ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **KIMOS com.-CZ, s.r.o. v likvidaci,** IČ 25207148,
sídlem nám. E. Beneše 10, 399 01 Milevsko

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

o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 12. 12. 2008, č.j. 10858/08-1200-400358 a č.j. 10859/08-1200-400358,

takto:

I. **Žaloba se z a m í t á.**

II. **Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

III. **Advokátu Mgr. Ing. Martinu Holubovi, sídlem Lochotínská 1108/18, Plzeň, jenž byl po část řízení ustanoveným opatrovníkem žalobkyně, se p ř i z n á v á náhrada hotových výdajů a odměna za zastupování žalobkyně v celkové výši 10 200 Kč, kterážto částka mu bude vyplacena z účtu Krajského soudu v Plzni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Náklady zastoupení žalobkyně ustanoveným**

opatrovníkem nese stát.

Odůvodnění:

I.

Napadená rozhodnutí

1. Včas podanou žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*s.ř.s.*“), se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 12. 12. 2008, č.j. 10858/08-1200-400358 (dále jen „*napadené rozhodnutí I*“), a rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 12. 12. 2008, č.j. 10859/08-1200-400358 (dále jen „*napadené rozhodnutí II*“). Napadeným rozhodnutím I byl změněn k odvolání žalobkyně dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2007, č.j. 32509/07/145910 (dále jen „*dodatečný platební výměr I*“), vydaný Finančním úřadem Plzeň – sever (dále jen „*správce daně*“), tak, že tímto platebním výměrem dodatečně vyměřená výše daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 byla změněna z částky 561 410 Kč na částku 507 470 Kč. Napadeným rozhodnutím II byl změněn k odvolání žalobkyně dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2007, č.j. 32541/07/145910 (dále jen „*dodatečný platební výměr II*“), vydaný správcem daně, tak, že tímto platebním výměrem dodatečně vyměřená výše daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 byla změněna z částky 1 314 090 Kč na částku 1 567 980 Kč.

2. Předně soud uvádí, že napadené rozhodnutí vydalo Finanční ředitelství v Plzni. Toto však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., *o Finanční správě České republiky*. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle ust. § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Plzni, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství. Jako s žalovaným proto soud jednal s Odvolacím finančním ředitelstvím.

II.

Žaloba

3. Žalobkyně ve své žalobě uvedla tři okruhy žalobních námitek.

4. V prvním okruhu žalobních námitek žalobkyně tvrdila, že jí byla žalovaným vydanými napadenými rozhodnutími doměřena daň až po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně. V této souvislosti uvedla, že zahájením daňové kontroly dne 7. 3. 2005 došlo k přerušení tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně (zde žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č.j. 2 Afs 69/2004-52). Dne 1. 1. 2006 se rozběhla nová tříletá prekluzivní lhůta, která uplynula dne 31. 12. 2008. Vzhledem k tomu, že žalobkyni byla napadená rozhodnutí doručena až dne 2. 1. 2009, přičemž ke stanovení daně došlo až nabytím právní moci těchto rozhodnutí (zde žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2008, č.j. 2 Afs 2/2008-92, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č.j. 9 Afs 86/2007-161), byla žalobkyni stanovena daň až po marném uplynutí prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*ZSDP*“).

5. V druhém okruhu žalobních námitek žalobkyně brojila proti tomu, že žalovaný v průběhu odvolacího řízení změnil způsob stanovení daně z dokazování na pomůcky. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že správce daně měl stanovit daň za použití pomůcek a nikoliv dokazováním, měl žalovaný vyhovět žalobkyní podanému odvolání a dodatečný platební výměr I i II zrušit. Dle žalobkyně totiž žalovaný nemohl postupovat tak, že změnil způsob stanovení daně (v této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č.j. 1 Afs 37/2007-74). Žalobkyně namítala, že změnou způsobu stanovení daně v odvolacím řízení byla porušena zásada dvojinstančnosti daňového řízení (zde žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2005, č.j. 1 Afs 79/2005-52). Dále žalobkyně uvedla, že v takto komplikovaném případě není možné, aby se výsledky doměření daně za použití dvou odlišných postupů téměř vůbec nelišily. Rovněž žalobkyně uvedla, že způsob dodatečného stanovení daně je rozhodujícím faktorem nejen pro způsob vedení odvolacího řízení, ale zejména pro volbu prostředků ochrany ze strany daňového subjektu, pročež nemůže být změněn v průběhu odvolacího řízení.

6. V posledním okruhu žalobních námitek žalobkyně brojila proti nedostatečné spolehlivosti pomůcek. Uvedla, že za zásadní pochybení žalovaného považovala to, že tento spekuloval o tom, že vůbec existovala nějaká vytěžená dřevní hmota, která byla žalobkyní prodána, a nebylo o ní účtováno ve výnosech žalobkyně. Vzhledem k objemu této dřevní hmoty ve výši 4 321,43 m^3 v roce 2002 a 4 213,26 m^3 v roce 2003 by musela probíhat značně sofistikovaná trestná činnost, jíž by se muselo účastnit velké množství lidí. Na jeden návěs totiž bylo dle žalobkyně lze naložit pouze 25 m^3 dřeva, pročež žalobkyně musela zapřít v roce 2002 prodej cca 172 návěsů dřeva a v roce 2003 prodej cca 168 návěsů dřeva. Žádné takové skutečnosti, jako např. fakturace dopravy takového množství dřeva, nebyly v průběhu daňové kontroly zjištěny. Žalobkyně brojila rovněž proti žalovaným použité pomůcce v podobě přehledu údajů o vytěženém, nakoupeném a prodaném množství řeziva a kulatiny, který byl přílohou výzvy ze dne 2. 6. 2006, č.j. 43204/06/145930. Žalobkyně uvedla, že údaje v této výzvě obsažené nebyly pravdivé, neboť z jejích účetních dokladů vyplývaly jiné skutečnosti. Žalobkyně v odpovědi na předmětnou výzvu navrhovala provedení místního šetření za účelem ověření správnosti těchto údajů.

7. Žalobkyně dále uvedla, že jí nebylo jasné, jakým způsobem žalovaný určil objem nakoupeného řeziva v roce 2002 včetně počátečního stavu na 985,84 m^3 a v roce 2003 na 553,04 m^3, neboť v žalovaným odkazované příloze výzvy ze dne 2. 6. 2006, č.j. 43204/06/145930, tyto údaje obsažené nebyly.

8. Dále žalobkyně nesouhlasila s tím, aby pro výpočet, v jakém poměru byla část vytěžené kulatiny zpracována na řezivo, byl použit inventurní soupis zásob řeziva k 31. 12. předložený žalobkyní v průběhu daňové kontroly. Inventurní stav totiž neměl žádný vliv na to, jaké množství vytěžené kulatiny bylo v průběhu roku zpracováno na řezivo. Žalobkyně rovněž uvedla, že nerozuměla tomu, jak mohl být objem nakoupeného řeziva, které bylo k dispozici k obchodování, použit k výpočtu vlastního řeziva získaného z vytěžené kulatiny. Mezi nakoupeným řezivem a vytěženou kulatinou nebyl žádný vztah. Dále žalobkyně poukázala na matematickou chybu ve výpočtu žalovaným stanovené daňové povinnosti. Na tyto odvolací námitky sice žalovaný dle žalobkyně v napadených rozhodnutích reagoval, žalobkyně na nich však trvala i ve své žalobě, neboť reakci žalovaného nerozuměla a s odkazem na obsah spisu a na konkrétní dokumenty a údaje v nich obsažené je vyvracela. V souvislosti s povinností soudu přezkoumávat žalovaným použité pomůcky pak žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

31. 7. 2007, č.j. 8 Afs 128/2005-126. Dále uvedla, že recentní judikatura správních soudu dospěla k názoru, že v případě stanovení daně dle pomůcek odvolací orgán nejen přezkoumává, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, ale i to, zda byla daň stanovena dostatečně spolehlivě a zda správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt (zde žalobkyně odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 128/2005, 1 Afs 79/2005, 2 Afs 220/2004, 2 Afs 111/2005).

9. Závěrem žalobkyně navrhla, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nejprve rekapituloval žalobní námitky žalobkyně a stručně shrnul průběh daňového řízení.

11. K žalobkyní namítanému marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně žalovaný uvedl, že žalobkyně nevzala v úvahu skutečnost, že po ukončení daňové kontroly byla v průběhu odvolacího řízení učiněna řada úkonů k prokázání sporných skutečností majících za následek přerušení prekluzivní lhůty dle ust. § 47 odst. 2 ZSDP. Důvodem k jejich provedení byla i skutečnost, že žalobkyně za příslušná zdaňovací období vkládala do sbírky listin obchodního rejstříku účetní výkazy obsahující diametrálně odlišné údaje od těch, které byly v rámci daňové kontroly přeloženy správci daně, přičemž ve zveřejněných listinách byl vykázán několikanásobně vyšší stav majetku a hospodářského výsledku. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení vydal vůči žalobkyni dne 30. 4. 2008 výzvu č.j. 3769/08-1200-400358 k odstranění pochybností o údajích uvedených v odvolání ze dne 9. 5. 2007 doplněném dne 30. 7. 2007, dále dne 25. 7. 2008 výzvu č.j. 6716/08-1200-400358, neboť pochybnosti žalovaného o údajích uvedených žalobkyní v odvolání nebyly dostatečně odstraněny, provedl dne 18. 8. 2008 výslech svědka Ing. V., který zpracovával účetnictví žalobkyně, a jehož provedení navrhla žalobkyně v písemnosti ze dne 13. 6. 2008 (o výslechu svědka byl sepsán protokol o ústním jednání č.j. 773/08-1200-400358). Dále provedl k návrhu žalobkyně ze dne 1. 9. 2008 dne 17. 9. 2008 místní šetření, o němž byl sepsán protokol č.j. 8590/08-1200-400358. Posledním úkonem provedeným žalovaným v průběhu odvolacího řízení před vydáním napadeného rozhodnutí I a II pak byla výzva ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9308/08-1200-400358, k prokázání pochybností o údajích uvedených v odvolání žalobkyně a k vyjádření se ke způsobu a výši doměřené daně za zdaňovací období let 2002 a 2003, resp. sdělení žalovaného ze dne 20. 11. 2008, č.j. 10393/08-1200-400358, o postupu spočívajícím ve změně způsobu stanovení daně z dokazování na pomůcky. Podle žalovaného všechny tyto úkony učiněné v průběhu odvolacího řízení, zejm. místní šetření dle ust. § 15 ZSDP, byly výrazem procesní aktivity směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně a způsobily tak následky předvídané ust. § 47 odst. 2 ZSDP, neboť byly činěny před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně a směřovaly k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně a žalobkyně o nich byla zpravena (dle žalované by pro přerušení prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP dostačoval i jediný takový úkon). V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č.j. 2 Afs 69/2004-52, ze dne 3. 8. 2006, č.j. 2 Afs 52/2005-105, a ze dne 29. 8. 2007, č.j. 8 Afs 19/2006-72, a na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č.j. 2 Afs 52/2005-94.

12. K žalobním námitkám stran změny způsobu stanovení daně v průběhu odvolacího řízení

žalovaný uvedl, že se s touto námitkou vypořádal na str. 10 a 11 napadeného rozhodnutí I, resp. na str. 11 a 12 napadeného rozhodnutí II. Žalovaný uvedl, že nemohl akceptovat žalobkyní navržený postup spočívající ve vrácení věci správci daně dle ust. § 50 odst. 3 ZSDP se závazným pokynem k rozhodnutí dle ust. § 49 odst. 2 ZSDP, neboť dle tohoto ustanovení lze odvolání správcem daně pouze zamítnout. Žalovaný považoval postup dle ust. § 50 odst. 3 ZSDP za zákonný. K odstranění vady řízení v podobě způsobu stanovení daně nikoliv dokazováním, ale prostřednictvím pomůcek v odvolacím řízení došlo při současném respektování základních zásad daňového řízení (zejm. zásady legality a součinnosti s daňovým subjektem), tedy žalobkyni bylo písemně sděleno a zdůvodněno, proč nelze v projednávaném případě stanovit daň dokazováním, jaký byl postup žalovaného dle pomůcek a následně bylo žalobkyni umožněno se k tomuto postupu žalovaného vyjádřit (žalovaná konkrétně poukázala na výzvu ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9308/08-1200-400358).

13. K žalobkyní navrhovanému zrušení dodatečného platebního výměru I a II k odvolání žalobkyně žalovaný uvedl, že tento postup nelze akceptovat, protože doměřená daň by byla anulována a vznikla by překážka věci pravomocně rozhodnuté dle ust. § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP. Daň by tak již nebylo možno dodatečně stanovit, i když by proto existovaly objektivní důvody. Žalovaný se domníval, že ke zrušení platebního výměru v odvolacím řízení lze přistoupit tehdy, když daň neměla být vůbec stanovena.

14. K námitce, že není možné, aby se v případě žalobkyně takřka nelišily výsledky doměřené daně, když doměření bylo provedeno různými způsoby, žalovaný uvedl, že částky doměřené daně za totožné nepovažoval. Skutečnost, že výše daně stanovená pomůckami se neodlišovala od výše daně stanovené dokazováním, byl způsobena tím, že žalovaný na rozdíl od správce daně akceptoval při stanovení daně prostřednictvím pomůcek namítanou účetní chybu v účtování zásob. Účetní chybu žalobkyně odůvodnila tak, že v důsledku nesprávného výkladu účetních předpisů byly jako zásoby oceněny i zásoby dřeva na stojato, které bylo určeno k vytěžení ve vlastních i pronajatých lesích. Hodnota takto zjištěných zásob byla odúčtována z nákladů na prodanou dřevní hmotu, čímž došlo ke snížení nákladů, a tedy ke zvýšení hospodářského výsledku a následně i základu daně. Z důvodu, že dřevní hmota byla v průběhu zdaňovacího období i realizována, upravil žalovaný i výnosy žalobkyně. K těmto závěrům žalovaný dospěl na základě informací o naplnění, resp. překročení lesních hospodářských plánů, výpovědi žalobkyně v rámci ústního jednání dne 16. 3. 2006, kde žalobkyně uvedla, že k aktivaci vlastních zásob z vlastních lesů nedocházelo a že těžba dřeva z vlastních lesů a jeho následný prodej byl kontinuální proces, a na základě inventurních soupisů zásob, které byly součástí protokolu č.j. 23413/06/145930. Dále žalovaný s ohledem na složitost věci odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí a výzvu ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9308/08-1200-400358.

15. K poslednímu okruhu žalobních námitek stran nespolehlivosti pomůcek žalovaný s ohledem na to, že žalobkyně shodně namítala již v jí podaném odvolání, odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Žalovaný nesouhlasil s žalobkyní, že by vycházel z nesprávných údajů nebo se dopustil početní chyby. Žalovaný totiž vycházel z údajů navrhovaných žalobkyní pro stanovení daně dle pomůcek, navíc pak zohlednil výnosy z důvodu realizace dřevní hmoty na základě informací o naplnění, resp. překročení lesních hospodářských plánů a informace z účetnictví žalobkyně o množství a ceně nakoupené a prodané dřevní hmoty a inventurní stav zásob ke konci příslušných účetních období. S namítanou početní chybou žalovaný nesouhlasil, neboť žalobkyní navrhovaný výpočet by znamenal, že z nakoupeného řeziva bylo pořizováno řezivo vlastní, což žalovaný

považoval za nelogické.

16. Závěrem žalovaný uvedl, že z důvodů prokázání existence skutečností vyvracejících věrohodnost, správnost, průkaznost či úplnost účetnictví žalobkyně ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP nebylo možné stanovit daň dokazováním, pročež ji bylo nutno stanovit prostřednictvím pomůcek. Toto žalobkyně nijak nerozporovala a v jí podaném odvolání využití pomůcek sama navrhovala. Při stanovení daně pomůckami žalovaný přihlédl i k okolnostem, z nichž vyplývaly výhody pro žalobkyni ve smyslu ust. § 46 odst. 3 ZSDP, když byl snížen základ daně žalobkyně o účetní chybu vzniknuvší chybným účtováním o zásobách. Výsledná daňová povinnost za předmětná zdaňovací období pak byla stanovena dostatečně spolehlivě. Žalovaný tedy navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Další podání účastníků řízení

17. V replice ze dne 27. 5. 2009 žalobkyně ve vztahu k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně uvedla, že jestliže žalovaný v průběhu odvolacího řízení odstraňoval postupem dle ust. § 50 odst. 3 ZSDP vady řízení např. tím, že doplňoval dokazování, nemohly tyto úkony být úkony ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP, neboť v důsledku vadného postupu správce daně a jeho následného zhojení odvolacím orgánem by došlo k prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně k tíži daňového subjektu, což je v případě demokratického právního státu nepřijatelné. V této souvislosti žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č.j. 5 Afs 7/2008-76, a šesté vydání publikace „*Správa daní a poplatků s komentářem*“ od J. Kobíka, str. 493. Následně žalobkyně namítala proti jednotlivým úkonům učiněným žalovaným v průběhu odvolacího řízení. K výzvě ze dne 30. 4. 2008, č.j. 3769/08-1200-400358, uvedla, že v ní byly citovány skutečnosti, které byly známy již správci daně (žalobkyně poukázala na protokol o ústním jednání ze dne 27. 8. 2007, č.j. 58230/05/145930). Pokud touto výzvou žalovaný doplňoval dokazování, odstraňoval vady řízení, pročež nemohlo dojít k přerušení běhu prekluzivní lhůty dle ust. § 47 odst. 2 ZSDP. K výzvě ze dne 25. 7. 2008, č.j. 6716/08-1200-400358, žalovaný rovněž uvedl, že tato neobsahovala žádné nové skutečnosti zjištěné v průběhu odvolacího řízení, pročež v důsledku jejího vydání nemohl být přerušen běh lhůty pro stanovení daně. I výslechem svědka Ing. V. žalovaný doplňoval dokazování a odstraňoval vady řízení (nutnost provedení výslechu svědka Ing. V. měla být podle žalobkyně známa již správci daně na základě skutečností uvedených v protokolu o ústním jednání ze dne 28. 4. 2005, č.j. 34638/05/145930). Místní šetření provedené za účelem definitivního zjištění, zda daň stanovit dokazováním nebo pomůckami, sloužilo dle žalobkyně rovněž k odstranění vad prvostupňového řízení. Výzvu ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9308/08-1200-400358, pak žalobkyně považovala toliko za sdělení, že daň bude doměřena dle pomůcek a výzvu k vyjádření ke k pomůckám. Ani tato výzva nebyla dle žalobkyně úkonem způsobilým přerušit běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť jí žalovaný opět odstraňoval vady prvostupňového řízení před správcem daně.

18. Dále žalobkyně uvedla, že po podání žaloby došlo k výrazné změně judikatury v důsledku usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č.j. 8 Afs 76/2007-48 a č.j. 8 Afs 15/2007-75. Na základě závěrů prezentovaných ve zmíněných usneseních rozšířeného senátu kasačního soudu žalobkyně dovodila, že již správce daně měl částečně vyhovět žalobkyní podanému odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru I a II v rámci autoremedury tak, že měl změnit způsob stanovení daně

z dokazování na pomůcky a tyto pomůcky stanovit. Pokud tak nepostupoval, měl žalovaný dle ust. § 50 odst. 3 ZSDP uložit správci daně takto postupovat a zároveň správci daně uložit, aby žalobkyni umožnil se k postupu spočívajícím ve stanovení daně dle pomůcek vyjádřit. Po vyjádření žalobkyně by pak žalovaný stanovené pomůcky přezkoumal. Žalobkyně znovu zopakovala, že žalovaný tím, že nenařídil správci daně stanovit pomůcky, nýbrž tyto pomůcky stanovil sám a sám rozhodl o námitkách žalobkyně proti těmto pomůckám, porušil zásadu dvojinstančnosti řízení, čímž bylo porušeno právo žalobkyně na spravedlivý proces.

19. Žalovaný reagoval na repliku žalobkyně duplikou ze dne 28. 7. 2009. K odkazu žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č.j. 5 Afs 7/2008-76, žalovaný uvedl, že tento byl založený na zcela odlišných skutkových okolnostech, když došlo k situaci, že krajský soud zrušil jak rozhodnutí odvolacího orgánu, tak správce daně, a správce daně následně prováděl doplňování důkazního řízení, které mu uložil krajský soud. V nyní projednávané věci však úkony v odvolacím řízení prováděl žalovaný s cílem zjistit skutečnosti rozhodné pro posouzení správnosti doměření daně provedeného správcem daně s ohledem na námitky vznesené žalobkyní v odvolání za situace, kdy účetnictví žalobkyně nebylo úplné a průkazné, ani správné, a obsahovalo neprůhledné finanční toky a žalobkyní zveřejňované údaje ve sbírce listin obchodního rejstříku byly odlišné od údajů předložených správci daně. Jak výslech Ing. V., tak místní šetření byly provedeny na návrh žalobkyně uvedený v odvolání. Ke změně způsobu stanovení daně v odvolacím řízení žalovaný uvedl, že dle žalobkyní citovaných judikátů kasačního soudu je změna způsobu stanovení daně v rámci autoremedury jen jedním z možných postupů v případě zjištění odvolacího orgánu, že daň měla být stanovena jiným způsobem. Kasační soud však vyslovil i názor, že změnu způsobu stanovení daně může provést i žalovaný a může i sám vyhledat vhodné pomůcky. Proto byl žalovaný toho názoru, že mohl sám změnit způsob stanovení daně, a že postupoval v souladu se zákonem, když na toto žalobkyni upozornil a poskytl jí možnost k vyjádření a v napadeném rozhodnutí se věnoval i posouzení spolehlivosti pomůcek a možných výhod plynoucích pro žalobkyni. Ani s námitkou porušení zásady dvojinstančnosti řízení se žalovaný neztotožnil, neboť tuto nelze chápat tak, že každý závěr správního orgánu musí být přezkoumán nadřízeným správním orgánem. Pokud by tomu tak bylo, postup, kdy dojde ke změně rozhodnutí v neprospěch odvolatele, by musel být též označen za porušení této zásady, čemuž však nesvědčí znění ust. § 50 odst. 3 ZSDP, které umožňuje změnu rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Žalovaný se tak domníval, že zásadu dvoinstančnosti neporušil.

20. V podání ze dne 30. 6. 2021 procesní opatrovník žalobkyně (dále též jako „*žalobkyně*“) ve vztahu k marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně odkázal na předchozí argumentaci žalobkyně. Nad rámec této dále uvedl, že bylo nutné posoudit, zda žalovaným činěné úkony v průběhu odvolacího řízení nebyly činěny pouze za účelem posunutí prekluzivní lhůty. Ust. § 47 odst. 2 ZSDP totiž hovořilo o učinění pouze jednoho úkonu před uplynutím prekluzivní lhůty. Běh nové lhůty byl dle žalobkyně navázán na ust. § 47 odst. 1 ZSDP, tedy na učinění úkonu ve lhůtě tří let od konce zdaňovacího období. Běh lhůty dle gramatického a systematického výkladu nelze obnovit více než jedenkrát. Úkon nadaný účinky dle ust. § 47 odst. 2 ZSDP musel splňovat nejen materiální podmínku v podobě toho, že směřoval k dodatečnému stanovení daně, ale musel splnit i časovou podmínku, že se jednalo o úkon učiněný ve lhůtě dle ust. § 47 odst. 1 ZSDP, tedy ve lhůtě tří let od konce zdaňovacího období. I úkon odvolacího orgánu musel tuto časovou podmínku splňovat. Úkony žalovaného v nyní projednávané věci však tuto

podmínku nesplňovaly, neboť byly činěny až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, pročež daň byla žalobkyni stanovena až po uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení.

21. Ke změně způsobu stanovení daně v průběhu odvolacího řízení žalobkyně nad rámec dřívější argumentace uvedla, že stěžejní otázkou bylo, zda rozsah nezbytného hledání vhodných pomůcek umožňoval žalovanému tyto vyhledat, nebo toto mělo být žalovaným uloženo správci daně. Dle žalobkyně bylo vyhledání vhodných pomůcek s ohledem na její právo na součinnost lépe zajištěno u správce daně. Žalovaný tedy pochybil, když neuložil správci daně povinnost odstranit vady spočívající v nesprávném způsobu stanovení daně, tj. neuložil mu, aby vyhledal vhodné pomůcky pro stanovení daně, ale sám tyto vyhledával.

22. K použití pomůcek žalovaným žalobkyně uvedla, že žalovaný při úvaze o zohlednění účetní chyby vzniknuvší nesprávným účtováním zásob v roce 2002 a 2003 vycházel z vyjádření žalobkyně ze dne 18. 10. 2006 a to z varianty A. Počáteční stav zásob řeziva k 31. 12. 2001 byl 711 m^3 a 889 m^3 kulatiny, tedy 5 224 148,55 Kč. K 31. 12. 2002 pak byl stav zásob řeziva 805,64 m^3 a u kulatiny 5 242,19 m^3, tedy 4 739 328 Kč, a k 31. 12. 2003 byl stav zásob řeziva 971,8 m^3 a 5 776,9 m^3 kulatiny, tj. 5 603 339,20 Kč. V návaznosti na chybu v účtování zásob pak byl ponížen základ daně žalobkyně za zdaňovací období roku 2002 o 10 045 361,50 Kč a za zdaňovací období roku 2003 o 8 634 098,80 Kč. Žalovaný se však dle žalobkyně těmito stavy neřídil, neboť předpokládal, že v roce 2002 bylo nakoupeno 976,52 m^3 kulatiny a vytěženo 3 507,67 m^3 kulatiny. Dle žalobkyně se však jednalo o mylný údaj, neboť inventura zásob dřevní hmoty uváděla fyzický stav zásob k určitému datu. Touto byly zásoby rozděleny na nakoupené řezivo, nakoupenou kulatinu, vytěženou kulatinu a kulatinu Albrechtice, tedy dle původu. Stavy neznamenaly, že by v daném roce bylo tolik vytěženo či nakoupeno, nýbrž evidovaly výši zásob dle jejich původu k 31. 12. 2002, resp. 2003. Důkazem bylo dle žalobkyně to, že kulatina Albrechtice byla uváděna ve výši 767 m^3 za 550 000 Kč k 31. 12. 2002 a ve stejném objemu a výši i k 31. 12. 2003. Žalovaný tedy nesprávně interpretoval údaje u stavu zásob dřevní hmoty.

23. Dále žalovaný vycházel při výpočtu objemu kulatiny zpracované na vlastní řezivo za rok 2002 z dat nekorespondujících s daty, která žalovaný použil při zohlednění účetní chyby (zde žalobkyně odkázala na inventurní soupis řeziva k 31. 12. 2002 předložený žalobkyní dle 16. 3. 2006 a přehled nákupů a těžby dřevní hmoty zpracovaný správcem daně dne 2. 6. 2006, č.j. 43204/06/145930). Žalovaný nově uváděl, že stav zásob řeziva byl ke dni 31. 12. 2001 ve výši 325 m^3 a v roce 2002 bylo nakoupeno řezivo ve výši 660,84 m^3, tj. celkem 985,84 m^3. Konečný stav nakoupeného řeziva měl být k 31. 12. 2002 ve výši 85,06 m^3. Objem řeziva nakoupeného k obchodování byl dle žalovaného v objemu 900,78 m^3. Zásoby vlastního řeziva měly být k 31. 12. 2002 ve výši 102,99 m^3. Celkem zásoby řeziva měly činit k 31. 12. 2002 188,05 m^3. Hodnotu 900,78 m^3 následně žalovaný násobil poměrem 102,99 m^3 ku 85,06 m^3, kdy dospěl k závěru, že se jednalo o objem kulatiny zpracovaný na řezivo, tj. 1 090,66 m^3. Žalobkyně byla přesvědčena, že mezi objemem nakoupeného řeziva, které bylo k dispozici k obchodování, a objemem vlastního řeziva získaného z vytěženého dřeva, nebyl žádný vztah.

24. Ve vztahu k prodané kulatině nezpracované na vlastní řezivo žalovaný dospěl k nesprávnému závěru, neboť vadně interpretoval data svědčící o stavu zásob (žalovaný k objemu kulatiny nezpracované na vlastní řezivo dospěl tak, že od objemu prodané kulatiny ve výši 3 448,90 m^3 odečetl objem kulatiny zpracovaný na dřevo, tj. 1 090,66 m^3). Postup žalovaného byl vadný i proto, že vycházel z dat odporujícím datům použitým při zohlednění účetní chyby (žalovaný tvrdil jako konečný stav kulatiny k 31. 12. 2002 objem

0 m^3, ale potvrdil stav zásob k 31. 12. 2002 v objemu 5 242,19 m^3 a 4 739 328,80 Kč.

25. I ve vztahu k výpočtu objemu kulatiny zpracované na řezivo za rok 2003 vycházel žalovaný z dat, které nekorespondovaly s daty, která použil při zohlednění účetní chyby. Nově žalovaný uváděl, že stav zásob řeziva byl ke dni 31. 12. 2002 ve výši 85,06 m^3 a v roce 2003 bylo nakoupeno řezivo v objemu 553,04 m^3, tj. celkem 638,10 m^3. Konečný stav nakoupeného řeziva měl být k 31. 12. 2003 ve výši 81,89 m^3. Objem řeziva nakoupeného k obchodování byl dle žalovaného v objemu 556,21 m^3. Zásoby vlastního řeziva měly být k 31. 12. 2003 ve výši 192,37 m^3. Celkem zásoby řeziva měly činit k 31. 12. 2003 274,26 m^3. Hodnotu 556,21 m^3 následně žalovaný násobil poměrem 192,37 m^3 ku 81,89 m^3, kdy dospěl k závěru, že se jednalo o objem kulatiny zpracovaný na řezivo, tj. 1 306,61 m^3. Žalobkyně byla přesvědčena, že mezi objemem nakoupeného řeziva, které bylo k dispozici k obchodování, a objemem vlastního řeziva získaného z vytěženého dřeva, nebyl žádný vztah.

26. Ve vztahu k prodané kulatině nezpracované na vlastní řezivo žalovaný dospěl k nesprávnému závěru, neboť vadně interpretoval data svědčící o stavu zásob (žalovaný k objemu kulatiny nezpracované na vlastní řezivo dospěl tak, že od objemu prodané kulatiny ve výši 3 167,97 m^3 odečetl objem kulatiny zpracovaný na dřevo, tj. 1 306,61 m^3). Postup žalovaného byl vadný i proto, že vycházel z dat odporujícím datům použitým při zohlednění účetní chyby (žalovaný tvrdil jako konečný stav kulatiny k 31. 12. 2003 objem 874,41 m^3, ale potvrdil stav zásob k 31. 12. 2002 v objemu 5 776,90 m^3 a 5 603 339,20 Kč.

27. Žalobkyně tak byla toho názoru, že postup žalovaného v případě volby a užití pomůcek byl vnitřně rozporný, nelogický a nezákonný, pročež nebyla daň stanovena dostatečně spolehlivě.

28. Žalovaný ve vyjádření ze dne 11. 8. 2021 k vyjádření procesního opatrovníka žalobkyně ze dne 30. 6. 2021 uvedl, že stran žalobní námitky uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně podle ust. § 47 ZSDP trvá na tom, že žalobkyni byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 a roku 2003 dodatečně vyměřena v prekluzivní lhůtě, přičemž odkazuje na vyjádření k žalobě a vyjádření k replice žalobkyně ze dne 27. 5. 2009, která byla zdejšímu soudu zaslána Finančním ředitelstvím v Plzni. Žalovaný k nim dále uvádí, že ve vyjádření procesního opatrovníka je uplatněna nová žalobní argumentace, která nebyla uplatněna v zákonné 2 měsíční lhůtě pro podání žaloby, a to, že „*je nutné posoudit v řízení i to, zda žalovaným uváděné úkony nebyly činěny pouze za účelem snahy žalovaného posunout prekluzivní lhůtu*“. Vzhledem k tomu se jedná o novou argumentaci, která nebyla uplatněna v zákonné lhůtě pro podání žaloby, žalovaný přesto, že se jedná o posuzování prekluzivní lhůty pro doměření daně, která podléhá soudnímu přezkumu ex offo, navrhuje s ohledem na dispoziční a koncentrační zásadu její odmítnutí pro opožděnost. Dle žalovaného i v replice žalobkyně datované dne 27. 5. 2009 rovněž žalobkyně uplatnila novou argumentaci k úkonům činěným v odvolacím řízení, která rovněž nebyla uplatněna v zákonné 2 měsíční lhůtě pro podání žaloby, a proto žalovaný přesto, že se jedná o posuzování prekluzivní lhůty pro doměření daně, která podléhá soudnímu přezkumu ex offo, navrhuje s ohledem na dispoziční a koncentrační zásadu její odmítnutí pro opožděnost. Pokud se soud neztotožní s navrhovaným odmítnutím, žalovaný uvádí, že úkony učiněné v odvolacím řízení nebyly činěny pouze za účelem snahy „*posunout prekluzivní lhůtu*“, jak nyní žalobkyně tvrdí. Nejednalo se o úkony ryze formální, nýbrž o úkony, jimiž bylo doplňováno řízení, které bylo výrazem procesní aktivity ústící v doměření daně, přičemž výslech svědka i místní šetření byly provedeny na návrh žalobkyně. Jednalo se tedy o úkony dle ust. § 47 odst. 2 ZSDP, které přerušily běh

prekluzivní lhůty pro doměření daně, o nichž byla žalobkyně zpravena v roce 2008, tj. od konce roku 2008 běží tříletá prekluzivní lhůta znovu a její konec by tedy připadl na 31. 12. 2011. Žalovaný odkazuje v této souvislosti např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2007, č.j. 8 Afs 19/2006-72 a ze dne 15. 5. 2007, č.j. 2 Afs 151/2006-63, v nichž byly úkony činěné v odvolacím řízení považovány za úkony směřující k dodatečnému stanovení daně, kterými dle ust. § 47 odst. 2 ZSDP došlo k přerušení běhu předmětné prekluzivní lhůty a tato nová tříletá lhůta počala znovu běžet od konce roku, v němž byl s těmito úkony daňový subjekt seznámen. Jestliže žalobou napadená rozhodnutí byla žalobkyni doručena dne 2. 1. 2009 byla daň z příjmů právnických osob za rok 2002 a rok 2003 žalobkyni doměřena pravomocně v prekluzivní lhůtě.

29. Žalovaný dále uvedl, že ve vyjádření procesního opatrovníka je dále v bodu 12. rovněž uplatněna nová argumentace, že *ust. § 47 odst. 2 ZSDP hovoří o učinění pouze jednoho úkonu před uplynutím prekluzivní lhůty stanovené v ust. § 47 odst. 1 ZSDP, tedy před uplynutím tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost*, s tím, že v předmětné věci „*úkon ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP učinil prvostupňový správce daně, a to zahájením daňové kontroly dne 5. 3. 2005, nikoliv odvolací orgán, jehož úkony ze dnů 30. 4. 2008, 25. 7. 2008, 18. 8. 2008, 17. 9. 2008 a 22. 8. 2008, nesplňují časový test dle § 47 odst. 1 ZSDP*“, která rovněž nebyla uplatněna v zákonné 2 měsíční lhůtě pro podání žaloby, a proto žalovaný přesto, že se jedná o posuzování prekluzivní lhůty pro doměření daně, která podléhá soudnímu přezkumu ex offo, navrhuje s ohledem na dispoziční a koncentrační zásadu její odmítnutí pro opožděnost. Pokud se soud neztotožní s navrhovaným odmítnutím, žalovaný uvádí, že právní názor žalobkyně je zcela mylný a v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, neboť prekluzivní lhůta pro vyměření/doměření daně se přerušuje vždy učiněním úkonu ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP a počíná znovu běžet od konce roku, v němž byl s tímto úkonem daňový subjekt zpraven, přičemž tak může být činěno několika úkony správce daně. V případě žalobkyně se jedná o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, kdy by konec prekluzivní lhůty pro vyměření/doměření daně jinak bez dalšího připadnul na 31. 12. 2005 a o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, kdy by konec prekluzivní lhůty pro vyměření/doměření daně jinak bez dalšího připadnul na 31. 12. 2006. Zahájením daňové kontroly daně z příjmů právnických osob u žalobkyně za předmětná zdaňovací období dne 7. 3. 2005 (žalobkyně nesprávně uvádí 5. 3. 2005), která je úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP se běh prekluzivní lhůty pro vyměření/doměření daně za obě předmětná zdaňovací období přerušil a nová tříletá prekluzivní lhůta započala znovu běžet od konce roku 2005 a její konec by jinak bez dalšího připadnul na 31. 12. 2008. Učiněním dalších úkonů ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP v odvolacím řízení (výzva č.j. 3769/08-1200-400358 ze dne 30.4.2008, výzva č.j. 6716/08-1200-400358 ze dne 25. 7. 2008, výslech svědka ing. J. V., o němž byl sepsán protokol č.j. 773/08-1200-400358 ze dne 18. 8. 2008, místní šetření uskutečněné dne 17. 9. 2008, výzva č.j. 9308/08-1200-400358 ze dne 22. 10. 2008), s nimiž byla žalobkyně seznámena v roce 2008, se běh prekluzivní lhůty pro vyměření/doměření daně za obě předmětná zdaňovací období přerušil a nová tříletá prekluzivní lhůta započala znovu běžet od konce roku 2008 a její konec připadnul na 31. 12. 2011. Jestliže žalobou napadená rozhodnutí byla žalobkyni doručena dne 2. 1. 2009 byla daň z příjmů právnických osob za rok 2002 a rok 2003 žalobkyni doměřena pravomocně v prekluzivní lhůtě.

30. K námitce porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení žalovaný uvedl následující: Žalobkyně uplatňuje ve vyjádření procesního opatrovníka novou argumentaci, a to zda

rozsah nezbytného hledání vhodných pomůcek umožňoval odvolacímu orgánu, aby sám mohl vhodné pomůcky vyhledávat či nikoliv, tj. uložit toto prvostupňovému orgánu, odvolací orgán pochybil, pokud neuložil prvostupňovému správci daně odstranění vady spočívající v nesprávném způsobu stanovení daně, tj. neuložil mu, aby vyhledal vhodné pomůcky pro stanovení daně a sám vyhledával pomůcky pro stanovení daně, která nebyla uplatněna žalobkyní v zákonné 2 měsíční lhůtě pro podání žaloby, a proto žalovaný navrhuje s ohledem na dispoziční a koncentrační zásadu její odmítnutí pro opožděnost. Pokud se soud neztotožní s navrhovaným odmítnutím, žalovaný uvádí, že trvá na tom, že postup žalovaného v předmětné věci byl zcela v souladu se zákonem, přičemž nedošlo k porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. Žalovaný poukazuje v této souvislosti na to, že v podané žalobě dne 27. 2. 2009 žalobkyně uplatnila tuto námitku pouze takto, cit.: „*...pokud žalovaný v průběhu odvolacího řízení zjistil, že daň byla žalobkyni dodatečně stanovena prvostupňovým správcem daně dokazováním, ačkoliv měla být stanovena na základě pomůcek (žalovaný totiž coby odvolací orgán ve výzvě č.j. 9308/08-1200-400358 ze dne 22. 10. 2008 konstatoval, že daňovou povinnost je za daného stavu věci nutno stanovit za použití pomůcek), tak dle žaloby tímto de facto uznal jeden z odvolacích důvodů a měl by tedy vyhovět odvolacímu petitu. Jako jeden z odvolacích důvodů totiž žalobkyně uvedla, že jí nejspíše měla být stanovena daň podle pomůcek a odvolací návrh z tohoto důvodu zněl na zrušení napadeného rozhodnutí.*“ Rovněž již v replice ze dne 27. 5. 2009, na níž žalobkyně ve vyjádření procesního opatrovníka taktéž odkazuje, tak již byla uplatněna nová argumentace po zákonné 2 měsíční lhůtě pro podání žaloby, a proto žalovaný rovněž navrhuje její odmítnutí pro opožděnost s ohledem na dispoziční a koncentrační zásadu. Žalovaný trvá na tom, že procesní postup v této věci byl v souladu se zákonem, žalobkyně tímto postupem nebyla jakkoli zkrácena na svých právech. Způsob stanovení daně podle pomůcek byl podrobně popsán ve Výzvě č.j. 9308/08-1200-400358 ze dne 22. 10. 2008 a žalobkyni byla dána možnost se k tomuto postupu vyjádřit. Jakkoli nemohla býti porušena zásada dvojinstančnosti daňového řízení.

31. K námitce použití pomůcek odvolacím orgánem žalovaný uvedl, že trvá na závěrech uvedených Finančním ředitelstvím v Plzni v žalobou napadených rozhodnutích na str. 11 a násl. a dále odkazuje na vyjádření zaslané zdejšímu soudu Finančním ředitelstvím v Plzni pod č.j. 3283/09-1500-401496 ze dne 28. 4. 2009 (soudu doručeno dne 5. 5. 2009) a na vyjádření k replice č.j. 6219/09-1500-401496 ze dne 28. 7. 2009.

32. Žalovaný závěrem konstatoval, že trvá na tom, že žalobou napadená rozhodnutí byla vydána v souladu se zákonem a žalobkyní vznesené námitky nejsou důvodné. Navrhuje proto zamítnutí žaloby.

V.

Posouzení věci soudem

33. Soud o žalobě rozhodoval ve smyslu ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. bez nařízení ústního jednání, neboť s tím oba účastníci řízení výslovně souhlasili (žalobkyně ve svém podání doručeném soudu dne 21. 7. 2021, žalovaný v podání ze dne 22. 2. 2021).

34. V souladu s ust. § 75 odst. 1 a 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VI.

Rozhodnutí soudu

35. Soud po posouzení žaloby shledal, že žaloba není důvodná.

36. Z obsahu správního spisu zjistil soud tyto skutečnosti významné pro své rozhodnutí.

37. Správce daně zahájil dne 7. 3. 2005 u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2001, 2002 a 2003. V průběhu této daňové kontroly bylo ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích zjištěno krácení daňové povinnosti. Správce daně na základě provedené daňové kontroly a provedeného dokazování vydal shora uvedené dodatečné platební výměry I a II. Proti těmto žalobkyně podala odvolání. V odvolacím řízení žalovaný dospěl k závěru, že vzhledem k tomu, že žalobkyně nevedla úplnou skladovou evidenci a nebyly jí předloženy věrohodné důkazní prostředky prokazující výši zásob dřevní hmoty k prvnímu a poslednímu dni zdaňovacích období, ač k tomu byla žalobkyně vyzvána, nebylo lze stanovit žalobkyni daň za zdaňovací období let 2002 a 2003 dokazováním dle ust. § 31 ZSDP. V odvolacím řízení tak žalovaný změnil způsob stanovení daně z dokazování na pomůcky (stanovení daně za použití pomůcek navrhovala i žalobkyně). Na základě změny způsobu stanovení daně žalovaný v průběhu odvolacího řízení žalobkyni dne 22. 10. 2008 vyzval výzvou č.j. 9308/08-1200-400358, k vyjádření se k tomuto postupu a zároveň podrobně popsal způsob, jakým dospěl ke konkrétní výši daňové povinnosti žalobkyně. Jako pomůcky při výpočtu daňové povinnosti žalobkyně žalovaný použil listiny předložené žalobkyní při daňové kontrole a dále listiny, které byly žalobkyní navrženy jako důkazní prostředky k prokázání účetní chyby uvedené pod body a) až e) předmětného odvolání. Zároveň žalovaný v odvolacím řízení akceptoval námitku žalobkyně týkající se účetní chyby v účtování zásob, v jejímž důsledku byl žalobkyní za zdaňovací období r. 2002 nesprávně zvýšen hospodářský výsledek a následně i základ daně o částku 10 045 361,50 Kč, a totéž za zdaňovací období roku 2002 ve výši 8 634 098,80 Kč (o tyto částky tedy žalovaný snížil základ daně žalobkyně za předmětná zdaňovací období). Dále žalovaný v průběhu odvolacího řízení učinil několik úkonů vůči žalobkyni. Jednalo se o výzvu ze dne 30. 4. 2008, č.j. 3769/08-1200-400358, k odstranění pochybností o údajích uvedených v odvolání ze dne 9. 5. 2007 doplněném dne 30. 7. 2007, výzvu ze dne 25. 7. 2008, č.j. 6716/08-1200-400358, neboť pochybnosti žalované o údajích uvedených žalobkyní v odvolání nebyly dostatečně odstraněny, výslech svědka Ing. V. provedený dne 18. 8. 2008, který zpracovával účetnictví žalobkyně, a jehož provedení navrhla žalobkyně v písemnosti ze dne 13. 6. 2008 (o výslechu svědka byl sepsán protokol o ústním jednání č.j. 773/08-1200-400358). Dále se jednalo o místní šetření provedené dne 17. 9. 2008 k návrhu žalobkyně ze dne 1. 9. 2008, o jehož provedení byl sepsán protokol č.j. 8590/08-1200-400358. Posledním úkonem provedeným žalovaným v průběhu odvolacího řízení před vydáním napadeného rozhodnutí pak byla výzva ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9308/08-1200-400358, k prokázání údajů uvedených v odvolání žalobkyně a k vyjádření se ke způsobu a výši doměřené daně za zdaňovací období let 2002 a 2003, resp. sdělení žalovaného ze dne 20. 11. 2008, č.j. 10393/08-1200-400358, o postupu spočívajícím ve změně způsobu ke stanovení daně z dokazování na pomůcky. Na základě zohlednění předmětné účetní chyby a prostřednictvím pomůcek pak žalovaný napadeným rozhodnutím I dodatečně doměřil žalobkyni daň z příjmů za zdaňovací období roku 2002 ve výši 507 470 Kč a napadeným rozhodnutím II za zdaňovací období roku 2003 ve výši 1 567 980 Kč.

38. Při posouzení důvodnosti žaloby vyšel soud z následující právní úpravy.

39. Podle ust. § 47 odst. 1 ZSDP platí, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak,

nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

40. Dle ust. § 47 odst. 2 věta první ZSDP „[B]*yl-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.*“

41. Podle ust. § 50 odst. 3 ZSDP „[O]*dvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán.*“

42. Podle ust. § 31 odst. 5 ZSDP „[N]*esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.*“

43. Podle ust. § 31 odst. 6 ZSDP „[P]*omůckami podle odstavce 5 mohou být zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob přezvědných, zprávy a vyjádření jiných správců daně, státních orgánů a orgánů obcí, zájmových sdružení a vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných.*“

44. Podle ust. § 50 odst. 5 ZSDP „[S]*měřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.*“

45. Soud byl nejprve povinen posoudit otázku, zda byla žalobkyni doměřena daň z příjmů za předmětná zdaňovací období před uplynutím prekluzivní lhůty ke stanovení daně ve smyslu ust. § 47 odst. 1 ZSDP. Žalobkyně namítala doměření daně až po uplynutí této lhůty. Předně soud uvádí, že k prekluzi práva státu vyměřit či doměřit vůči žalobkyni daň by byl povinen přihlédnout i z úřední povinnosti bez námitky žalobkyně, neboť prekludovanému právu nelze poskytovat ochranu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č.j. 1 Afs 145/2008-135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS). Povaha předmětné lhůty jako lhůty prekluzivní nebyla mezi stranami sporná. Mezi stranami bylo sporné, zda k přerušení prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 odst. 1 ZSDP došlo pouze v důsledku zahájení daňové kontroly dne 7. 3. 2005, nebo tato byla přerušena rovněž v důsledku

úkonů činěných žalovaným v průběhu odvolacího řízení. Jinými slovy, pro určení, zda byla vůči žalobkyni pravomocně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č.j. 5 Afs 42/2004-61, publ. pod č. 954/2006 Sb. NSS, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č.j. 9 Afs 86/2007-161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS) doměřena daň v rámci tříleté prekluzivní lhůty bylo nutné posoudit, jaké úkony správce daně či žalovaného splňovaly kvalitativní náležitosti úkonů směřujících k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP. Odpověď na tuto otázku je třeba hledat v judikatuře Nejvyššího správního soudu.

46. S žalobkyní lze souhlasit, že okamžik, k němuž dochází k přerušení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně, je zahájení daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č.j. 2 Afs 69/2004-52, publ. pod č. 634/2005 Sb. NSS). Je však nutné žalobkyni upozornit, že v případu zakončeném posledně citovaným rozsudkem kasačního soudu došlo k provedení daňové kontroly shodně jako v nyní projednávané věci v prvostupňovém řízení před správcem daně. Odlišnost od posledně citovaného rozsudku kasačního soudu od nyní projednávané věci však spočívala v tom, že v této byly činěny úkony rovněž žalovaným v průběhu odvolacího řízení.

47. Mezi stranami nebylo sporné, že v průběhu řízení před správcem daně došlo k přerušení lhůty pro stanovení daně zahájením daňové kontroly dne 7. 3. 2005 (datum 5. 3. 2005 uváděné procesním opatrovníkem jako den zahájení daňové kontroly soud považoval za zřejmou chybu v psaní, navíc pro věc nebylo významné, zda daňová kontrola byla zahájena dne 7. 3. 2005 či dne 5. 3. 2005). Tímto úkonem tedy došlo k přerušení původní tříleté prekluzivní lhůty. Pokud by daňové orgány nečinily již žádné úkony směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, uplynula by lhůta pro stanovení daně dne 31. 12. 2008. Sporné mezi stranami bylo to, zda došlo k dalšímu přerušení lhůty pro stanovení daně v důsledku úkonů činěných žalovaným v odvolacím řízení.

48. K výkladu pojmu *úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení* ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP se Nejvyšší správní soud vyjádřil zejm. v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 5. 2006, č.j. 2 Afs 52/2005-94, publ. pod č. 953/2006 Sb. NSS: „*Při posouzení této otázky se v prvé řadě nabízí výklad jazykový, podle něhož za úkon směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně nelze považovat úkon, kterým již daň vyměřena či dodatečně stanovena je. Tedy obecně řečeno, má-li úkon k něčemu směřovat, pak musí následovat to, k čemu směřuje – tím k čemu směřuje úkon přerušující lhůtu je právě vyměření nebo doměření daně, které se provádí zpravidla právě platebním výměrem. Veškeré úkony směřující k vyměření daně jsou prováděny proto, aby daň byla vyměřena, jejich smyslem je zjištění všech skutečností rozhodných pro správné vyměření daně. Tyto úkony (výzva, kontrola atd.) také vytvářejí prostor pro součinnost daňového subjektu, zajišťují jeho vědomost o tom, že se řízení vede a umožňují mu aktivně ovlivňovat výsledek řízení. Lhůta je úkonem přerušena právě proto, že již tento úkon a úkony bezprostředně následující k vyměření či doměření daně směřují. Jde tedy o úkon, kterým je zahájena určitá konkrétní aktivní činnost správce daně.* [...] *Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem ust. § 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem. Jestliže zákon takový postup umožnil, ale nestanovil sám, co se rozumí tímto úkonem, musí být vyloženo, čím lze lhůtu znovu otevřít.*“

49. V rozsudku ze dne 29. 8. 2007, č.j. 8 Afs 19/2006-72, dospěl Nejvyšší správní soud k

tomuto závěru: „*Dosavadní judikatura se zatím nevyslovila k otázce, které úkony finančních orgánů mají za následek přerušení běhu lhůty v odvolacím řízení. Ve výše citovaném rozhodnutí č. 953/2006 Sb. NSS však rozšířený senát Nejvyššího správního soudu charakterizoval úkon dle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu obecně tak, že musí být nutně výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem § 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem.* [...] *Nejvyšší správní soud považuje za rozhodující, že jediným zamýšleným účelem předmětného úkonu bylo ověřit v rámci odvolacího řízení správnost dosavadního vyměření daně, tento úkon tedy v souladu s ust. § 47 daňového řádu směřoval k tomu, aby o vyměření daně bylo pravomocně rozhodnuto*.“

50. Rozsáhlou analýzu kvalitativních náležitostí úkonů ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP provedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 16. 12. 2009, č.j. 7 Afs 36/2008-134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS. Předně dospěl k závěru, že „*odvolací orgán je oprávněn při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění, ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Jestliže je odvolací orgán nejen oprávněn, ale i povinen odstranit veškeré vady, k nimž došlo v řízení před správcem daně I. stupně, ať už tak činí k odvolacímu návrhu, či z úřední povinnosti, musí k tomu mít prostředky obdobné prostředkům použitelným v řízení prvostupňovém. Jsou-li určité úkony provedené správcem daně I. stupně způsobilé založit běh nové lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu, je třeba jim tuto způsobilost přiznat i v řízení odvolacím. Jak je zřejmé z přehledu stávající judikatury, je nezbytné, aby se vždy jednalo o úkon učiněný před uplynutím zákonné lhůty, směřující k vyměření či doměření daně a aby jeho provedení bylo nezbytné k dosažení stanoveného účelu, jímž je správné vyměření či doměření daně. Účelem přerušení prekluzivní lhůty je získání časového prostoru k dokončení řízení, v němž je řádně pokračováno; nesmí jít tedy o úkon, jehož jediným či hlavním účelem je snaha o posun prekluzivní lhůty*.“ Ve vztahu k úkonům činěným odvolacím orgánem uvedl, že je „*odvolací orgán povinen zjistit, zda platební výměr vydaný správcem daně I. stupně je rozhodnutím zákonným. Pro odvolací řízení tak neplatí logika postupu prvostupňového správce daně. Úkony odvolacího orgánu jsou proto určeny okolnostmi, které je třeba prověřit, přičemž rozhodující pro volbu prostředků je, aby se jednalo o úkon, jímž lze dosáhnout stanoveného cíle. Tedy i 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*.“ Právní věta, jíž bylo toto usnesení rozšířeného senátu opatřeno, pak říká, že „[Ú]*kon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první daňového řádu* [ZSDP – pozn. soudu] *přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty*.“

51. Konečně v rozsudku ze dne 19. 4. 2010, č.j. 8 Afs 73/2009-67, Nejvyšší správní soud ve vztahu k úkonům činěným v odvolacím daňovém řízení a jejich dopadu na přerušení lhůty pro stanovení daně prezentoval tento právní názor: „*Dále Nejvyšší správní soud již dříve dovodil, že výzva správce daně podle § 31 odst. 9 daňového řádu* [ZSDP – pozn. soudu] *je nepochybně jako taková úkonem způsobilým přerušit běh prekluzívní lhůty. Jak ovšem vyplývá*

z odůvodnění rozsudku ze dne 18. 10. 2007, čj. 7 Afs 201/2006-106 (www.nssoud.cz), tento závěr neplatí bezvýhradně. Není totiž možné každou výzvu adresovanou daňovému subjektu bez dalšího označit za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a je nezbytné ji posuzovat z hlediska obsahu, ale i ve vztahu k výzvám předchozím. Pokud by vydání obsahově obdobné výzvy mělo být považováno za úkon, který určuje počátek běhu nové prekluzívní lhůtu k vyměření daně, byla by tato lhůta obnovována kvůli jedné pochybnosti dvakrát, popř. i vícekrát, což je nepřípustné, protože by to nebylo v souladu s účelem citované právní úpravy. Otázkou, zda může být výzva správce daně učiněná vůči daňovému subjektu v odvolacím řízení úkonem přerušujícím běh lhůty dle § 47 odst. 2 daňového řádu, se Nejvyšší správní soud zabýval v odůvodnění rozsudku ze dne 25. 6. 2008, čj. 5 Afs 3/2008-81 (www.nssoud.cz). Dospěl přitom k závěru, že za úkon podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní lze nepochybně považovat i úkony správce daně, jakož i úkony odvolacího orgánu učiněné v rámci odvolacího řízení. Navrhne-li daňový subjekt v odvolání další důkazní prostředky, které mají být provedeny, je výzva k jejich předložení, jakož i výzva k prokázání tvrzení v odvolání obsažených, nepochybně úkonem, který je způsobilý přivodit účinky ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní."

52. Veden těmito judikatorními závěry kasačního soudu, uvážil zdejší soud o námitce prekluze následovně.

53. Žalovaný provedl v odvolacím řízení několik úkonů, které dle jeho názoru měly charakter úkonů směřujících k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Jednalo se o výzvu ze dne 30. 4. 2008, č.j. 3769/08-1200-400358, k odstranění pochybností o údajích uvedených v odvolání ze dne 9. 5. 2007 doplněném dne 30. 7. 2007, výzvu ze dne 25. 7. 2008, č.j. 6716/08-1200-400358, neboť pochybnosti žalované o údajích uvedených žalobkyní v odvolání nebyly dostatečně odstraněny, výslech svědka Ing. V. provedený dne 18. 8. 2008, který zpracovával účetnictví žalobkyně, a jehož provedení navrhla žalobkyně v písemnosti ze dne 13. 6. 2008 (o výslechu svědka byl sepsán protokol o ústním jednání č.j. 773/08-1200-400358). Dále se jednalo o místní šetření provedené dne 17. 9. 2008 k návrhu žalobkyně ze dne 1. 9. 2008, o jehož provedení byl sepsán protokol č.j. 8590/08-1200-400358. Posledním úkonem provedeným žalovaným v průběhu odvolacího řízení před vydáním napadeného rozhodnutí pak byla výzva ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9308/08-1200-400358, k prokázání údajů uvedených v odvolání žalobkyně a k vyjádření se ke způsobu a výši doměřené daně za zdaňovací období let 2002 a 2003, resp. sdělení žalovaného ze dne 20. 11. 2008, č.j. 10393/08-1200-400358, o postupu spočívajícím ve změně způsobu ke stanovení daně z dokazování na pomůcky. Pokud by některý z těchto úkonů splňoval shora vymezené kvalitativní náležitosti úkonu směřujícího k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, došlo by i v průběhu odvolacího řízení k přerušení lhůty pro stanovení daně ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP.

54. Dle názoru soudu splňoval definiční znaky úkonů směřujících k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP minimálně výslech svědka Ing. V.

55. K výslechu svědka jako úkonu ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2010, č.j. 8 Afs 73/2009-67: „*Výslech svědka* [...] *byl nepochybně úkonem, který podle § 47 odst. 2 daňového řádu přerušil běh prekluzívní doby pro doměření daně žalobkyni. S ohledem na skutečnosti, které měly být podle žalobkyně prokázány provedením výslechu této osoby, se jednalo o úkon směřující k ověření správnosti dosavadního vyměření daně, resp. k jejímu doměření. Totéž platí i v situaci, kdy byl úkon realizován teprve v odvolacím řízení, neboť tím bylo vyhověno návrhu žalobkyně výslovně vznesenému*

v doplnění odvolání.“ (obdobně pak i v rozsudku ze dne 18. 6. 2008, č.j. 1 Afs 83/2008-60). Takřka shodná procesní situace nastala i v nyní projednávané věci. Žalobkyně navrhla provedení důkazu výslechem svědka v jí podaném odvolání. Předmětem výslechu svědka Ing. V. mělo být „*potvrzení či vyvrácení tvrzení klienta* [žalobkyně – pozn. soudu], *že výkazy, předložené klientem ke kontrole, odpovídají skutečnosti a skutečným účetním dokladů*[m] *a* [jsou] *úplné a správné.*“. Vzhledem k tomu, že Ing. V. vedl v kontrolovaných zdaňovacích obdobích účetnictví žalobkyně a mezi stranami bylo sporu o náležitém způsobu vedení evidence skladových zásob a jejich skutečné výši k prvnímu a poslednímu dni předmětných zdaňovacích období a dle žalobkyně měla být provedením jeho výslechu potvrzena či vyvrácena úplnost a správnost žalobkyní předložených výkazů, splňoval definiční znaky úkonu směřujícího k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP, neboť mohl ovlivnit výši žalobkyni doměřené daně. Zároveň jej nebylo lze považovat za úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č.j. 7 Afs 36/2008-134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS.

56. Soud se dále nezabýval kvalitou ostatních úkonů provedených žalovaným v odvolacím řízení, neboť již v důsledku provedení důkazu výslechem svědka Ing. V. došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Tato tedy neuplynula marně 31. 12. 2008, jak tvrdila žalobkyně, nýbrž až dne 31. 12. 2011, neboť tříletá lhůta pro stanovení daně se opětovně rozběhla dne 31. 12. 2008. Pokud tedy napadená rozhodnutí I a II nabyla právní moci dne 2. 1. 2009, byla daň vůči žalobkyni pravomocně stanovena ve lhůtě pro stanovení daně.

57. Pokud žalobkyně v jí podané replice namítala, že správci daně muselo být z protokolu o ústním jednání ze dne 28. 4. 2005, č.j. 34638/05/145930, zřejmé, že Ing. V. vedl žalobkyni účetnictví, pročež měl zcela určitě poznatky o důležitých okolnostech v daňovém řízení a správce daně jej tedy měl vyslechnout, uvádí soud k této argumentaci, že nebyla důvodná. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č.j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, vyplývá, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnost daňového subjektu prokazovat skutečnosti, které tento tvrdí. Pokud žalobkyně považovala provedení výslechu svědka Ing. V. za důležité pro předmětné daňové řízení, byla povinna jeho provedení navrhnout. Pokud jej nenavrhla a správce daně jej neprovedl, nelze v tomto spatřovat pochybení správce daně a nelze z tohoto dovodit, že by provedení důkazu výslechem svědka v odvolacím řízení k návrhu žalobkyně nebylo úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP.

58. K námitce žalobkyně, že nelze prostřednictvím odstraňování vad dodatečných platebních výměrů prodlužovat prekluzivní lhůtu ke stanovení daně, soud uvádí, že tyto nebyly důvodné. Jak vyplývá z výše citované judikatury, i úkony činěné odvolacím daňovým orgánem v průběhu odvolacího řízení mohou být způsobilé opětovně přerušit běh lhůty pro stanovení daně, pokud jsou učiněny ve lhůtě pro stanovení daně. Předmětný výslech svědka Ing. V. byl proveden dne 18. 8. 2008. Dle názoru soudu byl s ohledem na daňovou kontrolu proveden ve lhůtě pro stanovení daně, neboť v důsledku zahájení daňové kontroly dne 7. 3. 2005 došlo prvně k přerušení lhůty pro stanovení daně v délce tří let. Tato se následně rozběhla dne 31. 12. 2005 a její konec připadal na 31. 12. 2008. S ohledem na provedení důkazu výslechem svědka dne 18. 8. 2008 tak byla splněna i podmínka jeho provedení ve lhůtě pro stanovení daně, pročež byl tento způsobilý opětovně přerušit běh lhůty pro stanovení daně. Zároveň soud dodává s odkazem na již citované usnesení

rozšířeného senátu kasačního soudu ze dne 16. 5. 2006, č.j. 2 Afs 52/2005-94, publ. pod č. 953/2006 Sb., a sice že „[S]*oudu nepřísluší hodnotit délku předmětné lhůty ani podmínek pro její přerušení z hlediska zájmu státu na efektivním výběru daní - to je věcí zákonodárce. Úkolem soudu je provést výklad těchto podmínek v souladu s čl. 4 Ústavy, tedy způsobem chránícím základní práva a svobody. Prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně je ochranou daňového subjektu, stanoví dobu, po jejímž uplynutí je najisto postaveno, že daňová povinnost zůstane nezměněna. Pokud tedy zákon z jejích mezí připouští výjimku, může tak učinit jen z akceptovatelných důvodů - tedy, že zde je dána nějaká konkrétní pochybnost, která vyžaduje založení nového běhu lhůty* [...]." K založení nového běhu lhůty pro stanovení daně došlo v nyní projednávané věci v souladu se zákonem, když právě výslech Ing. V. jako úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení způsobil běh nové lhůty ke stanovení daně dle ust. § 47 odst. 2 ZSDP.

59. Námitka marného uplynutí lhůty pro stanovení daně před tím, než napadená rozhodnutí I a II nabyla právní moci, tak nebyla důvodná.

60. Pro úplnost soud uvádí, že ačkoliv žalobkyně brojila proti předmětným úkonům učiněným žalovaným v průběhu odvolacího řízení až ve své replice ze dne 27. 5. 2009, a rovněž procesní opatrovník žalobkyně brojil proti úkonům provedeným žalovaným ve vztahu k jejich způsobilosti přerušit prekluzivní lhůtu pro stanovení daně až ve svém podání ze dne 30. 6. 2021, tedy tato argumentace byla žalobkyní uplatněna až po uplynutí lhůty pro podání žaloby (srov. ust. § 71 odst. 2 poslední věta s.ř.s.), pročež by soud nebyl povinen ani oprávněn zabývat se těmito námitkami z důvodu jejich opožděného uplatnění, zabýval se soud kvalitativními náležitostmi těchto úkonů proto, že byl povinen otázku prekluze práva doměřit vůči žalobkyni daň zkoumat z úřední povinnosti. Aby tak mohl učinit, musel přezkoumávat i kvalitativní náležitosti úkonů, které mohly být způsobilé přerušit lhůtu pro stanovení daně. Jinými slovy, plného a efektivního přezkumu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně bylo možné docílit pouze současným přezkoumáním úkonů majících zásadní vliv na běh této lhůty z pohledu jejího přerušení.

61. V dalším okruhu žalobních námitek žalobkyně brojila proti změně způsobu stanovení daně v odvolacím řízení ze způsobu stanovení daně dokazováním na způsob stanovení daně za použití pomůcek. Tímto postupem žalovaného měla být dle žalobkyně porušena zásada dvojinstančnosti daňového řízení.

62. Stran změny způsobu stanovení daně v odvolacím řízení ze způsobu stanovení daně dokazováním na způsob stanovení daně za použití pomůcek judikoval Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, dospěl přitom k následujícím právním závěrům. Předně uvedl, že „*daňový řád* [ZSDP – pozn. soudu] *nezná možnost zrušení platebního výměru a vrácení věci správci daně prvního stupně k dalšímu řízení. Z toho plyne, že rozhodnutím o odvolání daňové řízení končí, bez ohledu na to, o jaké rozhodnutí se jedná.*" Dále rozšířený senát kasačního soudu uvedl: „*Problémy nastávají při řešení situace, kdy daň byla stanovena nesprávným způsobem a je třeba provést „nové řízení" právě tím správným způsobem, aniž by docházelo k nepřípustnému kumulování pomůcek a důkazů. Jestliže ovšem není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, nezbývá než učinit závěr, že taková změna musí být možná v řízení odvolacím. Řešením tedy je, že veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v rámci odvolacího řízení. To nečiní potíže v případě stanovení daně dokazováním, s výjimkou případu, kdy by v odvolacím řízení bylo zjištěno, že daň měla být stanovena podle pomůcek. Pokud odvolání důvodně tvrdí, že daň neměla být stanovena dokazováním, ale podle pomůcek, nic odvolacímu orgánu nebrání v tom, aby způsob*

stanovení daně změnil, přičemž vhodné pomůcky může vyhledat sám nebo to, postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu, uložit správci daně prvního stupně; rozhodující pro volbu postupu bude, jako v případě doplňování dokazování, rozsah nezbytného doplnění řízení, umožňujícího stanovení daně podle pomůcek.“ (důraz přidán zdejším soudem).

63. Tento právní názor rozšířený senát Nejvyššího správního soudu potvrdil i v již citovaném usnesení ze dne 16. 12. 2009, č.j. 7 Afs 36/2008-134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS: „*V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně. Je tomu tak proto, že daňový řád vylučuje možnost zrušení platebního výměru a vrácení věci k dalšímu řízení správce daně I. stupně, a naopak, že umožňuje, aby odvolací orgán platební výměr změnil, a to i v neprospěch daňového subjektu.*“ Následně byl tento právní názor prezentován v judikatuře Nejvyššího správního soudu opakovaně (např. rozsudky ze dne 16. 1. 2012, č.j. 7 Afs 87/2011-135, ze dne 8. 8. 2012, č.j. 7 Afs 86/2011-143, či ze dne 18. 7. 2013, č.j. 9 Afs 19/2012-35). Judikatura je tak ustálena na závěru, že v průběhu odvolacího řízení lze změnit způsob stanovení daně. Již těchto důvodů tedy nebyl ani druhý okruh žalobních námitek důvodný. Zároveň soud nemohl přehlédnout, že se i žalobkyně domáhala stanovení daně prostřednictvím pomůcek a nikoliv dokazováním, a že v rámci změny způsobu stanovení daně v průběhu odvolacího řízení žalovaný žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí I i II o této změně informoval a poskytl jí prostor k vyjádření (viz výzva ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9308/08-1200-400358, a sdělení ze dne 20. 11. 2008, č.j. 10393/08-1200-400358).

64. K namítanému porušení zásady dvojinstančnosti řízení pak soud pro úplnost uvádí, že k jejímu porušení nedošlo. „*Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm.* [...] *Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po druhém stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru.*“ (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).

65. Námitky žalobkyně obsažené v replice, že žalovaný měl uložit správci daně, aby tento pomůcky stanovil, a rovněž aby žalobkyni umožnil se k těmto vyjádřit, a námitky obdobného charakteru prezentované procesním opatrovníkem žalobkyně v jeho podání ze dne 30. 6. 2021, byly uplatněny až po uplynutí lhůty pro podání žaloby (srov. ust. § 71 odst. 2 poslední věta s.ř.s.). Zároveň ani nebyly důvodné, neboť žalovaný byl oprávněn změnit způsob stanovení daně v průběhu odvolacího řízení, a zároveň žalobkyni umožnil se k tomuto vyjádřit (viz výše).

66. V posledním okruhu žalobních námitek pak žalobkyně brojila proti nedostatečné spolehlivosti žalovaným užitých pomůcek ke stanovení daně, resp. namítala, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

67. Ve vztahu k soudnímu přezkumu platebního výměru, resp. rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru, které z hlediska soudního přezkumu tvoří s platebním výměrem jeden celek (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č.j. 5 Afs 16/2003-56, publ. pod č. 534/2005 Sb. NSS), judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2011, č.j. 8 Afs 69/2010-103, následovně: *„Stanovit daň za pomoci pomůcek lze pouze při splnění dvou podmínek: za prvé v důsledku nesplnění povinností daňového subjektu při dokazování není možno stanovit daňovou povinnost na základě důkazů (§ 31 odst. 5 d. ř.), za druhé daňový základ a výše daně mohou být pomocí pomůcek stanoveny dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 d. ř.). Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu. Rozsah přezkumu vytyčil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení z 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75: „odvolací orgán se nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5), ale k odvolací námitce je povinen vážit i kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (že mu neumožnil se s pomůckami seznámit).“. Daňový subjekt tak může při stanovení daně pomocí pomůcek v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: především může brojit proti správcem daně zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že daň bylo možno stanovit na základě dokazování; toto tvrzení musí samozřejmě opírat o patřičné důkazy. V nyní posuzované věci neměl krajský soud pochyb o tom, že žalobce nesplnil svou povinnost prokázat tvrzení obsažená v daňových přiznáních, a nebylo tedy možno stanovit daň dokazováním, ale bylo třeba přistoupit k vyměření daně pomocí pomůcek. Proti tomuto závěru nejsou v kasační stížnosti uvedeny námitky (což vzhledem k tomu, že stěžovatelem je správní orgán, nelze ani předpokládat) a kasační soud sám rovněž nemá důvod tento závěr krajského soudu kritizovat. Z obsahu spisu vyplývá, že žalobce nesplnil svou důkazní povinnost a nedokázal vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Druhý okruh námitek, které lze uplatnit proti vyměření daně podle pomůcek, se dle shora citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu může týkat kvality použitých pomůcek (tj. zda pomůcky byly adekvátní), zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení. Toto oprávnění je ovšem nutno posuzovat značně restriktivně, neboť je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek: k takovému vyměření daně přistoupí správce daně v případě, jestliže bylo osvědčeno, že daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti; pak ovšem nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití určitých (konkrétních) pomůcek, resp. posléze z jakéhokoli libovolného důvodu napadat výběr pomůcek provedený správcem daně. Je třeba vycházet z toho, že správce daně má při výběru pomůcek z povahy věci vyplývající jistotu a zákonem omezenou míru volné úvahy, a že obstarává pomůcky bez součinnosti s daňovým subjektem, jak je výslovně uvedeno v § 31 odst. 5 d. ř. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku z 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156: „jde o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (§ 2 odst. 2 d. ř.)... Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhovat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.“. Co může posloužit jako pomůcka, stanovil § 31 odst. 6 d. ř. a blíže vyložil Nejvyšší správní soud. V rozsudku z 31. 7. 2007, čj. 8 Afs 128/2005 - 126, vysvětlil, že „za pomůcku nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám*

logického myšlení". Pozitivní vymezení pomůcek provedl soud např. v rozsudku z 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005 - 55, kde uvedl, že „pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností". Z uvedeného vyplývá, že v rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech, musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt proto pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě", neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil." Základem odvolací i žalobní argumentace tak dle výše uvedeného musí být tvrzení o tom, že daň nebyla daňovému subjektu použitím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Dále kasační soud pokračoval, že „[D]*statečná spolehlivost" daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Určit hranici „dostatečné spolehlivosti" není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu. Jakkoli je obtížné vymezit „dostatečně spolehlivé" stanovení daně, byl vytvořen judikatorní závěr (viz výše rozsudek devátého senátu), že tato dostatečná spolehlivost se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným určením daňové povinnosti; ve svých námitkách je tedy daňový subjekt povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Je to tedy daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud se touto problematikou podrobně zabýval ve shora citovaném rozsudku devátého senátu: dovodil, že námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, avšak v žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, která mu nejvíce vyhovuje. Soud v citovaném rozsudku demonstroval své závěry na teoreticky zkonstruovaném příkladu: na něm vysvětlil, že daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Jako příklad použil soud „daňový subjekt provozující cestovní kancelář patřící vzhledem k počtu svých provozoven, zaměstnanců a odbavených klientů v minulých letech do kategorie menších: proti dani stanovené pomocí pomůcek mohl takový subjekt namítat nepřiměřenost pomůckami stanoveného daňového základu značně převyšujícího daňový základ několika největších cestovních kanceláří v republice, přičemž by k této námitce musel předložit důkazy např. o reálném maximálním možném počtu klientů, průměrných cenách služeb poskytovaných i nakupovaných atd. Své tvrzení nesoustředí k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že ani v případě uspořádání nejvyššího možného počtu zájezdů a dalších služeb s maximálním výnosem a s předpokladem minimálních výdajů, nemohl být jeho daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně za použití pomůcek, a má proto pochybnosti o jeho dostatečné spolehlivosti.* [...] *Pro úspěšnost odvolání (resp. žaloby) by žalobce musel prokázat, že způsobem, kterým uskutečňoval své podnikání, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně; pouze v případě, že by se mu takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, bylo na místě napadat konkrétní použité pomůcky.*". Z tohoto judikatorního závěru kasačního soudu lze dovodit odpovědi na jednotlivé dílčí

námitky žalobkyně stran stanovení daně prostřednictvím pomůcek.

68. K námitce žalobkyně, že byla nesmyslná úvaha žalovaného, zda vůbec existovala vytěžená dřevní hmota, ať v podobě řeziva či kulatiny, která byla žalobkyní prodána, a jejíž prodej nebyl zaúčtován do výnosů, soud uvádí, že obdobnou námitku žalobkyně prezentovala již v jí podaném odvolání. Žalovaný k tomu na straně 11 a 12 napadeného rozhodnutí I, resp. na str. 12 a 13 napadeného rozhodnutí II, uvedl, proč dospěl k závěru, že existovalo určité množství dřeva, které žalobkyně prodávala, aniž by tyto prodeje evidovala na straně výnosů. V napadeném rozhodnutí I žalovaný uvedl, že „[S]*kutečnost, že v roce 2002 docházelo ze strany daňového subjektu ke krácení příjmů (výnosů), byla prvostupňovým správcem daně prokázána již při daňové kontrole za zdaňovací období r. 2002, při které bylo zjištěno, že daňový subjekt nevystavil a do výnosů nezahrnul faktury na pohledávky z prodeje dřevní hmoty do zahraničí v celkové hodnotě 739 023,04 Kč. Na tomto místě je třeba podotknout, že množství dřeva uvedené na těchto nezaúčtovaných a do základu daně nezahrnutých fakturách bylo správcem daně započítáno do množství prodaného dřeva, které bylo následně porovnáno s množstvím dřeva, u kterého správce daně zjistil, že bylo ve zdaňovacím období nakoupeno a vytěženo. Tímto porovnáním vznikl níže uvedený rozdíl představující množství dřeva, u něhož nebylo daňovým subjektem prokázáno, jakým způsobem s ním bylo naloženo. Lze se tudíž důvodně domnívat, že i toto množství dřeva bylo předmětem prodeje, o kterém nebylo v účetnictví daňového subjektu účtováno, a tudíž, že daňovým subjektem vykazované výnosy nejsou úplné.*“; v napadeném rozhodnutí II pak žalovaný uvedl, že „[S]*kutečnost, že v r. 2003 docházelo ze strany daňového subjektu ke krácení příjmů (výnosů), byla prvostupňovým správcem daně prokázána již při daňové kontrole za zdaňovací období r. 2003, při které bylo zjištěno, že daňový subjekt nevystavil a do výnosů nezahrnul faktury na pohledávky z prodeje dřevní hmoty do zahraničí v celkové hodnotě 2 649 287,60 Kč. Na tomto místě je třeba podotknout, že množství dřeva uvedené na těchto nezaúčtovaných a do základu daně nezahrnutých fakturách bylo správcem daně započítáno do množství prodaného dřeva, které bylo následně porovnáno s množstvím dřeva, u kterého správce daně zjistil, že bylo ve zdaňovacím období nakoupeno a vytěženo. Tímto porovnáním vznikl níže uvedený rozdíl představující množství dřeva, u něhož nebylo daňovým subjektem prokázáno, jakým způsobem s ním bylo naloženo. Lze se tudíž důvodně domnívat, že i toto množství dřeva bylo předmětem prodeje, o kterém nebylo v účetnictví daňového subjektu účtováno, a tudíž, že daňovým subjektem vykazované výnosy nejsou úplné.*“ Soud se s tímto závěrem žalovaného plně ztotožnil. I ve vztahu k fakturaci přepravy soud přisvědčil závěru žalovaného, že tato nebyla rozhodující, neboť ji nemusela zajišťovat žalobkyně jako dodavatel. Zároveň soud uvádí, že žalobkyně rozporovala závěr o množství prodaného dřeva, o němž neměla evidovat na straně výnosů, ovlivňujícího žalovaným stanovenou výši daňové povinnosti žalobkyně, aniž by předložila vlastní závěry stran takového množství a tyto podložila důkazy. Jak je však uvedeno ve výše citovaném rozsudku kasačního soudu, „*ve svých námitkách je tedy daňový subjekt povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Je to tedy daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti.*“ Žalobkyně však neprezentovala alternativní verzi reality ohledně množství prodaného dřeva, o němž neevidovala na straně výnosů, ani tuto nepodložila důkazy.

69. Pokud žalobkyně uvedla, že vyjadřovala zásadní nesouhlas, aby žalovaný při volbě pomůcek vycházel z nesprávných údajů stran množství vytěženého, nakoupeného a prodaného řeziva a kulatiny, a že již v odpovědi na výzvu správce daně ze dne 2. 6. 2006,

č.j. 43204/06/145930, navrhovala „*za účelem ověření toho, že údaje prvostupňového jsou skutečně nesprávné*“, soud předně uvádí, že v odpovědi na předmětnou výzvu ze dne 4. 8. 2006, zaevidovanou pod č.j. 53778/06, žalobkyně nenavrhovala provedení místního šetření za účelem ověření správnosti údajů ohledně množství vytěženého, nakoupeného a prodaného množství řeziva a kulatiny, nýbrž navrhovala provedení ústního jednání za účelem doplnění a zpřesnění odpovědi na výzvu. Místní šetření za účelem ověření toho, zda byly údaje správce daně nesprávné, navrhla žalobkyně až v odpovědi ze dne 21. 11. 2008 na výzvu žalovaného ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9308/08-1200-400358. Žalovaný neprovedení místního šetření odůvodnil na str. 12 napadeného rozhodnutí I, resp. na str. 13 napadeného rozhodnutí II tak, že při volbě pomůcek vycházel z údajů o stavu zásob dřevní hmoty zjištěných správcem daně, nikoliv žalobkyní, neboť tyto údaje byly v souladu se správcem daně dokladovým způsobem zpracovanými přehledy počátečních stavů, nákupů, těžby a prodejů dřevní hmoty uvedenými ve výzvě ze dne 2. 6. 2006, č.j. 43204/06/145930, a právě i tyto přehledy byly žalobkyní převzaty a použity při výpočtu výše účetní chyby vzniklé nesprávným účtováním zásob, která byla žalovaným akceptována. Žalobkyně neuvedla žádné konkrétní důvody, z nichž by mělo vyplývat, že neprovedení místního šetření mělo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, proto se soud jeho neprovedením dále nezabýval. Dále soud uvádí, že pokud žalobkyně tvrdila rozdílné údaje ohledně množství jednotlivých druhů dřevní hmoty, měla tato svá tvrzení rovněž prokázat. Žalobkyně se však omezila pouze na námitky směřující proti údajům o množství dřevní hmoty, z nichž vycházel správce daně, resp. na námitky o jejich nesprávnosti, aniž by pro toto tvrzení předložila či alespoň navrhla relevantní důkazy. Obdobnou odvolací námitku pak vypořádal i žalovaný na str. 12 napadeného rozhodnutí I, resp. na str. 13 napadeného rozhodnutí II, kde přezkoumatelně zdůvodnil, proč vycházel z údajů správce daně a nikoliv z údajů žalobkyně.

70. K námitce určení objemu nakoupeného řeziva včetně počátečního stavu v roce 2002 a nakoupeného řeziva v roce 2003 žalovaným soud nepřisvědčil žalobkyni, že by v příloze výzvy ze dne 2. 6. 2006, č.j. 43204/06/145930, nebyly uvedeny údaje, z nichž žalovaný vycházel. Soud ověřil, že tyto údaje v příloze předmětné výzvy uvedeny byly, když z přílohy „*Přehled nákupů a těžby dřevní hmoty v roce 2002*“ se podává, že objem nakoupeného řeziva včetně počátečního stavu za rok 2002 byl 985,84 m^3, a z přílohy „*Přehled nákupů a těžby dřevní hmoty v roce 2003*“ se podává, že objem nakoupeného řeziva bez počátečního stavu byl 553,04 m^3.

71. Konečně k námitce žalobkyně, že k výpočtu vlastního řeziva získaného z vytěženého dřeva nemohl být použit údaj o objemu nakoupeného řeziva, neboť mezi nakoupeným řezivem a vytěženou kulatinou nebyl žádný vztah, soud uvádí, že ani tuto žalobní námitku neshledal důvodnou. Žalovaný na str. 13 napadeného rozhodnutí I, resp. na str. 13 a 14 napadeného rozhodnutí II, uvedl, že poměr vlastního řeziva k řezivu nakoupenému a objem nakoupeného řeziva, který byl k dispozici k obchodování, představoval pomůcku, na základě které bylo stanoveno množství kulatiny zpracované na dřevo, tj. objem vlastního řeziva. „*V daném případě se nejedná o důkaz, že právě takové množství kulatiny bylo zpracováno na řezivo, ale pouze o kvalifikovaný odhad, na základě kterého byl tento objem stanoven, neboť daňovým subjektem nebyly předloženy žádné důkazní prostředky prokazující objem vlastního řeziva, přestože je nepochybné, že daňový subjekt vlastním řezivem v průběhu účetního období disponoval. Vzhledem k tomu, že odvolací orgán nemá k dispozici důkazy, jaké konkrétní množství kulatiny bylo zpracováno na řezivo, vynásobil objem nakoupeného řeziva v průběhu účetního období, které bylo k dispozici k obchodování, poměrem vlastního řeziva k*

nakoupenému řezivu inventovanému ke konci účetního období a stanovil tím množství kulatiny zpracované na řezivo, to znamená množství vlastního řeziva, které bylo k dispozici k obchodování. Daňový subjekt ani v odpovědi na výše uvedenou výzvu nedoložil, jaký objem vlastního řeziva byl nebo mohl být v účetním období vyroben, ani nenavrhl způsob, jak by měl být tento objem stanoven.“ V nyní projednávané věci nebylo sporu o tom, že daň měla být žalobkyni stanovena prostřednictvím pomůcek. Pokud žalobkyně brojila proti metodě výpočtu objemu vlastního řeziva, brojila tím proti žalovaným vybrané pomůcce pro stanovení výše daňové povinnosti. Taková námitka však byla svou plauzibilitou nepřípustná, neboť „*daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena.*“ (srov. posledně citovaný rozsudek kasačního soudu ze dne 30. 5. 2011, č.j. 8 Afs 69/2010-103). Žalobkyně se zde omezila pouze na napadání výběru konkrétních pomůcek a nepředestřela relevantní tvrzení, jimiž by zpochybnila či dokonce vyvrátila dostatečnou spolehlivost vyměřené daně. Jinými slovy, žalobkyně nijak neuvedla, jakým jiným způsobem měl žalovaný dospět k výpočtu objemu vlastního řeziva, jehož stanovení bylo rozhodné pro výpočet konečné výše daňové povinnosti žalobkyně. Žalobkyně tedy neunesla břemeno tvrzení o tom, že daňový základ a daň, kterou jí stanovil žalovaný, byly zřejmě nepřiměřené.

72. Ani ve vztahu k žalobkyní tvrzenému výpočtu výše daňové povinnosti žalobkyně neuvedla, v čem by měla spočívat jeho nesprávnost tak, jak byla provedena žalovaným, a proč by žalobkyní provedený výpočet výše daňové povinnosti měl být na rozdíl od výpočtu provedeného žalovaným správný. Metodu výpočtu výše daňové povinnosti zvolenou žalovaným soud zároveň shledal logickou, když přisvědčil žalovanému, že žalobkyní „*navrhovaný výpočet by znamenal, že z nakoupeného řeziva by bylo pořizováno i řezivo vlastní, což dle odvolacího orgánu* [Finančního ředitelství v Plzni – pozn. soudu] *nemá logické opodstatnění.*“ Zároveň k námitce, že nebylo možné, aby byla prostřednictvím pomůcek stanovena daň v takřka totožné výši jako v případě dokazování, soud uvádí, že toto se mohlo týkat pouze zdaňovacího období roku 2002. Žalobkyně neuvedla konkrétní důvody, proč by nemohla být daň stanovena v obdobné výši. Zároveň žalovaný toto zdůvodnil tím, že na rozdíl od správce daně zohlednil účetní chybu stran účtování o zásobách dřeva na stojato, v jejímž důsledku byl žalobkyní za zdaňovací období roku 2002 nesprávně zvýšen hospodářský výsledek a následně i základ daně (srov. str. 9 napadeného rozhodnutí I). Soudu na rozdíl od žalobkyně nepřipadalo nelogické, aby se výše daňové povinnost stanovená dokazování a výše daňové povinnosti stanovená prostřednictvím pomůcek příliš neodlišovaly, když byly správcem daně a žalovaným použity různé vstupní údaje (viz výše zmiňované zohlednění chyby v evidenci zásob).

73. Ve vztahu k námitce, kterou prezentoval opatrovník žalobkyně ve svém podání ze dne 30. 6. 2021, že žalovaný při výpočtu stavu zásob dřevní hmoty vycházel z nesprávných údajů v podobě inventury zásob, neboť tato uvádí fyzický stav zásob k určitému datu, a tyto stavy neznamenají, že by v určitém roce bylo vytěženo či nakoupeno tam uvedené množství, nýbrž pouze evidují výši zásob dle jejich původu ke konkrétnímu datu, a proto byly i následné výpočty žalovaného nesprávné, resp. že daň nebyla z důvodu nelogického a nezákonného postupu žalovaného stanovena dostatečně spolehlivě, soud uvádí, že tyto námitky byly uplatněny až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, pročež se jimi soud nezabýval (srov. ust. § 71 odst. 2 věta poslední s.ř.s.).

74. Vzhledem ke všemu výše uvedenému tak soud žalobu ani proti jednomu z napadených rozhodnutí neshledal důvodnou, pročež ji dle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

75. Soud neprovedl důkaz žalobkyní navrženou listinou v podobě její odpovědi ze dne 21. 11. 2008 na výzvu žalovaného ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9308/08-1200-400358, neboť tato byla součástí žalovaným předloženého správního spisu, přičemž správním spisem se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č.j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).

VII.

Náklady řízení

76. Výrokem II tohoto rozsudku soud žádnému z účastníků řízení nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně ve věci neměla úspěch (ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. *a contrario*), a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu 31. 3. 2015, č.j. 7 Afs 11/2014-47, publ. pod č. 3228/2015 Sb. NSS).

77. V průběhu řízení byl usnesením soudu ze dne 12. 5. 2021, č.j. 57 Ca 22/2009-177, které nabylo právní moci dne 24. 5. 2021, žalobkyni podle ust. § 29 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*o.s.ř.*“), za použití ust. § 64 s.ř.s. ustanoven opatrovníkem advokát Mgr. Ing. Martin Holub, sídlem Lochotínská 1108/18, Plzeň. Advokát Mgr. Ing. Martin Holub převzal usnesení o ustanovení opatrovníkem dne 17. 5. 2021, následně dne 20. 5. 2021 studoval u soudu spis (34 min.), dne 16. 6. 2021 doručil soudu podání z téhož dne reagující na výzvu soudu týkající se procesních otázek řízení, dne 25. 6. 2021 opět studoval u soudu spis (1,5 hod.) a podáním ze dne 30. 6. 2021, soudu doručeným dne 2. 7. 2021, se k věci vyjádřil. Přípisem ze dne 2. 7. 2021, č.j. 57 Ca 22/2009-200, jenž byl advokátu Mgr. Ing. Martinu Holubovi doručen dne 7. 7. 2021, soud jmenovaného vyrozuměl o zániku funkce opatrovníka.

78. Podle ust. § 140 odst. 2 o.s.ř. za použití ust. § 64 s.ř.s. „[B]*yl-li ustanoven účastníku zástupcem nebo opatrovníkem advokát, platí jeho hotové výdaje a odměnu za zastupování, popřípadě též náhradu za daň z přidané hodnoty, stát; při určení náhrady hotových výdajů a odměny za zastupování se postupuje podle ustanovení zvláštního právního předpisu o mimosmluvní odměně a náhradu za daň z přidané hodnoty soud určí z odměny za zastupování a z náhrady hotových výdajů podle sazby daně z přidané hodnoty stanovené zvláštním právním předpisem. V odůvodněných případech stát poskytne advokátovi přiměřenou zálohu*.“

79. Výrokem III tohoto rozsudku soud přiznal advokátu Mgr. Ing. Martinu Holubovi jakožto po část řízení o žalobě ustanovenému opatrovníkovi žalobkyně náhradu hotových výdajů a odměnu za zastupování žalobkyně. Odměna za zastupování byla stanovena za tři úkony právní služby, kterými jsou: 1) převzetí a příprava zastoupení včetně prvního studia spisu [ust. § 11 odst. 1 písm. b) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů], 2) studium spisu dne 25. 6. 2021 [ust. § 11 odst. 3 advokátního tarifu ve spojení s ust. § 11 odst. 1 písm. f) advokátního tarifu] a 3) podání ze dne 30. 6. 2021 týkající se věci samé [ust. § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Pokud jde o druhé studium spisu dne 25. 6. 2021, soud konstatuje, že s ohledem na specifika dané věci považuje tento úkon za důvodně učiněný. Opatrovník byl žalobkyni, v řízení zahájeném již v roce 2009, ustanoven z důvodu, že tato neměla ustaven statutární orgán a neměl za ni tedy v řízení kdo jednat. Byť byla procesní podání účastníků řízení a napadená rozhodnutí opatrovníkovi soudem doručena dne 4. 6. 2021, podkladové materiály k předmětu souzené věci nemohl opatrovník při neobsazení statutárního orgánu žalobkyně získat jinak než studiem spisu, resp. správního spisu, jenž je jeho součástí. Správní spis je přitom obsáhlý, pročež je

rozložení studia spisu do dvou návštěv opodstatněné. Zatímco tedy první studium spisu je oceněno jako součást převzetí a přípravy věci (k převzetí věci, tedy k seznámení se s ní, došlo v tomto případě prvým studiem spisu, kteréžto nahrazuje první poradu s klientem, jež z povahy věci proběhnout nemohla), druhé studium spisu je dle názoru soudu samostatný úkon právní služby ve smyslu ust. § 11 odst. 3 advokátního tarifu ve spojení s ust. § 11 odst. 1 písm. f) advokátního tarifu. Podle ust. § 9 odst. 4 písm. d) a ust. § 7 bod 5. advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 3 100 Kč, tj. za tři úkony částku 9 300 Kč. Podle ust. § 13 odst. 4 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč, tj. za tři úkony na částku ve výši 900 Kč. Celková výše náhrady hotových výdajů a odměny za zastupování tedy činí částku 10 200 Kč. Tato částka bude advokátu Mgr. Ing. Martinu Holubovi vyplacena z účtu Krajského soudu v Plzni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Náklady zastoupení žalobkyně ustanoveným opatrovníkem nese stát.

80. Pro úplnost se konstatuje, že soud nepřiznal advokátu Mgr. Ing. Martinu Holubovi odměnu za podání ze dne 16. 6. 2021, neboť toto podání soud nepovažuje s ohledem na jeho obsah za samostatný úkon právní služby ve smyslu § 11 advokátního tarifu [podáním byl toliko vyjádřen nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání (jenž byl následně dne 21. 7. 2021 nahrazen souhlasem žalobkyně), sděleno, že není vůči soudcům úseku správního soudnictví zdejšího soudu uplatňována námitka podjatosti, a v neposlední řadě bylo avizováno podání vyjádření ve věci samé]. Advokát Mgr. Ing. Martin Holub ostatně ani odměnu za tento úkon nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 23. 8. 2021

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.