



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **TCM Bohemia, s. r. o.**, se sídlem Čsl. armády 26, Hluboká nad Vltavou, zastoupen JUDr. Jaroslavou Krybusovou, advokátkou se sídlem nám. Přemysla Otakara II. 58/16, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 12. 2008, č. j. 10 Ca 202/2008 – 21,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 12. 2008, č. j. 10 Ca 202/2008 – 21, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 8. 12. 2008, č. j. 10 Ca 202/2008 - 21, zamítl jako nedůvodnou žalobu podanou žalobcem (dále jen „účastník řízení“), kterou se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „stěžovatel“) ze dne 16. 9. 2008, č. j. 4725/08-1200, jímž bylo zamítnuto odvolání účastníka řízení proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále také „správce daně“) ze dne 28. 2. 2008, č. j. 57598/08/077930/3564 o doměření daně z příjmů právnických osob za rok 2002 ve výši 96 100 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že procesní postup správce daně, který pokračoval v řízení i poté, kdy byla dne 8. 6. 2006 účastníkovi řízení předána zpráva o daňové kontrole, ve které byl obsažen závěr, že nebyly zjištěny nedostatky, které by vedly ke změně daňové povinnosti, odporuje základním zásadám zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Správce daně

není oprávněn na základě své úvahy volit jakýkoliv procesní postup, kterým dospěje k doměření daně, jsou-li dány zákonné důvody pro užití institutu daňové kontroly. V tomto dalším řízení byla kontrolována stejná daňová povinnost za rok 2002, přičemž daňová kontrola za rok 2002 podle zprávy o daňové kontrole, která byla s účastníkem řízení řádně projednána dne 8. 6. 2006, byla ukončena a její výsledek je popsán ve zmíněné zprávě. Jestliže se další řízení týkalo stejné daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2002 i stejných obchodních případů, nemá takto zvolený postup oporu v zákoně a je nezákonný. Tento vadný procesní postup má pak vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí, kdy správce daně ve skutečnosti pokračoval v řízení zahájeném v rámci další daňové kontroly. K námitce prekluze krajský soud uvedl, že daňové řízení bylo ukončeno v zákonem stanovené tříleté prekluzivní lhůtě. Daňová kontrola ze rok 2002 byla zahájena dne 10. 8. 2005, takže lhůta pro doměření daně skončila podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků dne 31. 12. 2008 a napadené rozhodnutí nabylo právní moci již dne 18. 9. 2008.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou opřel o ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku provedení opakované daňové kontroly u účastníka řízení a že jeho závěr, že zpráva o daňové kontrole byla účastníkovi řízení předána dne 8. 6. 2006 není správný. Není sporu o tom, a daňovým spisem je prokázáno, že u účastníka řízení byla dne 10. 8. 2005 zahájena daňová kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2002. O zjištěných skutečnostech na základě provedené kontroly pořídil správce daně koncept, který s účastníkem řízení projednal dne 8. 6. 2006. O tom byl pořízen protokol o ústním jednání č. j. 154322/06/077930/3564. Při tomto jednání nedošlo k podpisu zprávy o daňové kontrole tak, jak to stanoví ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. V protokole je uvedeno, že zástupce účastníka řízení se dostavil za účelem projednání kontrolních zjištění, vyjádřil nesouhlas se závěry správce daně a že předloží své stanovisko do 26. 6. 2006. Dále je v protokolu uvedeno, že daňovému subjektu byl předán koncept zprávy. Že se skutečně jednalo pouze o koncept vyplývá i z úpravy této písemnosti, neboť postrádá úvodní stránku, chybí i ostatní náležitosti zprávy o daňové kontrole, jako jsou připomínky daňového subjektu k výsledkům daňové kontroly, podpisy správce daně a daňového subjektu a další. Předmětný projednávaný koncept je založen ve spise. V dalším protokole o ústním jednání č. j. 176999/06/077930/3564 ze dne 11. 9. 2006 je konstatováno, že se na finanční úřad dostavil zástupce účastníka řízení za účelem seznámení se se stanoviskem správce daně k výsledkům daňové kontroly a k písemnému vyjádření daňového subjektu ze dne 26. 6. 2006. Jak vyplývá z obsahu protokolu, ani u tohoto jednání nebyla zpráva o daňové kontrole podepsána. Zpráva o daňové kontrole byla prokazatelně s účastníkem řízení projednána teprve dne 14. 2. 2007, kdy došlo k jejímu podpisu podle ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků a současně byl jeden výtisk této zprávy účastníkovi řízení. Následně byl vydán dodatečný platební výměr. Nešlo ale o tzv. „novou zprávu“ jak uvádí krajský soud na str. 5 napadeného rozsudku. Z výše uvedeného vyplývá, že nebyla prováděna žádná opakovaná kontrola, ale že v průběhu daňového řízení správce daně reagoval na případné námitky účastníka řízení, na základě kterých doplňoval daňové řízení, a proto nelze přisvědčit názoru krajského soudu, že šlo o vadný procesní postup, který má vliv na zákonnost správního rozhodnutí. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ji považuje za nedůvodnou, neboť krajský soud se náležitě vypořádal se zhodnocením právní otázky opakované daňové kontroly a jeho stanovisko koresponduje s judikaturou, která je v současné době k této problematice zaujímána. Jednalo se o opakovanou kontrolu, při níž správce daně zvolil nesprávný postup. Proto účastník řízení navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Z předloženého správního spisu vyplývá, že dne 10. 8. 2005 byl sepsán protokol o ústním jednání o zahájení kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2003. Zahájení daňové kontroly předcházelo stanovení daně podle podaných daňových přiznání. V průběhu kontroly byl účastník řízení mimo jiné vyzván, aby prokázal správci daně oprávněnost výše prodejních cen fakturovaných personálně propojené osobě - MUDr. J. L., které byly výrazně nižší než ceny uvedené ve velkoobchodním ceníku, a prokázal tak správnost vykazovaných výnosů. Dne 17. 3. 2006 se konalo u správce daně ústní jednání, jehož účelem bylo projednání výsledků daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2002 a 2003. Účastníkovi řízení byl předán koncept zprávy o daňové kontrole a byl dohodnut termín pro vyjádření do 5. 4. 2006. Další ústní jednání se konalo dne 5. 4. 2006, během něhož se účastník řízení do protokolu vyjádřil k výsledkům daňové kontroly. V protokolu o dalším ústním jednání konaném dne 8. 6. 2006 je uvedeno, že zpráva o daňové kontrole byla projednána, že účastník řízení nesouhlasí se závěry této zprávy a předloží své stanovisko do 26. 6. 2006 a že mu byl předán koncept zprávy. Dne 11. 9. 2006 se konalo u správce daně další ústní jednání, jehož předmětem bylo seznámení účastníka řízení se stanoviskem správce daně k výsledkům daňové kontroly a písemnému vyjádření účastníka řízení ze dne 26. 6. 2006. Na základě zjištěného skutkového stavu dospěl správce daně k závěru, že účastník řízení uspokojivě nedoložil rozdíl v cenách fakturovaných MUDr. L. a ostatním odběratelům. Proto ve zprávě o daňové kontrole ze dne 14. 2. 2007 vyčíslil daň z příjmů právnických osob za rok 2002 za použití pomůcek. Na základě této zprávy, za použití ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, dodatečně vyměřil účastníkovi řízení daň ve výši 175 150 Kč. V odvolacím řízení pak správce daně částečně vyhověl podanému odvolání a v souladu s ust. § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků své dřívější rozhodnutí změnil tak, že daňovou povinnost stanovil dokazováním a daň z příjmů právnických osob za rok 2002 dodatečně vyměřil ve výši 96 100 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal účastník opět odvolání, které bylo zamítnuto napadeným správním rozhodnutím.

Podle ust. § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zjišťuje nebo prověřuje správce daně daňovou kontrolou 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 tohoto zákona.

V ust. § 16 odst. 2 a násl. zákona o správě daní a poplatků jsou upravena vzájemná práva a povinnosti daňových subjektů, správce daně a třetích osob při provádění daňové kontroly, mimo jiné i důkazní povinnost daňového subjektu, která není vázána na účinné rozhodnutí správce daně, ale na pouhé požádání (§ 16 odst. 2 písm. c), e) citovaného zákona), jakož i povinnost správce daně umožnit daňovému subjektu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě (§ 16 odst. 4 písm. f) citovaného zákona) a sepsat o výsledku zjištění zprávu a projednat ji s kontrolovaným daňovým subjektem (§ 16 odst. 8 citovaného zákona).

Podle ust. § 16 odst. 8 věta třetí a násl. zákona o správě daní a poplatků bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Podle věty sedmé citovaného ustanovení přihlédne správce daně při dodatečném stanovení daně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.

Institut daňové kontroly je úkonem správce daně *sui generis* (specifický procesní postup), který se skládá z více dílčích úkonů (např. místní šetření, ohledání, dožádání, výzvy k dokazování, jednání s daňovými subjekty apod.), jimiž správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona, tj. chránit zájem státu spočívající ve stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Daňová kontrola má svůj počátek, konec i své důsledky. Její počátek není zákonem o správě daní a poplatků obligatorně vymezen konkrétním úkonem správce daně. Tento úkon bývá zpravidla projevem při jednání s daňovým subjektem a současně bývá i zaprotokolován. Nelze však vyloučit zahájení kontroly jinak, např. „kvalifikovaným úkonem“ ve formě rozhodnutí. Má-li mít formální zahájení daňové kontroly zamýšlené důsledky, je třeba, aby uvedený úkon byl současně stvrzen rovněž po stránce faktické (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, dostupný na www.nssoud.cz). Konec daňové kontroly je pak vymezen sepisem zprávy obsahující skutkové a právní závěry o zákonné výši daňové povinnosti kontrolovaného daňového subjektu, jejím projednáním a okamžikem jejího předáním daňovému subjektu.

Otázkami opakované kontroly jako vady řízení před správními orgány se Nejvyšší správní soud zabýval již např. v rozsudku ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 868/2006, v němž vyslovil, že „Daňová kontrola jako jeden z nástrojů ke zjišťování skutkového stavu v rámci daňového řízení nemůže být opakována mimo rámec a logiku procesních instrumentů, které jako jediné připouštějí opakování samotného daňového řízení, jehož je daňová kontrola jako dílčí procesní postup vždy součástí. Opakování daňové kontroly je proto možné toliko v rámci nového daňového řízení po povolení jeho obnovy podle § 54 a § 55 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, anebo – v případě, že v daňovém

řízení nebylo ještě vydáno pravomocné rozhodnutí, nebo naopak bylo zrušeno – za předpokladu, že ve vztahu ke skutečnostem či důkazům, jež mají být opakovanou daňovou kontrolou prověřovány, jsou naplněny podmínky obdobné těm, jež jsou obsaženy v ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) citovaného zákona; v druhé z uvedených alternativ pak správce daně, který za této situace chce opakovanou daňovou kontrolu provést, při jejím zahájení musí vymezit a daňovému subjektu sdělit, v jakém rozsahu bude opakovaná daňová kontrola provedena a z jakých důvodů (§ 55 odst. 4 citovaného zákona použitý přiměřeně). Obdobné stanovisko zaujal i v rozsudku ze dne 30. 3. 2006, č. j. 8 Afs 34/2005 - 55 (dostupný na www.nssoud.cz), v němž vyslovil, že „I když výsledky daňové kontroly (§ 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) nevyústily ve vydání rozhodnutí, lze daňovou kontrolu opakovat pouze za splnění podmínek obdobných podmínkám obnovy řízení. Opakovaná daňová kontrola za popsaného stavu není vázána na formální obnovu řízení (§ 54 a násl. zákona o správě daní a poplatků), správce daně je však přesto povinen zkoumat splnění podmínek obdobných těm, které by za existence pravomocného rozhodnutí mohly vést k obnově řízení“. V rozsudku ze dne 18. 7. 2007, č. j. 5 Afs 170/2006 - 164, dostupný na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud uvedl, že presumuje-li ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, že správce daně daň zjistí, aniž konkrétně stanoví jak, nelze dospět k jinému závěru, než že tak může učinit pouze zákonem přípustným způsobem. 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.

Podstata vady „opakované daňové kontroly“ tedy spočívá v nezákonném procesním postupu správce daně, který opakovaně („bez právního důvodu“) provádí totožné procesní úkony, které již dříve nejméně jednou vykonal. Takový postup je v rozporu se základními zásadami daňového řízení, zejména s ust. § 2 odst. 1, 2, 9 zákona o správě daní a poplatků. Porušení těchto procesních zásad správcem daně může mít vliv na zákonnost jeho následného rozhodnutí ve věci samé a nelze jej připustit. Správní rozhodnutí, které by bylo založeno na uvedené vadě řízení, je třeba, je-li to namítáno, zrušit pro vady řízení.

Ze správního spisu jednoznačně vyplývá, že správce daně zahájil kontrolu daně z příjmů dne 10. 8. 2005, o jejím výsledku sepsal zprávu č. j. 17299/06/077930/3564, kterou s účastníkem řízení projednal a předal mu ji dne 14. 2. 2007. Teprve tímto dnem byla daňová kontrola ukončena. Krajský soud dospěl k nesprávnému závěru při posuzování data ukončení daňové kontroly, pokud vycházel z toho, že zpráva o daňové kontrole byla projednána již dne 8. 6. 2006. Tohoto dne byl s účastníkem řízení projednán a byl mu předán pouze koncept zprávy, s tím, že se k němu účastník řízení písemně vyjádří do 26. 6. 2006, což také učinil a poté ještě následovala další ústní jednání. Koncept jakéhokoli správního aktu, ať již protokolu nebo rozhodnutí, je vždy jen pracovní verzí, přípravným nezávazným nástinem, který se ve výsledku může od verze konečného správního aktu i značně lišit. Pokud tedy správce daně umožnil účastníku řízení vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění a případně navrhnout jeho doplnění, postupoval zcela v souladu s ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje i na to, že dospěl-li krajský soud k závěru, že „správce daně pokračoval v řízení zahájeném v rámci další daňové kontroly“, přičemž v tomto řízení byla kontrolována

stejná daňová povinnost účastníka řízení za rok 2002, není např. zřejmé, kdy a jakým způsobem mělo toto další řízení být vůbec zahájeno.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, neboť krajský soud nesprávně posoudil právní otázku provedení opakované daňové kontroly u účastníka řízení. V dalším řízení proto krajský soud znovu věcně posoudí především žalobní námitku prekluze, a to s ohledem na časový průběh daňové kontroly, a podle výsledku pak další žalobní námitky.

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.), v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

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

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

V Brně dne 23. října 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu