



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobce: **STPA CZ s.r.o.**, IČ 27180000
sídlem Jana Masaryka 708/12, Praha 2
zastoupený advokátkou JUDr. Valerií Vodičkovou
sídlem Vodičkova 792/40, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2022. č. j. 26628/22/5300-21441-704561

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

[1] Žalobce napadl shora uvedené správní rozhodnutí, kterým bylo změněno celkem 19 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také jen „*finanční úřad*“, případně obecně „*správce daně*“, přičemž tento termín je užíván i pro žalovaného, pokud rozlišení úřadů nemá vliv na srozumitelnost textu) na daň z přidané hodnoty, a to za jednotlivá zdaňovací období únor 2016 až říjen 2017 (kromě června 2016, června 2017), všechny ze dne 4. 8. 2021. Po provedené daňové kontrole byly vyloučeny nároky na odpočet daně z přijatých plnění od čtyř dodavatelů uvedených v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí v celém rozsahu a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě uplatnil tyto žalobní body. Namítá prekluzi práva daň doměřit pro uplynutí lhůty podle ust. § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*daňový řád*“), kdy tvrdí, že lhůta uplynula před oznámením platebních výměrů, k němuž došlo dne 6. 8. 2021. Nesouhlasí s tím, že daňová kontrola byla zahájena dne 22. 8. 2018 protokolem o zahájení daňové kontroly, poukazuje na ust. § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, kdy úkonem k zahájení daňové kontroly bylo oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 12. 7. 2018, které mu bylo doručeno dne 31. 7. 2018, neboť v něm je vymezen předmět i rozsah daňové kontroly. Správce daně již činil úkony v podobě opatřování podkladů pro daňovou kontrolu, např. vydáním výzvy ze dne 14. 6. 2018 adresované dvěma bankám. Tyto výzvy podle názoru žalobce nepředstavují pouze získávání předběžných informací, ale materiálně naplňují zahájení daňové kontroly. S ohledem na shora vyličený popis událostí žalobce dospěl k závěru, že úkon ze dne 12. 7. 2018 je nutné posoudit jako úkon zahajující daňovou kontrolu, lhůta pro stanovení daně byla přerušena nejpozději 31. 7. 2018 doručením oznámení ze dne 12. 7. 2018 a marně uplynula o tři roky později, tedy před doručením platebních výměrů finančního úřadu dne 6. 8. 2018. Tuto námitku neuplatnil v daňovém řízení.

[3] V dalším žalobním bodě uvádí, že správce daně mu doručil dne 2. 8. 2021 zprávu o daňové kontrole bez toho, aby došlo k seznámení s jejím obsahem ve smyslu ust. § 88 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Správce daně nestanovil termín projednání zprávy, kdy postupoval podle znění právní normy účinné ode dne 1. 1. 2021. Tento postup má za účelový, což spatřuje v tom, že řízení probíhalo od roku 2018 za převážně staré právní úpravy, a pokud chtěl postupovat podle nové právní úpravy, měl o tom sepsat záznam do spisu. Namítá, že v průběhu daňové kontroly nenastaly podmínky ust. § 88 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 305/2016 a 2 Afs 45/2017, přičemž práva plynoucí z projednání zprávy o daňové kontrole mu tím byla upřena.

[4] Dále žalobce uvádí, že novela daňového řádu provedená zákonem č. 283/2020 Sb. změnila rovněž ust. § 65 odst. 2 daňového řádu, kdy písemnosti zakládáné do části vyhledávací lze ponechat v této části nejdéle do provedení hodnocení důkazů, v tomto okamžiku je nutné daňovému subjektu zpřístupnit důkazní prostředky provedené v rámci daňové kontroly. Blíže tento názor není konkretizován ve vztahu k tomuto daňovému řízení. Znovu opakuje, že správce daně jej se zprávou o daňové kontrole neseznámil, a upřel mu právo, aby mu byly zpřístupněny veškeré důkazní prostředky, tedy i ty, které byly dosud součástí vyhledávací části spisu. Poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně čj. 62 Af 58/2015-42.

[5] Dále žalobce poukazuje na ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy povinností správce daně je vyvrátit tvrzení daňového subjektu, nikoliv je pouze zpochybnit, což spatřuje v tom, že žalovaný odmítá každé tvrzení a důkaz předložený žalobcem, který se týká 3 dodavatelů žalobce týkající se softwaru a servisu služby on-line sledování zásilek).

[6] Závěrem namítá, že procesní vady jsou natolik závažné, že jde o důvod pro zrušení rozhodnutí a poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 125/2006-120.

[7] Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou, přičemž u prvního žalobního bodu poukázal na to, že její žalobce neuplatnil v daňovém řízení, proto se k němu nevyjádřil v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Daňová kontrola byla zahájena dne 22. 8. 2018, kdy pro její zahájení musí být splněny tři podmínky. Oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 16. 7. 2018, které bylo doručováno prostřednictvím zásilky zástupci žalobce, doručeno bylo fikcí dne 30. 7. 2018. V tomto oznámení byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. Dne 1. 8. 2018 doručil zástupce žalobce výpověď plné moci, k čemuž tak došlo až po doručení oznámení o zahájení daňové kontroly. Následně vydal správce daně oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 14. 8. 2018, které bylo doručeno žalobci prostřednictvím datové schránky dne 14. 8. 2022, nicméně podmínka pro zahájení daňové kontroly byla splněna již ke dni 30. 7. 2018. Nicméně pro korektní zahájení daňové kontroly je nutné trvat na splnění třetí podmínky, tj. faktické zjišťování daňové povinnosti či prověřování tvrzení daňového subjektu. K tomu došlo až dne 22. 8. 2018, kdy byl sepsán protokol o zahájení daňové kontroly. S názorem žalobce, že k naplnění této podmínky došlo již v červnu 2018 vydáním dvou výzev k poskytnutí údajů bankám, pak s tím nesouhlasí, neboť tyto výzvy jsou typické pro vyhledávací činnost správce daně podle ust. § 78 daňového řádu. Daňová kontrola tak byla zahájena až dne 22. 8. 2018. Nejstarším zdaňovacím obdobím je únor 2016, tříletá lhůta počala běžet dne 25. 3. 2016, uplynula by 25. 3. 2019, lhůta začala znovu běžet ode dne zahájení daňové kontroly, tj. ode dne 22. 8. 2018, a tato lhůta měla uplynout dne 22. 8. 2021. Dne 6. 8. 2021 byly žalobci oznámeny dodatečné platební výměry, lhůta tak byla prodloužena o další rok, tj. do 22. 8. 2022, napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 22. 7. 2022, lhůta tak byla prodloužena o další rok do 22. 8. 2023. Z tohoto výčtu právních skutečností má za to, že lhůta byla zachována.

[8] K dalším žalobním bodům uvedl, že při ukončení daňové kontroly postupoval správce daně v souladu s procesním předpisem účinným k tomuto dni, čímž odmítá argumentaci týkající se tvrzeného účelového postupu, přičemž poukazuje na to, že k ukončení daňové kontroly došlo až po sedmi měsících od účinnosti novely daňového řádu. Veškeré důkazní prostředky byly zařazeny do veřejné části spisu. K důkaznímu břemenu poukázal na to, že správce daně prokazuje, zda existují vážné a důvodné pochyby, není pravda, že by byly odmítány paušálně důkazní návrhy žalobce, poukazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[9] V odůvodnění napadeného rozhodnutí je ve vztahu k uplatněným žalobním bodům mj. nutné odkázat na konkrétní a komplexní hodnocení důkazní situace a její vyhodnocení, a to v bodech 24 až 116 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Vzhledem k úplné obecnosti žalobního bodu, který napadá hodnocení důkazní situace, tak není účelné, aby celou tuto část odůvodnění přepisoval soud do konstatační části odůvodnění rozsudku, a v téže obecnosti, jakým je uplatněný žalobní bod, tak na tuto část odůvodnění odkazuje.

[10] Dále je v odůvodnění uvedeno, že správce daně na základě provedené kontrolní činnosti sepsal dosavadní výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí bylo hodnocení všech dosud zjištěných důkazů a v souladu s ust. § 65 odst. 2 byly veškeré důkazní prostředky zařazeny do veřejné části spisu, žalobce se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil, s obsahem spisu se žalobce mohl kdykoliv seznámit, tohoto práva nevyužil.

[11] Z obsahu správního spisu plyne, že dne 28. 5. 2021 bylo vyhotoveno sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění, které bylo dne 31. 5. 2021 doručeno žalobci. Ve sdělení byl žalobce vyzván k případnému vyjádření k němu ve lhůtě 15 dnů. Žalobce se k tomuto sdělení vyjádřil svým podáním ze dne 6. 7. 2021.

[12] Soudu byl doručen správní spis, jehož součástí jsou listiny a důkazní prostředky.

[13] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházející přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a o důvodnosti podané žaloby uvážil takto.

[14] Podle ust. § 148 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu ve znění účinném v rozhodné době: „(1) *Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

(2) Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k

a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,

b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně,

c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku,

d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo

e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

(3) Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“

[15] Podle ust. § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020: „*Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.“*

[16] Podle ust. § 78 odst. 1, 2 daňového řádu: „*Správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.*

(2) *Vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem.*“.

[17] Podle ust. § 88a odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021: „*Daňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou.*“.

[18] Podle názoru soudu k prekluzi práva nedošlo, a to ani u nejstaršího zdaňovacího období, jímž je únor 2016. Obecná tříletá prekluzivní lhůta počala běžet následujícím dnem, kdy se tato daň stala splatnou, tedy dne 25. 3. 2016. Před jejím skončením byla započata daňová kontrola, přičemž soud souhlasí s žalovaným, že počátek daňové kontroly je nutné počítat ode dne, kdy byl sepsán protokol o zahájení daňové kontroly. Takový postup je odůvodněn v té době účinným ust. § 87 odst. 1 daňového řádu, který tuto lhůtu stanovil pro úkon správce daně vůči daňovému subjektu, přičemž se muselo jednat o reálný úkon, který zahajuje faktický postup správce daně k dosažení účelu daňové kontroly. Tím je sepsání protokolu o daňové kontrole, neboť až tím byla fakticky tato daňová kontrola zahájena. K takovému faktickému zahájení není možné počítat doručení oznámení o zahájení daňové kontroly, které krátce sepsu protokolu předcházelo, neboť to bylo sice doručeno, ale pouze formálně, náhradním doručením, přičemž v té době zmocněný zástupce žalobce následně správce daně doručil oznámení o ukončení zastupování (výpověď plné moci). Soud tak má za to, že skutečným a faktickým úkonem, který daňovou kontrolu zahájil, je sepsání protokolu.

[19] Soud nemůže souhlasit s žalobcem, že by se tato lhůta měla počítat od doručení výzev správce daně bance. Tyto výzvy nesměřovaly vůči samotnému daňovému subjektu, a jejich doručení bankám je tak podle názoru soudu úkonem správce daně, který souvisí s vyhledávací činností správce daně, a kterou správce daně provádí i bez součinnosti s daňovým subjektem (ust. § 78 odst. 2 daňového řádu). Pokud tak tyto výzvy po žalobci žádnou součinnost nevyžadovaly, což se nestalo, nejedná se o samotné zahájení daňové kontroly, která naopak předpokládá postup správce daně vůči daňovému subjektu.

[20] Ze shora uvedených okolností je pak podle názoru soudu zjevné, že k prekluzi práva nedošlo, neboť tato prekluze byla včas přerušena zahájením daňové kontroly úkonem podle tehdy účinného znění daňového řádu, čímž počala běžet nová tříletá lhůta, která skončila dne 22. 8. 2021, ale ještě ve svém průběhu byla dále o rok prodloužena nejprve doručením platebních výměrů žalobci dne 6. 8. 2021, a následně pak znovu v jejím průběhu o rok prodloužena doručením napadeného správního rozhodnutí dne 22. 7. 2022 (srov. běh lhůt podle shora citovaných ust. § 148 daňového řádu).

[21] Vzhledem k tomu, že soud nepovažuje za prekludovanou daň u nejstaršího zdaňovacího období, platí tento závěr i pro zdaňovací období následující.

[22] Soud pak nesouhlasí ani s argumentací, že žalovaný měl postupovat podle znění právní normy, která byla v době ukončení daňové kontroly již neúčinná. Obecná právní zásada, vyjádřená většinou i ve většině novelizací právních norem, je taková, že

procesní právní předpis je nutné aplikovat v tom znění, v němž je činěn určitý procesní úkon. Tak tomu v daném případě bylo – byť daňová kontrola byla započata před příslušnou novelizací, samotné její zakončení již spadalo do právního režimu, který vymezoval daňový řád po své novelizaci. Správce daně tak důvodně postupoval podle takto novelizovaného znění právní normy, když není žádný důvod, proč by měl postupovat jinak. Takový postup tak soud nemá za účelový, ale za postup, který respektuje znění právní normy v době její aplikace.

[23] Vzhledem ke shora uvedenému závěru pak již není důvodné uvažovat o nějakém zkrácení na procesním právu žalobce, neboť jím tvrzená práva se opírají o v té době neúčinné ustanovení právní normy, a tudíž tato práva žalobce v té době neměl.

[24] Totéž lze uvést o právech, která žalobce zmiňuje a která se opírají o judikaturu, která tato práva rozvíjela. Nelze tak vycházet z rozsudků Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 305/2016 a 2 Afs 45/2017.

[25] Ohledně žalobního bodu, který se týká obsahu spisu a zpřístupnění důkazních prostředků pro žalobce, soud uvádí, že ten je velice obecný a není příliš rozvinut ohledně námitky dotčení či popření účastnických práv žalobce. Soud tak odkazuje na obsah předloženého správního spisu, z něhož je patrné, že žalobce byl sdělením vyrozuměn o kontrolním zjištění správce daně a k němu se i konkrétně vyjadřoval. K žádnému porušení jeho práva nedošlo, není to patrné ze spisu, a žalobce žádné konkrétní skutečnosti, kdy mu by výkon některého jeho práva měl být odepřen, v žalobě neuvádí. Při velké obecnosti této žalobní námitky tak soud uzavírá, že nic nesvědčí tomu, že by některé součásti spisu nebyly v něm obsaženy, žalobce nic takového konkrétně ani neuvádí, proto tento žalobní bod nemá za důvodný.

[26] Ohledně námitky, že správce daně má za povinnost vyvrátit tvrzení žalobce v rámci dokazování, soud uvádí, že žalobce neuvádí žádnou rozvíjející argumentaci, kterou by tento svůj názor, který je v obecné rovině charakterizován právní normou a judikaturou jinak, rozvinul. Při obecnosti tohoto žalobního bodu tak soud odkazuje na obecnou část odůvodnění napadeného rozhodnutí, které shrnuje judikaturu týkající se přenesení důkazního břemene, a s níž se v obecné rovině ztotožňuje. Správce daně prokazuje, že existují vážné a důvodné pochyby o tvrzení daňového subjektu, nikoliv jistotu a svůj názor na to, jak určitá skutečnost proběhla. K tomu správce daně nemá k dispozici žádné nástroje, když skutkový stav svými procesními úkony v daňovém řízení vymezuje především daňový subjekt. Z obsahu správního spisu je patrné, že správce daně v tomto případě měl pochybnosti o skutkových tvrzeních žalobce, jak je prokazoval důkazními prostředky, proto je výzvami vyzval k prokázání konkrétních skutečností, které ve výzvě vždy uvedl. Soud v podrobnostech při obecnosti žalobního bodu odkazuje na tento postup obsažený ve spise. Tím došlo k přechodu důkazního břemene na žalobce. Ani tento žalobní bod tak nemá soud za důvodný.

[27] Konečně k poslednímu žalobnímu bodu, kdy žalobce tvrdí, že došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení v nezanedbatelné míře, přičemž opírá svůj názor o rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 125/2006-120, soud uvádí, že podle

jeho názoru k žádnému tvrzenému porušení, které namítal žalobce v žalobě, nedošlo, takže nelze aplikovat tento právní názor na toto soudní řízení a rozhodnutí.

[28] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).

[29] Ve věci soud rozhodl rozsudkem bez nařízení jednání, neboť účastníci proti takovému postupu neměli ve stanovené lhůtě námitek a jednání k projednání žaloby nebylo nutné, když soud neprováděl další dokazování (ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.).

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 28. února 2023

JUDr. Ladislav Hejtmánek, v.r.
předseda senátu