



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Martiny Vernerové a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **Severočeská stavební, a. s.**, IČO: 25458426,
sídlem Velká Hradební 231/17, 400 01 Ústí nad Labem,
zastoupena Mgr. Patrikem Jizerou, advokátem,
sídlem Mírové náměstí 103/27, 400 01 Ústí nad Labem,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2017, č. j. 48714/17/5200-11432-711891,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 11. 2017, č. j. 48714/17/5200-11432-711891, **se pro vadu řízení zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2017, č. j. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

48714/17/5200-11432-711891, jímž žalovaný toliko v části týkající se bankovního spojení změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 5. 2012, č. j. 210961/12/214913505891, a ve zbytku jej ponechal beze změny. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobkyni z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 ve výši 6 662 880 Kč a podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „ZSDP“) ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu žalobkyni předepsal penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 1 332 576 Kč. Žalobkyně se v žalobě současně domáhala toho, aby soud zrušil také zmíněný dodatečný platební výměr a uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně namítala, že žalovaný nepřihlédl ke skutečnosti, že dne 17. 6. 2017 uběhla prekluzivní lhůta k doměření daně, a proto měl žalovaný v souladu s § 111 odst. 6 daňového řádu dodatečný platební výměr zrušit a řízení zastavit, nikoli vydat napadené rozhodnutí. Žalobkyně podotkla, že v tomto rozhodnutí absentuje vysvětlení, proč mohl žalovaný ještě dne 14. 11. 2017 pravomocně doměřit daň, tudíž se žalobkyně musí bránit toliko proti nevyřčeným argumentům. Případný závěr žalovaného, že lhůta pro stanovení daně po určitou dobu neběžela z důvodu podání žádosti o mezinárodní spolupráci, podle žalobkyně není správný. Konstatovala, že mezinárodní dožádání nemá povahu řízení nebo jiného postupu správce daně, nýbrž úkonu správce daně, a proto s ním není spojován následek v podobě stavení prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Upozornila na to, že předmětné ustanovení nabylo účinnosti až dne 1. 1. 2014 a žalovaný zcela pominul příslušná přechodná ustanovení, podle nichž se dříve zahájená řízení dokončí podle dosavadních předpisů. Žalobkyně proto odmítla, že by žádost o právní pomoc zaslaná ukrajinským státním orgánům vedla ke stavení běhu lhůty pro stanovení daně. K tomu odkázala na rozsudky Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 A 133/2016 a Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 206/2017.
3. Žalobkyně nesouhlasila s postupem žalovaného, který ukončil proces mezinárodního dožádání s tím, že od žádosti uplynul více než rok a i přes urgence neobdržel požadované informace. Podle žalobkyně se jedná o nepodloženou fabulaci a tento svévolný postup navíc nemá oporu v zákoně, neboť § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu ani jiné ustanovení takovou lhůtu nestanoví. Žalobkyně poznamenala, že ji žalovaný předem neinformoval, že se chystá vydat rozhodnutí, čímž porušil její procesní práva, a to zřejmě z obavy před možným uplynutím desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně zároveň konstatovala porušení § 115 odst. 2 daňového řádu tím, že ačkoli jí žalovaný přislíbil, že ji po obdržení odpovědi ukrajinské strany seznámí se zjištěními plynoucími z výpovědí L. B. M., V. Z. S. a V. B., před vydáním napadeného rozhodnutí ji se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, neseznámil, nesdělil jí výsledek jednání s ukrajinskou stranou a neumožnil jí se ke zjištěným skutečnostem vyjádřit. Žalobkyně se tak o skutečnostech souvisejících s doplněním řízení o výsledky svědků v rámci mezinárodního dožádání dozvěděla až z napadeného rozhodnutí, tudíž neměla možnost reagovat na vzniklou situaci (že žalovaný neobdržel požadovanou odpověď) a předložit další důkazní prostředky. Žalobkyně připomněla, že zdejší soud žalovanému rozsudkem č. j. 15 Af 8/2014-62 uložil Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

pokusit se realizovat svědecké výpovědi na území České republiky, případně dožadovat jejich provedení na Ukrajině za účasti žalobkyně, a vyzvat svědky k předložení účetních dokladů, což žalovaný nerespektoval. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 73/2011 a 2 Afs 24/2007 žalobkyně podotkla, že provedení svědeckých výpovědí na základě mezinárodního dožádání bez účasti daňového subjektu, který má právo se výsledku účastnit, má jen omezenou důkazní hodnotu a nedává záruku naplnění požadavku na zásadní doplnění skutkového stavu. Dodala, že byla připravena poskytnout žalovanému potřebnou součinnost, neboť jí zmínění cizí státní příslušníci přislíbili, že se dostaví do České republiky na jednání se správcem daně. Podle žalobkyně tak není pravdou, že by tyto osoby byly nekontaktní nebo že by je nebylo možno dohledat. Žalovaný však namísto snahy o výsledky v České republice rovnou zvolil cestu mezinárodního dožádání, aniž by projevil zájem o spolupráci se žalobkyní, čímž zmařil doplnění odvolacího řízení; nereagoval ani na její výhrady k formulovaným otázkám.

4. Před přednesem dalších námitek žalobkyně konstatovala, že jsou obsahově totožné s těmi, které uplatnila v předchozí žalobě, o níž zdejší soud rozhodl rozsudkem č. j. 15 Af 8/2014-62. S příslušnými závěry soudu se však neztotožnila. Namítala, že původní rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2013 bylo doručeno jejímu právnímu zástupci až po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Uvedla, že její právní zástupce byl tehdy v pracovní neschopnosti v důsledku úrazu a po dobu 25 dnů neotevřel svou datovou schránku. Podle žalobkyně tak nelze vycházet z fikce doručení dne 19. 12. 2013 a právní účinky doručení předmětného rozhodnutí nastaly až dne 1. 1. 2014, kdy její právní zástupce datovou schránku otevřel.
5. Dále žalobkyně trvala na tom, že žalovaný provedl nedostatečné dokazování a nesprávně reflektoval skutečnosti, které z něj vyplynuly, což v žalobě podrobně popsala na jednotlivých konkrétních příkladech. Podle žalobkyně správce daně neunesl své důkazní břemeno, důkazy si v průběhu daňové kontroly opatroval v rozporu se zákonem a nesprávně je hodnotil. Upozornila na to, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou upozorňující na neprovedené důkazy. Žalobkyně nesouhlasila s neprovedením výsledku svědků P. O., V. Ch., L. Č. a Ing. J. Š. Namítala, že žalovaný svým tvrzením, že navrzení svědci nemohli prokázat provedení prací uvedených společností, nepřipustně předjímal to, co svědci mohli uvést, a tím zkrátil její práva. Odmítla také argument o nadbytečnosti těchto svědeckých výpovědí, protože údajně nikdo z vyslechnutých svědků nic nepotvrdil. Dodala, že žalovaný neuvedl, z jakých konkrétních důvodů navrhované výsledky neprovedl.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se s odvolacími námitkami plně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí a na svých závěrech setrvává. Konstatoval, že odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci je samostatným, na daňové kontrole nezávislým procesem a žalobkyní namítaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 206/2017 se nijak netýká stavení lhůty pro stanovení daně podle zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci“) nebo podle zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci“). Žalovaný popřel, že by postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť žalobkyni řádně seznámil se svými zjištěními. Podotkl, že Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

disponoval dostatečným množstvím důkazních prostředků nezbytných k učinění závěrů, k nimž dospěl v napadeném rozhodnutí, nezískal nové důkazní prostředky, a proto nebyl důvod postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu a informovat žalobkyni o tom, že odpověď ukrajinských orgánů neobdržel. Poznamenal, že žalobkyni nic nebránilo se o průběhu odvolacího řízení informovat. Žalovaný nesouhlasil s názorem žalobkyně, že se měl pokusit o výsledek dotčených osob na území České republiky. Zdůraznil, že tyto osoby neměly evidovaný pobyt v České republice, a ani žalobkyně nesdělila jejich kontaktní údaje.

7. Námitku zpochybňující doručení rozhodnutí ze dne 6. 12. 2013, které následně zdejší soud zrušil, označil žalovaný za účelovou a žalobkyni tvrzené skutečnosti, že zdravotní stav jejího právního zástupce mu neumožňoval se přihlásit do datové schránky, za neprokázané. Dodal, že profesionální zástupce si měl zajistit chod své kanceláře tak, aby jeho klienti nebyli kráceni na svých právech. Ve vztahu k ostatním žalobním námitkám žalovaný připomněl, že se jimi zdejší soud zabýval již ve svém předchozím rozsudku, kde aproboval závěry žalovaného. Dále s poukazem na příslušnou judikaturu podotkl, že není povinností správních orgánů detailně odpovědět na každou námitku. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

8. Žalobkyně v replice ze dne 14. 3. 2018 konstatovala, že žalovaný sice požádal cizozemský orgán o právní pomoc, nicméně dál prováděl úkony, což odporuje smyslu zákona, neboť lhůty neběží právě proto, že má vyčkat výsledku dožádání. Podle žalobkyně navíc žalovaný neprovedl řadu úkonů, jejichž provedení by znamenalo, že by nemohl včas rozhodnout. Žalobkyně uvedla, že názor žalovaného, že neměl povinnost ji seznámit s výsledkem mezinárodního dožádání, nemá oporu v zákoně. Zdůraznila, že pokud by ji žalovaný s výsledky seznámil, mohla se pokusit zajistit součinnost dotčených osob. Žalobkyně odmítla, že by k předvolání cizích státních příslušníků bylo třeba, aby měli v České republice evidován pobyt. Podle žalobkyně byla žádost žalovaného o mezinárodní pomoc ryze formalistická, neboť k ní žalovaný přistoupil prakticky okamžitě, ačkoli věděl, že žalobkyně byla v minulosti schopna součinnost dotčených osob zajistit a že státní orgány Ukrajiny jsou do značné míry limitovány vpádem cizích vojsk. Žalovaný si touto žádostí pouze vytvářel prostor k tomu, aby žalobkyni nemusel vyhovět. Žalobkyně trvala na tom, že se žalovaný nevypořádal s jejími námitkami, zejména s námitkou nevyslechnutí svědka Ing. B. Š., s námitkou provádění úkonů vyloučenými osobami, s námitkou hodnocení svědeckých výpovědí prováděných se značným odstupem, s námitkou nutnosti najmout subdodavatele a s námitkou týkající se hodnocení podpisů bez písmostnalce.

Doplnění vyjádření žalovaného

9. Žalovaný v doplňujícím vyjádření popsal zjištění plynoucí z odpovědi dožádaného orgánu Ukrajiny, která byla žalovanému doručena dne 28. 5. 2018, poukázal na další související zjištění a uzavřel, že nebylo prokázáno, že náklady vynaložené žalobkyní v souvislosti s předmětnými stavebními pracemi byly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně podle žalovaného neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala faktické uskutečnění předmětných stavebních prací jí deklarovanými dodavateli a neobjasnila správcem daně zjištěné nesrovnalosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Další replika žalobkyně

10. V replice ze dne 12. 11. 2018 žalobkyně zdůraznila, že žalovaný nakonec odpověď na mezinárodní dožádání obdržel, tudíž vědomě klamal, když tvrdil, že před vydáním napadeného rozhodnutí vyčerpал všechny oficiální možnosti jak dostat požadavkům soudu na doplnění odvolacího řízení. Podle žalobkyně dal žalovaný jasně najevo, že mu byl požadavek soudu lhostejný. Zopakovala, že došlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť doplnění odvolacího řízení nebylo nijak procesně ukončeno. Žalobkyně podotkla, že svědecké výpovědi L. B. M., V. Z. S. a V. B. jí nebyly před vydáním napadeného rozhodnutí známy a nemohla na ně důkazně reagovat. Zároveň jí bylo odepřeno právo se výsledků těchto osob účastnit. Podle žalobkyně je nepřipustné, aby žalovaný svůj nezákonný postup při vydání rozhodnutí odůvodňoval odkazem na nedůvodné vyčkávání, zásadou hospodárnosti nebo obavou z možné prekluze daně. Poznamenala, že je vinou žalovaného, že k pravomocnému doměření daně došlo až po sedmi letech od zahájení daňové kontroly. Samotné svědecké výpovědi zmíněných osob označila žalobkyně za bezpředmětné, s nulovou vypovídací hodnotou. Podle žalobkyně žalovaný neodstranil rozpor uvedených výpovědí s tím, že tyto osoby v minulosti v České republice prokazatelně působily a nebylo prokázáno, že úkony za ně činil někdo jiný.

Posouzení věci soudem

11. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
12. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem žalobním bodům.
13. Nejprve se soud zabýval namítanou prekluzí daňové povinnosti, kterou žalobkyně spatřovala jednak v tom, že první rozhodnutí žalovaného (ze dne 6. 12. 2013) bylo doručeno jejímu tehdejšímu právnímu zástupci až dne 1. 1. 2014, a jednak v tom, že uplatnění žádosti o mezinárodní spolupráci nemohlo vést ke stavení běhu lhůty pro vyměření daně.
14. Soud připomíná, že v projednávané věci se jedná o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007. Podle § 47 odst. 1 ZSDP platilo, že „[p]okud 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.“ Konec zdaňovacího období roku 2007 připadl na 31. 12. 2007, tudíž lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob žalobkyni za toto zdaňovací období by bez dalšího Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

skončila dne 31. 12. 2010. Správce daně však dne 15. 3. 2010 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu této daně, a proto v souladu s § 47 odst. 2 ZSDP běžela tříletá lhůta pro vyměření daně znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven, tj. od 31. 12. 2010, a její konec by tak připadl na 31. 12. 2013.

15. Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád, jehož úprava se v některých aspektech od té předchozí liší, a proto jsou podstatná příslušná přechodná ustanovení. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že *„[b]ěh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“* S ohledem na toto přechodné ustanovení tedy skutečně konec lhůty pro vyměření daně v případě žalobkyně připadl na 31. 12. 2013. V této lhůtě stihl správce daně vydat dodatečný platební výměr ze dne 30. 5. 2012, proti kterému podala žalobkyně odvolání, o němž žalovaný rozhodl dne 6. 12. 2013. Soud zdůrazňuje, že daň musí být před uplynutím předmětné lhůty vyměřena pravomocně, což je právě mezi účastníky řízení sporné.
16. Žalobkyně totiž nesouhlasí se závěrem žalovaného, že jeho rozhodnutí ze dne 6. 12. 2013 nabylo právní moci dne 19. 12. 2013, a naopak tvrdí, že bylo jejímu tehdejšímu právnímu zástupci doručeno až dne 1. 1. 2014, tj. po uplynutí prekluzivní lhůty. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2013 bylo tehdejšímu právnímu zástupci žalobkyně doručováno do jeho datové schránky, žalovaný je odeslal dne 9. 12. 2013 a téhož dne bylo rovněž do datové schránky adresáta dodáno.
17. Podle § 17 odst. 3 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“) platí, že *„[d]okument, který byl dodán do datové schránky, je doručen okamžikem, kdy se do datové schránky přihlásí osoba, která má s ohledem na rozsah svého oprávnění přístup k dodanému dokumentu.“* Z odstavce 4 téhož ustanovení plyne, že *„[n]epřihlásí-li se do datové schránky osoba podle odstavce 3 ve lhůtě 10 dnů ode dne, kdy byl dokument dodán do datové schránky, považuje se tento dokument za doručený posledním dnem této lhůty; to neplatí, vylučuje-li jiný právní předpis náhradní doručení.“*
18. Vzhledem k tomu, že daňový řád, v jehož režimu bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2013 tehdejšímu právnímu zástupci žalobkyně doručováno, nevylučuje náhradní doručení, soud shledal, že předmětné rozhodnutí bylo tehdejšímu právnímu zástupci žalobkyně skutečně doručeno dne 19. 12. 2013 uplynutím desetidenní lhůty od jeho dodání do datové schránky adresáta, jak stanoví citovaný § 17 odst. 4 zákona o elektronických úkonech. Tvzení žalobkyně, že její tehdejší právní zástupce utrpěl úraz, v důsledku kterého nebyl schopen užívat svou datovou schránku, na uvedeném závěru nemůže nic změnit, a to tím spíše v situaci, kdy se jedná o tvrzení nepodložené. Předmětná námitka proto není důvodná. Vzhledem k tomu, že se tehdejší právní zástupce žalobkyně do své datové schránky údajně přihlásil až dne 1. 1. 2014, tj. právě jeden den po uplynutí prekluzivní lhůty, považuje soud ve shodě se žalovaným tuto námitku rovněž za účelovou.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

19. Na těchto závěrech nemůže podle názoru soudu změnit ani ta skutečnost, že žalobkyně postupem podle § 17 odst. 5 zákona o elektronických úkonech a podle § 48 daňového řádu požádala o vyslovení neúčinnosti doručení. Žalobkyně by si totiž měla uvědomit, že podstatné není to, zda takovou žádost podala, nýbrž to, jak o ní bylo rozhodnuto. Vzhledem k tomu, že sama žalobkyně v žalobě připustila, že žalovaný tuto žádost zamítl, tedy nevyslovil neúčinnost předmětného doručení, nemá soud pochybnosti o tom, že účinky doručení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2013 nastaly dne 19. 12. 2013, tudíž byla žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 pravomocně vyměřena dne 19. 12. 2013, a stalo se tak před uplynutím prekluzivní lhůty.
20. Z hlediska dalšího běhu lhůty pro vyměření daně má zásadní význam § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle kterého se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o jeden rok, pokud v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Jak již soud uvedl, dnem 19. 12. 2013 nastaly účinky doručení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2013, jímž byla žalobkyni pravomocně stanovena daň z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období. To znamená, že v posledních dvanácti měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně (tj. před 31. 12. 2013) bylo žalobkyni oznámeno rozhodnutí o stanovení daně, tedy byly naplněny podmínky citovaného ustanovení a lhůta pro stanovení daně se prodloužila o jeden rok, konkrétně do 31. 12. 2014.
21. Vzhledem k tomu, že žalobkyně podala dne 14. 2. 2014 proti předmětnému rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2013 žalobu, lhůta pro stanovení daně v souladu s § 41 s. ř. s. po dobu soudního řízení neběžela. K datu podání žaloby zbývalo z této lhůty 321 dnů. Běh lhůty pro stanovení daně pak pokračoval od právní moci rozsudku zdejšího soudu ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014-62, jímž bylo zmíněné rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tato právní moc nastala dne 3. 8. 2016, a zbývající část lhůty v délce 321 dnů by tak bez dalšího uplynula dne 24. 6. 2017.
22. Dalším žalobkyní zpochybňovaným úkonem žalovaného, který však měl podle názoru soudu zásadní vliv na běh lhůty pro stanovení daně, bylo odeslání žádosti o výměnu informací podle zákona o mezinárodní spolupráci. Tato žádost byla adresována daňovým orgánům Ukrajiny a postoupena ukrajinské straně Generálním finančním ředitelstvím (jakožto ústředním kontaktním orgánem ve smyslu § 6 zákona o mezinárodní spolupráci) dne 19. 10. 2016. Podle § 9 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci přitom platí, že „[o]de dne odeslání žádosti kontaktního místa do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce v dané věci lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběží.“
23. Výkladem citovaného právního předpisu se zabýval také Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 28. 8. 2019, č. j. 8 Afs 282/2017-44, vyslovil, že „[m]ezinárodní dožádání dle zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní (do 20. 6. 2013), zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní (od 21. 6. 2013), nebo dle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (od 1. 1. 2014), v případě přímých daní [§ 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 253/2000 Sb. nebo § 4 zákona č. 164/2013 Sb.] staví prekluzivní lhůtu ke stanovení daně i v případě, že tato lhůta započala běžet před účinností daňového řádu, tedy před 1. 1. 2011.“ S tímto názorem Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje a dodává, že právě v důsledku mezinárodního dožádání neběžela od 19. 10. 2016 v projednávané věci lhůta pro stanovení daně, a to přinejmenším do okamžiku vydání napadeného rozhodnutí dne 14. 11. 2017, kdy žalovaný mezinárodní spolupráci – byť

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

neformálně – ukončil tím, že po marné urgenci již nadále na odpověď ukrajinské strany nečekal.

24. Vycházejí z výše uvedených skutečností soud konstatuje, že od právní moci rozsudku zdejšího soudu ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014-62, která nastala dne 3. 8. 2016, do odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci dne 19. 10. 2016 uplynulo toliko 77 dnů, a do konce lhůty pro stanovení daně tak zbývalo ještě 244 dnů. Vzhledem k tomu, že tato lhůta po dobu mezinárodního dožádání neběžela, nemohla ke dni vydání napadeného rozhodnutí uplynout. Soud proto uzavírá, že k prekluzi daňové povinnosti žalobkyně nedošlo a její námitky v tomto směru jsou důvodné.
25. Poté se soud zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny námitky účastníka řízení, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč argumentaci účastníka řízení považoval správní orgán za nedůvodnou a jeho námitky za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Zároveň není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Soud dále připomíná, že po odvolacím orgánu nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100). Těmto požadavkům žalovaný v projednávané věci – s výhradou níže uvedeného – dostal, neboť z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakých zjištění vycházel a jak o nich uvažil.
26. Za nedostatečné však soud považuje vypořádání důkazního návrhu obsaženého ve vyjádření žalobkyně ze dne 25. 10. 2013, pokud jde o výsledky svědků P. O., bývalého předsedy představenstva žalobkyně, V. Ch., aktuálního předsedy představenstva žalobkyně, a L. Č. a Ing. J. Š., jednatelů společnosti INSKY spol. s r. o., jejímž dodavatelem žalobkyně byla. Soud zdůrazňuje, že není povinností správního (daňového) orgánu provést každý navržený důkaz, nicméně vždy musí řádně odůvodnit, pokud některé navržené důkazy neprovede, a v situaci, kdy důkazní břemeno tíží účastníka řízení, musí tomuto umožnit, aby své důkazní břemeno unesl. Žalovaný však předmětné výsledky svědků neprovedl, ani nevysvětlil, proč tak neučinil. Za takové vysvětlení nepovažuje soud sdělení žalovaného uvedené v odstavci 138 napadeného rozhodnutí, že jakékoli další svědecké výpovědi s ohledem na absenci jiných přesvědčivých důkazů nemohou prokázat uskutečnění daňově uznatelných nákladů v rozsahu uvedeném na zpochybných fakturách.
27. Soud připomíná, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, dospěl k závěru, že „[d]ůkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 ... daňového řádu nese daňový subjekt, neznamená povinnost prokazovat tvrzené skutečnosti s absolutní jistotou, ale stačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly.“ S tímto názorem

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

se zdejší soud plně ztotožňuje a dodává, že nelze předjímat, jaké skutečnosti z výpovědi svědků vyplynou, ani jakou vypovídací hodnotu budou tyto výpovědi mít.

28. Podle názoru soudu není přípustné, aby daňové orgány učinily závěr, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno za situace, kdy odmítly provést žalobkyní navržené relevantní důkazy, čímž jí znemožnily určité skutečnosti prokázat. V této souvislosti soud poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které *„[s]vědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení“* (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud dále vyslovil, že účastníku řízení, který *„[...] nebyl schopen výdajovou stránku rozporovaných obchodních případů doložit svým účetnictvím, muselo ... být umožněno doložit jím tvrzené skutečnosti jiným způsobem, tedy cestou důkazního řízení“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116, nebo ze dne 21. 8. 2014, č. j. 4 Afs 59/2014-41).
29. Lze tedy uzavřít, že daňové orgány v projednávané věci neumožnily žalobkyni unést její důkazní břemeno a řádně se nevypořádaly s důkazními prostředky navrženými žalobkyní. V těchto pochybeních daňových orgánů spatřuje soud vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť skutkový stav, který vzaly daňové orgány za základ napadeného rozhodnutí, nemá dostatečnou oporu ve správním spisu a vyžaduje zásadní doplnění.
30. S ohledem na výše uvedené shledal soud žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. pro vadu řízení zrušil. Zjištěná vada řízení umožnila soudu rozhodnout bez jednání, ačkoli žalobkyně konání ústního jednání požadovala. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž je ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán výše uvedenými závěry soudu. V dalším řízení žalovaný také neopomene v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi (včetně výsledků mezinárodního dožádání) a důkazy, které je prokazují, a umožnit jí, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřila, popřípadě navrhla provedení dalších důkazů.
31. Návrhu žalobkyně, aby soud zrušil také dodatečný platební výměr ze dne 30. 5. 2012, soud nevyhověl, neboť podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, platí, že *„[j]e vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“* Zrušení dodatečného platebního výměru by tedy bránilo tomu, aby žalovaný, resp. správce daně, mohli o daňové povinnosti žalobkyně znovu rozhodnout, a proto bude třeba popsané pochybení napravit v odvolacím řízení.
32. Ostatními žalobními námitkami se soud nezabýval, neboť se daňové řízení vrací zpět do fáze dokazování, jehož výsledek nelze předvídat, a žalobkyně může své argumenty uplatnit v řízení před žalovaným, jehož závěry nepřísluší soudu předjímat.
33. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému povinnost zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení ve výši 15 342 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 9 300 Kč za tři úkony právní služby právního zástupce žalobkyně po 3 100 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a) AT; podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d) AT; podání Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

repliky – § 11 odst. 1 písm. d) AT], z částky 900 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [tři režijní paušály po 300 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 13 odst. 1 a 3 AT] a z částky 2 142 Kč představující 21% DPH, kterou byl právní zástupce žalobkyně podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů. Soud nepřiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení spojených s druhou replikou ze dne 12. 11. 2018, neboť toto podání učinila žalobkyně sama (nikoli prostřednictvím právního zástupce) a ze soudního spisu není zřejmé, že by jí v souvislosti s tímto úkonem vznikly jakékoli náklady.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **lze** podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

Ústí nad Labem 8. června 2021

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.