prostor a movitých věcí ze dne 29.5.1997), k opravám a údržbě movitého majetku podle uvedené nájemní smlouvy a její Přílohy 1. a k režijním výdajům spojených s provozem společnosti. V reakci na výzvu žalobce předložil tabulky, ve kterých některé výdaje byly rozděleny podle jednotlivých zakázek a výdaje spojené s provozem hotelu, ostatní náklady byly označeny jako režie.

31. Výzvou ze dne 23.3.2001, čj. 14288/259930/2614, finanční úřad dále vyzval žalobce, aby prokázal, jak byla stanovena výše nájemného na pronájem hotelu Krakonošovo zátíší, (doložená nájemní smlouvou ze dne 29.5.1997, o nájmu nebytových prostor a movitých věcí), a aby vysvětlil, proč bylo nájemné, ve kterém jsou zahrnuty veškeré platby za energie a služby spojené s užíváním předmětu nájmu, stanoveno na 600.000,- Kč, přičemž skutečné náklady s energií, odpisy a služby jsou podstatně vyšší. Daný rozdíl měl žalobce doložit.

32. Ve zprávě o výsledku kontroly čj. 11905/01/259930/2614 finanční úřad následně konstatoval, že náklady na opravu a údržbu pronajatého hmotného investičního majetku a movitých věcí byly ve výši 2.112.422,37,- Kč. Rozdíl mezi výnosy (tržbami za nájemné) a náklady (výdaji za opravu a udržování pronajatého majetku) je 1.259.839,55,- Kč. Finanční úřad vycházel z toho, že pronájem majetku se uskutečnil na základě smlouvy o nájmu nebytových prostor a movitých věcí sepsané mezi pronajímatelem FUSION CZ spol. s r.o. a nájemcem paní Sentou Pokornou dne 29.5.1997, což na základě výpisů z obchodního rejstříku vyhodnotil jako pronájem mezi osobami blízkými (§ 116 občanského zákoníku), přičemž nájemné u pronajímatele by mělo minimálně pokrýt náklady spojené s údržbou a opravami tohoto pronajatého majetku. Pokud tak sjednáno nebylo, byl tak porušen § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť měl být pro daňové účely upraven základ daně o zjištěný rozdíl. Náklady spojené s provozem a údržbou pronajatého majetku, za reklamu, telefony, energii, plyn apod., jsou náklady na provoz hotelu a neslouží žalobci k dosažení zajištění a udržení příjmů.

33. V rámci odvolacího řízení žalovaný vydal dne 6.11.2002 pod čj. 16409/120/02 výzvu, ve které předně konstatoval, že ve smlouvě o nájmu nebytových prostor a movitých věcí sepsanou mezi pronajímatelem FUSION CZ spol. s r.o. a nájemce paní Sentou Pokornou dne 29.5.1997 je stanoveno nájemné ve výši 600.000,- Kč ročně včetně 5 % DPH a v nájemném jsou zahrnuty veškeré platby za energie a služby spojené s užíváním předmětu nájmu. Z účetnictví žalobce přitom vyplývá, že celkové náklady, týkající se pronajatého hmotného

investičního majetku a movitých věcí, činily částku 2.112.422,37,- Kč, přitom celkové tržby z pronájmu hmotného investičního majetku a movitých věcí v roce 1998 činily pouze 852.523,40,- Kč. Rozdíl mezi výnosy (tržbami za nájemné) a náklady je 1.259.839,55,- Kč. Žalobce byl proto vyzván k prokázání a doložení důkazních prostředků k částce týkající se nákladů vázících se k pronajatému hmotnému investičnímu majetku a movitých věcí, které budou prokazovat, že se jednalo o náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a byly tedy vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V případě, že žalobce neprokáže, že částka 2.112.422,37,- Kč byla vynaložena v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů, posoudí žalovaný daný obchodní případ jako krácení daňové povinnosti jiným způsobem podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, že se jednalo o vztah vytvořený za účelem snížení základu daně.

V./4.

34. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v již citovaném usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008-134, „*odvolací orgán je oprávněn při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění, ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně.*“ Soud má proto za nepochybné, že žalovaný byl v souzené věci oprávněn vydávat výzvy k prokázání základu daně z příjmů právnických osob. Zda tyto úkony jsou však současně způsobilé přerušit běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu, je třeba posuzovat z materiálního hlediska, nikoli z jejich formálního označení.

35. Jak vyplývá z § 50 odst. 3 věty třetí daňového řádu (*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.*), odvolací orgán činí úkony vůči daňovým subjektům pouze za účelem odstranění vad. Současně je třeba zdůraznit, že v odvolacím daňovém řízení jsou přípustné skutkové novoty. Tedy vadnost řízení před prvostupňovým správcem daně a skutkové novoty jsou skutečnostmi, které legitimují odvolací orgán k aktivnímu zasahování do informačního sebeurčení daňového subjektu. Směřují-li úkony odvolacího orgánu k prokázání něčeho nového, dosud neobjasněného, nebo k odstranění nejasnosti a neurčitosti vzešlé z postupu správce daně I. stupně, pak lze takovým úkonům přiznat i schopnost přerušit běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu.

36. K takové situaci však v souzené věci nedošlo. Výzva žalovaného ze dne 6.11.2002, čj. 16409/120/02, je formulována zcela obecně na to, aby bylo patrné, která konkrétní skutečnost ohledně nákladů vázících se k pronajatému hmotnému investičnímu majetku a movitých věcí je třeba prokázat, aniž k jejich prokázání žalobce již nebyl dříve vyzván. Svou obecností daná výzva v podstatě kopíruje již dřívější výzvy, které vůči žalobci učinil finanční úřad. Ze spisu soud dále nezjistil žádnou skutkovou novost, která by další zjišťování toho, co již bylo zkoumáno prvostupňovým správcem daně, odůvodňovala. Předmětná výzva tak nepodává žádné informace o tom, v čem spočívaly pochybnosti žalovaného o správnosti výše předchozího vyměření daně. Za situace, kdy není z výzvy seznatelné, co nového má její vydání přinést, se nelze ani divit, že žalovaný žádné nové skutečnosti než ty, které získal již finanční úřad, ze své procesní aktivity nevytěžil. Soud na základě zkoumání obsahu daňového spisu proto činí dílčí závěr odlišný od názoru žalovaného, a to, že výzva v odvolacím řízení ze dne 6.11.2002, čj. 16409/120/02, nepředstavuje úkon zakládající běh nové tříleté lhůty pro

vyměření daně. Běh prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu je tedy třeba posuzovat podle úkonu, jímž k přerušení prekluzivní lhůty skutečně došlo, a to zahájení daňové kontroly.

37. Daňová kontrola byla u žalobce zahájena dne 11.1.2000, tříletá prekluzivní lhůta tedy běžela od 31.12.2000. Jde o zákonnou lhůtu určenou podle roků (§ 47 odst. 1 a 2 daňového řádu), počátek lhůty je stanoven v souzené věci na 31.12.2000, konec lhůty na 31.12.2003. Běh prekluzivní lhůty byl staven podle § 41 s. ř. s. po dobu řízení před soudem. Řízení před soudem je zahájeno dnem, kdy soudu došel návrh (§ 32 s. ř. s.), končí právní mocí rozsudku soudu. V § 41 s. ř. s. je obsažena zákonná lhůta, určená podle dnů. V souzené věci byla prekluzivní lhůta (§ 47 daňového řádu) běžící od 31.12.2000 do 31.12.2003 stavena (§ 41 s. ř. s.) od 18.2.2003 (den po podání žaloby k soudu) do 12.08.2005 (právní moc rozsudku čj. 59 Ca 19/2003-40) včetně. Z prekluzivní lhůty do podání žaloby uběhly 2 roky a 48 dní, zbývalo z ní tedy 317 dnů; tato zbývající lhůta počala běžet dne 13.8.2005. Posledním dnem lhůty byl den 26.6.2006. Z toho tedy vyplývá, že rozhodnutí žalovaného ze dne 22.6.2006 (žalobcem převzaté dne 23.6.2006), čj. 11095/06-1200, o odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu ze dne 30.9.2005, čj. 42698/05/259930/2614, bylo vydáno 4 dny před uplynutím lhůty stanovené podle § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí žalovaného ze dne 22.6.2006 bylo následně rozhodnutím soudu zrušeno, žalovaný již nemohl o věci rozhodnout, neboť by tak učinil až po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření a doměření daně.

VI.

38. Soud tak uzavírá, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť bylo vydáno až po marném uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu. Soud proto nezbylo, než dané rozhodnutí podle § 78 odst. 1, 3 a 4 s. ř. s. zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení žalovanému. Podle ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s. právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán.

39. Soud uložil podle § 60 odst. 1 s. ř. s. žalovanému uhradit náklady řízení důvodně vynaložené žalobcem, za něž považoval v souladu s § 57 s. ř. s. zaplacený soudní poplatek (2.000,- Kč) a odměnu zástupce žalobce, včetně jeho hotových výdajů. Výše odměny zástupce byla stanovena v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. za použití vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a to za dva úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a), a písemné podání žaloby soudu – § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu; každý z úkonů v tarifní hodnotě 2.100,- Kč za jeden úkon podle § 7 a § 9 odst. 3 písm. d) advokátního tarifu. K odměně zástupce žalobce byl přičten dvakrát režijní paušál v hodnotě 300,- Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky), k celkové částce posléze i DPH ve výši 960,- Kč. Žalovaný je tak povinen uhradit k rukám zástupce žalobce celkovou částku ve výši 7.760,- Kč.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě 2 týdnů od doručení jeho písemného vyhotovení k Nejvyššímu správnímu soudu prostřednictvím **soudu podepsaného**, písemně, trojmo.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel podle § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen **advokátem**.

Kasační stížnost lze podat pouze **z důvodů** uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. Podle § 106 odst. 1 s. ř. s. musí kasační stížnost **obsahovat** kromě obecných náležitostí označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu rozhodnutí bylo doručeno.

Kasační stížnost **n e m á** odkladný účinek. Jiné opravné prostředky nejsou přípustné.

V Liberci dne 8. října 2010

Mgr. Karel Kostecký, v. r.
předseda senátu