



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petr Černého, Ph.D. v právní věci **žalobce: M. L.**, bytem „X“, zastoupeného Ing. Vilémem Vernerem, daňovým poradcem se sídlem v Žatci, Smetanovo nám. č. p. 333, PSČ 438 01, **proti žalovanému: F i n a n č n í m u ř e d i t e l s t v í v Ústí nad Labem**, ul. Velká Hradební č. p. 61, Ústí nad Labem, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2008, č. j. 507/08-1100-500593,**

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27. 5. 2008, č. j. 507/08-1100-500593, a dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Podbořanech ze dne 6. 3. 2007, č. j. 5515/07/202970/5750, č. j. 5517/07/202970/5750, č. j. 5522/07/202970/5750, a č. j. 5528/07/202970/5750, **se pro nezákonnost z r u š u j í** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **p o v i n e n zaplatit** žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **9.200,-Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě ve znění jejího doplnění ze dne 28. 10. 2008 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27. 5. 2008, č. j. 507/08-1100-500593, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti čtyřem dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Podbořanech (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 3. 2007, jimiž byla žalobci stanovena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1999, 2000, 2001 a 2002 dokazováním ve smyslu ust. § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to ve výši 204.820,-Kč za rok 1999 dodatečným platebním výměrem č. j. 5515/07/202970/5750, ve výši 149.324,-Kč za rok 2000 dodatečným platebním výměrem č. j. 5517/07/202970/5750, ve výši 81.524,-Kč za rok 2001

dodatečným platebním výměrem č. j. 5522/07/202970/5750, a ve výši 41.376,-Kč za rok 2002 dodečným platebním výměrem č. j. 5528/07/202970/5750. Současne žalobce požadoval, aby mu žalovaný uhradil náhradu nákladů soudního řízení.

V žalobě namítl, že správce daně v daňovém řízení (*pozn. soudu - daňové řízení, které následovalo po zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 1. 2006, č. j. 15 Ca 223/2004 – 54, kdy prvotní rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející 4 dodečné platební výměry byly zrušeny pro vady řízení a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení*) se žalovaný při vyměřovacím řízení dopustil porušení procesních ustanovení daňového řádu, a to ust. § 2 odst. 1 až 3, ust. § 16 odst. 4 písm. c) a ust. § 31 odst. 2 daňového řádu, a té čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, chybně vyhodnotil důkazní prostředky, přičemž žalovaný svým rozhodnutím tento postup potvrdil.

V návaznosti na práve uvedené žalobce namítl, že správce daně nevyslechl všechny pracovníky obsluhy čerpací stanice, jelikož jeden z nich zemřel. Pak ovšem žalovaný nemůže tvrdit, že svědeckými výpověďmi bylo prokázáno, že sporné doklady nebyly na čerpací stanici vydávány. Žalobce trvá na tom, že svědecké výpovědi byly neúplné a oproti znaleckým posudkům ohledně pravosti podpisů stojí znalecký posudek ohledně pravosti otisků razítek na sporných dokladech, který jasně prokazuje, že tyto sporné doklady byly opatřeny originálními otisky razítek, které se používaly i pro razítkování dokladů z registrační pokladny, což žalobce považuje za důkaz, že ručně psané doklady byly na čerpací stanici vydávány.

Žalobce rovněž namítl, že žalovaný se ve svém rozhodnutí vůbec nezabýval faktem, jak mohl žalobce dosáhnout zdanitelných příjmů, které vyplývají z provozu nákladní autodopravy a které jsou prokázány jeho fakturací, když podle názoru správce daně nenakupoval pohonné hmoty. Žalobce nikdy netvrdil, že byl bezdůvodně vyzván k předložení evidence a inventarizace zásob, neboť správce daně nepochybně má právo vydat takovou výzvu. Tuto výzvu lze ovšem splnit pouze tehdy, kdy má daňový subjekt pro tyto evidence náplň. Žalobce však pro evidenci zásob náplň neměl – tj. neměl nějaké skladované zásoby. Natankovaná nafta do nádrže automobilu své postavení samostatné věci ztrácí a stává se součástí automobilu ve smyslu ust. § 120 odst. 1 téhož zákona. Dle žalobce se stejně chová i spotřeba ostatních kapalin, které se při provozu spotřebovávají nebo např. namontování pneumatik.

Dále žalobce namítl, že žalovaný ve svém rozhodnutí bagatelizuje význam výzvy dle ust. § 34 daňového řádu společnosti ZZN Louny, a. s., když ve svém rozhodnutí tvrdí, že zjištění vyplývající z této výzvy nepoužil jako důkazní prostředek. Tato zjištění jsou však uvedena v závěrečném protokolu správce daně a jsou jedním z důvodů pro doměření daně. Žalobce je tedy považuje za důkazní prostředek žalovaného a trvá na tom, že byl získán nezákonným způsobem, přičemž rozhodnutí vydané s jeho použitím je rovněž nezákonné.

Žalobce taktéž namítl, že mu nemůže být přičítáno k tíži, pokud jeho dodavatelská společnost R.E.P. STYLING, spol. s r.o., nemá v pořádku své účetnictví a jiné evidence a nedokáže správci daně doložit skutečnosti týkající se nájemních smluv a uskladnění jeho zboží. Žalobce má naopak za prokázané, že náhradní díly nakoupil, což je doloženo příslušnými doklady o nákupu a zaplacení. Žalovaný sice své rozhodnutí v tomto bodě podporuje mnoha daňovými úkony prováděnými zejména Finančním úřadem v Chomutově u společnosti R.E.P. STYLING, spol. s r.o., avšak těchto úkonů se žalobce nemohl zúčastnit, a proto tyto skutečnosti nemohly být použity jako důkazní prostředek pro doměření jeho daňové povinnosti a pro rozhodnutí žalovaného.

Žalobce má rovněž za to, že rozdíly ve výpočtu spotřeby pohonných hmot vznikly výpočtem správce daně, a proto ten po žalobci nemohl požadovat, aby prokazoval něco, co sám netvrdí a co

naopak tvrdí správce daně. Navíc požadavek na prokázání rozdílů nebyl vznesen, tudíž toto údajné neprokázání nemůže žalovaný přičítat k tíži žalobce. Žalobce přitom prokázal spotřebu nafty jiným důkazním prostředkem, a to záznamy o provozu vozidla – stazkami.

Vedle toho žalobce namítl, že správce daně prováděl vyměřovací řízení, na základě kterého vydal nové dodatečné platební výměry, ovšem při tomto řízení nebyly dodrženy základní zásady daňového řízení, zejména pak zásady o dokazování. Žalobci totiž v tomto řízení byla zamítnuta jeho námitka proti postupu správce daně s odůvodněním, že žalobce nemá právo podávat námitky proti postupu správce daně, jelikož nebyla zahájena daňová kontrola. Vedle toho žalobci v průběhu dotyčného řízení, a to při ústním jednání ze dne 4. 12. 2006 bylo sděleno, že žalobce již nemá možnost navrhnout své vlastní důkazní prostředky, protože „již není v kontrole“, přičemž žalobce rovněž nemohl ani využít ust. § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, protože kontrola neprobíhala a tedy nebyla sepsána nová zpráva o kontrole.

Závěrem žalobce zmínil, že správce daně sice má právo provést nové vyměřovací řízení, avšak za použití těch důkazních prostředků, které má již k dispozici a které pouze nově vyhodnotí. Pouze za situace, že jsou splněny podmínky pro použití mimořádných opravných prostředků, může provést novou daňovou kontrolu, při které ovšem budou daňovému subjektu opět přiznána práva ve smyslu ust. § 16 daňového řádu.

V doplnění žaloby ze dne 28. 10. 2008 pak žalobce vznesl ještě námitku promlčení (*pozn. soudu – nutno rozumět námitku prekluze*) ve smyslu ust. § 47 odst. 1 daňového řádu s tím, že tato námitka nemůže být vyhodnocena jako opožděná s poukazem na ust. § 71 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), díky názorům Nejvyššího správního soudu obsažených v jeho rozsudcích ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007- 92, a ze dne 28. 8. 2008, č. j. 5 Afs 7/2008 – 76. K tomu dodal, že daňová kontrola byla zahájena vůči žalobci dne 7. 7. 2003, takže úkony následně učiněné správcem daně po zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného včetně předchozích čtyř dodatečných platebních výmětů soudem nejsou způsobilé prodloužit běh prekluzivní lhůty, která tak uplynula dnem 16. 4. 2008, zatímco k vydání žalobou napadeného rozhodnutí došlo až dne 27. 5. 2008.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost, když žalovaný nerozhodoval v rozporu s právními předpisy, žalobce v daňovém řízení nebyl zkrácen na svých zákonných právech a žalovaný vydal přezkoumatelné rozhodnutí.

Dle přesvědčení žalovaného jsou žalobní námitky žalobce v zásadě totožné, jako námitky, které uplatnil v předcházejícím řízení o odvolání, s nimiž se žalovaný řádně a zcela vypořádal.

Dle žalovaného žalobce nad rámec odvolacích námitek napadá opakované zjišťování skutečností ze strany správce daně způsobem odporujícím zásadám daňového řízení i zásadám uvedeným v Listině základních práv a svobod. Žalovaný má za to, že vůči žalobci nevedl opakovanou daňovou kontrolu, nýbrž nové vyměřovací řízení. Prvotně vyměřená daň podle pomůcek byla stanovena dokazováním s tím, že žalovaný byl plně vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ohledně dalšího procesního postupu.

Žalovaný trvá na tom, že daňové řízení vedené před správcem daně bylo vedeno v souladu s ust. § 31 odst. 1, odst. 2 daňového řádu, netrpí žalobcem vytýkanými vadami řízení. Správce daně i žalovaný hodnotili předložené důkazní prostředky v souladu s ust. § 2 odst. 3 daňového řádu, ke všem zjištěním se mohl žalobce vyjádřit a podávat námitky a návrhy, v průběhu celého řízení bylo přihlíženo ke všemu, co vyšlo najevo. Práva a povinnosti kontrolovaného daňového subjektu jsou upravena v ust. § 16 daňového řádu, kdy na tomto základě správce daně provádějící daňovou

kontrolu prověřuje nebo zjišťuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Žalovaný pro veškerá svá tvrzení obsažená v tomto písemném vyjádření k žalobě nachází oporu v zákonné úpravě a ve spisové dokumentaci správních orgánů obou stupňů. Závěrem pak žalovaný ještě poznamenal, že žalobce nesplnil povinnost tvrdit, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů či jejich části odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení, a také nesplnil povinnost toto tvrzení odůvodnit.

V následně učiněné replice žalobce setrval na jednotlivých žalobních námitkách, přičemž zdůraznil, že ručně psané doklady se používaly i po zavedení registrační pokladny, když tato pokladna měla poruchu. Dále zdůraznil, že správce daně měl ve svých výzvách sdělit, co konkrétně by mu stačilo k prokázání tvrzených skutečností ohledně spotřeby pohonných hmot. To se však nestalo, protože ve výzvách pouze opakuje obecné formulace o jakýchkoliv důkazních prostředcích. Žalobce taktéž vyjádřil přesvědčení, že žalovaný se mýlí, pokud zastává názor, že vedl nové vyměřovací řízení a nikoliv opakovanou daňovou kontrolu, která nemá způsobilost ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 5 Afs 7/2008 – 76, prodloužit běh prekluzivní lhůty pro pravomocné rozhodnutí žalovaného jakožto odvolacího orgánu a která tedy uplynula dne 16. 4. 2008.

O žalobě soud rozhodoval v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a souhlasil a žalobce nevyjádřil do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci, a proto se má za to, že souhlas udělil, když byl o uvedeném následku ve výzvě výslovně poučen.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ustanoveních § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti podle § 76 odst. 2 s. ř. s. přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, a to včetně případné prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají jeho nicotnost.

Na tomto místě soud považuje za potřebné podotknout, že se neztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce v předmětné žalobě nesplnil povinnost tvrdit, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení a také tato tvrzení zdůvodnit, když z textu žaloby zjevně vyplývá opak.

Dále soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že na základě podané žaloby je nutné rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející čtyři dodatečné platební výměry s ohledem na stávající judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu zrušit pro nezákonnost, a to pro marné uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně z příjmů fyzických osob žalobci za všechna předmětná čtyři zdaňovací období za roky 1999 až 2002.

Zde je třeba podotknout, že v daném případě sice námitka prekluze nebyla žalobcem uplatněna ve lhůtě pro podání žaloby, jak předvídá ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s. v návaznosti na ust. § 72 odst. 1 s. ř. s., nýbrž dodatečným podáním ze dne 28. 10. 2008, které soud obdržel dne 30. 10. 2008. Nicméně Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 35, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1851/2009 a také na www.nssoud.cz s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07,

judikoval, že soud má povinnost vypořádat se s otázkou daňové prekluze nejen tehdy, je-li namítána, ale i v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo. K přezkoumání eventuální prekluze práva doměřit daň soud tedy v předmětné věci přistoupil z úřední povinnosti.

Problematicku prekluze v daňovém řízení upravuje ust. § 47 daňového řádu. Dle odst. 1 tohoto ustanovení platí, že 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. V odstavci 2 citovaného ustanovení je dále uvedeno, že byl-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.

Marné uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daňové povinnosti žalobci na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 soud dovodil ze skutečnosti, že prekluzivní lhůta ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dle kterého tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně stanovená v ust. § 47 odst. 2 daňového řádu počíná již běžet od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, a nikoliv až od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, začala běžet dnem 31. 12. 1999 a konec jejího běhu připadal na den 31. 12. 2002.

Z obsahu správního spisu, který byl předložen žalovaným, ovšem prokazatelně vyplývá, že daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období mj. roku 1999, která by mohla být úkonem dle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, byla u žalobce zahájena až dne 7. 7. 2003, jak je zřejmé z protokolu o ústním jednání z téhož dne, tj. ze dne 7. 7. 2003, č. j. 16235/03/202930/1773. Tato skutečnost pak ale nemůže vést k jinému závěru než k tomu, že se tak stalo po marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně. Jiný úkon ze strany správce daně vůči žalobci, o němž by se dalo uvažovat, že by byl úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, a který by byl učiněn před 31. 12. 2002, nebyl dle obsahu předloženého správního spisu uskutečněn, což ani nerozporoval sám žalovaný v průběhu soudního řízení. Proto nemohlo dojít po datu 31. 12. 2002 ze strany správce daně a potažmo žalovaného k následnému zákonnému doměření daňové povinnosti žalobci za zdaňovací období roku 1999. Dodatečný platební výměr správce daně ze dne 6. 3. 2007, č. j. 5515/07/202970/5750, a v té části na něj navazující rozhodnutí žalovaného, proti němuž směřuje předmětná žaloba, tak byla vydána v rozporu se zákonem.

Pokud se jedná o daňové povinnosti žalobce k dani z příjmů fyzických osob za zbývajících zdaňovacích období, tj. roků 2000, 2001 a 2002, tak marné uplynutí prekluzivní lhůty k jejich doměření soud dovodil z poněkud jiných skutečností, než jako u zdaňovacího období za rok 1999.

Při učinění tohoto závěru soud vycházel z nesporného faktu, že správce daně zahájil u žalobce dne 7. 7. 2003 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období vedle roku 1999 i roků 2000, 2001 a 2002, přičemž toto zahájení je zachyceno v již výše citovaném protokole o ústním jednání ze dne 7. 7. 2003, č. j. 16235/03/202930/1773. Tímto úkonem přitom nepochybně došlo k prolongaci tříletých prekluzivních lhůt ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, když původní prekluzivní lhůty ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, měly bez dalšího marně uplynout ve vztahu k roku 2000 již dne 31. 12. 2003, ve vztahu k roku 2001 již dne 31. 12. 2004 a ve vztahu k roku 2002 již dne 31. 12. 2005, zatímco v důsledku zahájení dotyčné daňové kontroly konec běhu těchto lhůt připadl nově, a to shodně, na den 31. 12. 2006. Další úkony ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu po ukončení této daňové kontroly, k čemuž došlo dne 25. 9. 2003, kdy se žalobcem byla projednána zpráva o provedené

daňové kontrole, již správce daně neučinil, neboť vzápětí dne 21. 10. 2003, přikročil k vydání tří dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobci dodatečně vyměřil za použití pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 daňového řádu daň z příjmů fyzických osob, a to č. j. 22743/03/202970 za zdaňovací období roku 2000 ve výši 392.268,-Kč, dále č. j. 22752/03/202970 za zdaňovací období roku 2001 ve výši 562.036,-Kč a č. j. 22756/03/202970 za zdaňovací období roku 2002 ve výši 64.896,-Kč, vedle dodatečného platebního výměru z téhož dne, tj. ze dne 23. 10. 2003, č. j. 22742/03/202970, jímž byla žalobci rovněž podle pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 380.700,-Kč.

Všechny čtyři dodatečné platební výměry žalobce napadl odvoláním, přičemž ani v rámci odvolacího řízení žalovaným již nebyl učiněn další úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť žalovaný o odvolání rozhodl tzv. od stolu, a to rozhodnutím ze dne 17. 8. 2004, č. j. 3120/110/2004, jimiž všechny čtyři dodatečné platební výměry správce daně ze dne 21. 10. 2003 potvrdil.

Při učinění výše předestřených závěrů soudu o běhu prekluzivní lhůty a její prolongaci soud vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu. Soud především vycházel z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005-94, které je publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 953/2006 a také na www.nssoud.cz, v němž bylo vysloveno, že platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu. Dále soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 634/2005 a také na www.nssoud.cz, v němž bylo konstatováno, že pokud správce daně zahájil před uplynutím lhůty stanovené ust. v § 47 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven, když kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Běh lhůty pak již nemohou ovlivnit jednotlivé dílčí úkony provedené v průběhu daňové kontroly.

Dále soud uvádí, že v dané věci neměl žádných pochyb o dalších relevantních skutkových okolnostech případu, které jsou ostatně náležitě zachyceny ve správním spisu, jenž předložil žalovaný, a to, že rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 1. 2006, č. j. 15 Ca 223/2004 – 54, byly na základě předchozí žaloby žalobce zrušeny pro vady řízení mj. všechny tři dodatečné platební výměry správce daně ze dne 21. 10. 2003 a na něj navazující rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2004, neboť soud shledal, že správce daně dosud neunesl důkazní břemeno ohledně závěru o nutnosti doměřit předmětné daňové povinnosti žalobci podle pomůcek. Soud tehdy věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ovšem aniž by tím *a priori* deklaroval, že daňové povinnosti neměly být žalobci doměřeny vůbec. Tento postup soudu byl přitom zcela v souladu s tehdejší rozhodovací praxí správních soudů včetně Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 3. 2006, č. j. 15 Ca 147/2005 - 29 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2007, č. j. 2 Afs 148/2006 -54 nebo rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 5. 2007, č. j. 15 Ca 233/2005 - 35 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 1 Afs 48/2007 - 63).

V návaznosti na právě uvedené soud podotýká, že mezi účastníky řízení není taktéž žádného sporu ohledně toho, že v dalším řízení po vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 1. 2006, č. j. 15 Ca 223/2004 – 54, správce daně vůči žalobci učinil několik úkonů směřujících k dalšímu doměření daňových povinností žalobci, k čemuž ostatně došlo dne

6. 3. 2007, kdy správce daně ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období mj. roků 2000 až 2002 opětovně vydal dodatečné platební výměry, jak byly citovány shora. Pokud soud zmínil, že před opětovným vydáním tří dodatečných platebních výměrů ze dne 6. 3. 2007 týkajících se zdaňovacích období roků 2000 až 2002 správce daně vůči žalobci učinil několik úkonů směřujících k dalšímu doměření daňových povinností žalobci, tak soud má na mysli především vyrozumívání žalobce ze strany správce daně o provádění jednotlivých svědeckých výsledků P. L., J. K. a V. B., které se uskutečnily v časovém rozmezí 19. 7. 2006 až 27. 9. 2006, dále předvolání žalobce ke správci daně na den 4. 12. 2006 za účelem konečného zhodnocení důkazních prostředků v dosavadním daňovém řízení.

Přes velké množství úkonů, které byly vůči žalobci učiněny ze strany správce daně v dalším řízení, které se uskutečnilo po vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 1. 2006, č. j. 15 Ca 223/2004 – 54, je však soud nucen konstatovat, že žádný z těchto úkonů nelze vyhodnotit jako úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, který by prolongoval stávající prekluzivní lhůtu k dodatečnému doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2000 až 2002 žalobci, jejíž konec v důsledku zahájení daňové kontroly dne 7. 7. 2003 připadal na den 31. 12. 2006.

K tomuto dílčímu závěru, který má ovšem na vyhodnocení důvodnosti žaloby zásadní dopad, dospěl soud s ohledem na stávající judikaturu Nejvyššího správního soudu, kterou je třeba zohlednit i v daném případě, jak soud rozvede níže.

S ohledem na vývoj judikatury prezentované zejména rozhodnutími rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1865/2009, a ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1997/2010, kdy oba judikáty jsou dostupné i na www.nssoud.cz, se soud v rámci vyhodnocování otázky prekluze totiž musel primárně zabývat tím, zda správce daně a následně žalovaný vůbec mohli pokračovat v daňovém řízení, když předchozím rozhodnutím soudu byly současně s odvolacím rozhodnutím zrušeny mj. i tři výše citované dodatečné platební výměry týkající se zdaňovacích období roků 2000 až 2002.

V usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu totiž s „konečnou“ platností zabýval problematikou možnosti opětovného rozhodování o téže dani za téže zdaňovací období v důsledku zrušení prvotních prvoinstančních rozhodnutí správců daně rozhodnutími odvolacích orgánů v daňovém řízení, přičemž v tomto usnesení bylo ve vztahu k úpravě odvolacího řízení v daňovém řízení konstatováno, že: „Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup podle § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 daňového řádu), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně. V řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu) může odvolací orgán také vrátit věc správci daně prvního stupně k rozhodnutí podle § 49 odst. 1 daňového řádu. Podmínky pro takový postup jsou dány i tehdy, je-li na místě změna způsobu stanovení daně.“ Dále soud uvádí, že

v tomto usnesení se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zabýval i charakterem nového rozhodnutí vydaného po zrušení prvotního daňového rozhodnutí v odvolacím řízení z toho pohledu, zda se jedná o rozhodnutí nicotné či pouze nezákonné, přičemž v tomto směru bylo vysloveno, že *„daňový řád nezná možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení, správce daně prvního stupně nemůže „pokračovat“ v daňovém řízení a vydat další platební výměr. Pokud tak učiní a platební výměr znovu vydá, pak ovšem ve srovnání s obecným chápáním nicotnosti nelze dojít k závěru, že tento platební výměr naplňuje znaky, které z něho činí nicotný akt. Je vydán orgánem, který je orgánem veřejné moci nadaným pravomocí vydávat platební výměry, a pokud netrpí jinou zjevnou těžkou vadou, vyvolá právní následky. Vylučuje-li zákon opětovné vydání platebního výměru správcem daně, pak se jedná o rozhodnutí nezákonné. Nezákonnost aktu musí být před soudem namítána.“*

Ve svém rozhodnutí ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, pak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dále konstatoval, že *„prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Nemůže-li tak učinit po zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem, nemůže tak učinit ani po zrušení platebního výměru soudem. ... Zrušil-li soud dodatečný platební výměr, nemůže být vydán znovu a nepřichází v úvahu ani pokračování daňového řízení.“* K možnosti následného postupu daňového orgánu po zrušení platebního výměru soudem v citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvedl, že *„takové řízení může být pouze zastaveno, a to podle § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu pro odpadnutí řízení. Nemožnost vydání nového dodatečného platebního výměru brání pokračování v řízení, což je třeba podřadit tomuto ustanovení.“*

Z právě uvedeného vyplývá, že správce daně a žalovaný po vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 1. 2006, č. j. 15 Ca 223/2004 – 54, kterým byly vedle odvolacího rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2004 zrušeny mj. i tři prvotní dodatečné platební výměry ze dne 21. 10. 2003 týkající se zdaňovacích období roků 2000 až 2002, nemohli dále pokračovat v daňovém řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2000 až 2002. Proto z podstaty věci bylo vyloučeno, aby jejich úkony činěné v tomto následném daňovém řízení vůči žalobci mohly být vyhodnoceny jako úkony ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, které by prodloužovaly stávající prekluzivní lhůtu k dodatečnému doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2000 až 2002 žalobci ve vztahu k datu 31. 12. 2006. Úkony správce daně v rámci nezákonně vedeného daňového řízení učiněné vůči daňovému subjektu, které směřují k prověření daňové povinnosti, nejsou úkony ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť pouze zákonnými úkony lze prolongovat prekluzivní lhůtu k vyměření či doměření daňové povinnosti.

S ohledem na právě uvedené soudu nezbylo nic jiného, než rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2008 i jemu předcházející tři dodatečné platební výměry ze dne 6. 3. 2007 týkající se zdaňovacích období roků 2000 až 2002 vyhodnotit jako nezákonná rozhodnutí, neboť těmito rozhodnutími bylo pravomocně rozhodnuto o dodatečné daňové povinnosti žalobce k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2000 až 2002 zjevně po marném uplynutí prekluzivní lhůty, jejíž konec připadl na den 31. 12. 2006, zatímco rozhodnutí správce daně a žalovaného nabyla právní moci až dne 28. 6. 2008, kdy bylo žalobci osobně doručeno rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2008, jímž bylo v konečném stupni rozhodnuto mj. o třech dodatečných platebních výměrech ze dne 6. 3. 2007, které se týkaly zdaňovacích období roků 2000 až 2002. Tento závěr soudu o nutnosti vydat pravomocné rozhodnutí o doměření daňové povinnosti žalobci tak zjevně koresponduje judikatuře Nejvyššího správního soudu, která řešila otázku, zda je nutné, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně nebylo ve lhůtě dle ust. § 47 odst. 1 daňového řádu právní

moci, či zda postačuje, aby bylo vydáno pouze nepravomocné rozhodnutí, s tím, že může nabýt právní moci později. Konkrétně se jedná o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007-161, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1542/2008 a také na www.nssoud.cz, v němž bylo vysloveno, že daň je nutno vyměřit či doměřit pravomocně ve lhůtě dle ust. § 47 odst. 1 daňového řádu. Na tomto místě je třeba ovšem podotknout, že v daném případě však tři výše citované dodatečné platební výměry ze dne 6. 3. 2007 týkající se zdaňovacích období roků 2000 až 2002 nebyly alespoň vydány před datem 31. 12. 2006, na který připadal konec běhu prekluzivní lhůty, nýbrž dokonce až po tomto datu.

V návaznosti na právě uvedené závěry o marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daňových povinností žalobci týkající se zdaňovacích období roků 2000 až 2002 soud považuje za vhodné zmínit, že pokud by soud nedovodil marné uplynutí prekluzivní lhůty ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 1999 z poněkud odlišných skutečností, tak i ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 1999 by bylo možné beze všeho vztáhnout závěry, které soud vyslovil ke zdaňovacím obdobím roků 2000 až 2002. Zrušující rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 1. 2006, č. j. 15 Ca 223/2004 – 54, se totiž týkal vedle roků 2000 až 2002 i roku 1999, a proto tímto rozsudkem vedle odvolacího rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2004 a tří prvotních dodatečných platebních výměrů ze dne 21. 10. 2003 týkajících se zdaňovacích období roků 2000 až 2002, byl zrušen i prvotní dodatečný platební výměr ze dne 21. 10. 2003, č. j. 22742/03/202970, jímž byla žalobci podle pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 380.700,-Kč. Opětovné doměření žalobce na dani z příjmů fyzických osob ve vztahu k roku 1999, pokud by se pominuly poněkud odlišné výše uvedené důvody, by tak bylo rovněž vyloučeno, a to s ohledem na skutkové okolnosti případu v důsledku vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 1. 2006, č. j. 15 Ca 223/2004 – 54, díky němuž nemohlo dojít k případné další prolongaci prekluzivní lhůty ani ve vztahu k roku 1999.

Dále soud uvádí, že shora předestřené závěry obsažené v nálezů Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, a také závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, a ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, bylo nutné aplikovat i na předmětný případ, bez ohledu na to, že datum vydání těchto rozhodnutí nepředcházelo datu vydání předmětného rozhodnutí žalovaného. Nutnost bezpodmínečné aplikace dotyčné judikatury na projednávaný případ vyplývá i ze samotné rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu, který právní závěry obsažené v jeho rozhodnutích či v nálezech Ústavního soudu aplikuje i na daňové případy, které se evidentně uskutečnily před datem vzniku dotyčných judikátů (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2009, č. j. 8 Afs 52/2007 - 62, který je dostupný na www.nssoud.cz).

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem proto soud nezbylo nic jiného než předmětnou žalobu vyhodnotit jako důvodnou, aniž by bylo nutné zabývat se ještě dalšími žalobními námitkami, neboť ty směřovaly do stanovení jednotlivých daňových povinností žalobce, o kterých již nemohlo být opětovně rozhodováno pro marné uplynutí prekluzivní lhůty. Soud tudíž napadené rozhodnutí žalovaného včetně jemu čtyř předcházejícím dodatečných platebních výměrů zrušil pro jejich nezákonnost podle ust. § 78 odst. 1, odst. 3 s. ř. s. Zároveň soud v souladu s ust. § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o tom, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je dle ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu výše uvedeným.

Jelikož žalobce měl ve věci plný úspěch, soud proto podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě ve výši 9.200,-Kč. Tato částka se skládá z částky 2.000,-Kč za zaplacený

soudní poplatek; z částky 6.300,- Kč za tři úkony právní služby po 2.100,- Kč podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění po 1. 9. 2006 [převzetí a příprava zastoupení - § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby - § 11 odst. 1 písm. d), podání repliky - § 11 odst. 1 písm. d)]; z částky 900,- Kč za tři režijní paušály po 300,- Kč podle ust. § 13 odst. 1, odst. 3 vyhl. Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. ve znění po 1. 9. 2006.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejblíže 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.

V Ústí nad Labem dne 15. srpna 2012

JUDr. Markéta L e h k á, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Monika Králová