

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Jakuba Camrdy, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Karla Šimky, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **V. S.**, 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 10. 12. 2007, č. j. 15 Ca 45/2007 - 37,

t a k t o :

- I. Odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3, věta čtvrtá daňového řádu) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 daňového řádu). Takovými úkony mohou být i úkony provedené v rámci místního šetření bez ohledu na to, který z orgánů je učiní.
- II. Úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první daňového řádu přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty.
- III. Věc **se vrací** sedmému senátu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

1. Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 10. 12. 2007, č. j. 15 Ca 45/2007 - 37 zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“), kterou se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem

(dále také „finanční ředitelství“) ze dne 4. 11. 2003, č. j. 13506-3/110/98, ve znění rozhodnutí ze dne 7. 12. 2003, č. j. 13506-11/110/98, kterým byl k odvolání stěžovatele změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Chomutově (dále také „správce daně“) ze dne 27. 3. 1998, č. j. 31495/98/182911/0410 o stanovení daně z příjmů za rok 1996 tak, že vyměřená daň byla zvýšena na částku 560 200 Kč.

2. Krajský soud o žalobě rozhodoval opakovaně; jeho předchozí rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 7 Afs 86/2005 - 133. Krajský soud jím byl zavázán právním názorem k určitým otázkám, ve vztahu k posouzení otázky prekluze práva vyměřit daň však pouze tím, aby v dalším řízení zkoumal, zda úkony správce daně provedené v odvolacím řízení měly za následek přerušení prekluzivní lhůty upravené v ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). K tomu krajský soud v důvodech napadeného rozsudku zaujal právní názor, že stěžovateli byla daň pravomocně doměřena v zákonné lhůtě, tj. před marným uplynutím prekluzivní lhůty. Uznal totiž úkony provedené v průběhu doplňování odvolacího řízení (§ 50 odst. 3 daňového řádu) za odpovídající ustanovení § 47 odst. 2 téhož zákona. Konkrétně se jednalo o ústní jednání uskutečněná dožádaným správcem daně Finančním úřadem pro Prahu 10 (dále jen „dožádaný správce daně“) ve dnech 20. 4. 2000 a 2. 5. 2000, kterých se účastnila zástupkyně stěžovatele, daňová poradkyně Z. Š. a jejichž průběh byl i zachycen v příslušných protokolech o ústních jednáních. Cílem těchto úkonů bylo zjistit rozhodné skutečnosti pro posouzení správnosti předchozího vyměření daně, o čemž byl jednak stěžovatel zpraven, a jednak to mělo svůj odraz v rozhodnutí o odvolání, kterým mu byla zvýšena původně správcem daně stanovená daň. Krajský soud při svém rozhodování přihlédl k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2006, č. j. 8 Afs 19/2006 - 72, z něhož vyplývá, že *„úkony správních orgánů provedené v odvolacím řízení, jejichž cílem je zjistit skutečnosti rozhodné pro posouzení správnosti předchozího vyměření daně, přerušují běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu“*. Úkony dožádaného správce daně pak měly za následek, že konec prekluzivní lhůty připadl na den 31. 12. 2003. Jelikož žalobou napadené rozhodnutí žalovaného finančního ředitelství ze dne 4. 11. 2003, č. j. 13506-3/110/98 bylo stěžovateli doručeno dne 10. 11. 2003, byla mu daň dodatečně stanovena v zákonné lhůtě.

3. Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel včas kasační stížnost, kterou opřel o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. a navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

4. Za zásadní pochybení krajského soudu označil stěžovatel zejména nesprávné posouzení otázky prekluze práva správního orgánu k doměření daně. Úkony dožádaného správního orgánu totiž nemohly být úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového

řádu. Nemohly proto mít za následek přetržení prekluzivní lhůty a její nový běh, jejíž konec by ve svém důsledku připadl na 31. 12. 2003. Je tomu tak pro jejich hmotněprávní vadnost (hmotněprávní dopady), kterou dovozuje z nálezů Ústavního soudu ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. II. ÚS 686/05, a stejně tak je nelze považovat za úkony z procesněprávního hlediska. Nesouhlasí ani s tím, jak se - co do svého rozsahu - krajský soud vypořádal s žalobním bodem týkajícím se posouzení dotčených ústních jednání, která byla dožádaným správcem daně zachycena v příslušných protokolech. Obdobně

se nevypořádal s jeho argumentací obsaženou v podání označeném jako „rozhojnění žaloby“, jejíž podstatou byla namítaná hmotněprávní vadnost místních šetření dožádaného správce daně. Soud, pouze s odkazem na zásadu koncentrace řízení, ponechal stranou své přezkumné činnosti otázku nesprávného zdanění tzv. naturálních příjmů (tj., že tyto úkony neměly „zákonný obsah“). I z těchto důvodů má za to, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, a to pro nedostatek důvodů. Kasační stížnost byla následně dvakrát doplněna, jednak o argumentaci opřenu o nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. 1835/07 (nezdůvodnění zahájení daňové kontroly), podruhé stěžovatel namítl, že se krajský soud odmítl zabývat doplněním žaloby a sedmý senát to při prvním kasačním posouzení verifikoval, což je v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 12. 5. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2170/08.

5. Finanční ředitelství ve svém vyjádření označilo kasační stížnost za nedůvodnou a navrhlo její zamítnutí. K námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, pokud jde o nevypořádání se s „upřesněním žalobních důvodů“, tak i se zcela novou žalobní námitkou, která se opírala o judikatorní zvrát v dosavadním posuzování určité právní otázky, uvedlo, že se jedná o námitky neopodstatněné. Je tomu tak proto, že v žalobě na adresu dotčených úkonů správce daně toliko uvedl, že se netýkaly rozhodného zdaňovacího období – tj. roku 1996, ale roku 1998. V rozhojnění žalobní argumentace ze dne 8. 12. 2007 však namítl, že je nezbytné se zabývat hmotněprávní správností uvedených úkonů. Jednalo se tedy o námitku zcela novou, nikoli o doplnění stávající právní argumentace. Pro rozšíření žalobních bodů platí ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s. Toto ustanovení nepřipouští možnost rozšířit žalobní body po uplynutí zákonné lhůty, a to, ani pokud se nový žalobní bod opírá o zásadní zvrát v dosavadním právním posouzení určité právní otázky. Krajský soud se proto zcela opodstatněně zabýval pouze tím, zda ústní jednání uskutečněná před dožádaným správcem daně dne 20. 4. 2000 a 2. 5. 2000 byla úkony ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu či nikoli. Svůj právní názor opřel nikoliv o rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 19/2006 - 72, ale o vlastní výklad ustanovení § 47 citovaného zákona. Rozhodnutí krajského soudu proto nelze považovat za nepřezkoumatelné a věcně nesprávné.

II.

Důvody předložení věci rozšířenému senátu

6. Po právní stránce je předmětem kasační stížnosti v této věci mimo jiné otázka výkladu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu v návaznosti na ustanovení § 15 téhož zákona, tj. otázka, zda je úkon (místní šetření), jehož průběh je zaznamenán v protokolu o ústním jednání podle ustanovení § 12 daňového řádu, provedený v odvolacím řízení dožádaným finančním úřadem, úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, či nikoliv.

7. Sedmý senát při předběžné poradě dospěl k závěru, že úkony dožádaného správce daně ze dne 20. 4. 2000 a ze dne 2. 5. 2000 nejsou úkony ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 věty první daňového řádu, resp. že tyto nejsou úkonem směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. Tyto úkony proto nemohly způsobit běh lhůty nové, resp. přetržení zákonné prekluzivní lhůty, která by jinak uplynula již dne 31. 12. 2001. Jelikož sedmý senát nemůže ve věci rozhodnout, aniž by se při tom odchýlil od dřívějšího právního názoru, který byl Nejvyšším správním soudem vysloven v rozsudku ze dne 29. 8. 2006, č. j. 8 Afs 19/2006 - 72, postoupil věc podle ustanovení § 17 odst. 1 s. ř. s. k rozhodnutí rozšířenému senátu, aby tento svým rozhodnutím změnil dosavadní judikatorní výklad ustanovení § 47 odst. 2 v návaznosti na ustanovení § 15 daňového řádu.

III.

Oprávnění rozšířeného senátu k rozhodnutí a vymezení otázek

8. Rozšířený senát v první řadě zkoumal, zda je oprávněn ve věci rozhodovat. Podle § 17 odst. 1 s. ř. s., dospěje-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.

9. Sedmý senát předložil věc rozšířenému senátu z důvodu zaujetí jiného právního názoru, než již byl o této otázce Nejvyšším správním soudem v minulosti vysloven. Tato podmínka sama o sobě nestačí, neboť kromě odlišného právního názoru musí mít předložená otázka význam pro rozhodnutí ve věci (k tomu srovnej usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 2 Afs 52/2006 - 86, dostupné na www.nssoud.cz). I tato podmínka je splněna, neboť pokud by se v daném případě nejednalo o úkony směřující k vyměření daně, byla by daň doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty, což má pro posouzení věci zásadní význam a eliminuje ostatní právní otázky.

IV.

Posouzení věci rozšířeným senátem

IV. a) rozhodný skutkový stav

10. Z předloženého soudního spisu vyplývá následující průběh předchozích řízení:

- dne 13. 8. 1997 byla správcem daně zahájena u stěžovatele daňová kontrola, která byla ukončena dne 25. 3. 1998,

- na základě této kontroly vydal správce daně dne 27. 3. 1998 dodatečný platební výměr č. j. 31495/98/182911/0410 (dále jen „platební výměr“), jímž stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 1996 ve výši 476 600 Kč,
- dodatečný platební výměr napadl stěžovatel dne 29. 4. 1998 odvoláním,
- před předložením odvolání finančnímu ředitelství byl stěžovatel vyzván správcem daně k předložení dokladů k tvrzeným výdajům výzvou ze dne 22. 5. 1998; dne 1. 6. 1998 doklady předložila správci daně jeho zástupkyně,
- v důsledku signální informace o výsledku revize ve společnosti AC Sparta Praha fotbal, a. s. přistoupilo finanční ředitelství, v rámci odvolacího řízení, k doplnění řízení (§ 50 odst. 3 daňového řádu) a zaslalo dne 22. 3. 2000 dožádání na Finanční úřad pro Prahu 10 za účelem prověření konkrétních příjmů stěžovatele (naturálních příjmů),
- ve dnech 20. 4. 2000 a 2. 5. 2000 proběhla ústní jednání u dožádaného správce daně za účasti zástupkyně stěžovatele; jejich předmětem bylo v prvním případě ověření konkrétních příjmů za r. „1998“ (v dalším textu je však uveden rok 1996), tj. zjištění výše odměn podle peněžního deníku a neuvedení naturálních příjmů v účetnictví, a ve druhém případě vysvětlení naturálního příjmu zjištěného ze zprávy AC Sparta Praha fotbal, a. s.,
- finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 4. 11. 2003, č. j. 13506-3/110/98, platební výměr správce daně změnilo tak, že původně dodatečně stanovenou daň v částce 476 600 Kč zvýšilo na částku 560 200 Kč, tj. v neprospěch stěžovatele.

IV. b) stávající judikatura

11. Nejvyšší správní soud se úkony směřujícími ke stanovení daně a tedy přerušujícími lhůtu podle § 47 odst. 2 daňového řádu zabýval vícekrát. Jde zejména o tato rozhodnutí:

- napadený rozsudek ze dne 29. 8. 2006, č. j. 8 Afs 19/2006 - 72; zde byl vysloven právní názor, že: „úkonem dožádaného správce daně v průběhu odvolacího řízení (§ 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), který byl zaznamenán v protokolu o ústním jednání, o němž byla stěžovatelka zpravena a jehož se spolu se svým zástupcem zúčastnila, došlo k přetržení prekluzivní lhůty k vyměření daně podle § 47 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.“ Mělo tomu tak být proto, že jediným zamýšleným účelem předmětného úkonu (místního šetření), který se v této věci týkal objasňování místa trvalého pobytu stěžovatelky, bylo v rámci odvolacího řízení ověření správnosti dosavadního vyměření daně. Tento úkon tedy v souladu s ustanovením § 47 citovaného zákona směřoval k tomu, aby o vyměření daně bylo pravomocně rozhodnuto“.
- rozsudek ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 8: za úkon podle § 47 odst. 2 daňového řádu v rámci odvolacího řízení (při postupu podle § 50 odst. 3) je třeba nepochybně považovat rozhodnutí – výzvu k předložení v odvolání navržených důkazních prostředků, jakož i výzvu k prokázání tvrzení obsažených v odvolání,

- rozsudek ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 149/2005 - 147: úkonem nemohou být rozhodnutí o odvolání, která, byť po určitý čas fakticky i právně existovala, byla v následném soudním řízení zrušena,

- rozsudek ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Afs 201/2006 - 106: úkonem je výzva podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, ale jen tehdy, není-li z jejího obsahu a vztahu k výzvám předchozím zřejmé, že se jedná toliko o „urgenci a doplnění výzvy předchozí“,

- rozsudek ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96: úkon přerušující běh prekluzivní lhůty musí směřovat k vyměření daně (či k jejímu dodatečnému stanovení) a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven. Jedná se tedy pouze a výlučně o úkon učiněný vůči daňovému subjektu, tj. o úkon správce daně (obdobně rozsudek ze dne 24. 8. 2005, č. j. 5 Afs 187/2004 - 46),

- rozsudek ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52: úkonem je daňová kontrola, přičemž rozhodným okamžikem je okamžik jejího zahájení,

- rozsudek ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6 A 76/2001 - 41: úkonem je rozhodnutí příslušného správce daně o povolení přezkoumání podle § 55b zákona o správě daní a poplatků.

12. Vymezením úkonu podle § 47 odst. 2 věta první daňového řádu se zabýval i rozšířený senát, a to v usnesení ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publ. pod č. 953/2006 Sb. NSS, v němž judikoval, že za tento úkon nelze považovat platební výměr. Současně uvedl, že k tomu, aby měl úkon účinky předpokládané ustanovením § 47 odst. 2 věty první daňového řádu, musí být nutně výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, musí vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření (*poznámka: tento názor je k návrhu sedmého senátu opět předmětem jednání rozšířeného senátu*).

IV. c) rozhodná právní úprava

13. Z ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu plyne, že pokud tento 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.

14. Druhý odstavec citovaného ustanovení upravuje přerušení běhu prekluzivní lhůty za situace, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. V takovém případě běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

IV. d) posouzení úkonů provedených dožádaným správcem daně v průběhu odvolacího řízení v dané věci

15. Úkon, u něhož je v daném případě sporné, zda má povahu úkonu podle § 47 odst. 2 daňového řádu zakládajícího běh nové lhůty, je šetření provedené dožádaným správcem daně v průběhu odvolacího řízení, o jehož průběhu a výsledku byly sepsány dva protokoly. Z hlediska běhu prekluzivní lhůty je třeba posoudit, zda se jedná o úkon (úkony) mající materiální znaky úkonu přerušujícího lhůtu a zakládajícího běh lhůty nové.

16. Otázku položenou předkládajícím senátem rozšířenému senátu je třeba rozložit na tři samostatné otázky, přičemž záporná odpověď na kteroukoliv z nich by posuzovaný úkon z úkonů schopných založit běh nové prekluzivní lhůty vyloučila.

17. První otázkou je, zda a k jakým úkonům vůbec je oprávněn odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení. Východiskem pro posouzení je rozsudek rozšířeného senátu ze dne 14. dubna 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75 (publikováno pod č. 1865/2009 Sb. NSS), v němž se rozšířený senát zabýval postupem odvolacího orgánu podle § 50 odst. 3, 5 daňového řádu. Dospěl zde k závěru, že vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Nepřichází-li v úvahu náprava cestou autoremedury provedené správcem daně I. stupně, pak vady musí odstranit odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu, a to 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. Je tomu tak proto, že daňový řád vylučuje možnost zrušení platebního výměru a vrácení věci k dalšímu řízení správce daně I. stupně, a naopak, že umožňuje, aby odvolací orgán platební výměr změnil, a to i v neprospěch daňového subjektu. Současně je třeba zdůraznit, že v odvolacím daňovém řízení jsou přípustné skutkové novoty. Z toho je třeba i v posuzované věci dovodit závěr, že odvolací orgán je oprávněn při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění, ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně.

18. Jestliže je odvolací orgán nejen oprávněn, ale i povinen odstranit veškeré vady, k nimž došlo v řízení před správcem daně I. stupně, ať už tak činí k odvolacímu návrhu, či z úřední povinnosti, musí k tomu mít prostředky obdobné prostředkům použitelným v řízení prvostupňovém. Jsou-li určité úkony provedené správcem daně I. stupně způsobilé založit běh nové lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu, je třeba jim tuto způsobilost přiznat i v řízení odvolacím. Jak je zřejmé z přehledu stávající judikatury, je nezbytné, aby se vždy jednalo o úkon učiněný před uplynutím zákonné lhůty, směřující k vyměření či doměření daně a aby jeho provedení bylo nezbytné k dosažení stanoveného účelu, jímž je správné vyměření či doměření daně. Účelem přerušování prekluzivní lhůty je získání časového prostoru k dokončení řízení, v němž je řádně pokračováno; nesmí jít tedy o úkon, jehož jediným či hlavním účelem je snaha o posun prekluzivní lhůty.

19. V daném případě v průběhu odvolacího řízení odvolací orgán získal nové informace nasvědčující tomu, že daňová povinnost stěžovatele v rozhodném zdaňovacím období zřejmě může být vyšší. Tvrdí-li stěžovatel, že informace sportovního klubu nemohla vést k takovému závěru, neboť Ústavní soud v nález ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. II. ÚS 686/05

vyloučil naturální příjmy sportovců z daňové povinnosti, nelze mu přisvědčit. Závěr Ústavního soudu nebyl obecný a v případě jím posuzovaných příjmů trenéra tak učinil s výslovným odkazem na obsah mandátní smlouvy. Zda by byl tento nálezk aplikovatelný na daný případ, je ovšem na posouzení předkládajícího senátu. Z hlediska úvahy rozšířeného senátu je podstatné jenom to, že odvolací orgán získal informaci o naturálních příjmech, které nebyly výslovně kontrolovány správcem daně I. stupně, přičemž se jednalo o příjmy, které druhově ze zdanění vyloučeny nebyly. Tato informace byla informací novou a vyžadovala prověření; to v dostatečné míře zakládá oprávnění odvolacího orgánu k doplnění řízení a úkony za tím účelem provedené jsou úkony naplňující smysl a účel úkonů přerušujících prekluzivní lhůtu.

20. Druhou otázkou je, zda takové úkony mohou být provedeny dožádaným správcem daně. Je pravdou, že podle § 4 daňového řádu daňové řízení provádí zásadně správce daně místně příslušný. Podle § 5 odst. 1 daňového řádu však místně příslušný správce daně může požádat o provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení kteréhokoliv jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně, může-li tento správce daně požadovaný úkon provést snáze, hospodárněji nebo rychleji. Za splnění těchto podmínek se k provedení konkrétních úkonů dočasně mění místní příslušnost správce daně, a v mezích dožádání je dožádaný správce daně oprávněn vystupovat vůči daňovému subjektu. Je pravdou, že obvykle dožádané úkony nejsou užívány pro složitější šetření a zjevně k tomu také tento institut sloužit nemá. V daném případě obsahem dožádání bylo výslovně prověření konkrétních příjmů za rok 1996 zjištěných ze zprávy AC Sparta Praha fotbal, a. s. Vzhledem k tomu, že se v době dožádání stěžovatel zdržoval v obvodu dožádaného správce daně, nelze o důvodnosti a splnění podmínek dožádání pochybovat. Samotné dožádání však úkonem přerušujícím lhůtu není; mohou jím být pouze úkony dožádaným správcem daně provedené. Z hlediska založení nové lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu ale není rozhodné, zda se jedná o úkon provedený dožádaným správcem daně.

21. Třetí otázkou je, zda tímto úkonem může být místní šetření podle § 15 daňového řádu, neboť takto byla vymezena předkládajícím senátem otázka položená rozšířenému senátu. Místní šetření podle § 15 daňového řádu není zákonem blíže definováno a jedná se o institut zařazený v obecných ustanoveních, tudíž použitelný v jakékoliv fázi řízení. Místní šetření může být úkonem samostatným i úkonem prováděným např. v rámci daňové kontroly. Stejně tak se může jednat o šetření spočívající v ojedinělém úkonu, či se může skládat z více úkonů a jeho výsledek může být podchycen v jednom či více protokolech; omezením je jen, aby jím nebyla nahrazována daňová kontrola tam, kde se rozsah zjišťování z jeho mezí vymyká. Charakterem místního šetření se zabýval Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, publ. pod č. 937/2006 Sb. NSS. Zde vyslovil, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací, jež by bylo možné poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně. Informace takto získané jsou informacemi podkladovými, přičemž prostředkem sloužícím k tomu, aby správce daně zjistil a prověřil řádně daňový základ, je daňová kontrola, která umožňuje zjištění rozhodných skutečností při zachování práv daňového subjektu.

22. Tento závěr je nepochybně důvodný v případech, kdy je místní šetření prováděno správcem daně I. stupně, který postupuje podle logiky řádného průběhu daňového řízení. Má-li totiž správce daně I. stupně poznatek o nesprávném daňovém přiznání či jiné pochybnosti o správnosti daňového základu, je namístě, aby si tyto pochybnosti ve vztahu k daňovému subjektu prověřil zpravidla v rámci vytykácího řízení (§ 43 daňového řádu) a je-li třeba šetření na místě či u jiného subjektu, cestou místního šetření podle § 15 daňového řádu. Je možné, že pochybnosti budou touto cestou vyvráceny, nebo naopak potvrzeny. V případě jejich potvrzení záleží další postup na tom, zda jsou v rámci těchto úkonů veškeré skutečnosti v součinnosti s daňovým subjektem dostatečně objasněny, či zda je třeba obsáhlejšího šetření – k tomu je třeba využít daňové kontroly. Daňová kontrola podle § 16 daňového řádu je důkazním prostředkem podle § 31 odst. 4 daňového řádu, kterým lze nejlépe zjistit skutečný stav věci; je souhrnem jednotlivých důkazních prostředků, které jsou společně pro účely zprávy o kontrole vyhodnocovány. V jejím rámci lze také neúčinněji chránit práva daňového subjektu, ať už možností podání námitek proti postupu pracovníka správce daně nebo vyjádřením k výsledku kontroly před jejím ukončením či při projednání zprávy o kontrole.

23. Jiná je situace v odvolacím řízení. Tam je odvolací orgán povinen zjistit, zda platební výměr vydaný správcem daně I. stupně je rozhodnutím zákonným. Pro odvolací řízení tak neplatí logika postupu prvostupňového správce daně. Úkony odvolacího orgánu jsou proto určeny okolnostmi, které je třeba prověřit, přičemž rozhodující pro volbu prostředků je, aby se jednalo o úkon, jímž lze dosáhnout stanoveného cíle. Tedy i přesto, že v řízení prvostupňovém byla provedena daňová kontrola, může správce daně provést místní šetření či jiný úkon, pokud je třeba prověřit nový poznatek či získanou pochybnost. Volba konkrétního úkonu závisí na rozsahu nezbytného zjišťování. V daném případě se jednalo o konkrétní nový poznatek o tom, že v rozhodném zdaňovacím období měl daňový subjekt naturální příjmy, které mohly podléhat zdanění. Nové poznatky jsou důvodem k doplnění dokazování a rovněž jimi lze zdůvodnit i opakovanou kontrolu, jejíž provedení nelze považovat za nezákonné, jsou-li splněny podmínky vymezené konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publ. pod č. 868/2006 Sb. NSS). Nutnost provedení daňové kontroly však není bezvýjimečná. Pro volbu způsobu prověření nového poznatku je rozhodné, jaký z nich je odpovídající v tom kterém konkrétním případě. Zde byla výše naturálního plnění nepochybně zjištěna ze zprávy AC Sparta Praha fotbal, a. s. a zbývalo pouze prověřit, zda tyto příjmy jsou součástí účetnictví stěžovatele a zda byly zahrnuty do daňového přiznání. To bylo zajištěno v dostatečné míře a zpráva sportovního klubu společně s tímto zjištěním mohla být podkladem pro úvahu o (ne)správnosti daňového základu a daně. Provedení daňové kontroly by v tomto případě nemohlo přinést jakýkoliv další rozhodný poznatek a stejně tak by nedávalo prostor k širšímu uplatnění práv daňovému subjektu, neboť ta byla zachována v rámci uskutečněných ústních jednání seznámením s novými doklady a poskytnutou možností se k nim vyjádřit.

24. Jak bylo výše uvedeno, charakter úkonu přerušujícího lhůtu nemá samotné dožádání. Musí se jednat o konkrétní „zjišťovací“ úkon. Lze vycházet i z úpravy dokazování v § 31 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení lze jako důkazních prostředků užít všech, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové

povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů, o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání.

25. V daném případě přicházejí v úvahu dva protokoly o ústním jednání. Z hlediska běhu lhůty je není třeba rozlišovat, oba byly sepsány v r. 2000 a podle § 47 odst. 2 daňového řádu běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Přesto je třeba tuto otázku objasnit. Přitom nelze než dospět k závěru, že povahu přerušujícího úkonu splňuje protokol o ústním jednání ze dne 20. 4. 2000 ve spojení s protokolem z 2. 5. 2000. První protokol je úkonem, při němž byl stěžovatel (jeho daňová poradkyně) vyzván k doložení zahrnutí naturálních příjmů do účetnictví, předložil peněžní deník a požádal o lhůtu k vyjádření; to mu bylo umožněno při druhém ústním jednání. Z hlediska běhu lhůty je tedy rozhodující úkon první, doložený protokolem ze dne 20. 4. 2000, když protokol druhý pouze dosvědčuje naplnění stěžovatelových práv, bez něhož by ovšem nemohl být první úkon akceptován jako souladný se zákonem. Nejedná se úkon „triviální“, jak tvrdí předkládající senát, ale naopak o úkon, který je z hlediska zjištění správné výše daňové povinnosti v daném případě podstatný a svou úrovní odpovídající náročnosti nezbytného zjišťování.

26. Pokud tedy odvolací orgán cestou dožádání provedl úkon spočívající v prověření účetnictví daňového subjektu zaměřeném na naturální příjmy a v sepsání dvou protokolů, šlo nepochybně o nezbytné úkony, které směřovaly k ověření správnosti daňového základu a k doměření daně ve správné výši. Zjištěný poznatek přitom bylo možno prověřit tímto způsobem, nebylo nutno zvažovat nezbytnost daňové kontroly, neboť při tomto šetření vyplynulo, že tyto příjmy v účetnictví zahrnuty nebyly a tudíž nebyly ani součástí daňového základu, z něhož byla daň vyměřována; přitom úkon nebyl proveden způsobem porušujícím práva daňového subjektu.

V.

Závěr

27. Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že není důvodu se odchýlit od právního názoru zaujatého osmým senátem v napadeném rozsudku č. j. 8 Afs 19/2006 - 72; postačí jeho upřesnění. Úkon provedený v průběhu odvolacího řízení dožádaným správcem daně tedy může být úkonem podle § 47 odst. 2 daňového řádu zakládajícím běh nové prekluzivní lhůty za podmínky, že se jedná o úkon zahájený před uplynutím lhůty, vychází z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti výše předchozího vyměření, směřuje k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, je svou povahou přiměřený rozsahu nezbytných zjištění a jsou při něm zachována práva daňového subjektu na součinnost.

28. Vliv na běh prekluzivní lhůty by byl naopak vyloučen tam, kde by místní šetření bylo pro zjišťování nezbytných skutečností nevhodné, neboť by např. bylo na místě provést daňovou kontrolu, nebo tam, kde by nebyla zachována práva daňového subjektu

na součinnost v daňovém řízení, nebo tam, kde by se jednalo o úkon nepodložený a pouze účelově provedený ve snaze zasáhnout do běhu lhůty.

29. S tímto závěrem rozšířený senát v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu věc vrací sedmému senátu k projednání a rozhodnutí. Právním názorem obsaženým v tomto usnesení, je tento senát vázán.

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. prosince 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného

senátu