



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **P. Ž.**, zastoupen Mgr. Petrem Fučíkem, advokátem se sídlem Purkyňova 2, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2008, čj. 4081/08-1300, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 1. 2010, čj. 10 Ca 206/2008 - 143,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 1. 2010, čj. 10 Ca 206/2008 - 143, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2002 až prosinec 2002, leden 2003 až prosinec 2003 a leden 2004 až prosinec 2004. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce v daňovém řízení neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od společnosti TELSPO VÁGNER, spol. s r. o. (dále jen „TELSPO VÁGNER“), přitom v daňových přiznáních uplatnil odpočet DPH na vstupu z těchto plnění. Tytéž závěry učinil správce daně ohledně zdanitelných plnění přijatých žalobcem od několika dalších daňových subjektů. Správce daně proto doměřil žalobci za kontrolovaná zdaňovací období 30 platebními výměry ze dne 13. 7. 2006 DPH v souhrnné výši 2 385 813 Kč. Žalobce podal proti platebním výměrům odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 5. 2007, čj. 2491/07-1300,

zamítl. Uvedené rozhodnutí žalovaného bylo následně zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 8. 2007, čj. 10 Ca 105/2007 - 30. Žalovaný vydal dne 14. 7. 2008 v této věci nové rozhodnutí o odvolání pod čj. 4081/08-1300.

[2] Žalobce podal žalobu i proti novému rozhodnutí žalovaného, ta však byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 1. 2009, čj. 10 Ca 206/2008 - 76. Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 33/2009 - 124, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Uložil mu, aby se vypořádal s otázkou prekluze práva správce daně doměřit daň a s žalobním bodem uplatněným žalobcem v závěrečném návrhu při jednání soudu.

[3] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného, neboť dospěl k závěru, že daň byla pravomocně doměřena až po uplynutí lhůty dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Daňová kontrola za období leden 2002 až prosinec 2003 byla zahájena dne 29. 11. 2004, za období leden až prosinec 2004 v únoru 2005. Řízení před krajským soudem ve věci sp. zn. 10 Ca 105/2007 trvalo 78 dnů, lhůta pro doměření daně tedy uplynula dne 18. 3. 2008. Daň však byla žalobci pravomocně doměřena až dne 14. 7. 2008, tj. po uplynutí prekluzivní lhůty. Soud proto rozhodnutí žalovaného zrušil dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Včasností žalobního bodu nově uplatněného žalobcem při jednání krajského soudu se soud již nezabýval.

II.

Shrnutí argumentů uvedených v kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajský soud se dle stěžovatele nevypořádal se skutečností zřetelně plynoucí ze spisového materiálu, že před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 daňového řádu učinil správce daně úkony směřující k dodatečnému stanovení daně, čímž se otevřela nová tříletá lhůta. Správce daně v doplněném řízení provedl dne 23. 11. 2007 svědecké výpovědi pana M. Š., O. T. a paní M. P. Dle názoru stěžovatele jsou uvedené svědecké výpovědi úkonem dle § 47 odst. 2 daňového řádu. Na základě této skutečnosti běžela tříletá lhůta k dodatečnému stanovení daně znovu, a daň tak nebyla prekludována dnem 18. 3. 2008. Krajský soud se však touto skutečností nikterak nezabýval. Stěžovatel dále odkazuje na rozsudek NSS čj. 2 Afs 151/2006 - 63. Na závěr stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Žalobce ve svém vyjádření ze dne 26. 3. 2010 uvádí, že se zcela ztotožňuje s právním závěrem a pregnantním odůvodněním obsaženým v rozsudku krajského soudu. Daňová kontrola je jediný úkon a je nutné ji posuzovat jako jeden celek. Jednotlivé úkony v rámci daňové kontroly samy o sobě nezakládají běh nové prekluzivní lhůty. Svědecké výpovědi byly jedním z mnoha důkazů prováděných v rámci daňového řízení, které nijak nevybočovaly z řady. Ani sám stěžovatel neuvádí žádný argument, proč právě tyto důkazy by měly být úkonem dle § 47 odst. 2 daňového řádu. Rozsudek sp. zn. 2 Afs 151/2006, na který poukazuje stěžovatel, byl judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu již překonán. Výklad prekluze byl dotčen zejména nálezem sp. zn. I. ÚS 1169/07,

IV. ÚS 1139/08. Rovněž je třeba přihlédnout k nálezům sp. zn. I. ÚS 1835/07 a I. ÚS 1611/07. Žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[6] Kasační stížnost je důvodná.

[7] Jediná kasační námitka míří do posouzení otázky prekluze práva správce daně doměřit daň krajským soudem, který se nezabýval tím, zda výsledky tří svědků (případně další úkony správce daně) provedené v odvolacím řízení, neměly za následek přerušení běhu lhůty pro vyměření daně dle § 47 odst. 2 daňového řádu. Tuto námitku lze podřadit pod důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[8] Dle § 47 daňového řádu 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. 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.

[9] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 29. 11. 2004. Tento údaj považuje za nepochybný i žalobce, což plyne z obsahu jeho vyjádření ke kasační stížnosti (bod III). Daňová kontrola se vztahovala k období I. – IV. čtvrtletí roku 2002, I. – IV. čtvrtletí roku 2003. Kontrola období I. – IV. čtvrtletí roku 2004 byla zahájena v únoru 2005 (viz výzva správce daně ze dne 31. 5. 2005). Úkonem, který přerušuje běh prekluzivní lhůty, je zahájení daňové kontroly (viz rozsudek ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, publ. pod č. 634/2005 Sb. NSS, všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná též na www.nssoud.cz). Správce daně učinil v prekluzivní lhůtě dle § 47 odst. 1 daňového řádu úkon směřující k doměření daně (zahájení daňové kontroly). Tak začala od konce roku 2004 (resp. 2005 pro období I. – IV. čtvrtletí roku 2004) běžet nová tříletá prekluzivní lhůta. Otázka počítání lhůty dle § 47 odst. 1 daňového řádu – v návaznosti na nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008, na nějž poukazuje žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti – není v tomto případě rozhodující. Daňová kontrola totiž byla ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím zahájena zcela jednoznačně před uplynutím 3 let od konce příslušného zdaňovacího období.

[10] Úkony správce daně, které učinil v rámci daňové kontroly, nepůsobí přerušení prekluzivní lhůty (viz rozsudek NSS čj. 2 Afs 69/2004 – 52, cit. v bodě [9] shora), stejně jako samotné doměření daně dodatečným platebním výměrem (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005 - 94, publ. pod č. 953/2006 Sb. NSS, a usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2010, čj. 7 Afs 20/2007 - 73 ve věci *VOP 014*, s. r. o.). Stěžovatel rozhodl o odvolání rozhodnutím ze dne 14. 5. 2007. Z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích čj. 10 Ca 105/2007 - 30 vyplývá, že žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2007 byla soudu doručena dne 20. 6. 2007, rozsudek krajského soudu nabyt právní moci dne 6. 9. 2007. Prekluzivní lhůta neběží po dobu soudního řízení (§ 41 s. ř. s.), části lhůty uběhly před jeho zahájením a po jeho pravomocném skončení se sčítají (viz rozsudek ze dne 28. 2. 2008, čj. 1 Afs 9/2008 - 59). Na základě rozsudku

krajského soudu se věc vrátila do stádia odvolacího řízení, přičemž dosud jediným úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty bylo zahájení daňové kontroly. Daň nebyla pravomocně doměřena dodatečným platebním výměrem ve spojení s rozhodnutím stěžovatele o odvolání ze dne 14. 5. 2007, neboť toto rozhodnutí bylo následně krajským soudem zrušeno (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2008, čj. 8 Afs 149/2005 - 147 ve věci *Federal-Mogul Friction Products, a. s.*).

[11] V opakovaném odvolacím řízení provedl správce daně výslech svědků pana Š., pana T. a paní P., a to dne 23. 11. 2007 (protokoly čj. 270917/07/077930/1231, 270920/07/077930/1231 a 270922/07/077930/1231). Žalobce byl o předvolání svědků informován, jeho zástupce se účastnil všech tří výslechů. Dále správce daně projednal s žalobcem dne 16. 1. 2008 závěry důkazního řízení provedeného v rámci doplnění odvolacího řízení (protokol čj. 6784/08/077930/1231). Dne 19. 2. 2008 seznámil správce daně žalobce s informací obdrženou od Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ohledně výsledků daňové kontroly provedené u společnosti TELSPO VÁGNER (protokol čj. 45365/08/077930/1231). Dne 14. 7. 2008 vydal stěžovatel nové rozhodnutí o odvolání, které nabylo právní moci dne 15. 8. 2008. Uvedeným dnem byla daň pravomocně doměřena.

[12] Za daných okolností je nezbytné vypořádat se s otázkou, zda úkony správce daně provedené během odvolacího řízení přerušily běh prekluzivní lhůty, jak namítá stěžovatel v kasační stížnosti. Charakteristiku úkonu přerušujícího běh lhůty k doměření daně podal rozšířený senát v usnesení čj. 2 Afs 52/2005 - 94 (cit. v bodě [10] shora): „*Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházející z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem ust. § 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem.*“

[13] Zdejší soud již v minulosti judikoval, že přerušení prekluzivní lhůty působí i úkony provedené správcem daně během odvolacího řízení (např. rozsudek ze dne 25. 6. 2008, čj. 5 Afs 3/2008 - 81, ve věci *R.A.P. Plus, spol. s r. o.*). Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 151/2006 - 63, v němž soud jako *obiter dictum* poznamenal ve vztahu k prekluzi práva správce daně doměřit daň, že finanční ředitelství činilo v rámci odvolacího řízení další dokazování. Na vysvětlenou je třeba dodat, že stěžovatel odkazem na tento rozsudek nenamítá, že soud má přihlídnout k prekluzi jen k včas uplatněnému žalobnímu bodu. V tomto směru má žalobce nepochybně pravdu, že předchozí judikatura Nejvyššího správního soudu týkající se této otázky byla překonána celou řadou nálezů Ústavního soudu. Ostatně Nejvyšší správní soud ve svém předchozím rozsudku v této věci ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 33/2009 - 124, i krajský soud v nyní napadeném rozsudku rozhodly plně v souladu s právním názorem Ústavního soudu.

[14] Rozšířený senát NSS zaujal v usnesení ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008 - 134 (publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS), tento právní názor: „*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). (...) 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.“

[15] Na podkladě výše cit. právního názoru rozšířeného senátu se Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci zabýval otázkou, zda výsledky svědků provedené v odvolacím řízení jsou úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Touto otázkou se zdejší soud zabýval už v rozsudku ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 81/2007 - 73, a rozsudku ze dne 18. 6. 2008, čj. 1 Afs 83/2008 - 60 ve věci *QANTO*, s. r. o., v nichž dospěl k závěru, že výslech svědka provedený v odvolacím řízení je úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty. Ke shodnému závěru dospěl zdejší soud, a to už v návaznosti na usnesení rozšířeného senátu čj. 7 Afs 36/2008 - 134 (cit. v bodě [13] shora), v rozsudku ze dne 19. 4. 2010, čj. 8 Afs 73/2009 - 67 ve věci *MERA – Zlín s. r. o.*

[16] Výslech svědků pana Š., pana T. a paní P. prováděl v rámci odvolacího řízení správce daně na základě § 50 odst. 3 věty čtvrté daňového řádu. Výslech je jedním z důkazních prostředků v daňovém řízení (§ 31 odst. 4 daňového řádu), a slouží tedy ke zjišťování skutkového stavu věci. V daném případě přistoupil stěžovatel prostřednictvím správce daně k provedení výsledku svědků v reakci na rozsudek krajského soudu čj. 10 Ca 105/2007 - 30, v němž mu krajský soud vytkl, že nesprávně vyhodnotil provedené důkazy, zejména výpověď svědka V. Účelem výsledků bylo ověření věrohodnosti svědecké výpovědi pana R. V. a tvrzení žalobce, že zboží bylo skladováno ve skladu v obci Kněžské Dvory. Jejich účelem tedy nebylo přerušit běh prekluzivní lhůty. Přerušování běhu prekluzivní lhůty je jen nezamýšleným důsledkem postupu správce daně v odvolacím řízení. Tyto úkony správce daně vycházely z pochybností o správnosti výše vyměřené daně a jednoznačně směřovaly k dodatečnému doměření daně, neboť byly jedním z důkazních prostředků, o něž stěžovatel opřel své rozhodnutí. Charakter těchto úkonů plně odpovídal povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Jen stěží by bylo lze ověřit tvrzení žalobce a výpověď svědka R. V. o tom, že zboží bylo skladováno v obci Kněžské Dvory, odkud bylo rozváženo dalším osobám, jinak než výpovědí dalších svědků (osob bydlících v bezprostředním okolí skladu v Kněžských Dvorech). Žalobce byl o provedení výsledků svědků informován a jeho zástupce se jich zúčastnil (shodně rozsudky čj. 1 Afs 81/2007 - 73 a rozsudek ve věci *QANTO*, oba cit. v bodě [15] shora). Tyto úkony byly učiněny před uplynutím prekluzivní lhůty počítané od konce roku 2004, resp. 2005, kdy byla zahájena daňová kontrola (viz body [9] a [10] shora).

[17] Nejvyšší správní soud uzavírá, že výsledky tří svědků provedené dne 23. 11. 2007 v opakovaném odvolacím řízení jsou úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty. Od konce roku 2007 proto začala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta, která uplyne koncem roku 2010. Je tedy nade vše pochybnost, že daň byla pravomocně doměřena ve lhůtě pro vyměření daně dle § 47 odst. 2 daňového řádu. Soud již proto dále pro nadbytečnost nehodnotil povahu dalších úkonů správce daně učiněných v odvolacím řízení (seznámení

žalobce s výsledkem důkazního řízení a informací Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě). Námitka stěžovatele, že výslechy svědků provedené v rámci odvolacího řízení jsou úkony správce daně přerušujícími běh prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 2 daňového řádu, a proto nedošlo k prekluzi práva správce daně doměřit daň, je důvodná. Jestliže krajský soud k těmto úkonům nepřihlédl, zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

[18] Nejvyšší správní soud na závěr poznamenává, že si je vědom právního názoru vyjádřeného v rozsudku ze dne 28. 8. 2008, čj. 5 Afs 7/2008 - 76 ve věci *RYKO, a. s.*, v němž zdejší soud nepřiznal provádění důkazů po zrušení rozhodnutí o odvolání i platebního výměru krajským soudem v rámci opětovné daňové kontroly charakter úkonů přerušujících běh prekluzivní lhůty. Závěr soudu je opřen o skutečnost, že tyto důkazy měl správce daně provést již během původní daňové kontroly. Opětovně prováděná kontrola, pokud je vůbec přípustná, je pouhým pokračováním předchozí daňové kontroly a úkony činěné v jejím rámci zásadně nepřerušují běh prekluzivní lhůty. Tyto závěry však nelze vztáhnout na nyní posuzovanou věc, neboť v tomto případě nezrušil krajský soud dodatečný platební výměr, ale jenom rozhodnutí o odvolání. Věc se tak vrátila do fáze řízení o odvolání, nikoliv do fáze řízení v prvním stupni. Stěžovatel nečinil po zrušení svého rozhodnutí krajským soudem úkony v rámci pokračování v daňové kontrole jako ve věci *RYKO*, ale doplňoval řízení o odvolání, v němž dle závazného právního názoru krajského soudu odstraňoval vady řízení na základě § 50 odst. 3 daňového řádu. Úkony učiněné v odvolacím řízení netvoří na rozdíl od úkonů provedených během daňové kontroly jeden celek. Vedle toho žalobce výslech těchto svědků nenavrhoval, takže správce daně nepochybil, když je nevyslechl již v rámci daňové kontroly. Výslech svědků se ukázal být potřebným až v důsledku hodnocení výsledků dokazování obsaženého v rozsudku krajského soudu čj. 10 Ca 105/2007 - 30. Ostatně dle aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru (ať již odvolacím orgánem, nebo soudem) správce daně prvního stupně vůbec pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl (usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, a usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, čj. 1 Aps 2/2008 - 76, publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS).

[19] Pokud jde o zcela neurčitý odkaz žalobce obsažený v jeho vyjádření ke kasační stížnosti na nález sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008, lze v obecné rovině poukázat na rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52 ve věci *E.T. Holding, spol. s r. o.* (publ. pod č. 2000/2010 Sb. NSS), v němž zdejší soud zaujal stanovisko k právnímu názoru obsaženému v citovaném nálezu Ústavního soudu. Nejvyšší správní soud posoudil v nyní projednávaném případě otázku prekluze práva správce daně doměřit daň i s přihlédnutím k právnímu názoru vyjádřenému v rozsudku ve věci *E.T. Holding* (srov. též rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2010, čj. 1 Afs 26/2010 - 163 ve věci *CeWe Color, a. s.*, a tam citovanou judikaturu v bodě 24).

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[20] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a tak dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrací k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Krajský soud tedy ve svém dalším rozhodnutí posoudí otázku prekluze práva správce daně doměřit daň v souladu s právním názorem vyjádřeným v tomto rozsudku. Další žalobní body zhodnotí krajský soud na podkladě závazného právního názoru vyjádřeného v rozsudku NSS ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 33/2009 - 124, a dle v něm obsaženého pokynu se vyjádří i k včasnosti žalobního bodu uplatněného žalobcem při jednání soudu (nemožnost účasti žalobce na daňovém řízení, které bylo provedeno u společnosti TELSPO VÁGNER). V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 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.

V Brně dne 30. června 2010

Baxa

JUDr. Josef

předseda

senátu