



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **PAŠKO CZ, s. r. o.**, se sídlem Ostravská 843, Sviadnov, zastoupený Mgr. Lukášem Kratochvílem, advokátem se sídlem Solná 1472/5, Ostrava – Moravská Ostrava a Přívoz, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 2014, č. j. 22 Af 76/2012 – 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 20. 3. 2014, č. j. 22 Af 76/2012 - 36, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 20. 3. 2013, č. j. 8936/11-1200-809426, č. j. 8999/11-1200-809426 a č. j. 9000-11-1200-809426, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu ve Frýdku – Místku (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 8. 2011, č. j. 205874/11/362911804784, č. j. 205880/11/362911804784 a č. j. 205884/11/362911804784, jimiž byla stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007, 2008 a 2009 a sdělena výše penále. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že zahájení daňové kontroly dne 1. 12. 2010 bylo úkonem, který byl způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty k vyměření, resp. doměření daně, a že tedy došlo k účinkům ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), za podmínek ust. § 264 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tj. k počátku běhu nové prekluzivní lhůty pro vyměření

daně za rok 2007, jejíž konec připadl na 31. 12. 2013. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí finančního ředitelství bylo vydáno dne 20. 3. 2012, nebyla stěžovateli daň z příjmů právnických osob za rok 2007 stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty. Krajský soud dále uvedl, že pochybnosti, resp. kontrolní zjištění správce daně, se týkaly jediné skutečnosti, a to, zda stěžovatel formálně dokládané výdaje na pronájem reklamní plochy reálně vynaložil. Bylo tedy zcela v souladu s ust. § 88 odst. 2 daňového řádu, když správce daně s tímto zjištěním i podkladem, na jehož základě k němu dospěl, seznámil stěžovatele při projednání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel se sděleným zjištěním vyjádřil nesouhlas s tím, že peníze přišly na účet firmy ELEVANTO, s.r.o., reklamní materiály předložil, smlouvu má a podá odvolání. Pokud stěžovatel hodlal svá opakovaná tvrzení prokazovat dalšími důkazními prostředky, měl možnost požádat podle ust. § 88 odst. 3 daňového řádu o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření a dalším návrhům. Stěžovatel však toto neučinil. Jeho tvrzení, že o lhůtu žádal, ale nebyla mu poskytnuta, protože se může bránit až po podpisu zprávy o daňové kontrole, je v rozporu s obsahem protokolu o ústním jednání ze dne 17. 8. 2011, jehož obsahovou správnost stěžovatel svým podpisem stvrdil. Podle krajského soudu nelze ani přisvědčit tvrzení stěžovatele, že mu nebylo umožněno seznámit se před podpisem zprávy o daňové kontrole s podklady kontrolních zjištění. Tato námitka je vyvrácena obsahem předmětného protokolu, v němž je uvedeno, že: „*Správce daně v rámci tohoto protokolovaného jednání předkládá DS k nahlédnutí výše citované důkazní prostředky. DS si předložené dokumenty přečetl.*“ Obdobně lichá je i námitka absence projednání zprávy o daňové kontrole. Tato byla podle obsahu předmětného protokolu o ústním jednání se stěžovatelem velmi podrobně projednána. Stěžovatel byl seznámen se skutečnostmi zjištěnými správcem daně mimo ústní jednání, s výsledkem kontrolního zjištění, byla mu správcem daně dána možnost vyjádřit se k podkladům i zjištěním, čehož využil, a byl také seznámen se stanoviskem správce daně ke vzneseným výhradám. Z toho je zřejmé, že zpráva o daňové kontrole byla nejprve s ním ve smyslu ust. § 88 odst. 1 a 2 daňového řádu projednána a teprve následujícího dne byla podle odst. 4 citovaného ustanovení daňová kontrola ukončena doručením zprávy o daňové kontrole. Poslední žalobní námitka, spočívající v absenci jednatelského oprávnění bývalého jednatele stěžovatele Libora Paška ke dni 18. 8. 2011, byla podle krajského soudu zcela neoprávněná. Podle obsahu správního spisu bylo rozhodnutí jediného společníka stěžovatele ze dne 15. 8. 2011, na jehož základě byl Libor Paško odvolán z funkce jednatele a jmenován do funkce jednatele Petr Kupec, správci daně doručeno dne 21. 9. 2011, tj. až po doručení zprávy o daňové kontrole stěžovateli. Podle údajů v obchodním rejstříku byl proveden výmaz Libora Paška z funkce jednatele stěžovatele teprve dne 21. 12. 2011 a Petr Kupec byl zapsán jako jednatel až dne 20. 1. 2012. Z principu materiální a formální publicity obchodního rejstříku (§ 29 obchodního zákoníku) vyplývá ochrana dobré víry třetích osob a nemožnost zapsané osoby dovolávat se vůči třetím osobám změn, které v obchodním rejstříku nebyly zveřejněny, pokud není prokázáno, že tato osoba o nesouladu mezi skutečnými a zapsanými údaji věděla. Doručil-li tedy správce daně zprávu o daňové kontrole dne 18. 8. 2011 Liboru Paškovi, jako osobě v té době zapsané v obchodním rejstříku jako jednatele stěžovatele, přičemž tato osoba nenamítala nedostatek svého jednatelského oprávnění a stěžovatel správci daně oznámil změnu v osobě jednatele až dne 21. 9. 2011, nemůže se stěžovatel vůči správci daně dovolávat pochybení při doručování. Daňová kontrola byla tedy řádně ukončena.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., ve které namítal, že právo doměřit daň za zdaňovací období roku 2007 bylo prekludováno dne 31. 12. 2010. Správce daně zahájil

pokračování

daňovou kontrolu dne 1. 12. 2010 protokolem o ústním jednání za zdaňovací období roku 2007, 2008, 2009. Z časových okolností jednání a současně příloh k protokolu vyplývá, že daňová kontrola byla zahájena formálně a správce daně v jejím provádění pokračoval až v roce 2011. Převzal-li správce daně jakékoliv listiny, tak tyto nejsou založeny ve správním spise stěžovatele a tvrzení finančního ředitelství nemá žádnou oporu ve spise. Protokol o ústním jednání ze dne 1. 12. 2010 neobsahuje žádné přílohy a ve spise nejsou, a ani nebyly založeny žádné listiny, na které finanční ředitelství odkazuje. Krajský soud dospěl k závěru, že *„ze skutečnosti, že k sepisu protokolu o ústním jednání ze dne 1. 12. 2010 došlo v sídle správce daně a žalobce zmiňované účetní doklady doložil, lze dovodit, že byl žalobce k jejich doložení vyzván současně s předvoláním k tomuto jednání, jež však ve spise předloženém soudu absentuje. Skutečnost, že by žalobce měl právě uvedené účetní knihy při sobě náhodně, se jeví vysoce nepravděpodobnou“*. Stěžovatel však má za to, že zde není prostor pro zjišťování míry pravděpodobnosti, ale o zjišťování úplného skutkového stavu, které musí mít oporu ve spise. Stěžovatel tvrdil a dokládal důkazními prostředky, že se tak nestalo, což má oporu ve správním spise. Krajský soud měl podle stěžovatele přezkoumat zákonnost napadených rozhodnutí, a to s ohledem na celkový průběh řízení, neboť z obsahu správních spisů lze vyvodit, že procesní pochybení správce daně při provádění daňové kontroly nemohou vyústit ve správné zjištění skutkového stavu a vydání zákonného rozhodnutí. Rozhodnutí finančního ředitelství jsou nezákonná, neboť se dostatečně nevypořádala s námitkami směřujícími proti tvrzené nezákonnosti odvoláním napadených rozhodnutí. Stěžovatel byl rozhodnutími finančního ředitelství zkrácen na svých právech, neboť při rozhodování byla nesprávně aplikována právní norma, podle které byla rozhodnutí vydána. Stěžovatel má za to, že finanční ředitelství i správce daně porušily jak úvodní ustanovení v části první daňového řádu, tak i ust. § 86, § 88, § 92, § 143, § 148 daňového řádu, a to natolik významným způsobem, že porušení mělo vliv na zákonnost postupu a napadených správních rozhodnutí. Krajský soud měl dospět k závěru, že postup finančního ředitelství je v rozporu se zákonem a vydaná rozhodnutí jsou nezákonná, správce daně nepostupoval v souladu se zákonem a řízení mělo zřejmé vady, které měly podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Skutečnosti, pro které stěžovatel považuje napadená rozhodnutí za nezákonná, jsou uvedeny v žalobě. Proto nepovažoval za účelné je nyní opisovat a v podrobnostech na důvody uvedené v žalobě zcela odkázal. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby byl zrušen jak napadený rozsudek, tak i rozhodnutí finančního ředitelství a správce daně.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti k námitce prekluze práva vyměřit daň za zdaňovací období roku 2007 uvedlo, že mu není zřejmé, z čeho vychází nebo na jakém základě je založena. V protokolu o ústním jednání ze dne 1. 12. 2010, kterým správce daně zahájil kontrolu, je uvedeno, že stěžovatel správci daně zapůjčil účetní doklady – hlavní knihy za rok 2007, 2008 a 2009. Tento protokol stěžovatel četl, podepsal a výslovně potvrdil, že s jeho obsahem souhlasí. Je tedy jednoznačně zřejmé, že stěžovatel předal správci daně účetní doklady již při zahájení daňové kontroly. Odvolací finanční ředitelství také nerozumí poznámce stěžovatele, že ve správním spise nejsou (nebyly) založeny žádné listiny. Účetnictví při daňové kontrole daňový subjekt správci daně pouze zapůjčuje, a proto nemůže být součástí spisu. Ve spise je pak pouze listina (protokol, úřední záznam) dokladující zapůjčení účetnictví. V tomto případě je touto listinou protokol o ústním jednání. To, že účetnictví bylo stěžovateli vráceno, by mu mělo být také známo, neboť při podepsání zprávy o daňové kontrole dne 18. 8. 2011 podepsal, že mu byly zapůjčené účetní doklady správcem daně vráceny. Toto prohlášení o vrácení

účetních dokladů je také součástí spisu. Tato námitka je tedy bezpředmětná. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že zahájení daňové kontroly, při kterém bylo předáno účetnictví za kontrolovaná období, je úkonem přerušujícím běh lhůty k vyměření daňové povinnosti. K prekluzi práva vyměřit daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2007 tedy nedošlo. K námitce, že krajský soud měl přezkoumat zákonnost napadených rozhodnutí s ohledem na celkový průběh řízení, odvolací finanční ředitelství uvedlo, že je pouze obecného charakteru a není možné se k ní tedy kvalifikovaně vyjádřit. Obecná tvrzení, že finanční ředitelství nevypořádalo odvolací námitky nebo že se dopustilo procesních pochybení, bez další konkretizace a přiblížení nesplňuje požadavky na tzv. kvalifikovaný stížní bod. Na výše uvedeném nemění nic ani odkaz na skutečnosti uvedené v žalobě. S výjimkou situace, kdy se zabývá posouzením toho, zda se krajský soud dostatečně vypořádal se všemi žalobními námitkami, není povinností Nejvyššího správního soudu v řízení o kasační stížnosti vyhledávat a posuzovat námitky uplatněné v předcházejícím řízení. Jestliže stěžovatel nesouhlasil s postupem krajského soudu, který podle jeho názoru pouze převzal tvrzení účastníka řízení, bez toho, že by je podpořil svým dalším názorem, pak v této souvislosti odvolací finanční ředitelství odkázalo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2011, č. j. 7 Afs 62/2011 - 110, v němž bylo vysloveno, že *„okolnost, že krajský soud při posuzování této otázky došel ke stejným závěrům, jako správní orgány pak není výrazem toho, jak mylně dovozuje stěžovatelka, že by opakoval závěry správce daně a žalovaného, ale výrazem toho, že se s jejich závěry ztotožnil a považuje je za správné a souladné se zákonem. Bylo tak v dalším na stěžovatelce, aby-pokud s podanými závěry nesouhlasila-nejen uvedla, že prezentovaný závěr má za nesprávný, ale aby také tento svůj závěr podepřela relevantní skutkovou a právní argumentací. Takto však stěžovatelka nepostupovala. Své výtky ani nesměřovala proti uvedeným závěrům krajského soudu, ale vůči správci daně.“* Výše uvedená argumentace je zcela přílehlavá i na danou věc. Krajský soud pouze nepřevzal vyjádření finančního ředitelství, ale doplnil ho o další argumentaci potvrzující závěry správního orgánu. Stěžovatel v kasační stížnosti navíc neuvádí, kde konkrétně se měl krajský soud tohoto pochybení dopustit a pouze opakuje, že správce daně i finanční ředitelství postupovaly nezákonně. Odvolací finanční ředitelství proto navrholo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě podané kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel především namítal, že daňová kontrola byla dne 1. 12. 2010 zahájena pouze formálně, takže nebyla úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty, a proto právo doměřit daň za zdaňovací období roku 2007 je prekludováno.

Podle ust. § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období. 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

pokračování

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.

Daňová kontrola je nesporně úkonem způsobujícím přerušení běhu prekluzivní lhůty. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109, v němž bylo vysloveno, že: *„Přerušení prekluzivní lhůty nemůže způsobit jakýkoli úkon, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených zákonem o správě daní a poplatků, zejména pak § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho (...). Úkonem, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, může být i daňová kontrola.“* Dále lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, kde bylo uvedeno, že *„Za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh prekluzivní tříleté lhůty k vyměření či doměření daně, je nutno ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považovat daňovou kontrolu jako jeden celek. Byla-li tedy správcem daně před uplynutím této lhůty zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven, a její běh již nemohou ovlivnit jednotlivé úkony správce daně provedené v průběhu daňové kontroly.“* V rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, pak dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že *„Formální sepsí protokolu o zahájení daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 cit. zákona, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně.“*

Podle obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 1. 12. 2010 se uvedeného dne v sídle správce daně konalo ústní jednání za přítomnosti jednatele stěžovatele Libora Paška a stěžovatelovy externí účetní L. J. Jeho předmětem bylo zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007, 2008 a 2009 a daně ze závislé činnosti a funkčních požitků za stejná zdaňovací období. Při zahájení daňové kontroly byly správci daně předloženy účetní doklady, a to hlavní knihy za rok 2007, 2008 a 2009.

Tímto listinným důkazem je tedy jednoznačně prokázáno, že daňová kontrola byla fakticky zahájena, resp. byla fakticky prováděna již v roce 2010. Předmětem ústního jednání totiž nebylo jen pouhé sdělení, že se zahajuje daňová kontrola, ale současně správce daně učinil i úkon směřující k vyměření daně (opatření podkladů pro kontrolu) a další úkon následoval dne 7. 2. 2011, a to dožádání zaslané Finančnímu úřadu v Ostravě. S ohledem na tyto skutkové okolnosti je zahájení daňové kontroly úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož tento úkon byl učiněn dne 1. 12. 2010, tedy v tříleté lhůtě pro vyměření daně stěžovateli za rok 2007, která začala běžet dne 31. 12. 2007, je správný právní názor krajského soudu, že zahájením daňové kontroly začala nová běžet tříletá lhůta od konce roku 2010 a jejím posledním dnem bylo úterý 31. 12. 2013.

Jelikož rozhodnutí finančního ředitelství o zamítnutí odvolání ze dne 20. 3. 2012, č. j. 8936/11-1200-809426 bylo stěžovateli doručeno dne 30. 3. 2012, stalo se tak před uplynutím prekluzivní lhůty. Uvedený závěr o tom, že napadené rozhodnutí vydalo finanční ředitelství před uplynutím prekluzivní lhůty, pak platí jak pro počítání prekluzivní lhůty podle zákona o správě daní a poplatků (§ 47 odst. 1 a 2), tak i podle daňového řádu (§ 148 odst. 1 a 3), podle něhož bylo vydáno předmětné rozhodnutí (viz § 264 odst. 1 daňového řádu).

S ohledem na uvedené proto obстоjí právní závěr krajského soudu, že stěžovateli nebyla daň z příjmů právnických osob za rok 2007 stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření, resp. dodatečnému stanovení daně.

Stěžovatel dále velmi obecně namítal, že postup správce daně i finančního ředitelství byl v rozporu se zákonem a že vydaná rozhodnutí jsou proto nezákonná. V této souvislosti uvedl, že skutečnosti, pro které považuje napadená rozhodnutí za nezákonná, jsou uvedeny v žalobě, na kterou v podrobnostech odkázal.

Je na stěžovateli, aby každý důvod, o který svou kasační stížnost opírá, konkretizoval, a to jak po stránce právní, tak skutkové, protože obecný odkaz na argumentaci v předchozím podání v řízení před krajským soudem, nesplňuje zákonné požadavky na formulaci kasační stížnosti. Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě, ale je samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku za procesní situace, kdy řízení před krajským soudem již bylo pravomocně skončeno. Nejvyšší správní soud tak přezkouvává pravomocné rozhodnutí a jeho vydání předcházející procení postup krajského soudu. Proto je stěžovatel povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu. Odkázal – li stěžovatel v podstatě pouze na odůvodnění obsažené v žalobě, aniž by konkretizoval, v čem spatřuje nezákonnost napadeného rozsudku, nejedná se o relevantní stížní bod a na základě takto obecně namítaného porušení procesních práv nemůže Nejvyšší správní soud napadený rozsudek přezkoumat. Nepovažoval-li stěžovatel za účelné opisovat v kasační stížnosti důvody, pro které považuje napadená správní rozhodnutí za nezákonná, je třeba v této souvislosti zdůraznit, že řádná a dostatečně podrobná formulace stížního bodu je esenciální náležitostí kasační stížnosti, a proto snaha po její zestručnění tímto způsobem nemá žádné opodstatnění.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

pokračování

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. prosince 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu