

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobců: **a) P. V.**, a **b) D. V.**, oba zastoupeni JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Litoměřice, Zítkova 9, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalovaných proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 2. 2004, č. j. 15 Ca 180/2003 - 24,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 2. 2004, č. j. 15 Ca 180/2003 - 24, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobci (dále jen „stěžovatelé“) domáhají zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byly zamítnuty jejich žaloby proti rozhodnutím žalovaného. Žalovaný rozhodnutími č. j. 2161/150/03/2 a č. j. 2161/150/03, oběma ze dne 9. 6. 2003, zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob za období roku 1995 vydaným Finančním úřadem v Litoměřicích.

Krajský soud v napadeném rozhodnutí vyslovil názor, že institut daňové kontroly nepředstavuje jediný úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. (dále jen „daňový řád“), nýbrž je souborem řady dílčích úkonů. Provedením každého z těchto úkonů v rámci daňové kontroly, který směřuje k dodatečnému stanovení daně a daňový subjekt je o něm zpraven, nastává přerušení prekluzívní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Projednání zprávy o daňové kontrole je rovněž úkonem ve smyslu citovaného ustanovení, neboť daňový subjekt se při něm seznamuje s výsledkem zjištění učiněných při kontrole, které jsou výsledkem pro doměření daně. Ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu

není s tímto výkladem v rozporu, neboť úkonem směřujícím k přezkoušení správnosti daňové povinnosti, který brání podání dodatečného daňového přiznání, není daňová kontrola jako celek, ale pouze její zahájení. S oběma žalobci byly zprávy o daňové kontrole projednány dne 24. 3. 2000, těmito úkony došlo k přerušení tříleté prekluzívní lhůty pro dodatečné stanovení daně. Finanční úřad vydal dodatečné platební výměry dne 4. 3. 2002, tedy ještě před uplynutím jak subjektivní tříleté, tak i objektivní desetileté prekluzívní lhůty.

Stěžovatelé s tímto závěrem nesouhlasili, v kasační stížnosti namítli vadu napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, neboť výrok je v rozporu s § 47 odst. 2, ve spojení s § 41 odst. 2 a § 16 daňového řádu. Dle názoru stěžovatelů je daňová kontrola upravená ustanovením § 16 daňového řádu jediným úkonem, což je potvrzeno i § 41 odst. 2 věta první daňového řádu, dle kterého nelze podat dodatečné daňové přiznání nebo hlášení, byl-li před jeho podáním učiněn správcem daně úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti, a to až do doby ukončení tohoto úkonu. Projednání zprávy o daňové kontrole je pro běh prekluzívní lhůty dle § 47 daňového řádu nerozhodné, neboť ta je přerušena okamžikem, kdy je daňový subjekt o úkonu zpraven, tedy zde zahájením daňové kontroly, nikoliv jejím ukončením. Obě daňové kontroly byly zahájeny v roce 1998, prekluzívní lhůta k doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 1995 skončila 31. 12. 2001, finanční úřad proto nemohl platební výměry vydat 4. 3. 2002.

Žalovaný se v písemném vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s právním názorem krajského soudu uvedeným v napadeném rozsudku. K přerušení prekluzívní lhůty dochází, je-li vůči daňovému subjektu učiněn úkon, jímž se prověřuje správnost vyměřené daňové povinnosti; takový úkon může být proveden i v průběhu daňové kontroly. Institut daňové kontroly nepředstavuje jediný úkon, nýbrž je souborem řady dílčích úkonů. Úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu je i projednání zprávy o daňové kontrole.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 zák. č. 150/2002 Sb., dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatelé uplatnili v kasační stížnosti pouze důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, v tomto rozsahu Nejvyšší správní soud v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s. napadený rozsudek přezkoumal.

Předmětem přezkumu tedy bylo posouzení, zda „úkonem“ ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu je daňová kontrola jako celek, nebo i její jednotlivé části. Citované ustanovení upravuje přerušení prekluzivní lhůty pro doměření daně, je-li učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Od konce roku, v němž byl daňový subjekt zpraven o takovém úkonu, běží nová tříletá lhůta. Přitom není pochyb o tom, že se musí jednat o úkon správce daně, tento úkon musí fakticky směřovat k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a o úkonu musí být daňový subjekt řádným způsobem zpraven.

Dosavadní judikatura dospěla k poměrně jednoznačným závěrům, že takovým kvalifikovaným úkonem může být provedené místní šetření dle ustanovení § 15 daňového řádu, zahájení daňové kontroly ve smyslu ustanovení § 16 daňového řádu, výzva k předložení daňového přiznání dle § 40 daňového řádu či výzva k odstranění pochybností daňového přiznání nebo prokázání údajů v něm uvedených, ve smyslu ustanovení § 43 daňového řádu. Stejně tak judikatura podporuje závěr, že úkonem směřujícím k vyměření daně nemůže být

dožádání dle ustanovení § 5 daňového řádu, žádost o prominutí daně ve smyslu ustanovení § 55a daňového řádu ani rozhodnutí o nepovolení přezkumného řízení ve smyslu ustanovení § 55b daňového řádu (nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 728/2000, rozhodnutí Krajského soudu v Brně č. j. 29 Ca 39/99 - 34, rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Ca 84/2000 - 26 apod.).

Daňová kontrola je upravena v ustanovení § 16 daňového řádu, přičemž toto ustanovení definuje cíl daňové kontroly (zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně), není z něho možno dovodit formu tohoto institutu. Nelze tak jednoznačně určit, zda ji zákonodárce zamýšlel pojmout formálně jako ucelený komplex, ohraničený jejím zahájením a ukončením, či zda je na ni z hlediska ostatních nástrojů daňového řádu nutno pohlížet jako na volný soubor jednotlivých samostatných úkonů. Skutečnost, že ani ohledně zahájení či ukončení daňové kontroly není praxe a judikatura vždy jednotná, potvrzuje problematičnost jednoznačného a obecně platného vymezení daňové kontroly z hlediska formy. Ani systematické zařazení ustanovení § 16 v daňovém řádu při řešení uvedené otázky samo o sobě nepomůže, neboť je zahrnuto mezi obecná ustanovení bez zjevné souvislosti s dalšími ustanoveními (§ 15 – místní šetření, § 17 – doručování). Přesto lze ze zmíněného systematického začlenění předmětného ustanovení přinejmenším dovodit, že daňová kontrola nepředstavuje zvláštní etapu daňového řízení, neboť může být uskutečněna v kterékoli etapě daňového řízení. Z toho odborná literatura dovozuje, že zákon daňovou kontrolu „zahrnul do části upravující úkony správce daně a daňových subjektů, v daném případě samozřejmě mezi úkony správce daně“ (Kindl/Telecký/Válková: *Zákon o správě daní a poplatků – komentář,* C. H. Beck, 2002, str. 116).

Pro určení důvodnosti kasační námitky je tedy nutno posoudit formu daňové kontroly pouze ve smyslu znění ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu a pomocí různých metod výkladu zjistit obsah pojmu „úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému vyměření“. Při hledání odpovědi na tuto otázku Nejvyšší správní soud vycházel z obecně platného právního principu, že zákonné pojmy musí být vykládány alespoň v rámci jednoho právního předpisu jednotně, především z důvodu zachování právní jistoty účastníků řízení. Přitom soud nejprve využil argumentu a pari, tzn. logickou výkladovou metodu, podle níž jestliže norma v jednom případě vysvětluje pojem a ve druhém nikoliv, je i ve druhém případě nutno postupovat stejně, pokud to jinak není vyloučeno.

Daňový řád přitom používá téměř shodný pojem „úkonu“ v ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu, kde je stanovena nepřípustnost podání dodatečného přiznání nebo hlášení v případě, že byl před jeho podáním učiněn úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti, a to až do ukončení tohoto úkonu. Je-li na základě úkonu správce daně vydáno rozhodnutí o daňovém základu či dani, za dobu ukončení úkonu se považuje den, kdy toto rozhodnutí nabylo právní moci. Termíny „úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení“ z ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu a „úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti“ z ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu jsou shodné, použití odlišných pojmů „směřující k vyměření“ a „směřující k přezkoušení“ pouze rozlišuje, zda před tímto úkonem došlo k vyměření daně či nikoliv. Tímto způsobem výkladu lze zjistit, že zatímco ohledně obsahu termínu „úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení“ použitého v § 47 odst. 2 daňového řádu vyvstávají mezi správci daně a daňovými subjekty nejasnosti, potíže s výkladem ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu („úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti“) se v praxi ani v judikatuře téměř neobjevují.

Přitom za „úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti“ ve smyslu § 41 odst. 2 daňového řádu je považována daňová kontrola jako celek, tj. jako jeden úkon. Ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu též oproti ustanovení § 47 odst. 2 téhož zákona podrobněji upravuje účinky spojené s ukončením takového úkonu, používá termín „trvání úkonu“, předpokládá delší časový úsek trvání úkonu, během něhož může uplynout lhůta stanovená pro podání dodatečného daňového přiznání. Jak již bylo řečeno, aplikace citovaného ustanovení díky jeho přesné dikci není sporná ani problematická. Z tohoto znění přitom není možno vyvodit jiný závěr, než že dodatečné daňové přiznání není přípustné, pokud před jeho podáním byla řádně zahájena daňová kontrola za dané období, nepřípustnost trvá až do doby ukončení daňové kontroly, tj. projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole. Lhůta k podání dodatečného daňového přiznání se do doby ukončení daňové kontroly daně přerušuje, nová lhůta počne běžet od ukončení kontroly. Nová lhůta se uplatní i v případě, jestliže v době trvání kontroly marně uplynula lhůta stanovená pro podání dodatečného daňového přiznání. Použití pojmu „daňová kontrola“ namísto pojmu „úkon“ v ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu je logické, v souladu se smyslem tohoto ustanovení, což je potvrzeno dlouhodobou aplikací tímto způsobem odbornou i laickou veřejností. Je zřejmé, že daňová kontrola je zde považována za úkon, který probíhá určitou dobu a jehož účelem je prověření správnosti daňové povinnosti; smyslem ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu je zamezit daňovému subjektu v tom, aby ještě v průběhu daňové kontroly mohl napravit své případné pochybení podáním dodatečného přiznání.

Pokud by soud akceptoval výklad, že daňovou kontrolu není možno považovat za celistvý úkon, nýbrž za proces skládající se z jednotlivých úkonů, přičemž každý z nich určuje nový běh lhůty dle § 47 odst. 2 daňového řádu, pak by bylo nevyhnutelné tento výklad použít i u ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu, tj. připustit, že daňový subjekt může podávat dodatečné přiznání v průběhu daňové kontroly, v období mezi jednotlivými úkony, což by bylo v rozporu se smyslem ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu.

Sporná otázka výkladu celistvosti daňové kontroly činí potíže například i při dožádání, neboť dle ustanovení § 15 odst. 1 daňového řádu lze požádat pouze o provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení, což by v případě výše uvedeného výkladu znamenalo nepřípustnost žádosti dožádaného správce daně o provedení kompletní daňové kontroly (§ 5 odst. 1 daňového řádu“).

Z výše uvedeného vyplývá, že za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh prekluzivní tříleté lhůty k vyměření či doměření daně, je nutno ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu považovat daňovou kontrolu jako jeden celek. Byla-li tedy správcem daně před uplynutím lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven (pro úplnost je nutno upřesnit, že daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně). Běh lhůty dle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu již nemohou ovlivnit jednotlivé úkony správce daně provedené v průběhu daňové kontroly, včetně vydání výzvy k prokázání sporných skutečností či projednání zprávy o daňové kontrole.

Ke stejnému závěru lze dospět i z hlediska výkladu e ratione legis. Jakkoliv totiž samotný pojem daňové kontroly navozuje zdání, že se jedná o soubor řady dílčích úkonů

(jak dovodil krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku), znamenalo by to z hlediska ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, že by se subjekt ocitl ve stavu značné právní nejistoty, ačkoliv primárním cílem odst. 1 citovaného ustanovení je právě nastolení právní jistoty. Jestliže totiž daňová kontrola představuje činnost, při níž pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje velikost daňového základu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u příslušného daňového subjektu, garantuje odst. 1 citovaného ustanovení časový limit proti potencionální libovůli správce daně a i z tohoto důvodu je proto nutno upřednostnit výklad, podle něhož se předmětná prekluzivní lhůta přerušuje od okamžiku jejího zahájení a nikoliv až od případných následných úkonů (včetně sepsání zprávy o daňové kontrole), které by ve svých důsledcích bezdůvodně a pouze dle uvážení správce daně „nastavovaly“ citovanou zákonnou prekluzivní lhůtu.

Protože Krajský soud v Ústí nad Labem dospěl v napadeném rozsudku odlišným výkladem ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu k závěru, že pro běh výše uvedené lhůty byl určující okamžik projednání zprávy o daňové kontrole, je námitka stěžovatelů napadající nesprávné posouzení právní otázky soudem důvodná. Proto Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem a v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2, 3 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 21. dubna 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu