



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce M. Š., zastoupeného JUDr. Václavem Nygrínem, advokátem se sídlem Ústí nad Labem, Revoluční 8, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 8. 2003, čj. 12199/110/2002, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 9. 2004, čj. 15 Ca 207/2003 - 59,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 9. 2004, čj. 15 Ca 207/2003 - 59, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 14. 8. 2003, čj. 12199/110/2002, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu, ze dne 18. 4. 2002, č. 1020000225, čj. 53698/02/182911/1117, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1994 ve výši 97 440 Kč.

Žalobce se žalobou ze dne 28. 8. 2003, podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, domáhal zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného a Finančního úřadu. Svůj návrh odůvodnil tím, že žalovaný nerespektoval překážku věci pravomocně rozhodnuté. Dodatečný platební výměr byl vydán na základě

opakované daňové kontroly zahájené 14. 7. 2000, přestože o dani z příjmů fyzických osob za rok 1994 bylo již dříve pravomocně rozhodnuto na základě daňové kontroly provedené v roce 1997. Zahájení opakované daňové kontroly v roce 2000, aniž by bylo zřejmé, že její zaměření není totožné s předmětem předchozí kontroly, bylo proto nezákonné. Žalovaný dále nerespektoval prekluzi práva k vyměření daně. Posledním úkonem správce daně v rámci daňové kontroly prováděné v roce 1997 bylo projednání zprávy o daňové kontrole dne 26. 5. 1997, tříletá lhůta podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) běžela od 31. 12. 1997 a skončila 31. 12. 2000. Žalobce nepovažuje za den zahájení opakované daňové kontroly 14. 7. 2000, kdy došlo pouze k jejímu formálnímu zahájení, ale až den 14. 5. 2001, kdy proběhlo ústní jednání (i vůči tomuto úkonu vznesl žalobce námitky a domnívá se, že z důvodu procesních vad nebyla daňová kontrola vůbec zahájena). Opakovaná daňová kontrola tak byla zahájena až po uplynutí lhůty k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně. Žalobce rovněž namítal, že dodatečný platební výměr byl vydán před tím, než s ním byla daňová kontrola ukončena. Zpráva o daňové kontrole mu byla doručena dne 5. 3. 2002, a nebyla podepsána. K jeho námitkám mu byla zpráva s podpisy pracovníků správce daně zaslána dne 12. 9. 2002, a doručena dne 25. 9. 2002. Dodatečný platební výměr byl vydán dne 18. 4. 2002, aniž by měl správce daně k dispozici zákonný podklad, tj. projednanou zprávu o daňové kontrole. Dále žalobce namítal, že udělil pro daňové řízení plnou moc daňovému poradci Ing. Š. Správce daně přesto v několika případech při provádění opakované daňové kontroly jednal nikoliv se zástupcem žalobce, ale s jeho manželkou M. Š. Konečně žalobce namítal, že žalovaný rozhodl různě v identických případech, neboť v rámci opakované daňové kontroly byla současně kontrolována daň z příjmů fyzických osob a daň z přidané hodnoty, správce daně v obou případech vydal dodatečné platební výměry, které žalobce napadl jedním odvoláním, přičemž ve vztahu k dani z přidané hodnoty žalovaný dodatečné platební výměry zrušil a ve vztahu k dani z příjmů odvolání zamítl.

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 1. 9. 2004, čj. 15 Ca 207/2003 - 59. Rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Na řešenou situaci se nevztahovala překážka věci rozhodnuté, zaměření opakované daňové kontroly nebylo totožné s kontrolou provedenou v roce 1997, opomenutí správce daně, který předmět opakované daňové kontroly nevymezil v protokolu o jejím zahájení ze dne 14. 7. 2000 bylo napraveno, neboť z dotazů správce daně v následujícím protokolu ze dne 14. 5. 2001 bylo zřejmé, jaké otázky správce daně řeší.

K namítanému uplynutí prekluzivní lhůty krajský soud uzavřel, že lhůta pro doměření daně by skončila koncem roku 2000. Správce daně však zahájil dne 14. 7. 2000 u žalobce opakovanou daňovou kontrolu, čímž došlo k přerušení

prekluzivní lhůty a správce daně byl oprávněn platebním výměrem ze dne 18. 4. 2002 daň dodatečně vyměřit.

Zákonnost napadeného rozhodnutí nebyla ovlivněna tím, že žalobce obdržel zprávu o daňové kontrole bez podpisu pracovníka správce daně a bez data jejího sepsání a s nesprávným uvedením manželky žalobce jako jeho zástupkyně. Žalobce zprávu obdržel a k jejímu obsahu se ještě před vydáním dodatečného platebního výměru vyjádřil.

Zákonnost napadeného rozhodnutí nebyla ovlivněna ani tím, že správce daně jednal také s manželkou žalobce, neboť řešil otázky u nichž bylo zapotřebí, aby se k nim uvedená osoba vyjádřila a předložila příslušné doklady. Zástupci žalobce byla ve všech případech dána možnost zúčastnit se příslušných úkonů.

Řízení o vyměření daně z přidané hodnoty není předmětem soudního přezkumu v projednávané věci a proto krajský soud nezkoumal, zda rozhodnutí v něm vydaná se opírala o stejná východiska jako u napadeného rozhodnutí. I kdyby taková situace nastala, nemohla by ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, jehož správnost se odvozuje od souladu s příslušnými zákonnými ustanoveními, a nikoliv od jiných daňových řízení.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a domáhal se zrušení napadeného rozsudku.

Stěžovatel krajskému soudu především vytknul, že se dostatečně nezabýval otázkou prekluze práva k vyměření daně za zdaňovací období za rok 1994. Platebním výměrem ze dne 4. 12. 1997 bylo dodatečně rozhodnuto o výsledku daňové kontroly za zdaňovací období za rok 1994. Stěžovatel namítl porušení řady povinností správce daně při provádění daňové kontroly v roce 1997 a uvedl, že došlo k porušení základních lidských práv. Tato pochybení nebylo možné zhojit vydáním platebního výměru a proto je třeba zabývat se v rámci předběžné otázky i „neúčinností platebního výměru z roku 1997 vůči stěžovateli“. Kroky provedené správcem daně nemohly vést k přerušení prekluzivní lhůty. Opakovaná daňová kontrola byla zahájena teprve dne 14. 5. 2001, neboť formální úkon ze dne 14. 7. 2000 nemůže mít na běh lhůty vliv. Úkon správce daně ze dne 14. 5. 2001 byl učiněn již po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně.

Stěžovatel je přesvědčen, že krajský soud nesprávně posoudil otázku věci pravomocně rozhodnuté. Správce daně předmět kontroly v roce 1997 vymezil jako „DPFO 1994“. Při zahájení opakované kontroly byl její předmět vymezen k dani z příjmu fyzických osob za roky 1994 a 1995, aniž by byl blíže specifikován

důvod opakované kontroly. Správce daně tak prováděl stejnou daňovou kontrolu, o které již dříve bylo pravomocně rozhodnuto.

Dále stěžovatel namítl, že zpráva o daňové kontrole, kterou obdržel dne 5. 3. 2002 poštou neobsahovala podpis pracovníka správce daně, nebylo na ní uvedeno datum jejího sepsání a manželka stěžovatele byla nesprávně uvedena jako jeho zástupkyně. Řádnou zprávu se všemi náležitostmi stěžovatel obdržel dne 12. 9. 2002, tedy až po vydání dodatečného platebního výměru. Ten byl vydán bez projednání zprávy o kontrole a tudíž předčasně.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Ve svém vyjádření uvedl, že krajský soud správně posoudil otázku běhu prekluzivní lhůty, která by uplynula koncem roku 1998 a k jejímuž přerušení došlo jednotlivými úkony při daňové kontrole v roce 1997. Zkoumání jednotlivých úkonů při kontrole v roce 1997 není možné, protože již nelze zkoumat zákonnost rozhodnutí vydaného na základě této kontroly. Stěžovatel navíc dne 19. 6. 2000 podal dodatečné daňové přiznání na daň z příjmů fyzických osob za rok 1994, a ačkoliv se krajský soud touto skutečností z hlediska prekluze nezabýval, lze uvedený úkon považovat za úkon směřující k vyměření daně. Prekluzivní lhůta proto začala běžet znovu od konce roku 2000. Žalovaný dále uvedl, že daňová kontrola není pouze kontrolou dokladovou, ale správce daně v jejím rámci prověřuje všechny skutečnosti, které mohou mít vliv na stanovení daně. Sepsání protokolu o ústním jednání ze dne 14. 7. 2000 bylo úkonem, který měl účinky uvedené v § 47 odst. 2 daňového řádu, protože každé procesní opatření, jehož účelem je doměření daně, je úkonem směřujícím ke stanovení daně. K překážce věci pravomocně rozhodnuté žalovaný uvedl, že postačí, když je zaměření nové daňové kontroly zřejmé z jejího průběhu. Finanční úřad není povinen konkrétní důvod a cíl daňové kontroly sdělit již při jejím zahájení a z protokolu o zahájení kontroly tak nemusí být patrné, že jejím předmětem jsou jiné skutečnosti než v případě kontroly předchozí. Žalovaný se ztotožnil rovněž se závěry krajského soudu o tom, že pochybení finančního úřadu, který dne 5. 3. 2002 doručil stěžovateli nepodepsanou a nedatovanou zprávu o daňové kontrole, nemělo vliv na zákonnost následně vydaného rozhodnutí.

Kasační stížnost je důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) následovně:

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal stížní námitku, kterou stěžovatel nařikal nezákonnost opakované daňové kontroly s tím, že ve věci existuje překážka věci rozhodnuté, neboť předmět opakované daňové kontroly se shoduje s předmětem daňové kontroly předchozí.

Podle protokolu o ústním jednání ze dne 3. 2. 1997 byla zahájena daňová kontrola „DPFO rok 1994, 1995, DPH 1994, 1995, DS 1994, 1995“. Zpráva o dokladové kontrole daně z příjmu fyzických osob za období za rok 1994 byla stěžovatelem podepsána dne 26. 5. 1997. Správce daně na základě zprávy o daňové kontrole vydal dne 4. 12. 1997 dodatečný platební výměr na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období za rok 1994, kterým stěžovateli vyměřil daňovou ztrátu ve výši 590 483 Kč. Opakovaná daňová kontrola byla zahájena podle, shora již zmíněného, protokolu ze dne 14. 7. 2000 s vymezením „DPH 1994, 1995, DPFO 1994, 1995“. Vymezení opakované daňové kontroly postrádalo bližší specifikaci.

Krajský soud vyšel z názoru, že překážka věci rozhodnuté se vztahuje pouze na případy totožného zaměření opakované daňové kontroly s předmětem kontroly předešlé, a nemůže nastat, jestliže správce daně provádí novou daňovou kontrolu na základě jiných důvodů a skutečností než při kontrole minulé. Nové skutečnosti či důvody, kvůli nimž se provádí opakovaná daňová kontrola, nemusí existovat již před jejím zahájením a lze je vyhledávat až během jejího průběhu. Pokud správce daně nevymezí zaměření další daňové kontroly při jejím zahájení, může své pochybení napravit v jejím průběhu a neupřesnil-li její zaměření formou jiného úkonu, musí být daňovému subjektu alespoň z jejího průběhu zřejmé, jaké konkrétní otázky jsou řešeny. I kdyby správce daně při opakované daňové kontrole řešil otázky, kterými se již dříve zabýval, nemůže taková překážka bránící v pokračování daňového řízení nastat ohledně ostatních otázek, o nichž na základě předchozí kontroly nebylo rozhodnuto.

Daňovou kontrolou podle § 16 odst. 1 daňového řádu pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější; daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle zákona o správě daní a poplatků. Účel daňové kontroly lze vymezovat v souvislosti s § 1 citovaného zákona, v němž je definován rozsah působnosti této právní normy, zejména § 1 odst. 2 citovaného zákona, který pod správou daně rozumí i právo kontrolovat daňové subjekty při plnění jejich povinností ve stanovené výši a době. Pro výkon daňové kontroly platí i základní zásady daňového řízení vymezené v § 2 citovaného zákona, které ukládají správci daně postupovat v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chránit zájmy státu a dbát přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Z uvedených ustanovení, zejména pak z ustanovení § 16 odst. 1 citovaného zákona je nutno vyvodit, že při zahájení daňové kontroly musí být vymezen také předmět daňové kontroly, a to tak, aby z tohoto vymezení bylo jednoznačně patrné, čeho se bude daňová kontrola týkat.

Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 15. 9. 2005, čj. 5 Afs 223/2004 - 89¹, dovedl, že správce daně není oprávněn opakovat daňovou kontrolu kdykoliv; nepostačí přitom, vymezí-li její obsah odlišně od kontroly předchozí a poukáže-li na najevo vyšlé skutečnosti, a to ani při dodržení lhůt v ustanovení § 47 daňového řádu. Při opakování daňové kontroly musí totiž respektovat také ostatní zákonná ustanovení, která limitují možnost změny již vyměřené daně. Nelze-li změny daně již vyměřené (doměřené) dosáhnout za použití mimořádných opravných prostředků, neboť nejsou splněny zákonné podmínky pro jejich použití, nelze tak učinit ani jinak (např. opakováním kontroly). Bylo-li by možné daňovou povinnost měnit kdykoliv, vyjdou-li najevo nové skutečnosti, pouhým opakováním kontroly, ustanovení § 54 a § 55b daňového řádu by zcela postrádala své opodstatnění. Nejvyšší správní soud tedy v citovaném rozhodnutí vymezil limity opakování daňové kontroly, jakkoliv tak učinil argumentací odlišnou od Ústavního soudu (srov. zejména rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2003, sp. zn. ÚS III 510/02 [Sb. n. u. US, svazek č. 30, nález č. 64] a rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II ÚS 334/02 [Sb. n. u. US, svazek č. 30, nález č. 63]), s jehož závěry o překážce věci rozhodnuté se neztotožnil.

Dospěl-li tedy správce daně k závěru, že nastaly nové okolnosti, jimiž by bylo možné odůvodnit opakované provedení kontroly (přičemž v posuzované věci při zahájení opakované daňové kontroly správce daně takovéto okolnosti netvrdil, a opakovanou daňovou kontrolu od kontroly předchozí nijak nevymezil), byl povinen vypořádat se především s tím, zda lze tyto nové okolnosti podřadit ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) - c) daňového řádu. S ohledem na tento závěr Nejvyšší správní soud již pouze na okraj doplňuje, že nelze akceptovat závěr krajského soudu o možnosti správce daně vymezit zaměření opakované daňové kontroly až v jejím průběhu, či snad dokonce implicitně pouze z jejího průběhu. Z hlediska možnosti daňového subjektu bránit svá práva a právem chráněné zájmy je elementárním požadavkem, aby již v počáteční fázi opakované daňové kontroly bylo jednoznačně zřejmé, které okolnosti mají být jejím předmětem, případně jaké skutečnosti a důvody k opakování daňové kontroly vedly.

V projednávané věci žalovaný ani krajský soud nezkoumali, zda opakovaná daňová kontrola byla prováděna za splnění zákonných podmínek, které takový postup dovolují. Nejvyšší správní soud, vycházející z výše uvedeného právního názoru shledal, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno na základě nesprávného právního posouzení, na kterém setrval i krajský soud v napadeném rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval rovněž vznesenou námitkou uplynutí prekluzivní lhůty.

¹ <http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=1265>

Stěžovatel svoji argumentaci postavil především na námitkách týkajících se zákonnosti postupu správce daně při daňové kontrole v roce 1997. V důsledku toho stěžovatel zpochybňuje rovněž „účinnost“ platebního výměru ze dne 4. 12. 1997, který se opíral o výsledky zmíněné kontroly. I kdyby v rámci zmíněné kontroly byl proveden úkon, přetrhující běh prekluzivní lhůty, počala by nová tříletá lhůta běžet dnem 31. 12. 1997 a skončila dnem 31. 12. 2000. Úkon správce daně 14. 7. 2000 byl pouze formální, konkrétní úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně učinil správce daně až dne 14. 5. 2001, tedy již po uplynutí lhůty.

Stěžovatel v posuzované věci napadá daňovou povinnost vyměřenou dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 4. 2002. Dodatečný platební výměr byl vydán na základě výsledků opakované daňové kontroly. První daňová kontrola, provedená v roce 1997, vyústila ve vydání platebního výměru ze dne 4. 12. 1997. Napadá-li stěžovatel zákonnost první daňové kontroly, napadá zákonnost řízení, které vyústilo ve vydání rozhodnutí, proti němuž se stěžovatel mohl bránit nejen oprávněnými prostředky v rámci správního řízení, ale rovněž cestou správního soudnictví (podle tehdejší úpravy části páté o. s. ř.). Přezkoumává-li soud správní rozhodnutí (dodatečný platební výměr), který není výsledkem zmíněného řízení, je omezen v možnosti zabývat se zákonností jednotlivých kroků správce daně při daňové kontrole v roce 1997, či snad dokonce zákonností správního rozhodnutí na takové kontrole založeného. V posuzované věci tak Nejvyšší správní soud vycházel z premisy zákonnosti daňové kontroly, provedené správcem daně v roce 1997.

Podle § 47 odst. 1 daňového řádu pokud citovaný 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.

Podle § 47 odst. 2 daňového řádu byl-li před uplynutím tříleté lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tato 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.

Úkon přerušující běh prekluzivní lhůty (§ 47 odst. 2 daňového řádu) musí směřovat k vyměření daně či jejímu dodatečnému stanovení a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven. Zejména z druhé podmínky je zjevné, že se musí jednat o úkon učiněný vůči daňovému subjektu, tj. o úkon správce daně. Daňová kontrola podle § 16 daňového řádu je (tak jako v posuzované věci) nepochybně úkonem směřujícím k vyměření daně ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu.

V posuzované věci je předmětem přezkumu vyměření stěžovatelovy daňové povinnosti za rok 1994. Povinnost podat daňové přiznání vznikla v roce 1995, počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty se počítá od konce zdaňovacího období, tj. od 31. 12. 1995, a konec této lhůty spadá na 31. 12. 1998. V posuzované věci je třeba, jak shora uvedeno, vycházet z předpokladu zákonnosti daňové kontroly provedené v roce 1997. Daňová kontrola je nepochybně úkonem způsobujícím přerušení běhu prekluzivní lhůty. Již podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52², *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 zákona o správě daní a poplatků považovat daňovou kontrolu jako jeden celek. Byla-li tedy správcem daně před uplynutím této lhůty zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven, a její běh již nemohou ovlivnit jednotlivé úkony správce daně provedené v průběhu daňové kontroly.*

První daňová kontrola v posuzované věci byla zahájena v roce 1997 (v témže roce bylo rozhodnuto rovněž o doměření daně), tříletá lhůta proto běžela znovu od 31. 12. 1997, a uplynula 31. 12. 2000. *Obiter dictum*, protože krajský soud tuto otázku pominul a v uvedeném rozsahu jeho rozhodnutí není přezkoumatelné, Nejvyšší správní soud dodává, že úkonem způsobujícím přerušení běhu promlčecí lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu nemohlo být podání dodatečného daňového přiznání stěžovatelem v roce 2000, neboť v souladu s argumentací shora je z hlediska běhu lhůty relevantním úkonem pouze úkon správce daně, o němž byl daňový subjekt zpraven.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval možným přerušením běhu prekluzivní lhůty sepsáním protokolu o zahájení opakované kontroly dne 14. 7. 2000. Jedná se o formulář protokolu, podle kterého byl daňový subjekt informován, že správce daně (Finanční úřad v Chomutově) zahajuje u daňového subjektu (stěžovatele) daňovou kontrolu mimo jiné daně z příjmů fyzických osob za rok 1994. Dalším úkonem správce daně v opakované daňové kontrole bylo teprve vyhotovení protokolu o ústním jednání dne 14. 5. 2001.

Jak již v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003 - 109³, Nejvyšší správní soud konstatoval, *přerušení prekluzivní lhůty nemůže způsobit jakýkoli úkon, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených zákonem o správě daní a poplatků, zejména pak § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy*

² <http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=3002>

³ nepublikováno

skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho ...

Úkonem, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, může být i daňová kontrola, ...

Z obsahu § 16 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že daňová kontrola má obvykle různé fáze, v nichž různým způsobem probíhá interakce mezi správcem daně a daňovým subjektem ...

Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 16/2004 - 60, uvedl, že daňová kontrola je procesním postupem, který je před správcem daně zahájen sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a projednáním výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole před správcem daně také ukončen.

Ze základních zásad daňového řízení, zejména pak z ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou zákona o správě daní a poplatků, plyne, že správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně a tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě; provádění daňové kontroly nemůže svévolně přerušit a odložit její pokračování na pozdější dobu a jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech.

... Ústní jednání (pozn., při kterém byla zahájena daňová kontrola) ze dne ... by nebylo možno považovat za zahájení daňové kontroly (a tedy za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení), pokud by v přiměřené době po něm nenásledovaly další kroky správce daně, jimž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti.

Správce daně v posuzované věci dne 14. 7. 2000 pouze sepsal formální protokol o zahájení daňové kontroly, další úkon správce daně následoval po deseti měsících. Jakkoliv z jednání správce daně není patrné, že byl při sepsu protokolu dne 14. 7. 2000 veden snahou o přerušení běhu lhůty, k jejímuž vypršení zbýval čas do 31. 12. 2000, je zjevné, že nepostupoval účelně s prováděním jednotlivých kroků v přiměřených intervalech a tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě. Naopak daňovou kontrolu svévolně přerušil a její pokračování odložil na pozdější dobu. Provedl-li tak první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení, a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně stěžovateli, nelze formální zahájení daňové kontroly považovat za úkon směřující k vyměření daně, nebo jejímu dodatečnému stanovení, kterým se podle § 47 odst. 2 daňového řádu přerušuje běh prekluzivní lhůty stanovené v § 47 odst. 1 citovaného zákona. V posuzované věci proto tříletá prekluzivní lhůta, ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu, uplynula dne 31. 12. 2000. Po tomto datu již nebylo možné stěžovateli doměřit daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období v roce 1994 a na úkony správce daně k jejímu

doměření, stejně jako na samotné doměření této daně, je třeba pohlížet jako na nezákonné. I tuto kasační námitku tak Nejvyšší správní soud shledal důvodnou.

Poslední námitkou stěžovatel namítal předčasnost vydání dodatečného platebního výměru s tím, že zpráva o daňové kontrole, která mu byla doručena dne 5. 3. 2002 neobsahovala datum jejího sepsání, nebyla podepsána pracovníkem správce daně a manželka stěžovatele byla ve zprávě nesprávně uvedena jako jeho zástupkyně. Zpráva o daňové kontrole se všemi náležitostmi pak byla stěžovateli doručena teprve po vydání dodatečného platebního výměru.

V obecné rovině Nejvyšší správní soud konstatuje, že absence podpisu oprávněné osoby na písemném vyhotovení zprávy o daňové kontrole (srov. § 16 odst. 8 daňového řádu), které je doručováno účastníku řízení, představuje vadu uvedeného úkonu a rovněž v obecné rovině, lze konstatovat, že tato vada brání předpokládanému projednání zprávy. Nezákonnost uvedeného úkonu je však třeba odvozovat rovněž od dalších kritérií. Jedním z nich je, zda formální nedostatky tohoto úkonu stěžovateli jeho obranu znemožňovaly, či ztěžovaly, a zda je lze proto třeba pokládat za natolik závažné, aby činily zmíněný úkon vadným (srov. např. Boh F 5288,7374/30). Jak již krajský soud uvedl, stěžovatel přes namítané formální nedostatky zprávu obdržel, k jejímu obsahu se ještě před vydáním dodatečného platebního výměru vyjádřil, a nesprávnost některých závěrů uvedených ve zprávě později namítal i v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Nejvyšší správní soud proto neshledal v posuzované věci zmíněné pochybení natolik závažným, aby samo o sobě založilo nezákonnost rozhodnutí správce daně. S ohledem na argumentaci týkající se prvních dvou stížných námitek je však tato úvaha Nejvyššího správního soudu již pouze teoretickou.

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů konstatuje, že v řízení před správním orgánem byl porušen zákon v ustanovení o řízení před ním a to takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, krajský soud měl tedy pro takové vady řízení rozhodnutí zrušit. Krajský soud setrval na nesprávném posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí, Nejvyšší správní soud proto postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jeho rozhodnutí zrušil.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s. rozhodoval bez nařízení jednání. Podle citovaného zákonného ustanovení při řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud nařizuje jednání pouze ve dvou případech. Těmi jsou za prvé případy, kdy soud provádí dokazování. Tak tomu ovšem

v posuzované věci nebylo. Druhým případem je, uzná-li soud nařízení jednání za vhodné. Důvody takové vhodnosti mohou být nejrůznějšího charakteru. Důvodem, pro který by Nejvyšší správní soud musel bez dalšího nařídit jednání, není blíže neodůvodněná žádost účastníka o nařízení jednání, ze které vhodnost nařízení jednání nijak nevyplývá. Ostatně, právě pro nedostatek odůvodnění takové žádosti je vyloučeno, aby se Nejvyšší správní soud jejími důvody jakkoliv zabýval. Stejně tak i v posuzované věci stěžovatel podáním ze dne 18. 4. 2005 požádal o nařízení jednání s tím, že si přeje být osobně přítomen při projednání kasační stížnosti. Za situace, kdy tato žádost není blíže odůvodněna, a nevyplývají z ní důvody vhodnosti, se kterými by se Nejvyšší správní soud mohl vypořádat, nebyla shledána důvodnou.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. února 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu