č. j. 6 Afs 19/2003 - 79

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Bohuslava Hnízdila a soudkyň JUDr. Brigity Chrastilové a JUDr. Milady Tomkové v právní věci **žalobce: J. M.**, zastoupen JUDr. Jiřím Šmrhou, advokátem, se sídlem Plánkova 600, Strakonice, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Prokišova 5, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 7. 2003, č. j. 10 Ca 105/2003 - 43,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Ca 105/2003 - 43 ze dne 16. 7. 2003 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce podal dne 22. 5. 2003 u Krajského soudu v Českých Budějovicích žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2003, č. j. 7518/110/2002, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Strakonicích ze dne 17. 6. 2002, č. 1020000192, č. j. 42292/02/105910/5453, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1993 ve výši 1 421 418 Kč. K dodatečnému vyměření daně došlo na základě zprávy o daňové kontrole z 26. 6. 2002, z níž vyplývá, že správce daně zvýšil žalobci základ daně o částku 3 303 040 Kč, která představuje částku peněžních prostředků složenou na účet žalobce vedený u L., H. – b., L. S. 38, L.,. Správce daně tak učinil proto, že ani na jeho výzvu z 21. 2. 2002 žalobce neprokázal, že uvedená peněžní částka pochází z příjmů, které již byly předmětem daně, nebo z příjmů, které nejsou předmětem daně, či jsou od daně osvobozeny.

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl o žalobě rozsudkem ze dne 16. 7. 2003, č. j. 10 Ca 105/2003 - 43, tak, že žalobu zamítl a rozhodl, že žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává. Krajský soud se především zabýval otázkou, zda za zdaňovací období za rok 1993, vzhledem k námitce prekluze ze strany žalobce, mohl správce daně dodatečně doměřit daň z částky 3 303 040 Kč, která představuje peněžní prostředky složené na účet žalobce vedené u L. v R. Krajský soud vyšel z toho, že v daném případě je dodržen důvod pro aplikaci § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZSDP“), neboť podle tohoto ustanovení lhůta pro vyměření či doměření daňové povinnosti za rok 1993 skončila dnem 31. 12. 2002, proto správce daně byl oprávněn zahájit daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 1993 dne 21. 2. 2002. K tomu uvedl, že u daně z příjmů za rok 1993 by nebylo možno dodatečně doměřit daň po 31. 12. 2002, avšak jen za situace, že v období od 31. 3. 1994 nebo 31. 6. 1994 nebyl učiněn žádný úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému doměření daně. Daňová kontrola provedená ve dnech 9. 9. 1997 až 14. 9. 1997, ukončena zprávou ze dne 14. 9. 1997 bez nálezu, běh tříleté lhůty prodloužila. Běh tříleté lhůty lze takto obnovovat i opakovaně následně provedenými úkony, např. právě daňovými kontrolami, nejdéle však do deseti let od konce zdaňovacího období, kdy vznikla povinnost daňového subjektu podat daňové přiznání. V tomto případě tato lhůta uplynula dne 31. 12. 2002, běh lhůty byl dalšími úkony obnovován. Takový postup finančních orgánů proto není podle názoru krajského soudu v rozporu s článkem 2 Listiny základních práv a svobod v případě, že správní orgány obou stupňů postupovaly zákonem stanoveným způsobem.

Krajský soud se dále zabýval námitkou žalobce, že daňovou kontrolu jedné a též daně u téhož daňového subjektu za totéž zdaňovací období nelze zopakovat, a vyšel z toho, že tento názor nemá oporu v žádném ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Ustanovení § 16 ZSDP, které blíže institut daňové kontroly upravuje, nebrání tomu, aby správce daně následně, např. poté co budou zjištěny nové skutečnosti, provedl u stejného daňového subjektu další tentokráte účelově zaměřenou kontrolu, jak tomu bylo právě u žalobce, kdy byl správcem daně prověřován i příjem žalobce na účet vedený v Rakousku na jeho jméno ve výši 110 000 USD. Za zcela nepřiléhavou považoval krajský soud argumentaci žalobce nálezy Ústavního soudu III. ÚS 86/1999 a I. ÚS 512/2002, vzhledem ke zcela odlišnému skutkovému stavu věci. Krajský soud proto uzavřel, že jedinou překážkou opakované daňové kontroly a následného doměření daně je vymezení prekluzivní lhůty pro vyměření podle § 47 ZSDP. Tento závěr je v souladu s usnesením Ústavního soudu sp. zn. II. US 89/2000 ze dne 16. 8. 2000, v němž Ústavní soud dospěl k závěru, že v případě zjištění nových skutečností není nové provedení daňové kontroly vyloučeno.

K předloženému potvrzení vystavenému F. W. H. krajský soud po citaci § 31 odst. 4 ZSDP uvedl, že z uvedeného ustanovení je zřejmé, že potvrzení není důkazním prostředkem, protože jím nelze ověřit skutečnosti významné pro správné stanovení daňové povinnosti. Nesplňuje proto zákonem stanovený předpoklad předepsaný pro důkazní prostředky a finanční orgán proto správně toto potvrzení jako důkaz nepřipustil a k jeho obsahu při rozhodování nepřihlédl.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas kasační stížnost, v níž uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb.,

soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanovení o řízení takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto vadu, vytýkanou stěžovatelem důvodně jak v jeho odvolání, tak i v jeho žalobě, měl krajský soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Stěžovatel předně namítá, že správce daně nebyl vůbec oprávněn zahájit daňovou kontrolu, a to s ohledem na uplynutí prekluzivní tříleté lhůty, stanové v § 47 ZSDP. Všechny tři orgány, které věc zatím právně posuzovaly, se podle stěžovatele dopustily jedné a téže chyby při výkladu a aplikaci ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP. Stěžovatel chybu spatřuje v tom, že všechny tyto orgány považují za onen úkon („krok“), který směřuje k vyměření daně a o němž byl stěžovatel zpraven, nikoliv protokol ze dne 9. 9. 1997, jímž byla daňová kontrola zahájena, nýbrž až listinu nazvanou „Zpráva o daňové kontrole za rok 1993 ze dne 14. 9. 1999“. Stěžovatel tvrdí, že úkonem, který směřuje k vyměření daně, je protokol ze dne 9. 9. 1997, jímž se daňová kontrola zahajuje. Vyhotovení písemného protokolu o zahájení daňové kontroly a jeho podpisem na tomto protokolu byl stěžovatel podle zákona zpraven o tomto „kroku“, který „směřuje“ k vyměření daně. V dané věci po dvou letech trvání kontroly byla daňová kontrola ukončena zprávou ze dne 14. 9. 1999, podle níž nebyly zjištěny žádné závady a kontrola jako taková nevedla k žádnému vyměření ani doměření daně. Tento závěr kontroly, který zněl „bez zjištění“, není možno vykládat jako úkon – krok, směřující k vyměření daně. Je to „pasivní“ úkon, jímž se konstatuje, že všechny kroky, které správce daně od zahájení kontroly v roce 1997 prováděl a jejíž posláním bylo vyměřit (doměřit) daň, se dne 14. 9. 1999 „zastavily“ a jejich výsledkem bylo zjištění, že není třeba daň vyměřit (doměřit). Pokud krajský soud a před ním odvolací správní orgán vykládají zprávu o kontrole (konkrétně pak výraz zprávy „bez zjištění“) jako úkon (krok) směřující k vyměření daně, pak takovýto výklad je v naprostém rozporu s logickým smyslem a posláním § 47 odst. 2 ZSDP a takový výklad se jeví jako účelový. Podle stěžovatele nutně tedy tříletá lhůta, která začala běžet (znovu) podle § 47 odst. 2 ZSDP, počala běžet dnem 31. 12. 1997 a skončila dnem 31. 12. 2000. Pokud pak správce daně zahájil kontrolu dne 21. 2. 2002, učinil tak v rozporu s § 47 odst. 2 ZSDP, tedy více jak dva roky po uplynutí prekluzivní lhůty, tedy protiprávně. Krajský soud tak podle stěžovatele nesprávně posoudil základní právní otázku v předcházejícím řízení a tak zavdal příčinu k uplatnění kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Druhou zásadní námitkou stěžovatele bylo a je, že i v případě, kdyby daňová kontrola byla zahájena z hlediska plynutí lhůt v souladu se zákonem, pak správce daně byl ze zákona povinen postupovat tak, aby zjistil skutkový stav co nejúplněji a zatím účelem aby použil všech dostupných (navrhovaných, resp. fakticky předložených) důkazů a s nimi se stanoveným postupem vypořádal. Byl tak povinen respektovat ustanovení § 2 odst. 3 a § 31 odst. 4 ZSDP. Stěžovatel poukazuje na to, že v průběhu řízení předložil k důkazu listinu, písemné potvrzení (prohlášení) pana F. W. H. ze dne 10. 8. 2002 v originální anglicky psané verzi spolu s českým překladem s notářsky ověřeným podpisem jmenovaného a navrhl a požádal, aby touto listinou byl proveden důkaz. Považoval a stále považuje tento důkaz za důkaz zásadního významu, neboť doslova tzv. „staví na hlavu“ důkazní konstrukci, provedenou správcem daně a odvolacím orgánem ze všech ostatních důkazů. Tento listinný důkaz byl všemi dosud rozhodujícími orgány odmítnut jako takový, tedy orgány vůbec odmítly důkaz provést, resp. přesně řečeno, byl těmito orgány označen za „nedůkaz“, tedy za něco, co vůbec není podle zákona jako důkaz možno použít. Odvolací orgán se takto zachoval s odůvodněním, že není důkazem v pravém slova smyslu, ale je pouze náhradou

za důkaz, když zákon o správě daně a poplatků náhradu důkazu čestným prohlášením nebo potvrzením nepřipouští. Krajský soud šel v napadeném rozsudku ještě dále, když praví, že § 31 odst. 4 ZSDP upravuje důkazní prostředky takto: „důkazní prostředky jsou taxativně (!) vyjmenovány … potvrzení není důkazním prostředkem …“. Tyto názory stěžovatel považuje za nesprávné a poukazuje na to, že § 31 odst. 4 ZSDP neuvádí taxativní výčet připuštěných důkazních prostředků, naopak uvádí, že za důkaz lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti. Z citovaného ustanovení vyplývá, že jde o demonstrativní výčet důkazních prostředků. Zaujetím tohoto stanoviska krajský soud nejen, že se dostal do rozporu se zněním zákona, nýbrž odmítnutím provést tento listinný důkaz, resp. odmítnutím tuto listinu vůbec za důkaz považovat, zaujal a priori stanovisko proti stěžovateli, neumožnil mu a dokonce mu výslovně zabránil prokazovat to, co mu bylo uloženo, a to i za cenu nepravdivého odůvodnění – tvrzení o údajném taxativním výčtu důkazních prostředků v § 31 odst. 4 ZSDP. Ustanovením § 2 odst. 3 ZSDP je stanovena povinnost přihlížet ke všemu, co vyšlo v daňovém řízení najevo a dále povinnost hodnotit (zhodnotit!) každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Nikde zde ale není stanoveno právo provádět jakoukoliv selekci předložených (existujících) důkazů a jaksi předběžně rozhodovat, co se za důkaz bude považovat (a pak následně hodnotit) a co nikoliv. Pokud takovouto „selekci“ odvolací orgán a posléze krajský soud provedl, počínal si v příkrém rozporu se zmíněnou zákonem uloženou povinností. Krajský soud měl podle stěžovatele z těchto důvodů napadené rozhodnutí odvolacího orgánu zrušit, leč neučinil tak a zavdal tak příčinu pro uplatnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., když při zjišťování skutkové podstaty, z níž správní orgán vycházel, byl porušen zákon o správě daní a poplatků, a to v § 2 odst. 3 a v § 31 odst. 4.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný poukázal na to, že stěžovatel v kasační stížnosti uvádí námitky, které jsou shodné s námitkami vznesenými v žalobě podané ke krajskému soudu; žalovaný proto odkázal na své vyjádření k podané žalobě, v které se vypořádal s námitkami stěžovatele. K námitkám stěžovatele pak žalovaný dále uvedl:

Projednání a předání zprávy daňové kontrole je oboustranný úkon v daňovém řízení, při kterém správce daně sdělí výsledek zjištění provedené daňové kontroly. Povinnost správce daně sepsat a projednat zprávu o daňové kontrole je zakotvena v § 16 odst. 8 ZSDP. Zahájení daňové kontroly je zcela nepochybně úkonem, který prodlužuje lhůtu pro vyměření a doměření daně podle § 47 odst. 2 uvedeného zákona. Daňová kontrola je pak souborem úkonů jak správce daně, tak daňového subjektu, které mají jediný cíl, a tím je stanovení daně ve správné výši. Není rozhodující, zda výsledkem kontroly bylo či nebylo vydání rozhodnutí o stanovení daně, když není pochyb o tom, že daňová kontrola byla zahájena s cílem vyměřit a resp. v tomto případě dodatečně stanovit daň a k tomuto cíli po celou dobu svého trvání i směřovala. Jedním z úkonů správce daně, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, je nepochybně i vydání a projednání zprávy o daňové kontrole. Z toho, že nakonec daňová kontrola skončila bez zjištění, není možné vyvozovat neúčinnost tohoto úkonu jako úkonu ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP. Podle názoru žalovaného je tedy tvrzení stěžovatele, že pouze zahájení daňové kontroly je tím úkonem, který má na mysli ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP, vzhledem ke shora uvedenému nesprávné a nemá oporu v zákoně.

V případě námitky nerespektování ustanovení § 2 odst. 3 a § 31 odst. 4 ZSDP je žalovaný toho názoru, že ani v tomto bodě nedošlo k namítanému porušení zákona, když jak stanovisko žalovaného, které zaujal ve vyjádření k žalobě, a na které odkazuje, tak právní názor krajského soudu, mají oporu v zákoně o správě daní a poplatků.

Žalovaný z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

Stěžovatel podal kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tedy tvrdí nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále namítá, že při zjišťovaní skutkové podstaty, z níž správní orgán vycházel, byl porušen zákon o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou.

Podle § 47 odst. 1, 2 ZSDP, 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. Byl-li před uplynutím této doby učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

V daném případě jde o dodatečné stanovení daně z příjmů fyzických osob za rok 1993, přičemž tříletá lhůta k doměření daně skončila 31. 12. 1997. Dne 9. 9. 1997 byla u stěžovatele zahájená daňová kontrola, čímž byl učiněn úkon směřující k dodatečnému stanovení daně, takže tříletá lhůta začala znovu běžet od konce roku 1997, a to i za situace, z níž vycházel krajský soud, že daňová kontrola byla ukončena zprávou ze dne 14. 9. 1997. S krajským soudem lze souhlasit potud, že v důsledku uvedeného byl běh tříleté lhůty prodloužen, a to o další tři roky. Tato další tříletá lhůta skončila koncem roku 2000, přičemž z odůvodnění rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými dalšími úkony byl běh tříleté lhůty obnovován. Nebyl-li běh tříleté lhůty po 31. 12. 2000 obnoven, nebyl by správce daně oprávněn zahájit znovu daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 1993 dne 21. 2. 2002. Samotný fakt, že v té době ještě neuplynula lhůta deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, neopravňoval správce daně k novému zahájení daňové kontroly, pokud již bezvýsledně uplynula tříletá lhůta k dodatečnému stanovení daně. Vzhledem k tomu, že krajský soud neuvádí v odůvodnění napadeného rozsudku, na základě jakých úkonů správce daně začala od konce roku 2000 znovu běžet tříletá lhůta, Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu v této části nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Nejvyšší správní soud je sice podle § 109 odst. 3 s. ř. s. vázán důvody kasační stížnosti, to však neplatí, je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné (§ 103 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.). V dalším řízení pak bude nutno objasnit, kdy vlastně daňová kontrola zahájená dne 9. 9. 1997 skončila. Krajský soud totiž vychází z toho, že tato daňová kontrola byla ukončena dne 14. 9. 1997, žalovaný vychází z toho, že k ukončení daňové kontroly došlo až dne 14. 9. 1999, při čemž ve správním spisu nebyla nalezena zpráva o uvedené daňové kontrole, ať již datovaná dnem 14. 9. 1997, nebo dnem 14. 9. 1999. Po objasnění této otázky pak na krajském soudu bude, aby posoudil, zda v případě ukončení daňové kontroly v roce 1999 má tato skutečnost význam pro běh tříleté prekluzivní lhůty.

Podle § 31 odst. 4 ZSDP jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání

daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod.

Ze znění citovaného ustanovení vyplývá, že důkazní prostředky zde nejsou taxativně vyjmenované, jak z toho vychází krajský soud, ale jedná se pouze o demonstrativní výčet důkazních prostředků. Pokud tedy stěžovatel v řízení před správními orgány k důkazu předložil potvrzení vystavené F. H. (v podstatě se jedná o jakési čestné prohlášení), nepostupovaly správní orgány správně, když k obsahu tohoto potvrzení při rozhodování vůbec nepřihlédly a tento důkaz odpovídajícím způsobem nehodnotily.

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Krajský soud pak v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. května 2005

JUDr. Bohuslav Hnízdil
předseda senátu