



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců Mgr. Jana Kašpara a JUDr. Pavla Horňáka v právní věci žalobce: **Letiště Praha, a. s.**, se sídlem K Letišti 1019/6, Praha 6, IČ 28244532, zast. JUDr. Stanislavem Lžičařem, daňovým poradcem, se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1 v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2009 čj. 8305/09-1200-107060

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 30. 6. 2009 čj. 8305/09-1200-107060 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 6.800 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí, k rukám JUDr. Stanislava Lžičaře, daňového poradce.**

Odůvodnění

Žalobce se žalobou, doručenou k Městskému soudu v Praze dne 7. 9. 2009, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též žalovaného správního úřadu), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 20. 12. 2007, kterým byla žalobci za zdaňovací období kalendářního roku 2003 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 21,632.110 Kč.

Žalobce v podané žalobě namítl, že dodatečná daňová povinnost za rozhodné období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2003 byla vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty, že žalovaný odvolací úřad neprovedl v řízení navržené důkazní prostředky a že při svém rozhodnutí vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, takže žalovaný věc po právní stránce posoudil nesprávně.

Pokud jde o první žalobní námitku, tj. námitku prekluze práva vyměření daně, žalobce vychází ze skutkového stavu, kdy Finanční úřad pro Prahu 6 (dále též správce daně) pravomocně rozhodl o dodatečném vyměření daně z příjmů žalobci za rok 2003 poté, co uplynula prekluzivní lhůta, která počala běžet dne 1. 1. 2006 a běh této lhůty byl ukončen ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků dnem 31. 12. 2008. Podle názoru žalobce je podstatné, kdy správce daně právně relevantní úkon - s výhradou dále stran nesdělení důvodu při zahájení daňové kontroly - učinil dne 24. 8. 2005, kdy byla u žalobce zahájena daňová kontrola. V takovém případě uplynula zákonná lhůta pro dodatečné vyměření daně dnem 31.12.2008, zatímco žalovaný správní úřad vydal pravomocné rozhodnutí v této věci až dne 30. 6. 2009.

K uvedené námitce se stává spornou výzva žalovaného správního úřadu ze dne 14.11.2008, která byla doručena žalobci dne 20.11.2008. Současně s touto výzvou byly doručeny i výzvy žalovaného o shodném obsahu ke zdaňovacím obdobím let 2001, 2003 a 2004. Podle názoru žalovaného měla tato výzva vliv na běh lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (dále též ZSDP). Žalobce však s takovým hodnocením věci nesouhlasí. Podle jeho názoru výzvy žalovaného z listopadu 2008 pouze směřovaly k opravě nezákonného postupu na straně správce daně v prvním stupni, byly vydány účelově se snahou prodloužit si či obnovit formálně běh lhůty, kdy může být daň za rozhodné období dodatečně vyměřena. Společným požadavkem všech dotčených výzev je požadavek na předložení inventarizace rezerv na opravu hmotného majetku v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Tento požadavek považuje žalobce ve vztahu k okolnostem za zcela nelogický a nesmyslný, neboť daňový subjekt v období roku 2005 podal dodatečné daňové přiznání, kdy důvodem pro dodatečnou korekci daně z příjmů v letech 2000 až 2003 byly právě postupy při aplikaci rezerv do daňového základu. V roce 2003 podle názoru žalobce již neovlivnily rezervy jako náklad daňově uznatelný daňový základ a podání dodatečného daňového přiznání za roky 2001 až 2003 ve svém souhrnu změnilo základ daně v řádech stovek milionů korun. Při dodatečných přiznáních postupoval daňový subjekt tak, že mimo účetnictví posuzoval každou jednotlivou rezervu. Důvodem takového postupu bylo posouzení věci, podle kterého porušil daňový subjekt podmínky zákona, které vymezují možnost uplatnění rezervy jako nákladu s dopadem na základ daně. Rezerva tak nikdy neměla být uplatněna do základu daně a pokud k tomu již došlo, v roce 2005, kdy to daňový subjekt zjistil, byl tento postup opraven tak, že se korigovaly základy daně v minulých letech. Důvodem předložených výzev podle názoru žalobce nebyl právní stav, kdy bylo potřeba cokoli doplňovat. Při uplatnění rezerv do daňového základu v letech 2000 až 2003 žalobce porušil zákon a tento stav odstranil vlastním dodatečným daňovým přiznáním za jednotlivé roky. Podání dodatečného přiznání bylo realizováno v roce 2005 ještě před zahájením daňové kontroly a v letech 2000 až 2003 byl daňový základ zvýšen dodatečným daňovým přiznáním právě o ty částky, které byly neoprávněně uplatněny v daňovém základu.

Druhým požadavkem zmíněných výzev žalovaného jako odvolacího orgánu byl ve všech případech požadavek na předložení inventárních karet (analytické evidence) hmotného majetku. V průběhu daňové kontroly si správce daně zřídil v období od března 2006 na dobu delší jednoho roku detašované pracoviště přímo v objektu kontrolované osoby, kdy přímo u žalobce pracovali po dobu delší než jeden rok každý pracovní den dva až čtyři pracovníci správce daně, kteří měli k dispozici stovky tisíc účetních dokladů a kteří si buď sami v dokladech vyhledávali to, co považovali za potřebné, případně předkládali své požadavky a doklady nebo listiny jim byly vyhledávány a předloženy k posouzení. Správce daně si vyžádal celou účetní evidenci včetně její elektronické podoby a měl ji k dispozici po celou dobu jeho činnosti včetně PC, v němž byla nainstalována i účetní data. Inventární karty (analytickou

evidenci) hmotného majetku tak měl a má správce daně k dispozici neustále. Uvedené okolnosti stran výzvy žalovaného z listopadu 2008 tedy vylučují, aby v dané věci měla výzva, formálně označená jako právní úkon podle ustanovení § 50 odst.3 a § 31 odst.9 zákona o správě daní a poplatků ty důsledky, které předvídá ustanovení § 47 odst.2 ZSDP, tedy aby byla schopna účinně obnovit či prolomit běh prekluzivní lhůty. Správce daně dotčenou výzvou požadoval účelově předložit doklady a listiny, které pro posouzení věci vůbec nepotřeboval, což se vztahuje zejména k otázce požadavku stran dokladů k rezervám, když konečné rozhodnutí ve věci rezerv i bez doložení vyžadovaných listin dalo zcela za pravdu žalobci. Uvedená část požadavku byla nade vši logickou souvislost pouze účelovou snahou o obnovení běhu lhůty. Stejně tak požadavek na předložení inventárních karet analytické evidence hmotného majetku je požadavkem, který směřuje k předložení něčeho, co správce daně i žalovaný měli po celou dobu kontroly a po celou dobu odvolacího řízení k dispozici. V konečné fázi žalovaný o věci meritorně rozhodl, aniž by využil možnosti provést důkazní prostředek podle návrhu ze dne 14.1.2009, tedy aby realizoval formou místního šetření přímo u žalobce právní úkony, které dle jeho vyjádření k obsahu dotčené výzvy byly potřeba pro právní posouzení sporné otázky. Ze všech uvedených důvodů s popisem prokázaného skutkového stavu a s odkazem na stav spisového materiálu ve správním spisu předkládá tedy žalobce a odůvodňuje tímto námitku prekluze práva ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Daňovému subjektu nebyl při zahájení daňové kontroly sdělen žádný důvod k jejímu zahájení, daňová kontrola byla zahájena a provedena v rozporu se zákonem a nelze tento podstatný nedostatek, tedy nesdělení důvodů daňové kontroly, zhojit ani tím, pokud by bylo následně skutečně prokázáno zkrácení daně (viz Ústavní soud ČR, nález č. I ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008).

Ve druhé žalobní námitce žalobce namítl, že nebyl správně posouzen postup orgánu veřejné moci, když do odvolacího řízení nepřipustným způsobem zasáhl věcně a místně nepřislušný správce daně bez jakéhokoli zmocnění nebo oprávnění k takovému postupu. Po zahájení odvolacího řízení žalobce nahlížením do spisu zjistil, že obsahem spisového materiálu jsou předkládací zprávy, zpracované věcně a místně příslušným správcem daně, tj. Finančním úřadem pro Prahu 6. Obě citované písemnosti ve svém obsahu konstatují, že součástí předkládací zprávy je podrobné stanovisko Oddělení specializované kontroly Finančního úřadu pro Prahu 2 ze dne 25.3.2008 a 23.4.2008. Uvedené podrobné stanovisko se vztahuje k jednotlivým důvodům, uvedeným v podaném odvolání. Náležitosti předkládací zprávy tedy zpracovával místně nepřislušný správce daně, tedy Finanční úřad pro Prahu 2 a s podaným odvoláním se vyrovnával jiný správce daně, než ten, který o věci meritorně rozhodl. Žádné zmocnění či pověření dle obsahu spisu nikdy Finanční úřad pro Prahu 2 neměl a obsahem spisu se prokazuje, že takové oprávnění ani nikdy vydáno nebylo. Zásah místně nepřislušného orgánu veřejné moci do odvolání a do odvolacího řízení je podle názoru žalobce porušením podmínek daňového řízení takovým způsobem, který má podstatný vliv na zákonnost celého procesu. Jedná se o nezákonný postup, který zákon nezná a nepřipouští. Žalovaný odvolací správní úřad se mýlí, pokud v odůvodnění napadeného rozhodnutí správnost postupu orgánu veřejné moci odůvodňuje tím, že zákon takový postup nezakazuje. Orgán veřejné moci může v oblasti aplikace veřejného práva postupovat pouze způsobem, který zákon výslovně povoluje a jen tak lze naplnit obecně uznávanou zásadu činnosti orgánů veřejné moci na základě zákona a v jeho mezích. To se v dané věci nestalo. Obsahem spisu je předkládací zpráva Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 10. 4. 2008 se vztahem ke zdaňovacímu období roku 2003. Z této předkládací zprávy nijak nevyplývá, že by věcně a místně příslušný správce daně, tedy Finanční úřad pro Prahu 6, cokoli ve smyslu vyjádření žalovaného odvolacího správního úřadu posuzoval. Odvolací orgán tak vedl odvolací řízení,

aniž by pro něj byly splněny zákonem předpokládané podmínky a způsobem, který zákon zná a předpokládá. Správce daně, který v dané věci daň vyměřil, sám nic neposuzoval, při vydání svého meritorního rozhodnutí vycházel výhradně z právních názorů, předložených mu jiným správcem daně. Tento popsaný namítaný postup orgánů veřejné moci je podle právního názoru žalobce podstatnou vadou řízení a porušením zákona způsobem, který má vliv na zákonnost celého žalobou dotčeného meritorního rozhodnutí.

Ve třetí žalobní námitce žalobce namítl vedení daňové kontroly způsobem, který odporuje zákonu. Žalobce byl krácen na právu na spravedlivý proces zejména způsobem a postupem, jakým byla daňová kontrola správcem daně vedena v konečné fázi. Žalobce rovněž namítl porušení podmínek dokazování v daňovém řízení tím, že správce daně i odvolací orgán vydali meritorní rozhodnutí, aniž by řádně zjistili skutkový stav, když bezdůvodně a bez řádného vysvětlení či odůvodnění odmítli provést v řízení před orgánem veřejné moci navrhované důkazní prostředky.

Rozpor mezi žalobcem a žalovaným spočívá ve způsobu a postupu při projednání zprávy o kontrole. K projednání zprávy o kontrole bylo přistoupeno dne 10.12.2007. Projednání zprávy o kontrole probíhalo tak, že správce daně přečetl po úvodní části jednání předem připravený text v rozsahu stran 3 až 8 protokolu, sepsaného Finančním úřadem pro Prahu 2. Prosté přečtení připraveného textu trvalo cca 2,5 hod a po přečtení textu byl zástupce daňového subjektu vyzván, aby se k obsahu protokolu vyjádřil. Zástupce daňového subjektu požádal správce daně o lhůtu s odkazem na ustanovení § 14 ZSDP, což bylo uvedeno ve vyjádření zástupce daňového subjektu k obsahu protokolu. Rovněž bylo konstatováno, že správce daně do současné doby pouze přečetl předem připravený text a dále zástupce konstatoval změnu důkazní situace a odmítnutí navržených důkazních prostředků, což se dalo z plynule přečteného textu pochopit. K přednesené žádosti se správce daně vyjádřil, že pro seznámení se s obsahem protokolu nelze lhůtu poskytnout. Žalovaný se k věci žádosti o lhůtu, jak byla přednesena při jednání dne 10.12.2007, vyjádřil na straně 8 napadeného rozhodnutí a jeho vyjádření hodnotí žalobce jako zcela nesmyslné a v rozporu s obsahem správního spisu. Za nepřipustné považuje žalobce to, že pokud se má daňový subjekt k takovému monologu pracovníka správce daně vyjádřit, není mu poskytnuta žádná lhůta na to, aby se s monologem správce daně seznámil. Předčítat více než dvě hodiny text, který obsahuje řadu odkazů na doklady, písemnosti ve spisu, nové důkazní prostředky a vývody z nich, osvědčení a neosvědčení důkazních prostředků za důkaz a pak požadovat vyjádření, není podle názoru žalobce projednáním zprávy ve smyslu ustanovení § 16 odst.8 zákona o správě daní a poplatků, ale postupem, který zákon nezná. Takový postup neplyne ani z výkladu práva, který lze dovodit z judikatury soudních orgánů. Odmítnutí poskytnutí přiměřené lhůty na seznámení se s tím, co bylo v takovém rozsahu předneseno, je zřejmým porušením ustanovení § 14 odst.1 ZSDP. Odvolací správní úřad se nijak konkrétně nevyrovnal s touto částí podaného odvolání, což ve svém důsledku činí jeho závěry nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů. Žalovaný se nevyrovnal s namítanou okolností stran slučování právních úkonů podle ustanovení § 16 odst.4 a 16 odst.8 ZSDP a kromě účelového přesunutí okolností žádosti žalobce o lhůtu žalovaný nevyložil ani nepodřadil své závěry na zákonné ustanovení, které by vyvrátily v odvolání namítané porušení podmínek řízení při podání žádosti o lhůtu podle ustanovení § 14 odst.1 ZSDP.

Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce namítl, že považuje za nutné samostatně se vyrovnat s okolnostmi výzvy žalovaného ze dne 14.11.2008, přičemž tato výzva a její vztah k námitce prekluze je již obsahem žalobní námítky číslo 1. Žalovaný citovanou výzvou

vymezil svůj požadavek tak, že žalobce byl povinen předložit inventární karty (analytické evidence) hmotného majetku, evidovaného ve zdaňovacím období roku 2003 a předložit i označené inventární karty (analytickou evidenci) hmotného majetku, na kterém byly prováděny práce. Žalobce požadavek správce daně neignoroval, k požadavku se vyjádřil ve svém podání ze dne 14.1.2009, kdy odkázal žalovaného na prokazatelný fakt, že správce daně si v řízení před zahájením daňové kontroly výslovně vyžádal od žalobce celá účetní data v elektronické podobě. Otázku podmínek dokazování a konkrétního vymezení okolností, které měl žalobce v řízení prokazovat, souvisí s tvrzeným porušením podmínek řízení, kdy správce daně v průběhu celé daňové kontroly účelově a v rozporu se zákonem ztěžoval postavení žalobce jako kontrolované osoby. Správce daně v průběhu daňové kontroly používal instituty, které zákon nezná ani s nimi nepracuje. Správce daně svá podání účelově a bez opory v zákoně označuje podle své libovůle, tento postup podle názoru žalobce úzce souvisí s tím, že správce daně úmyslně ztěžuje vymezení rozsahu skutečností, které má daňový subjekt v průběhu daňové kontroly dokazovat. Správce daně v průběhu daňové kontroly zpracoval listiny označené jako dílčí kontrolní zjištění. Vzhledem k tomu, že zákon vztahující se k daňovému procesu takový institut práva nezná, požadoval žalobce svým podáním upřesnění, o jaký úkon se jedná, a dovozoval, že podle obsahu je možné snad tento právní úkon podřadit pod ustanovení § 16 odst.2 písm. c) poslední věta ZSDP. Správce daně při konečném jednání uvedl, že o tento právní úkon se nejedná a že ve smyslu celého vyjádření a z obsahu spisu se dá vyrozumět, že se z pohledu správce daně jedná o jakousi nadstandardní službu ve prospěch daňového subjektu. Podle názoru žalobce je takový přístup omylem a vybočením z meze zákonnosti, neboť se jedná o právní úkony správce daně nesrozumitelné a o vybočení z meze zákona, kterým je správce daně ve smyslu základních zásad daňového řízení vázán. Důsledkem namítané nesrozumitelnosti a zmatečnosti je neplatnost právního úkonu, kterou žalobce výslovně namítá. Zpracování dílčích kontrolních zjištění, jak se sám správce daně vyjádřil, není postupem směřujícím ke sdělení pochybností podle ustanovení § 16 odst.2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, a proto se podle názoru žalobce jedná o předjímaní konečných závěrů daňové kontroly bez fáze dokazování. Žalobce má za to, že pokud si specializovaná kontrola pod označením Finančního úřadu pro Prahu 2 vymyslí jako institut práva tzv. dílčí kontrolní zjištění, které je jakousi blíže nespecifikovanou nadstandardní službou, ale službou nic neříkající a bez právních souvislostí, je nutné dle názoru žalobce uznat za důvodnou námitku stran nedostatečného vymezení skutečností, které je nutné ve vztahu k pochybnostem správce daně dokazovat s odkazem na ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný odvolací orgán se s touto odvolací námitkou prakticky nevyrovnal způsobem, který by připouštěl přezkoumání jeho právního názoru.

V páté žalobní námitce žalobce namítl, že vydání dodatečného platebního výměru v prvním stupni bylo realizováno v rozporu se zákonem. Žalobce namítá zejména rozpor s ustanovením § 21 odst.1 ZSDP a namítl, že byl z řízení před Finančním úřadem pro Prahu 6 vyloučen. Tím byla zkrácena jeho práva, vyplývající z ustanovení článku 38 odst.2 Listiny základních práv a svobod, stejně jako práva, vyplývající ze zákona o správě daní a poplatků. Správce daně ukončil daňovou kontrolu bez projednání způsobem, který je výše podrobně rozebrán. Z dnes dostupného výkladu práva je zřejmé, že sama daňová kontrola je označena jako právní úkon či souhrn právních úkonů, když se nejedná o samostatné daňové řízení. Daň byla správcem daně v prvním stupni vyměřena, aniž by kdy bylo v souladu se zákonem zahájeno řízení vyměřovací, když právě toto řízení, které je upraveno ve zvláštní části zákona o správě daní a poplatků jako samostatné daňové řízení, má za cíl daň vyměřit buď postupem v rámci zákonem stanovených termínů, nebo dodatečně na základě následně zjištěných skutečností. Daňovou kontrolu realizoval na základě pověření jiný než místně příslušný

správce daně. Podle právního názoru žalobce musí ten, kdo ve věci meritorně rozhoduje, minimálně realizovat správní úvahu, kterou předpokládá ustanovení § 2 odst.3 ZSDP, když taková správní úvaha musí být provedena v řízení, které zákon zná a předpokládá. V daném případě se to nestalo, a žalobce proto tvrdí, že byl vyloučen z řízení způsobem, který má podstatný vliv na zákonnost dotčeného meritorního rozhodnutí. V daném případě jediným podkladem pro meritorní rozhodnutí věcně a místně příslušného správce daně Finančního úřadu pro Prahu 6 se stala zpráva o kontrole, která sama o sobě nemůže jako podklad meritorního rozhodnutí obstát. Není zřejmé, kdy a jak bylo vyměřovací řízení zahájeno a správce daně odkazoval výhradně na zprávu o kontrole, která byla údajně projednána dne 10.12.2007. Správce daně se nijak nevyrovnal s tím, že existovaly důvody, pro které nebyla zpráva projednána, byť tyto důvody jsou zřejmé z podaných námitek.

Pokud je vyměřovací řízení chápáno jako samostatné řízení ve smyslu části třetí zákona o správě daní a poplatků, nelze pomíjet, že zákon v obecné části upravuje způsob, jak se řízení zahajuje. Zde má žalobce na mysli ustanovení § 21 odst.1 ZSDP, kde se pro správce daně výslovně stanovuje mj. to, že pokud je řízení zahajováno, musí tak být učiněno úkonem, o kterém je daňový subjekt zpraven. Za takový úkon nelze podle názoru žalobce považovat vystavení, respektive doručení dodatečných platebních výměrů. Dodatečným platebním výměrem vyměřovací řízení končí a nikoli začíná. Stav a doba, kdy jeden správce daně končí svoji činnost a ve věci pokračuje druhý správce daně, není ze spisu zřejmá a pokud si jednotlivé správní orgány mezi sebou posílají listiny, které mají být podkladem pro meritorní rozhodnutí, je dle žalobce nutné tak činit způsobem, který zákon zná a předpokládá.

V šesté žalobní námitce se žalobce vyjadřuje k podstatným položkám, které správce daně - Finanční úřad pro Prahu 6 - v listině ze dne 24. 1. 2008 vymezil souhrnně, z nichž se ke zdaňovacímu období roku 2003 vztahují položky s důvody a ve výši neoprávněné zvýšení nákladů o příspěvek Hospodářské komory ve výši 5.000 Kč a neoprávněné zvýšení nákladů o technické zhodnocení ve výši 69,775.659,97 Kč.

V sedmé žalobní námitce žalobce namítá, že stavební zásah do pojezdové dráhy byl deklarován jako oprava majetku žalobce, což správce daně ani žalovaný neakceptoval. Daňové orgány své závěry činí výhradně na základě písemných podkladů a nezaobíraly se stavem a podstatou stavebních zásahů. Žalobce naopak svůj názor řádně odůvodnil a navrhl k prokázání svých tvrzení důkazy, přičemž s těmito návrhy se daňové orgány řádně nevypořádaly. Pokud má být rekonstrukce a modernizace definována pomocí povahy výsledné změny oproti původnímu stavu hmotného majetku, nezjistil žalovaný prakticky ani v jednom případě původní stav tohoto majetku, aby jej porovnal se stavem po stavebním zásahu. Žalovaný i správce daně tak nezjistili skutečný stav věci a bezdůvodně odmítli provést žalobcem navrhované důkazy k jeho zjištění.

Z obsahu vyjádření žalovaného správního úřadu k podané žalobě vyplývá, že daňová kontrola byla zahájena dne 24.8.2005 protokolem o ústním jednání, tudíž přerušila běh lhůty pro doměření daňové povinnosti podle ustanovení § 47 odst.2 ZSDP. Na základě pověření Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 8.11.2005 byl pověřen v souladu s ustanovením § 10 odst.3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, k provedení daňové kontroly Finanční úřad pro Prahu 2 – oddělení specializované kontroly. Na základě kontrolních nálezů, uvedených ve zprávě o kontrole daně z příjmů právnických osob za rok 2003, správce daně vystavil dne 20. 12. 2007 napadené rozhodnutí, kterým

dodatečně zvýšil za zdaňovací období roku 2003 daňovou povinnost žalobce o 21,632.110 Kč. Na základě kontrolních zjištění byl základ daně z příjmů právnických osob zvýšen celkem o 69,775.659,97 Kč.

Na základě požadavků žalobce vyzval žalovaný žalobce k doplnění daňového řízení výzvou ze dne 14.11.2008 podle ustanovení § 50 odst.3 a 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Důvodem výzvy bylo prověřit žalobcovo tvrzení, že hmotný majetek je nutno posuzovat z pohledu jeho základní funkce, a žalobcův požadavek na vymezení jednotlivého majetku, na kterém byly provedeny stavební úpravy. Žalovaný chtěl prověřit žalobcovu námitku v této věci, kdy žalobce konkrétně odkázal na povinnosti v souladu s ustanovením § 50 odst.3 ZSDP, a prověřit žalobcovo tvrzení o tom, že letiště je jedním majetkem a jako takové má být posuzováno. Žalovaný tím neodstraňoval pouze vady řízení, ale k prokázání žalobcových tvrzení si vyžadoval potřebné doklady, aby tato tvrzení mohl ověřit nebo vyvrátit. Z tohoto důvodu nedošlo k prekluzi lhůty pro vyměření daně podle ustanovení § 47 odst.2 ZSDP.

Žalovaný namítl, že žalobcem citované nálezy Ústavního soudu neobstojí, respektive neobstojí takové právní závěry, které mají všeobecný význam a jsou aplikovatelné jako obecné pravidlo i na případy, kdy je sice rozhodováno podle totožné právní normy, ale nejsou dána tatáž specifika jako v konkrétním v žalobě zmíněném rozhodnutí Ústavního soudu. Pokud by měl být závěr Ústavního soudu o formulaci sdělení důvodů pro zahájení kontroly obecným pravidlem a měl by mít všeobecný význam pro výkladovou praxi, jde o zásadně nový přístup a ani správce daně nemohl předpokládat v době zahájení daňové kontroly v srpnu 2005, že v budoucnu dojde k takovému výkladovému posunu v otázce zahajování daňové kontroly.

K námitce žalobce, že orgán veřejné moci může v oblasti aplikace veřejného práva postupovat pouze způsobem, který zákon výslovně povoluje, žalovaný souhlasí. Správce daně, který provedl kontrolu, se mohl k jednotlivým bodům odvolání podrobněji vyjádřit a místně příslušný správce daně uvedené stanovisko posoudil a zapracoval do celkové předkládací zprávy tak, že na zpracované stanovisko odkázal. Zákon neukládá povinnost místně příslušnému správci daně, aby předkládací zprávu sám zpracovával bez stanoviska jiného správce daně, pouze ukládá povinnost předložit odvolacímu orgánu předkládací zprávu. V tomto smyslu byla použita i uvedená citace.

Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že podrobný popis průběhu daňové kontroly a projednání zprávy o daňové kontrole, včetně stanoviska k napadené problematice, je uveden na stranách 6 až 9 napadeného rozhodnutí. Na žádost žalobce o poskytnutí přiměřené lhůty k tomu, aby se mohl s přednesenými závěry seznámit či na ně reagovat, reagoval správce daně v citovaném protokolu na stranách 23 a 24, kde uvedl důvody, pro které nebude tato lhůta žalobci stanovena. Žalobce byl již před zahájením projednání zprávy o daňové kontrole seznámen s kontrolními nálezy a byla mu správcem daně stanovena přiměřená patnáctidenní lhůta, aby se mohl s předloženými materiály seznámit a vyjádřit se k nim.

Ke čtvrtému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že v průběhu kontroly byl žalobce podrobně seznamován se závěry, učiněnými pověřeným správcem daně formou dílčích kontrolních zjištění. K žalobcově námitce na používání tzv. dílčích kontrolních zjištění již pověřený správce daně uvedl, že tímto způsobem nebyly žalobci sdělovány pochybnosti o jeho postupu, ale jednalo se o zhodnocení zjištěného stavu právními a obecně závaznými předpisy a o poskytnutí informací v souladu s ustanovením § 2 odst.2 zákona o správě daní a poplatků. I když se jedná o postup, jehož název není uveden v zákonné normě, žalobce nebyl krácen na svých právech, neboť z předložených návrhů kontrolních zjištění byl zřejmý názor

správce daně na řešenou problematiku. Posouzením jednotlivých kontrolních nálezů bylo žalobci sděleno, že pověřený správce daně s jeho postupem při stanovení daňového základu nesouhlasí a zároveň bylo žalobci umožněno vyvrátit námitky správce daně a prokázat správnost svého vlastního postupu.

K pátému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že z předloženého daňového spisu bylo zjištěno, že nejprve byla daňová kontrola za zdaňovací období roku 2000 až 2004 zahájena místně příslušným správcem daně dne 24.8.2005 a následně ji v souladu s pověřením ze dne 8.11.2005 provedl pověřený správce daně. Zahájení daňové kontroly je úkonem, který je nutno považovat za zahájení vyměřovacího řízení ve věcech, kdy důsledkem daňové kontroly je vydání dodatečného platebního výměru. Vyměřovací řízení bylo zahájeno s vědomím a za účasti žalobce. Skutečnost, že dodatečný platební výměr na základě předmětné zprávy z daňové kontroly vystavil jiný finanční úřad, než který provedl daňovou kontrolu, na dané věci nic nemění.

K bodu č. 6 podané žaloby žalovaný uvedl, že obsah kontrolního zjištění je podrobně popsán na str. 38 až 45 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný prověřil předložené dokumenty, posoudil jejich vztah ke kontrolním nálezům a konstatoval, že správce daně vyhodnotil skutkový stav správně. Nebude proto provádět znovu důkazní řízení v této věci.

K sedmé žalobní námitce žalovaný uvedl, že nešlo o opravu stávajícího majetku, ale o jeho technické zhodnocení. K tomu odkázal na své stanovisko na str. 14 až 21 napadeného rozhodnutí a uvedl, že skutečnost, tj. jaké práce byly provedeny, lze zjistit jediné z listinných podkladů a závěry učiněné z těchto listin by nemohl zvrátit ani navržený výslech svědka.

Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. O věci přitom rozhodl bez jednání, neboť s tím oba účastníci řízení souhlasili, resp. nevyslovili ve stanovené lhůtě nesouhlas.

Z obsahu spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním úřadem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

Dne 24.8.2005 zahájil Finanční úřad pro Prahu 6 protokolem o ústním jednání č.j. 217425/05/006932/5011 daňovou kontrolu se žalobcem ohledně daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období ode dne 1.1.2003 do dne 31.12.2003.

Na základě pověření Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 8.11.2005, č.j. 12703/03/05, byl pověřen v souladu s ustanovením § 10 odst.3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, k provedení daňové kontroly Finanční úřad pro Prahu 2 – oddělení specializované kontroly.

Kontrolní nálezy byly pověřeným správcem daně začleněny do zprávy z kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 2003, č.j. 110238/07/002541/2468, na jejímž základě správce daně vystavil dne 20.12.2007 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob č.j. 323725/07/006512/8710, jímž dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za rok 2003 ve výši 21,632.110 Kč.

Proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce včasné odvolání, v němž napadl především postup pověřeného správce daně i správce daně v průběhu celého

daňového řízení, a odvolací námitky se v převážné míře zcela kryjí s námitkami, které vznesl žalobce v podané žalobě jako žalobní body.

Dne 14. 11. 2008 vydal žalovaný výzvu čj. 17336/08-1200-107060, kterou žalobce podle § 50 odst. 3, § 31 odst. 9 a § 43 daňového řádu vyzval, aby předložil inventární karty (analytickou evidenci) hmotného majetku, který byl evidován ve zdaňovacím období roku 2003 s označením majetku, na kterém byly prováděny stavební a další provozní zásahy, dle faktur přijatých uvedených ve zprávě o kontrole; a inventarizaci rezerv na opravy hmotného majetku k 31. 12. 2003 s uvedením konkrétního majetku, na kterém měly být opravy realizovány.

V odpovědi na tuto výzvu žalobce mj. namítl, že tato výzva nemůže mít vliv na běh lhůty dle § 47 odst. 2 daňového řádu a že tedy právo vyměřit daň zaniklo. Obsah toho, co požaduje odvolací orgán předložit, je účelově označováno za doplnění podkladů potřebných pro meritorní rozhodnutí v odvolacím řízení.

O podaném odvolání rozhodlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 30. 6. 2009, č.j. 8305/09-1200-107060, jímž odvolání zamítlo. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný odvolací důvody neshledal důvodnými a dospěl k závěru, že průběh odvolacího řízení nebyl v rozporu se zákonem a odvolatelovy námitky nemají oporu v právních předpisech. Pokud jde o námitku prekluze práva vyměřit daň, uvedl, že důvodem vydání výzvy bylo prověřit odvolatelovo tvrzení, že hmotný majetek je nutno posuzovat z pohledu jeho základní funkce. Požadoval proto předložit doklady, na základě kterých chtěl posoudit tvrzení odvolatele, že majetek, na kterém byly prováděny stavební zásahy, je jedním majetkem vedeným v účetní evidenci v souladu s platnými účetními a daňovými zákony.

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného správního úřadu, kterým byla žalobci za zdaňovací období kalendářního roku 2003 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 21,632.110 Kč. Žalovaný správní úřad žalobou napadeným rozhodnutím odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru zamítl.

Důvodnou shledal městský soud první žalobní námitku, tj. námitku prekluze práva vyměření daně. Soud vycházel z toho, že běh prekluzivní lhůty byl přerušen zahájením daňové kontroly dne 24. 8. 2005, lhůta tak běžela znovu od 1. 1. 2006 a skončila dne 31. 12. 2008. Finanční úřad pro Prahu 6 vydal dodatečný platební výměr dne 20. 12. 2007, tj. před jejím skončením. Žalovaný správní úřad však vydal pravomocné rozhodnutí v této věci až dne 30. 6. 2009 a má za to, že jeho výzva v rámci odvolacího řízení ze dne 14.11.2008, která byla doručena žalobci dne 20.11.2008, měla vliv na běh lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (dále též ZSDP). S tímto jeho názorem však nesouhlasí, a to z následujících důvodů:

Ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP určuje, že „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 ustanovení § 47 odst.2 věty první ZSDP „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.“

V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přihlížet z úřední povinnosti k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy nebo prekluze, a to i v případě, že je žalobce nevytkl v

žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po lhůtě pro podání žaloby. Tento závěr platí i pro prekluzi práva státu na vyměření nebo doměření daně: uplyne-li lhůta uvedená v ustanovení § 47 ZSDP, aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy. Městský soud v Praze byl tedy povinen zabývat se tím, zda daň nebyla vyměřena či doměřena, přestože právo státu k tomu již zaniklo; pokud se tak stalo, bylo jeho povinností rozhodnutí pro nezákonnost zrušit a vrátit věc správnímu orgánu k dalšímu řízení (viz nálezný Ústavního soudu ze dne 6.5.2009, č.j.: I ÚS 1419/07, dostupný na www.nalus.cz).

Městský soud v Praze se při posuzování otázky přerušení běhu prekluzivní lhůty doručením výzvy ze dne 14.11.2008 plně ztotožnil s právním názorem, vyjádřeným v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16.12.2009, č.j. 7 Afs 36/2008 – 136, dostupným na www.nssoud.cz a publikovaným ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 2026, částka 4/2010. Podle odůvodnění tohoto rozhodnutí Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že není důvodu se odchýlit od právního názoru zaujatého osmým senátem v rozsudku NSS č. j. 8 Afs 19/2006 - 72; postačí jeho upřesnění. Úkon provedený v průběhu odvolacího řízení dožádaným správcem daně tedy může být úkonem podle ustanovení § 47 odst.2 ZSDP, zakládajícím běh nové prekluzivní lhůty pouze za podmínky, že se jedná o úkon, zahájený před uplynutím lhůty, vychází z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti výše předchozího vyměření, směřuje k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, je svou povahou přiměřený rozsahu nezbytných zjištění a jsou při něm zachována práva daňového subjektu na součinnost.

Vliv na běh prekluzivní lhůty je naopak vyloučen tam, kde konkrétní úkon odvolacího daňového orgánu či správce daně – zde výzva žalovaného ze dne 14.11.2008 - byla pro zjišťování nezbytných skutečností nevhodná, kde by nebyla zachována práva daňového subjektu na součinnost v daňovém řízení, nebo tam, kde by se jednalo o úkon nepodložený a pouze účelově provedený ve snaze zasáhnout do běhu lhůty.

Charakter úkonu přerušujícího lhůtu je dán především tím, že se musí jednat o konkrétní „zjišťovací“ úkon. Lze vycházet i z úpravy dokazování, uvedené v ustanovení § 31 odst.2 ZSDP, podle něhož lze jako důkazních prostředků užít všech, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů, o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání. Přesto, že v řízení prvostupňovém byla provedena daňová kontrola, může správce daně provést místní šetření či jiný úkon, pokud je třeba prověřit nový poznatek či získanou pochybnost. Volba konkrétního úkonu závisí na rozsahu nezbytného zjišťování.

V daném případě se však o konkrétní nový poznatek nejednalo. Sporným úkonem, tedy výzvou ze dne 14.11.2008 byl žalobce vyzván k předložení inventarizace rezerv na opravu hmotného majetku v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Nové poznatky nepochybně jsou důvodem k doplnění dokazování a rovněž jimi lze zdůvodnit i například opakovanou kontrolu. Pro volbu způsobu prověření nového poznatku je rozhodné, jaký z nich je odpovídající v tom kterém konkrétním případě. Výzvu k předložení účetních dokladů za účelem prokázání skutečností, tvrzených daňovým poplatníkem, lze považovat za úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst.2 ZSDP. Pokud by však bylo zřejmé, že správce daně učinil určité úkony v rámci daňové kontroly pouze za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty, aniž by ve skutečnosti měl alespoň rámcovou představu, co a jakým způsobem chce u daňového subjektu kontrolovat, nebylo by možno takovou výzvu za úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst.2 ZSDP považovat.

V daném případě byl základním důvodem vyhotovení výzvy odvolacím správním úřadem v odvolacím řízení ve vztahu k předmětné částce to, že ze spisového materiálu, soustředěného správcem daně, nebyly požadované podklady dostatečně zřejmé. Městský soud v Praze má za to, že takováto výzva nemůže být považována za úkon, který by měl za následek prodloužení prekluzivní lhůty pro vyměření daně zejména s ohledem na skutečnost, že v průběhu daňového řízení byla u žalobce ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období provedena daňová kontrola, která byla značně rozsáhlá. Na jejím základě, tedy na závěrech, formulovaných ve zprávě o kontrole, správce daně dospěl k tomu, že daňově uznatelné náklady a výdaje byly zaúčtovány žalobcem neoprávněně a nedůvodně. Správce daně musel mít pro takový závěr dostatek podkladů, které byly podstatné pro posouzení otázky, zda konkrétní náklady byly zaúčtovány oprávněně či nikoliv. V posuzované věci však byly nedostatky, spočívající v obsahu kontrolních zjištění, v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy daňové kontroly kladeny k tíži daňového subjektu, když odvolací správní úřad po provedené a platebním výměrem ukončené daňové řízení včetně závěrů daňové kontroly vyhodnotil tak, že spisový materiál neobsahuje dostatek podkladů a proto považoval za vhodné vyzvat s odkazem na jeho důkazní břemeno daňový subjekt k předkládání dokladů, které již mohl mít (a nelze ani vyloučit, že skutečně měl) správce daně k dispozici v rámci provádění daňové kontroly.

V daném případě se nejedná ani o nově získanou pochybnost. Žalovaný požadoval předložení dokladů vztahujících se k odvolacím námitkám, které však žalobce obdobně uplatňoval již v řízení před správcem daně (viz jeho vyjádření ke zprávě o daňové kontrole a k jednotlivým dílčím kontrolním zjištěním v průběhu daňové kontroly). Jedná se tak o skutečnosti, které již měl posoudit správce daně a měl si za tímto účelem opatřit dostatečné podklady. Ostatně sám žalovaný výslovně uvádí, že sám žádné důkazní řízení neprováděl (str. 18 napadeného rozhodnutí) a je tedy zřejmé, že správcem daně předložený spisový materiál obsahoval dostatek podkladů pro posouzení této odvolací námitky.

Z tohoto úhlu pohledu se proto soudu jeví výzva žalovaného odvolacího úřadu ze dne 14.11.2008 jako úkon, který – s ohledem na zcela specifické a konkrétní skutkové okolnosti projednávané věci – nemá za následek přerušení běhu prekluzivní lhůty, když požadované podklady již byly v soustředěném materiálu obsaženy a bylo na daňových orgánech, aby se s nimi náležitě vypořádaly, anebo součástí spisového materiálu nebyly a pak nelze takovéto nedostatky či rezervy v kontrolních zjištěních klást k tíži daňového subjektu. Z uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že prověřování citovanou výzvou uváděných skutečností nelze v daném případě označit za činnost, která by byla podřaditelná pod pojem „daňová kontrola“ ve smyslu ustanovení § 16 odst.1 ZSDP.

Nebylo-li žalobou napadené rozhodnutí odvolacího správního úřadu vydáno v zákonem o správě daní a poplatků stanovené lhůtě pro vyměření či doměření daňové povinnosti, bylo daňové řízení zatíženo vadou, která měla za následek vydání nezákonného rozhodnutí bez dalšího. Proto se městský soud ohledně dalších v žalobě uplatněných námitkách omezuje na konstatování, že tyto žalobní námitky jsou irelevantní, protože soud dospěl k závěru o tom, že nebyly splněny předpoklady pro vydání rozhodnutí, kterým bylo možno žalobci doměřit daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2003.

Na základě uvedených důvodů Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba byla podána důvodně, žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nesprávné rozhodnutí ve věci samé. Z tohoto důvodu soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil podle ustanovení § 78 odstavec 1 s.ř.s. a současně vyslovil, že se věc vrací k dalšímu řízení žalovanému (ustanovení

§ 78 odst.4 s.ř.s.). Správní orgány jsou právním názorem, vysloveným Městským soudem v Praze v dalším řízení vázány (ustanovení § 78 odst.5 s.ř.s.).

Žalobce měl se svojí žalobou úspěch a náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených a prokázaných nákladů řízení podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Tyto náklady spočívají v nákladech souvisejících se zastoupením daňovým poradcem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za 2 úkony právní služby po 2100 Kč (za převzetí věci a sepsí žaloby), a 2 režijní paušály po 300 Kč. Celkem tedy činí náklady na právní zastoupení 4.800.- Kč. Další náklady představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000 Kč. Proto soud přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení ve výši 6.800 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost za podmínek uvedených v ustanovení § 102 a násl. s.ř.s., a to ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozsudku. Kasační stížnost se podává u Městského soudu v Praze, rozhodovat o ní přísluší Nejvyššímu správnímu soudu.

Stěžovatel musí být 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 (§ 105 odst. 2 s.ř.s.).

V Praze dne 20. srpna 2010

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu