



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **RYKO, a. s.**, se sídlem Dělnická ul. 1408/29, Děčín, zastoupený JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem se sídlem U soudu 363, Liberec, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 4. 2007, č. j. 15 Ca 146/2006 - 35, ve znění opravného usnesení ze dne 14. 9. 2007, č. j. 15 Ca 146/2006 - 41,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 4. 2007, č. j. 15 Ca 146/2006 - 35, ve znění opravného usnesení ze dne 14. 9. 2007, č. j. 15 Ca 146/2006 - 41, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 26. 4. 2006, č. j. 7177/06-1200, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Děčíně ze dne 8. 10. 2004, č. j. 126563/04/178913/5912, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 1 392 300 Kč.

Žalobce napadl dne 21. 6. 2006 uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterou krajský soud rozsudkem ze dne 30. 4. 2007, č. j. 15 Ca 146/2006 - 35 (ve znění opravného usnesení ze dne 14. 9. 2007, č. j. 15 Ca 146/2006 - 41), zamítl, přičemž své rozhodnutí odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud především odmítl názor žalobce, že by daň byla doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně byla ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu přerušena v roce 2000, kdy byla zahájena u žalobce daňová kontrola. Lhůta, která začala běžet znovu, měla skončit dne 31. 12. 2003. V únoru roku 2001 byl vydán dodatečný platební výměr, který byl změněn rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 12. 2001. Dne 18. 2. 2002 podal žalobce proti tomuto rozhodnutí žalobu. Krajský soud v Ústí nad Labem svým rozsudkem ze dne 27. 1. 2004, č. j. 15 Ca 84/2002 - 19, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem i platební výměr Finančního úřadu v Děčíně a vrátil věc k dalšímu řízení. Po dobu řízení před soudem (od 1. 1. 2003) lhůta pro vyměření daně dle § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) neběžela a pro vydání dalšího rozhodnutí tak žalovaný měl k dispozici více než roční lhůtu. K jejímu opětovnému přerušení došlo podle krajského soudu dne 13. 5. 2004, kdy správce daně vydal výzvu k předložení dalších dokladů potřebných pro řádné vyměření daně. Dle názoru krajského soudu tato výzva tedy přerušila běh prekluzivní lhůty, neboť řízení ve věci dodatečného stanovení daňové povinnosti nebylo u správce daně ukončeno. Prekluzivní lhůta tak dle názoru krajského soudu měla skončit dnem 31. 12. 2007. Rozhodnutí žalovaného bylo vydáno ve lhůtě, neboť odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 8. 10. 2004 žalovaný zamítl dne 26. 4. 2006.

Krajský soud se rovněž neztotožnil s námitkou žalobce, dle které správce daně ani žalovaný nepostupovali v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť neuznali za daňové výdaje částky, které byly vynaloženy na základě zprostředkovatelských smluv, které žalobce v příslušném zdaňovacím období uzavřel. K tomu krajský soud uvedl, že ne každý výdaj daňového subjektu je daňovým výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Krajský soud dospěl k závěru, že nebyly naplněny podmínky stanovené v § 774 občanského zákoníku pro zprostředkovatelské smlouvy, neboť osoba zprostředkovatele nemůže být jednou ze stran smluv, jejichž vzniku napomáhá tím, že jako nezúčastněný subjekt vyhledává zájemce pro uzavření smluv o postoupení pohledávky. V daném případě šlo o postoupení pohledávek žalobce za tehdejší organizací České dráhy, s. o., společnosti SPEDI - TRANS Praha, s. r. o., kdy zprostředkování měla provádět společnost BAZADO, s. r. o., přičemž obě posledně jmenované společnosti zastupovali stejní jednatelé – Ing. Josef Bazala a JUDr. Jaroslav Doleček.

Za důvodnou nepovažoval krajský soud ani námitku ohledně dalšího postupu žalovaného po vydání rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2004, č. j. 15 Ca 84/2002 - 19. Vady řízení, pro které bylo rozhodnutí žalovaného i správce daně zrušeno, spočívaly v tom, že nebyly provedeny výslechy svědků, které žalobce navrhoval. Krajský soud tehdy dospěl k závěru, že tyto výslechy bylo třeba provést a tímto právním

názorem byl žalovaný pro další řízení vázán. Zrušením dodatečného platebního výměru, vydaného Finančním úřadem v Děčíně dne 14. 2. 2001, nastala situace, kdy bylo třeba ve věci znovu rozhodnout. Žalovaný proto nemohl postupovat tak, jak navrhoval žalobce (buď řízení zastavit, neboť odpadl jeho důvod, nebo nařídít přezkoumání původního vyměření daně dle § 55b daňového řádu s odůvodněním, ve kterém by žalovaný podřízený finanční úřad zavázal svým právním názorem a tak vymezil jeho další postup). Nejednalo se totiž o nové řízení, ale o pokračování v řízení, které bylo třeba znovu ukončit, proto správce daně pouze vydal výzvu k předložení dalších dokladů potřebných pro řádné vyměření daně a provedl výslechy svědků.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy namítal nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení, dále vady řízení před správním orgánem mající vliv na jeho zákonnost s tím, že pro tyto vytýkané vady měl krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit a konečně nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel svou kasační stížnost opíral o tři základní námitky, které již dříve uváděl v žalobě. V první řadě bylo rozhodnutí žalovaného (i správce daně) podle stěžovatele vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 daňového řádu. Dále měl žalovaný pochybit při hodnocení důkazů, resp. z důkazů vyvodit nesprávné závěry ohledně uznatelnosti vynaložených nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jako třetí bod stěžovatel uváděl, že správce daně vedl další důkazní řízení mimo zákonem vymezený rámec, neboť po rozhodnutí krajského soudu, kterým byla původní rozhodnutí finančních orgánů zrušena, nepostupoval v intencích daňového řádu.

Napadený rozsudek krajského soudu má být navíc nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Stěžovatel měl totiž již v žalobě uvádět, že rozhodnutí žalovaného (nikoli však správce daně) obsahuje závěry, ke kterým se stěžovatel neměl možnost v předchozím průběhu daňového řízení vyjádřit. Tyto nové závěry se týkají nesrovnalostí v datování předmětných zprostředkovatelských smluv. Mělo tak dojít k porušení zásady součinnosti dle § 2 odst. 2 daňového řádu. K této námitce se krajský soud podle stěžovatele vůbec nevyjádřil.

Za nedostatečný považoval stěžovatel také způsob, jakým se krajský soud vypořádal s jednotlivými žalobními body, když měl v podstatě jen převzít názory žalovaného, aniž by vyložil, proč považoval argumentaci stěžovatele za nedůvodnou.

Dále stěžovatel zopakoval svoji výhradu, podle níž k vyměření daně došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 daňového řádu. Daňová kontrola totiž započala v roce 2000, přičemž na ni dle judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, publikovaný pod č. 634/2005 Sb. NSS) je třeba nahlížet pro účely počítání prekluzivní lhůty jako na jediný úkon. Tato lhůta měla tedy skončit dne 31. 12. 2003, přičemž ji neprodloužilo ani řízení u Krajského soudu v Ústí nad Labem zahájené v únoru 2000 a ukončené v březnu roku 2004, neboť probíhalo za účinnosti předchozí právní úpravy správního soudnictví, tedy před nabytím účinnosti soudního řádu správního, aniž by předchozí právní úprava stavění lhůt předvídala. Stěžovatel odkázal na §

129 odst. 2 s. ř. s., dle něhož řízení o opravných prostředcích podaných přede dnem účinnosti tohoto zákona, o nichž soud nerozhodl do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí v řízení podle ustanovení části třetí hlavy druhé dílu prvního tohoto zákona. Ustanovení § 41 s. ř. s. týkající se stavění lhůt však je součástí části třetí, hlavy první zákona, takže se na zde posuzovaný případ nevztahuje. K tomu se krajský soud podle stěžovatele nevyjádřil. Z těchto důvodů také stěžovatel dovozoval, že postupy správce daně, které od května roku 2004 směřovaly k doměření daně, byly v rozporu s daňovým řádem, neboť po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 daňového řádu nestíhají daňové subjekty daňové povinnosti. Proto nebyl správce daně oprávněn vydat dne 8. 10. 2004 dodatečný platební výměr. Stěžovatel také dodal, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS) musí být v tříleté prekluzivní lhůtě daň vyměřena pravomocně, tedy včetně vydání odvolacího rozhodnutí. Za úkon způsobující přerušení běhu prekluzivní lhůty také nelze považovat výzvu správce daně ze dne 13. 5. 2004, neboť, jak uvedl sám krajský soud, tato výzva nezahájila novou procesní aktivitu správce daně vedoucí k vyměření daně, ale byla pouze pokračováním řízení, které bylo třeba ukončit.

Dle stěžovatele žalovaný také postupoval při dokazování v rozporu s § 31 daňového řádu, zejména pak v rozporu s úpravou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení dle § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu. Finanční orgány současně podle stěžovatele aplikovaly § 2 odst. 7 daňového řádu. Žalovaný přitom nedostal povinnosti prokázat, že skutečný obsah právního úkonu (shora popsané smlouvy o zprostředkování) neodpovídá tvrzení smluvních stran. Správce daně i žalovaný přitom pouze uváděli své pochybnosti o tom, že se v případě smluv o zprostředkování skutečně jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, aniž by tvrzení stěžovatele jakožto daňového subjektu kvalifikovaně vyvrátili. S touto skutečností se řádně nevypořádal ani krajský soud, takže i v tomto směru jeho rozhodnutí trpí podle mínění stěžovatele nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

Za zásadní porušení zákona pak stěžovatel považuje skutečnost, že počínaje vydáním výzvy ze dne 13. 5. 2004 vedl správce daně řízení zcela mimo rámec procesních předpisů, které upravují jeho postup. Po nabytí právní moci rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2004, č. j. 15 Ca 84/2002 - 19, byla věc vrácena k dalšímu řízení žalovanému, který měl určit individuálním správním aktem další postup v předmětné věci. S odvoláním na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 - 89, v plném rozsahu dostupný na www.nssoud.cz, měl totiž dle názoru stěžovatele žalovaný řízení buď zastavit, neboť odpadl jeho důvod, nebo prostřednictvím mimořádného opravného prostředku iniciovat a provést přezkoumání původního vyměření daně, případně zavázat podřízený finanční úřad k tomuto řízení, tj. vymezit správci daně další procesní postup. Žalovaný tak ale nepostupoval, pouze interní cestou, bez uvědomění stěžovatele, věc postoupil správci daně (nepostupoval tedy v souladu s rozsudkem krajského soudu), kterému neurčil další procesní postup. Ten pouze vydal výzvu k dokazování ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, aniž by stěžovateli sdělil, v jakém tak činí řízení a jaké s tímto řízením souvisejí procesní práva a povinnosti. Mělo tak dojít k porušení zásad dle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Neobstojí vyjádření žalovaného k žalobě, že postupoval dle § 78 odst. 4 až 6 s. ř. s., neboť tento předpis zavazuje soud, a nikoli správní orgány. Žalovaný měl postupovat v souladu se

svým procesním předpisem, což však neučinil. Rovněž posouzení této námitky krajský soud v napadeném rozsudku podle stěžovatele nedostatečně odůvodnil.

Na základě výše uvedeného stěžovatel navrhl rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí a konstatoval, že se ztotožňuje se závěry uvedenými v odůvodnění rozhodnutí krajského soudu. Byl toho názoru, že rozsudek krajského soudu je odůvodněn dostatečně. Zejména pak uváděl, že prekluzivní lhůta počala běžet znovu od zaslání výzvy ze dne 13. 5. 2004, přičemž nelze přistoupit na názor, že by se zahájeným soudním řízením po nabytí účinnosti soudního řádu správního lhůta nestavěla. Také nesouhlasí s tím, že by v řízení před žalovaným bylo aplikováno ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, přičemž povinnost prokázat oprávněnost vynaložených výdajů stíhá daňový subjekt (stěžovatele). To se však stěžovateli prostřednictvím předložených důkazních prostředků nepodařilo. Žalovaný rovněž nesouhlasil s tím, že by nepostupoval v souladu se zrušovacím rozsudkem krajského soudu. Naopak, měl provést výsledky svědků, které navrhoval stěžovatel, což také učinil a pokračoval tak v řízení, které bylo třeba dokončit.

Kasační stížnost shledal Nejvyšší správní soud z celkového hlediska důvodnou.

O kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvažil, jsa vázán jejím rozsahem a důvody, takto:

Především je třeba stěžovateli přisvědčit, jak Nejvyšší správní soud vysvětluje dále, že k pravomocnému dodatečnému vyměření daně došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 daňového řádu. Přitom Nejvyšší správní soud konstatuje, že složitá procesní situace, za které žalovaný a správce daně o dodatečném vyměření daně rozhodovali, byla do značné míry dána rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2004, č. j. 15 Ca 84/2002 - 19, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem i Finančního úřadu v Děčíně a věc vrácena k dalšímu řízení. K obdobnému postupu krajského soudu se Nejvyšší správní soud vyslovil již ve svém rozsudku ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 113/2006 - 75, www.nssoud.cz, v němž konstatoval, že v běžných případech, kdy jsou žalobou napadena rozhodnutí ve věci vyměření daně a krajský soud shledá takové vady tohoto daňového řízení, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, je na místě zrušit pouze odvolací rozhodnutí finančního orgánu a vrátit mu věc k dalšímu řízení, není však důvod k postupu dle § 78 odst. 3 s. ř. s., tady k současnému zrušení platebního výměru správce daně I. stupně. Případné vady řízení lze totiž ve většině případů odstranit v rámci odvolacího řízení, daňový řád nepočítá s tím, že by takové vady měly být odstraňovány v novém řízení v prvním stupni. K této otázce Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvedl, že „*daňový řád totiž na rozdíl od úpravy odvolacího řízení ve správním řádu (...) předpokládá postup dle § 50 odst. 3 daňového řádu, podle něhož může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Ať již tedy odstraňování vad prvostupňového řízení provádí správce daně či odvolací orgán, vždy se tak děje v řízení odvolacím, nikoli v řízení prvostupňovém, přičemž podle ustálené judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu má daňový subjekt při*

dokazování prováděném v odvolacím řízení obdobná práva jako při dokazování prováděném v rámci daňové kontroly, tedy zejména právo být přítomen při výslechu svědků či při místním šetření a právo klást svědkům otázky. Ani pokud by odvolací orgán zjistil ve výjimečných případech takové vady prvostupňového řízení, které již nelze v odvolacím řízení odstranit, není podle daňového řádu oprávněn rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, nezbude mu tedy, než prvostupňové rozhodnutí bez dalšího zrušit. V běžných případech, kdy bylo podáno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, již totiž není v prvostupňovém řízení místo pro nové dokazování, jež by mělo vyústit v opětovné dodatečné vyměření daně. K němu lze totiž dospět, jak konstatoval Nejvyšší správní soud mj. v rozsudku ze dne 18. 7. 2007, č. j. 5 Afs 170/2006 - 164, www.nssoud.cz, pouze na základě daňové kontroly, jež však už byla v těchto případech řádně ukončena, a její opakování, nebyla-li povolena obnova řízení či nejsou-li naplněny podmínky obdobné zákonným důvodům pro povolení obnovy řízení, není přípustné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publikovaný pod č. 868/2006 Sb. NSS)“. K otázce možného zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně obecně pak Nejvyšší správní soud odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, publikované pod č. 1456/2008 Sb. NSS.

Vzhledem k tomu, že předmětné rozhodnutí krajského soudu nebylo napadeno ani jednou ze stran kasační stížností a žalovaný jeho závěry přijal, nezbylo než znovu provést dílčí (následně) úkony daňové kontroly spočívající v doplnění dokazování v režimu dle § 16 daňového řádu. Daňová kontrola upravená v tomto ustanovení představuje jeden z nástrojů, které správce daně v rámci správy daně ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu má k dispozici pro naplnění cíle daňového řízení. Institut daňové kontroly tedy slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ, zároveň § 16 daňového řádu vybavuje jak správce daně, tak i daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Podle § 16 odstavce 4 daňového řádu tak například může daňový subjekt podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod. O výsledku zjištění pak sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly tak musí obsahovat výsledek zjištění, tedy úvahu správce daně, na jejímž základě dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění a daňový subjekt musí mít zachovánu reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení. V souladu se svým rozsudkem ze dne 18. 7. 2007, č. j. 5 Afs 170/2006 - 164, www.nssoud.cz, tak Nejvyšší správní soud uvádí, že „*správce daně není oprávněn na základě své úvahy volit jakýkoli procesní postup, kterým dospěje k doměření daně, jsou-li dány zákonné důvody pro užití konkrétního institutu – daňové kontroly. Nepostačuje proto, byla-li daňová povinnost doměřena pouze na základě výsledků získaných při ústním jednání, o nichž byly sepsány protokoly, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována v § 16 zákona o správě daní a poplatků*“.

V daném případě stěžovatel namítal, že správce daně postupoval od vydání výzvy ze dne 13. 5. 2004 „neprocesně“, přičemž nebylo zřejmé, v jakém procesním postavení se

stěžovatel nachází, jaká jsou mu garantována práva a uloženy povinnosti. Výzvu správce daně dle § 31 odst. 9 daňového řádu ze dne 13. 5. 2004, č. j. 72115/04/178931/0651, stěžovatel za součást řádné daňové kontroly nepovažoval a nebylo mu zřejmé, v jakém řízení se jej správce daně k věci dotazuje. Postup správce daně proto považoval za nezákonný.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že formálně správce daně stěžovateli skutečně zahájení opakované daňové kontroly neoznámil (resp. mu neoznámil, že by prováděl dílčí, následné úkony, které by směřovaly k doplnění dokazování již dříve provedené daňové kontroly). V tomto konkrétním případě je však třeba vzít v potaz, že všechna práva, která by pro účely daňové kontroly dle § 16 daňového řádu byla garantována, byla stěžovateli z materiálního hlediska zachována. Zmiňovanou výzvu ze dne 13. 5. 2004 sice rozhodně nelze v této souvislosti hodnotit jako oprávněný postup správce daně, neboť finanční orgány se měly řídit pokynem krajského soudu a provést důkazy, které stěžovatel již dříve navrhl, a nikoliv ukládat stěžovateli nové důkazní povinnosti, nicméně ze samotné této výzvy nevyplynuly pro stěžovatele žádné negativní důsledky a v dalším postupu se již správce daně uvedeným pokynem krajského soudu řídil. Zejména je třeba zmínit ústní jednání dne 8. 7. 2004, na němž se správce daně a stěžovatel dle pořízeného protokolu č. j. 89610/04/178931/0651 dohodli, které další důkazy budou v intencích rozsudku krajského soudu provedeny. Tímto úkonem bylo tedy vlastně zahájeno doplňování důkazního řízení, které uložil krajský soud. Stěžovatel navrhl v tomto rámci výsledky konkrétních svědků, přičemž z protokolů ze dne 15. 7. 2004, č. j. 89050/04/178931/0651 a ze dne 3. 8. 2004, č. j. 89049/04/178931/0651, vyplývá, že měl příležitost být prostřednictvím svého zástupce přítomen výslechu navržených svědků a klást jim otázky. Z protokolu o ústním jednání ze dne 31. 8. 2004, č. j. 104053/04/178932/0651, zase vyplývá, že stěžovatel byl seznámen s výsledky doplnění dokazování a byla mu dána možnost se k těmto výsledkům vyjádřit. Jednalo se tedy vlastně o postup analogický úkonu dle § 16 odst. 8 daňového řádu, dle něhož o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole a s daňovým subjektem ji projedná. Je zřejmé, že z materiálního hlediska zůstala práva stěžovatele zachována jako při řádném průběhu daňové kontroly.

Z materiálního hlediska se tedy vlastně jednalo o opakovanou daňovou kontrolu, resp. znovu „otevřenou“ daňovou kontrolu. Pro takovou kontrolu musí být splněny určité podmínky, k nimž se Nejvyšší správní soud vyjádřil již ve svém rozsudku ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publikovaném pod č. 868/2006 Sb. NSS. Zde s odkazem na judikaturu Ústavního soudu uvedl, že tato judikatura „*obecně ve svých závěrech nepopírá právo správce daně provádět daňovou kontrolu, a to i opakovaně, avšak z předmětu této opakované kontroly musí být podle Ústavního soudu jednoznačně patrné, že její zaměření není totožné s předmětem předcházející daňové kontroly, resp. musí být patrné, jaké důvody či skutečnosti, případně i dříve neznámé, správce daně k takovému postupu vedou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2003, sp. zn. III. ÚS 510/02, zveřejněný pod č. 64 ve sv. č. 30 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).* V opačném případě se podle Ústavního soudu jedná o věc rozhodnutou, přitom je založena překážka řízení dle § 27 odst. 1 písm. e) daň. ř. Ústavní soud dále připouští opakování kontroly za předpokladu, že se objeví skutečnosti, které správci daně v době předchozí daňové kontroly nebyly známy, a kontrola bude provedena v rozsahu bezprostředně souvisejícím s těmito zjištěními (nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, zveřejněný pod č. 63 ve sv. č. 30 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu)“.

V tomtéž rozsudku pak Nejvyšší správní soud uvedl pro případ, že pravomocné rozhodnutí o vyměření daně je zrušeno soudem, že „je nutno ve vztahu k opakování daňové kontroly za této specifické situace přiměřeně užít ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) daň. ř.: *Opakovaná daňová kontrola tedy bude za této situace bez nutnosti obnovy řízení samotného přípustná za předpokladu, že ve vztahu ke skutečnostem či důkazům, jež jí mají být prověřovány, jsou naplněny věcné podmínky podle uvedeného ustanovení daň. ř. Správce daně, který za této situace chce opakovanou daňovou kontrolu provést, při jejím zahájení vymezí a daňovému subjektu sdělí, v jakém rozsahu bude opakovaná daňová kontrola provedena a z jakých důvodů (§ 55 odst. 4 daň. ř. použitý přiměřeně). Rozsah a důvody opakované daňové kontroly jsou omezeny kritérii stanovenými v § 54 odst. 1 písm. a) daň. ř. Pouze v rámci mezí tímto ustanovením daných je pak opakovaná daňová kontrola přípustná a jí provedená zjištění zachycená ve zprávě o daňové kontrole zákonná; zjištění získaná nezákonnou daňovou kontrolou nemohou být v neprospěch daňovému subjektu použita jako důkaz.*

Vymezení rozsahu a důvodů opakované daňové kontroly a jejich sdělení daňovému subjektu při zahájení této kontroly není samoúčelným požadavkem. Informace takto sdělená daňovému subjektu mu umožňuje zvážit, zda má postup správce daně za zákonný, a pak proti němu nebrojit a opakovanou daňovou kontrolu strpět, anebo zda jej považuje za nezákonný, a pak proti němu brojit podáním námitek proti postupu pracovníka správce daně podle § 16 odst. 4 písm. d), odst. 6 daň. ř., případně – za splnění podmínek vymezených v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, zveřejněn na www.nssoud.cz – se bránit u správního soudu podáním žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s.“.

Formálně tedy měl správce daně dle názoru Nejvyššího správního soudu v případě doplnění dokazování rozhodnout o provedení dokazování ve znovu prováděné daňové kontrole přiměřeně dle § 54 odst. 1 písm. a) daňového řádu, kde je upravena obnova řízení v případě, že vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že správce daně, jak již bylo uvedeno, zachoval práva stěžovatele, která by mu v průběhu nové daňové kontroly příslušela, je jeho postup třeba považovat sice za vadu řízení, která však nezkrátila stěžovateli na jeho právech a nemohla mít tudíž sama o sobě za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Předmětný postup je však třeba pojímat, jak již bylo naznačeno, pouze jako dodatečné provedení důkazů, které nařídil krajský soud a k němuž mělo dojít již v rámci předcházející daňové kontroly, nikoli jako nový úkon dle § 47 odst. 2 daňového řádu, který by způsobil přerušení běhu prekluzivní lhůty. V tomto ohledu je třeba se ztotožnit s konstatováním krajského soudu, na které upozornil i stěžovatel, že v daném případě správce daně pouze pokračoval v řízení, které bylo třeba ukončit. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu daňová kontrola považována za jeden celek, tj. jeden úkon. Jak uvedl Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, publikovaném pod č. 634/2005 Sb. NSS, „zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (§ 47 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), a na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové

kontroly“. Nelze proto souhlasit se závěrem krajského soudu, že by výzva ze dne 13. 5. 2004, či spíše ústní jednání dne 8. 7. 2004, nebo kterýkoli z dalších výše zmíněných úkonů správce daně sloužících k provedení důkazů, které již měly být provedeny v rámci původní daňové kontroly, představovaly úkon, který by přerušil běh prekluzivní lhůty.

Dále je třeba se vyjádřit ke lhůtě, kterou měl žalovaný k dispozici pro pravomocné doměření daně. Daňová kontrola byla u stěžovatele zahájena dne 14. 7. 2000, jak také vyplývá ze zprávy z této kontroly, č. j. 92663/00/178931/0574, která byla se stěžovatelem projednána dne 26. 9. 2000. Zahájením daňové kontroly došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, takže předmětná lhůta by za jiných okolností skončila dnem 31. 12. 2003. V únoru roku 2002 však podal stěžovatel žalobu, která vyústila ve vydání rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2004, č. j. 15 Ca 84/2002 - 19, který nabytí právní moci v březnu roku 2004. Řízení před krajským soudem tedy zpočátku probíhalo dle předchozí právní úpravy správního soudnictví obsažené v části páté zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř.“), která institut stavění lhůt po dobu řízení před soudem neznala. Od 1. 1. 2003 však nabytí účinnosti soudní řád správní, jehož § 41 praví, že *„stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky, státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků“*. Lhůta pro doměření daně se tedy stavěla od 1. 1. 2003 do nabytí právní moci rozsudku. Nelze přitom akceptovat názor stěžovatele, že § 41 s. ř. s. se na řízení v dané věci nevztahoval, a to s odvoláním na § 129 odst. 2 s. ř. s.

Na tomto místě je třeba upřesnit, že není zcela zřejmé, proč stěžovatel odkazoval na přechodné ustanovení § 129 odst. 2 s. ř. s., což ovšem v napadeném rozsudku učinil i krajský soud. Na věc se totiž vztahovalo ustanovení § 130 odst. 1 s. ř. s., dle něhož mj. platí, že *„řízení podle části páté hlavy druhé občanského soudního řádu účinného přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, v nichž nebylo rozhodnuto do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle ustanovení části třetí hlavy druhé dílu prvního tohoto zákona“*. V daném případě se totiž původně nejednalo o „rozhodování o opravných prostředcích proti rozhodnutím správních orgánů“ dle části páté hlavy třetí o. s. ř. v tehdy platném znění, ale o „rozhodování o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů“ dle části páté hlavy druhé o. s. ř. v tehdy platném znění. Ostatně Krajský soud v Ústí nad Labem ve svém předchozím rozsudku ze dne 27. 1. 2004, č. j. 15 Ca 84/2002 - 19, výslovně uvedl, že se řízení dokončilo podle soudního řádu správního *„dle přechodného ustanovení obsaženého v § 130 s. ř. s.“*

Věcné závěry v daném ohledu jsou však v každém případě shodné, neboť obě ustanovení neskončené věci dle části páté o. s. ř. podřazují režimu řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle soudního řádu správního, aniž by jejich smyslem bylo vyloučit obecná ustanovení o řízení před správními soudy. Opačná interpretace by vedla k absurdním závěrům, v jejichž rámci by v řízení dle § 130 odst. 1 s. ř. s. (resp. § 129 odst. 2 s. ř. s.), které bylo započato před nabytím účinnosti s. ř. s., se po 1. 1. 2003 postupovalo pouze dle zvláštních ustanovení o řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

zatímco by zcela chyběla obecná úprava pro takové řízení. Je tedy zřejmé, že na předmětné řízení bylo po 1. 1. 2003 nutné použít nejenom zvláštní ustanovení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního soudního řádu správního, ale též obecná ustanovení o řízení dle části třetí, hlavy první soudního řádu správního. Tomu ostatně svědčí i obecný právní princip, dle něhož se v řízení použijí aktuálně účinné procesní předpisy, pokud přechodná ustanovení nestanoví něco jiného. K výše uvedeným závěrům Nejvyšší správní soud odkazuje na odbornou literaturu, např. Průcha, P.: K přechodným ustanovením s. ř. s. ve věcech tzv. neskončených řízení. In Nová úprava správního soudnictví, Praha, ASPI Publishing, 2003, s. 131 - 141.

Na druhou stranu se však nelze ztotožnit ani se závěrem krajského soudu, dle něhož po právní moci rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2004, č. j. 15 Ca 84/2002 - 19, měl žalovaný „pro další řízení ještě více než roční lhůtu“. Nejvyšší správní soud je totiž toho názoru, že lhůta pro toto další řízení byla právě pouze roční. Prekluzivní lhůta pro vyměření daně by totiž, kdyby nebylo zahájeno soudní řízení ve věci, uplynula dne 31. 12. 2003. Lhůta se od 1. 1. 2003 (viz výše) stavěla a v době nabytí účinnosti soudního řádu správního tedy měl žalovaný zachovanou pouze roční lhůtu pro doměření daně a stejnou lhůtu tedy musel mít k dispozici i v březnu 2004, kdy nabyl zrušovací rozsudek krajského soudu právní moci. Nelze tedy přijmout závěr, že by v rámci dalšího řízení měl žalovaný tuto lhůtu delší. Lze se snad domnívat, že krajský soud měl na mysli lhůtu odpovídající době, po kterou od 1. 1. 2003 probíhalo řízení před krajským soudem do nabytí právní moci rozsudku (tedy do března 2004). Takový výklad by však vedl pouze k závěru, že kdyby řízení před soudem probíhalo např. do 1. 1. 2005, měl by žalovaný pro pokračování v daňovém řízení k dispozici další dva roky, což není v souladu s dikcí § 41 s. ř. s. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na svůj rozsudek ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs 9/2008 - 59, www.nssoud.cz, dle něhož „zahájením soudního řízení se lhůta pro vyměření (doměření) daně (§ 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) v souladu s § 41 s. ř. s. staví a pokračuje až po pravomocném skončení soudního řízení. Části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho skončení se počítají“.

Po nabytí právní moci rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2004, č. j. 15 Ca 84/2002 - 19, v březnu roku 2004 tedy měli správce daně a žalovaný k dispozici roční lhůtu, ve které měli pravomocně rozhodnout o dodatečném vyměření daně. Nejvyšší správní soud přitom upozorňuje na svůj rozsudek ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS, dle něhož „ustanovení § 47 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je třeba vykládat tak, že daň je nutno ve lhůtě 3 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, vyměřit či doměřit pravomocně. Nestačí tedy, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně.“ Tento výklad § 47 odst. 1 daňového řádu byl následně plně potvrzen usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikovaném pod č. 1542/2008 Sb. NSS.

Je tak zřejmé, že tříletou prekluzivní lhůtu pro vyměření daně se žalovanému dodržet nepodařilo. Správce daně sice vydal dodatečný platební výměr k dani z příjmů právnických osob za rok 1997 dne 8. 10. 2004, a tedy v rámci prekluzivní lhůty, avšak

odvolání stěžovatele bylo žalovaným zamítnuto až rozhodnutím ze dne 26. 4. 2006, č. j. 7177/06-1200 (právní moc nastala dne 27. 4. 2006), tedy více než rok po uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně. Na okraj Nejvyšší správní soud dodává, že se tak stalo poté, co se stěžovatel obrátil se stížností na nečinnost ze dne 20. 3. 2006 na ministra financí.

Za situace, kdy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že prekluzivní lhůta pro doměření daně, která byla stěžovateli předeepsána výše označenými rozhodnutími, marně uplynula a právo vyměřit daň již zaniklo, nezabýval se již dalšími námitkami stěžovatele ohledně úplnosti a správnosti zjištěného skutkového stavu a dokazování, tedy skutečnostmi směřujícími ke správnosti výše vyměřené daně, či námitkami týkajícími se dílčí nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Ústí nad Labem vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem v novém řízení (§ 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. srpna 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu