



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **K. H.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Hartmannem, advokátem se sídlem Praha 8, Sokolovská 49/5, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2001, č. j. FŘ-5540/11/01, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2005, č. j. 38 Ca 488/2001 – 86,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2005, č. j. 38 Ca 488/2001 – 86, **se zrušuje** a věc **se** tomuto soudu **vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 9. 7. 2001, č. j. FŘ-5540/11/01, byl, na základě ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), změněn dodatečný platební výměr č. 57568/98 ze dne 1. 4. 1998, č. j. 57568/98/001512/6415, na důchodovou daň a daň z objemu mezd za rok 1992, vydaný Finančním úřadem pro Prahu 1 tak, že stanovil žalobci základ daně ve výši 102 420 000 Kč, vyměřil daň ve výši 56 331 000 Kč a stanovil penále ve výši 5 633 100 Kč. Rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházející rozhodnutí prvostupňového orgánu, napadl žalobce u Městského soudu v Praze žalobou, kterou se domáhal jejich zrušení. Shora uvedeným rozsudkem byla žaloba zamítnuta. Žalobce následně proti tomuto rozsudku brojil u Nejvyššího správního soudu kasační stížností; ta byla rozsudkem zdejšího soudu ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 82/2006 –

127, zamítnuta. Tento rozsudek Nejvyššího správního soudu byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 2747/08.

S ohledem na shora popsanou situaci je zřejmé, že žalobce (dále jen „stěžovatel“) i žalovaný jsou s předmětem sporu dostatečně obeznámeni, což platí i pro rozhodnutí v této věci dosud vydaná správními soudy. V rámci narativní části tohoto rozsudku se tedy Nejvyšší správní soud omezí pouze na stručné zopakování dosud sporných právních otázek; podrobněji bude pojednáno pouze o závěrech plynoucích ze zmiňovaného nálezu Ústavního soudu a na něj navazujících doplnění kasační stížnosti.

Vzhledem k tomu, že řízení ve věci předmětné daňové povinnosti stěžovatele probíhá (s různými přestávkami) od roku 1993, je vhodné nejprve stručně zrekapitulovat skutkový stav věci tak, jak vyplývá z předloženého správního spisu a jak jej Nejvyšší správní soud považuje za prokázaný:

Platebním výměrem č. 320/93 byla stěžovateli vyměřena důchodová daň za rok 1992 ve výši 4 257 400 Kč a penále ve výši 425 620 Kč, a to postupem dle zákona o důchodové dani. Na základě zprávy správce daně č. j. II-2268/1993 byl základ odvodu zvýšen pro porušení ustanovení § 4 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zásad vedení účetnictví a § 4 odst. 1 písm. b) zákona o důchodové dani. Stěžovatel tento platební výměr převzal dne 18. 11. 1993 (ze spisu není zřejmé datum jeho vydání).

Na základě výsledků finanční revize provedené u stěžovatele (zpráva ze dne 15. 4. 1994, č. j. FŘP-6-6402/1993) byl Finančním úřadem pro Prahu 2 vydán pod č. j. FÚ-II-1044/PV-176/1994 dne 22. 6. 1994 dodatečný platební výměr č. 176/94 na důchodovou daň za rok 1992. Odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný dne 6. 3. 1995, pod č. j. FŘ-4864/1/94, toto rozhodnutí se týkalo zprávy o výsledku finanční revize ze dne 15. 4. 1994, místní příslušnosti správce daně, vedení účetnictví, odpisování a též otázky převoditelnosti zatímních listů č. 1, 11, 14, 15, 55 (repektive 70 a 71) a zatímního listu nečíslovaného, převedených na společnost Panok Immobilien Investment, a. s., Praha. Žalovaný zde konstatoval, že v roce 1992 došlo pouze k převodu listu č. 71 (vzniknuvšího, spolu s listem č. 70, z původního listu č. 55); listy č. 1, 11 a 71 byly převedeny až v roce 1993; zbylé listy nemohl stěžovatel převést, neboť nebyly v jeho vlastnictví. Toto rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 15. 3. 1996, č. j. 38 Ca 155/95-33 a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Kromě procesního pochybení (dodatečný platební výměr byl vydán místně nepřislušným správcem daně – bod 3. rozsudku) soud rovněž uvedl, že je třeba dokazování doplnit ve vztahu k okolnostem pořízení shora zmiňovaných zatímních listů (body 7. až 9. rozsudku), nepřezkoumatelně byla vyhodnocena též otázka uznatelnosti investičních výdajů uvedených pod bodem 13. rozsudku. Neplatnost dodatečného platebního výměru č. 176/94 osvědčil Finanční úřad pro Prahu 2 dne 30. 10. 1996, pod č. j. FÚ2/2.2/42706/96/179 a řízení o odvolání proti němu bylo zastaveno rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 12. 1996, č. j. FŘ-7975/1/96.

O doměření předmětné daně následně rozhodoval Finanční úřad pro Prahu 1 dodatečným platebním výměrem č. 7500 ze dne 12. 9. 1996, vydaným pod č. j. FÚ1-2.14/DPV92/96KŠ, kterým doměřil daň ve výši 117 459 500 Kč a penále ve výši

11 745 830 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo zamítnuto žalovaným dne 29. 1. 1998, pod č. j. FŘ-8339/1/96, avšak toto rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 19. 1. 1999, č. j. 38 Ca 79/98 - 36. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného i Městského soudu v Praze je zřejmé, že v tomto případě byla daň doměřována v souvislosti s jednorázovým odepsáním zřizovacích nákladů při prodeji nemovitostí nabytých dražbou, dále s vyloučením emisního ázia zaplaceného Kreditní bance, a. s., Plzeň, s vyloučením nákladů na pořízení zatímních listů AB banky, a.s., Mladá Boleslav, s poskytnutím příspěvku do rezervního fondu této banky a s náklady zaplacenými na základě faktur č. 21/01/92 ŠK, 64/03/92/Še, 5920095 a 5920141 vystavitele Panok Immobilien Investment, a. s. Takto vymezený předmět řízení odpovídal původnímu výměru č. 176/94, s výjimkou případů, které městský soud neuznal jako řádně zhodnocené v již zmiňovaném rozsudku z 15. 3. 1996. Rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 1. 2000, č. j. FŘ-2541/1/99, byl předmětný dodatečný platební výměr změněn. Žaloba proti tomuto rozhodnutí byla Městským soudem v Praze dne 15. 3. 2001, č. j. 38 Ca 110/2000 - 47, zamítnuta; proti tomuto rozsudku podal stěžovatel ústavní stížnost (nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2003, sp. zn. I. ÚS 472/01, byl právě uvedený rozsudek Městského soudu v Praze zrušen, a to pro nedostatek formy zákonem předepsané publikace právní normy – pozn. NSS).

K dalšímu doměření důchodové daně za předmětné zdaňovací období došlo dodatečným platebním výměrem č. **57568/98** ze dne 1. 4. 1998, vydaným Finančním úřadem pro Prahu 1 (prvostupňové rozhodnutí v nyní projednávané věci). Tento výměr byl změněn (k odvolání stěžovatele) rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 3. 2000, č. j. FŘ-3922/1/99; rozhodnutí se, kromě otázek procesních, týkalo daňové uznatelnosti nákladů spojených s převodem zatímních listů Agrobanky Plzeň, a.s., - později Kreditní banky Plzeň, a.s., v likvidaci, a to č. 14, 15, a další bez čísla, na nového majitele společnost Panok Immobilien Investment, a. s., Praha; dále šlo o převody zatímních listů č. 70, 71 (původně č.55) na společnost Remed, s. r. o., a Panok Financ, a. s., Praha, a převody zatímních listů č. 1 a 11 na společnost Panok Immobilien Investment, a. s.. Toto rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2001, č. j. 38 Ca 219/2000 - 46, a to zejména pro nepřezkoumatelnost a zmatečnost stanovení základu daně a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Následovalo vydání nyní přezkoumávaného rozhodnutí ze dne 9. 7. 2001, č. j. FŘ-5540/11/01, kterým byl dodatečný platební výměr č. 57568/98 změněn tak, že se stanovuje základ daně ve výši 102 420 000 Kč, vyměřuje se daň ve výši 56 331 000 Kč a stanovuje se penále ve výši 5 633 100 Kč.

Z odůvodnění rozsudku městského soudu je zřejmé, že jím nebyla žádná ze žalobních námitek uznána jako důvodná. Odmítl především tvrzení stěžovatele, že vydání platebního výměru č. 57568/98 bránila překážka věci rozhodnuté. Městský soud sice připustil, že postup, kdy jsou dodatečné platební výměry vydávány postupně na základě jedné finanční revize, je atypický, za podstatné nicméně považoval, že skutkové důvody, o něž se tyto platební výměry opírají, jsou rozdílné. V rámci další skupiny žalobních námitek rozporujících prováděné dokazování a hodnocení důkazů městský soud (mimo jiné) konstatoval, že podkladem pro vydání jednotlivých dodatečných platebních výměrů byly nejen skutečnosti zjištěné v rámci finanční revize, ale opatřeny byly též další (konkrétně zmiňované) důkazní prostředky. Uvedl, že pro potřeby dokazování v daňovém řízení lze zprávu o provedení finanční revize akceptovat, neboť z ustanovení § 31 odst. 4

daňového řádu plyne, že jako důkazní prostředek může sloužit cokoli, co bylo opatřeno zákonem předepsaným způsobem. V rámci této skupiny žalobních námitek městský soud taktéž vyslovil názor, že nebylo nezbytně nutné, aby vydání dodatečných platebních výměrů předcházela daňová kontrola. Kromě námitek rozporujících procesní postup daňových orgánů (nevypořádání celého obsahu odvolání, zpochybňované okolnosti podpisu druhostupňového rozhodnutí) se městský soud vypořádal též ke sporné skutkové otázce, týkající se doby převodu zatímních listů (právě otázka, zda, popřípadě kdy stěžovatel zatímní listy, emitované v souvislosti se vznikem blíže specifikovaných peněžních ústavů, obchodoval, byla skutkovou podstatou, s níž bylo spojeno dodatečné doměření daně výměrem č. 57568/98). Zde uvedl, že daňové orgány dospěly ke správným skutkovým zjištěním, pokud dovodily, že blíže specifikované zatímní listy stěžovatel nepřeváděl.

Jak již bylo uvedeno, kasační stížnost směřující proti rozsudku městského soudu byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2008, č. j. 1 Afs 82/2006 - 127 zamítnuta. Pokud jde o nosné důvody tohoto rozhodnutí, Nejvyšší správní soud především odmítl argumentaci stěžovatele týkající se překážky bránící vydání dodatečného platebního výměru č. 57568/98 z důvodu věci pravomocně rozhodnuté. Nejvyšší správní soud především připomněl, že ve věci předmětné daňové povinnosti stěžovatele bylo vydáno několik platebních výměrů, a to platební výměr převzatý stěžovatelem dne 18. 11. 1993 a dále dodatečné platební výměry ze dne 22. 6. 1994, č. 176/94 (u kterého byla následně osvědčena jeho neplatnost), ze dne 12. 9. 1996, č. 7500 a již zmiňovaný výměr ze dne 1. 4. 1998, č. 57568/98. Z odůvodnění rozsudku zdejšího soudu se dále podává, že argumentace stěžovatele nastolila dvě základní otázky, které musí být zodpovězeny primárně. První otázkou je, zda lze daň dodatečně doměřit i bez zahájení daňové kontroly; druhou otázkou je, zda může být ve věci shodné daně a zdaňovacího období postupně vydáno více dodatečných platebních výměrů. Pokud jde o otázku první, zdejší soud konstatoval, že městský soud popsaný postup daňových orgánů aproboval, přičemž stěžovatel tento postup v kasační stížnosti výslovně nezpochybnil. Nejvyšší správní soud tedy, s odkazem na dispoziční zásadu, tento závěr městského soudu věcně nehodnotil. K druhé nastolené otázce uvedl, že postup zvolený daňovými orgány principiálně možný je, přičemž zde vycházel ze své předcházející judikatury. Na tomto základě pak byl učiněn dílčí závěr, a sice, že popsané skutečnosti vydání dodatečného platebního výměru v dané věci nebránily. Následně se zdejší soud zabýval obsahem těchto výměrů, přičemž konstatoval, že (po odstranění výměru č. 176/94) byly oba následující výměry (č. 7500 a č. 57568/98) vydány na základě různých skutkových důvodů. Uzavřel tedy, že mezi oběma dodatečnými platebními výměry neexistuje, pokud jde o důvody jejich vydání, žádná kolize a vydání výměru č. 7500 tak nepředstavuje překážku věci pravomocně rozhodnuté, ve vztahu k výměru č. 57568/98 (předmět jejich řízení se navzájem nepřekrývá). Dále se Nejvyšší správní soud vyjádřil k otázce (ne)možnosti použití skutkových zjištění vyplývajících z provedené finanční revize bez toho, že by byly v daňovém řízení osvědčeny jako důkaz. I tyto výhrady stěžovatele byly odmítnuty s tím, že zdejší soud i Ústavní soud takový postup akceptují s tím, že za podklad rozhodnutí může sloužit cokoli, co bylo opatřeno zákonem stanoveným způsobem. Dále Nejvyšší správní soud připustil, že práva kontrolovaného subjektu v režimu finanční kontroly jsou, oproti právům vyplývajícím pro něj z daňové kontroly, omezenější; ani to však nevylučuje použití výsledků finanční revize jako podkladů pro ustanovení skutkového stavu věci v daňovém řízení.

K tomu uvedl, že, oproti daňové kontrole, zde jistý deficit v procesních oprávněných kontrolovaného subjektu existuje; kompenzován je však tím, že důkazní břemeno v případě finanční revize neleží na daňovém subjektu, ale na správci daně. Nejvyšší správní soud se konečně vypořádal též s dalšími kasačními námitkami, které částečně shledal důvodnými, ovšem bez vlivu na zákonnost napadeného rozsudku (absence vypořádání jedné z žalobních námitek), dílem je odmítl jako nedůvodné. V případě posledně zmiňovaném šlo o tvrzené porušení ustanovení § 24 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) z důvodu přítomnosti pracovníce druhostupňového orgánu na místním šetření prováděném prvostupňovým správcem daně, dále porušení ustanovení § 50 odst. 7 daňového řádu (kde stěžovatel namítal nemožnost odůvodnit správní rozhodnutí odkazem na právní názor soudu vyslovený v předcházejícím řízení), dále posouzení konkrétních skutkových závěrů, které daňové orgány i městský soud vzaly za prokázané (okamžik převodu vlastnického práva k jednotlivým zatímním listům a absence porovnání kopií zatímních listů založených ve správním spisu s jejich originály) a konečně tvrzení, dle kterého žalovaný nepřihlédl k obsahu doplnění odvolání proti dotyčnému platebnímu výměru.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu byl ke kasační stížnosti stěžovatele zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 2747/08. Z odůvodnění tohoto nálezu se podává, že Ústavní soud především neakceptoval tvrzení stěžovatele týkající se porušení práva na zákonného soudce v řízení před zdejším soudem. Uvedl, že změny v personálním obsazení senátu, který věc rozhodoval byly provedeny seznatelným způsobem a existovaly pro ně racionální důvody. Stěžovateli nicméně přisvědčil v jeho argumentaci týkající se jiného aspektu práva na spravedlivý proces, neboť uznal, že se Nejvyšší správní soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami a nevyložil, proč, i přes výslovně konstatovanou divergenci judikatury ke konkrétní právní otázce, neaktivoval rozšířený senát. K tomu uvedl, že z obsahu žaloby i kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel nesouhlasil s tím, že dodatečnému vyměření daně nepředcházelo daňové řízení (tedy daňová kontrola), ale jen finanční revize, v jejímž rámci nemohl dostatečně hájit svá práva. Ústavní soud konstatoval, že Nejvyšší správní soud předmětnou námitku z argumentace stěžovatele dovodil (neboť konstatoval, že stížnostní argumentace nastoluje dvě otázky, tedy zda je možné daň dodatečně doměřit i bez zahájení daňové kontroly a zda může být v případě shodné daně a zdaňovacího období vydáno postupně více dodatečných platebních výměrů); pouze z toho, že tato námitka nebyla v kasační stížnosti formulována explicitně, odmítl se jí meritorně zabývat. Z povahy věci je přitom zřejmé, že posouzení této otázky je prioritní; pokud by dodatečné doměření daně opírající se pouze o výsledky finanční revize nebylo možné, bylo by, dle názoru Ústavního soudu, nadbytečné zabývat se dalšími otázkami, včetně druhé z nastolených otázek. Dále Ústavní soud konstatoval, že se Nejvyšší správní soud taktéž nevyjádřil k otázce možného postupu dle § 17 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tedy k předložení věci do rozšířeného senátu. Dle jeho názoru za situace, kdy je zřejmá nejednotnost judikatury (zde v otázce možnosti doměření daně bez předchozí daňové kontroly), jsou pro takový postup splněny procesní podmínky; nedojde-li k aktivaci rozšířeného senátu, který by rozpornou judikaturu sjednotil, jde fakticky o porušení imperativu zákazu odnětí zákonnému soudci, a tedy k porušení práva na zákonný proces. Pokud jde o další námitky, těmi se Ústavní soud meritorně nezabýval, neboť konstatoval, že zrušením rozsudku Nejvyššího správního soudu se otevírá prostor k jejich uplatnění v řízení o kasační stížnosti. Zavázal proto Nejvyšší správní soud, aby se

těmito otázkami zabýval, a to včetně otázky případné prekluze práva dodatečně daň v projednávané věci doměřit.

Stěžovatel následně svou kasační stížnost doplnil. V podání ze dne 21. 8. 2009 především zdůraznil, že i nadále trvá na názoru, že daň mu byla doměřena mimo režim daňové kontroly, což však není přípustné; odkázal na konkrétní judikaturu zdejšího soudu, která tento jeho právní názor podporuje. Dále zopakoval, že v předcházejícím řízení před daňovými orgány byla nepřipustným zásahem prolomena zásada *ne bis in idem*. Nepopírá, že dodatečné platební výměry č. 7500 a č. 57568/98 se, co do předmětu, nepřekrývají, poukazuje nicméně na skutečnost, že jejich vydání vůbec nepředcházela daňová kontrola, tím méně pak kontrola opakovaná, a nebyly proto splněny podmínky, za nichž judikatura Nejvyššího správního soudu výjimečně připouští vydání dodatečného platebního výměru, bez odklizení platebního výměru předchozího. Postup daňových orgánů označil za účelový a vedený pouze snahou vyměřovat daň postupně, dle momentální důkazní situace. Takový postup označil stěžovatel za flagrantní porušení principu právní jistoty, který je hodnotovým východiskem ústavního principu *ne bis in idem*. Ke vztahu finanční revize a daňové kontroly stěžovatel dále uvedl, že daňová kontrola je, ve vztahu k finanční revizi, institutem speciálním; má mít tedy při zjišťování skutečností rozhodných pro případné doměření daně, přednost. Dále stěžovatel poukázal na porušení svého práva na informační seburčení, které spojuje s tím, že finanční revize proběhla po již ukončené daňové kontrole; byl tedy opětovně a bezdůvodně nucen poskytovat daňovým orgánům informace o vlastní činnosti, čímž bylo shora konstatované právo porušeno. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na judikaturu zdejšího soudu i Ústavního soudu, dle které opakování daňové kontroly je v principu možné pouze za podmínek odůvodňujících provedení obnovy řízení. Tento přístup lze, dle jeho názoru, analogicky vztáhnout na možnost provedení finanční revize po předcházející daňové kontrole (v posuzovaném případě se navíc předměty finanční revize a daňové kontroly obsahově shodovaly). Dále stěžovatel uvedl, že zpráva o finanční revizi nemůže sloužit jako jeden z podkladů shromážděných v daňovém řízení. V předcházejícím řízení byly přitom výsledky finanční revize jediným podkladem pro dodatečné doměření daně. Stěžovatel též upozornil na procesní deficit, na které (pro rozdílnost finanční revize a daňové kontroly) poukazoval i zdejší soud v předcházejícím rozsudku; odpovídající omezení stěžovatele v jeho procesních právech již v průběhu dalšího daňového řízení nebylo možné odstranit, neboť, jak již opakovaně konstatoval, kromě samotné finanční revize s ním žádné řízení vedeno nebylo. Dle názoru stěžovatele došlo též k porušení dvojinstančnosti správního řízení. Zde znovu upozornil, že prvostupňový správce daně postupoval v intencích pokynů žalovaného, který již v tomto stádiu do řízení zasahoval. Těžiště dokazování navíc leželo v rámci řízení odvolacího. Kromě toho správce daně (Finanční úřad pro Prahu 1) nemohl pokračovat v řízení dříve vedeném před Finančním úřadem pro Prahu 2, neboť žalovaný již dříve konstatoval, že posledně zmiňovaný správce daně nebyl k vedení řízení příslušný a z tohoto důvodu původní dodatečný platební výměr zrušil. Dle názoru stěžovatele pak bylo nutné všechny do té doby učiněné úkony provést znovu, a to včetně nové daňové kontroly. Dále stěžovatel vyjádřil nesouhlas se způsobem hodnocení (ne)prokázání řádného převodu zatímního listu č. 55 a nesouhlasí též se způsobem, jakým byl veden správní spis (namítl jeho neúplnost a porušení žurnalizace). V tomto doplnění kasační stížnosti stěžovatel konečně vnesl námitku prekluze práva daň dodatečně doměřit. Uvedl, že počátek prekluzivní lhůty počal běžet dne 31. 12. 1992, přičemž daňová kontrola

(probíhající ve dnech 5. – 21. 10. 1993) byla nezákonná, s ohledem na závěry plynoucí z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Z již opakovaně uvedených důvodů považuje stěžovatel za nezákonnou i následně provedenou finanční revizi. Dodatečný platební výměr č. 57568/98 byl vydán až dne 1. 4. 1998. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu přitom nemůže jít o úkon, který by běh prekluzivní lhůty přetrhl; daň musí být přitom v rámci této lhůty doměřena pravomocně. Jelikož do doby vydání tohoto platebního výměru vůči němu ze strany správce daně nebyly činěny žádné úkony (netušil vůbec, že se vede daňové řízení), považuje za evidentní, že předmětný dodatečný platební výměr byl vydán po uplynutí prekluzivní lhůty.

V dalším doplnění kasační stížnosti (ze dne 25. 6. 2010) stěžovatel dále upozornil, že recentní judikatura Ústavního soudu zavazuje správní soudy přihlížet k otázce daňové prekluze *ex officio*. Uvedl, že daňové orgány zřejmě vycházejí z předpokladu, že prekluzivní lhůta měla v dané věci doběhnout až dne 31. 12. 2000, neboť k jejímu přetržení mělo dojít úkonem – výzvou vydanou dle § 43 daňového řádu, ze dne 4. 9. 1997. Dle názoru stěžovatele tato výzva nemůže být úkonem směřujícím k doměření daně, neboť rozšířený senát zdejšího soudu ve svém rozhodnutí ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134 připustil, že úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem 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. Z hlediska běhu prekluzivní lhůty je třeba posoudit, zda se jedná o úkon vykazující materiální znaky úkonu přerušujícího lhůtu a zakládajícího běh lhůty nové. Zmiňovaná výzva správce daně nesměřovala, dle názoru stěžovatele ke zjištění nových skutečností, nasvědčujících, že daňová povinnost v daném případě může být vyšší, než jak byla vyměřena; směřovala pouze k předložení originálu listin (faktura a smlouva), které byly již předloženy v rámci předcházející finanční revize. V této souvislosti též stěžovatel zdůraznil smysl zavedení prekluzivní lhůty pro doměření daně, kterým je ochrana daňových subjektů před svévolnými zásahy daňových orgánů do jejich právní jistoty.

Na základě všech uvedených skutečností tedy Nejvyšší správní soud přistoupil k opětovnému projednání kasační stížnosti, přičemž naznal, že kasační stížnost je důvodná.

Ze shora zmiňovaného nálezu Ústavního soudu vyplývá, že Nejvyšší správní soud byl v dalším řízení výslovně zavázán vyjádřit se k otázce, zda lze dodatečný platební výměr vydat i bez toho, že by mu předcházela daňová kontrola (v případě, že judikatura není v této otázce jednotná, byl zavázán využít postupu dle § 17 s. ř. s.); dále se má zdejší soud zabývat otázkou možné prekluze práva daň doměřit. Nejvyšší správní soud se zabýval nejprve otázkou daňové prekluze. Dle ustálené judikatury (srov. například nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07, či rozsudek zdejšího soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 32/2009 – 124) je totiž případná prekluze práva daň vyměřit či doměřit natolik zásadní právní skutečností, že již bez dalšího zatěžuje jakékoli následující procesní úkony nezákonností, k čemuž musí být i v rámci soudní kontroly správního rozhodování přihlíženo *ex officio*. Pokud je tedy konstatována daňová prekluze, předcházející pravomocnému doměření daně, je takové rozhodnutí *per se* nezákonné a není proto nutno zabývat se případnými dalšími vadami tohoto rozhodnutí či řízení přecházející jeho vydání.

Při posouzení této otázky je nutno nejprve zopakovat právní názor vyslovený již v předcházejícím rozsudku na č. 1. 133 a 134, dle kterého byla správa důchodové daně v období od 1. 1. 1993 podřízena (s jistými výjimkami, které však pro posouzení dané otázky nejsou relevantní) režimu daňového řádu. Na daný případ lze tedy bezesbytku aplikovat ustanovení § 47 daňového řádu, dle kterého *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* (odst. 1). *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 spraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do 10 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*

S ohledem na shora popsany skutkový stav lze tedy konstatovat, že tříletá prekluzivní lhůta k vyměření (doměření) důchodové daně za rok 1992 počínala běžet dne 1. 1. 1993, a pokud by nedošlo k jejímu přetržení, její poslední den by připadl na 31. 12. 1995.

V roce 1993 nicméně u stěžovatele proběhla daňová kontrola, která je judikaturou obecně považována za úkon, který k přetržení prekluzivní lhůty vede (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52, publikovaný pod č. 634/2005 Sb. NSS). Stěžovatel namítá, že tato kontrola byla provedena v rozporu se zákonem, přičemž odkazuje na závěry plynoucí z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Ústavní soud v tomto nálezu vyslovil názor, že správce daně by před zahájením daňové kontroly měl disponovat konkrétními pochybnostmi, týkajícími se jím vykázané daňové povinnosti, přičemž s těmito důvody daňové kontroly by měl být daňový subjekt obeznámen. Nejvyšší správní soud se otázkou, zda je správce daně povinen sdělit daňovému subjektu při zahájení daňové kontroly konkrétní důvody, i aplikovatelnosti závěrů plynoucích z uvedeného nálezu, již opakovaně zabýval. Podrobně se k těmto otázkám vyslovil v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46 (publikovaném pod č. 1983/2010 Sb. NSS) a zejména pak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52 (publikovaném pod č. 2000/2010 Sb. NSS). Na tato rozhodnutí pak navázal rozsudek ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 – 90, rozsudek ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 – 54, rozsudek ze dne 24. 3. 2010, č. j. 8 Afs 7/2010 – 70, rozsudek ze dne 29. 4. 2010, č. j. 9 Afs 108/2009 – 43, jakož i další rozsudky (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Ve shora citovaných rozhodnutích se odráží konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu, která daňovou kontrolu považuje za preventivní nástroj, jehož předmětem je přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Jejím podstatným znakem je možnost jejího namátkového provedení, správce daně tedy nemusí *a priori* disponovat podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Tyto znaky jsou typické pro jakékoli kontroly prováděné v oblastní veřejné správě. Naproti tomu vytýkácí řízení dle § 43 daňového řádu je konstruováno výrazně odlišným způsobem. Předpokladem zahájení vytýkácího řízení je, že vznikly pochybnosti o správnosti,

průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Správce daně musí ve výzvě dle § 43 daňového řádu sdělit tyto své pochybnosti daňovému subjektu (k tomu blíže viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102). Zásadním rozdílem mezi daňovou kontrolou a vytýkacím řízením je, že v případě vytýkacího řízení daňový řád vyžaduje, aby správce daně před zahájením disponoval konkrétními pochybnostmi a sdělil je daňovému subjektu. Na tuto skutečnost ostatně poukazuje i disentanční stanovisko vyjádřené předsedkyní senátu v již zmiňovaném nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Toto stanovisko, stejně jako shora uvedená rozhodnutí zdejšího soudu, odmítají nahlížet na daňovou kontrolu jako na formu trestního obvinění; na této myšlence je naopak postaven citovaný nálezn. Nejvyšší správní soud tedy v této otázce konstantně judikuje, že správce daně je u daňového subjektu oprávněn zahájit daňovou kontrolu, aniž by disponoval konkrétním podezřením, že tento subjekt svoji daňovou povinnost nepřiznal v odpovídající výši. V dané věci tedy prvostupňový daňový orgán nebyl povinen sdělit stěžovateli důvody pro zahájení daňové kontroly; tento právní názor zcela ob stojí i v testu proporcionality, vyjádřeném zejména v rozsudku zdejšího soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2010 – 52. Jinak řečeno, provádění daňové kontroly, která byla zahájena, aniž by správce daně disponoval konkrétním podezřením na stanovení daně v nesprávné výši, či aniž by sdělil stěžovateli důvody pro její zahájení, nelze samo o sobě považovat za nezákonný zásah. Z tohoto důvodu tedy Nejvyšší správní soud i v projednávané věci odmítá názor stěžovatele, že daňová kontrola, která u něj byla provedena v roce 1993, byla jen z důvodu nesdělení konkrétních pochybností o správnosti vyměřené daně, nezákonná. Jde tedy o úkon, který vedl k přetržení prekluzivní lhůty; počínaje dnem 1. 1. 1994 tak počala běžet nová tříletá lhůta, jejíž poslední den připadl na 31. 12. 1996.

V roce 1994 proběhla u stěžovatele finanční revize. Z hlediska běhu prekluzivní lhůty je proto nutno posoudit, zda použití tohoto procesního institutu nevedlo opět k přetržení lhůty, ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Jak již Nejvyšší správní soud v předcházejícím rozsudku na č. l. 137 podrobně vyložil, využití finanční kontroly při zjišťování podkladů, na jejichž základě může dojít k doměření daně, nebylo principiálně vyloučené, neboť šlo o v té době použitelný prostředek k ověření rozhodných skutečností pro správné stanovení daně. Pro posouzení, zda proběhnuvší finanční revize vedla k opětovnému přetržení prekluzivní lhůty, přitom není podstatné, zda by pouze na jejím základě (tedy bez použití daňové kontroly) bylo možné daň dodatečně doměřit (jde o jednu z otázek, které Ústavní soud označil za klíčové pro posouzení věci); pro posuzovanou dílčí otázku je rozhodné, že šlo o zákonem předpokládaný procesní postup, který směřoval k dodatečnému stanovení daňové povinnosti kontrolovaného subjektu – nepochybně tedy vykazuje materiální znaky úkonu přerušujícího běh prekluzivní lhůty, ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Provedením finanční revize tedy došlo k opětovnému přetržení předmětné prekluzivní lhůty; ta počala znovu běžet dne 1. 1. 1995 a její poslední den tak připadl na 31. 12. 1997.

V roce 1994 byl vydán též dodatečný platební výměr č. 176/1994 (22. 6. 1994). K existenci tohoto platebního výměru, stejně jako na něj navazujícího odvolacího rozhodnutí žalovaného, však nelze přihlížet, neboť tato rozhodnutí byla následně

odklizena (dne 30. 10. 1996 byla osvědčena neplatnost zmiňovaného platebního výměru). Na běh prekluzivní lhůty tedy tyto procesní úkony neměly žádný vliv.

Shora uvedený závěr platí i pro dodatečný platební výměr č. 7500, vydaný dne 12. 9. 1996. I za situace, kdy by Nejvyšší správní soud vycházel z právního názoru pro stěžovatele nepříznivějšího (a Ústavním soudem zpochybněného, byť nikoli vyvráceného), tedy že dodatečné platební výměry mohly být vydány i bez předchozí daňové kontroly a mohou být vydávány i postupně, pokud jsou jimi řešeny jiné části „portfolia“ daňové povinnosti daňového subjektu, nelze přehlédnout, že konstantní judikatura zdejšího soudu vychází z předpokladu, že platební výměr není úkonem, který vede k přerušení prekluzivní lhůty (k tomu srov. rozsudek ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 32/2005 – 94, publikovaný pod č. 953/2006 Sb. NSS). Tento dodatečný platební výměr tedy sám o sobě důsledky předvídané ustanovením § 47 odst. 2 daňového řádu vyvolat nemohl; ve věci odvolání proti tomuto výměru bylo pravomocně rozhodnuto až dne 5. 1. 2000.

Nejvyšší správní soud dále opětovně prostudoval obsah předloženého správního spisu, přičemž se zaměřil na posouzení procesních úkonů, které byly ze strany daňových orgánů vůči stěžovateli učiněny v průběhu (v pořadí poslední) prekluzivní lhůty, tedy v období od 1. 1. 1995 do 31. 12. 1997. Žádný úkon, který by splňoval judikaturou definované podmínky úkonu způsobilého přetrhnout běh prekluzivní lhůty (k charakteristice takového úkonu lze odkázat na již zmiňovaný rozsudek č. 953/2006 Sb. NSS) však nenalezl. Pokud jde o stěžovatelem zmiňovanou výzvu ze dne 4. 9. 1997, ani ta tyto podmínky nesplňuje. Žalovaný jí (pod č. j. FŘ-6526/1/97) vyzval stěžovatele k předložení originálu blíže specifikovaných listin, a to s výslovným odkazem na ustanovení § 43 daňového řádu. Postup ve smyslu ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu, tedy výzva k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených, je totiž myslitelný toliko v rámci vytýkácího řízení. Takové řízení zde však zcela evidentně neprobíhalo, neboť již dříve proběhla ve věci daňová kontrola (v roce 1993) a stěžovatel ve věci své daňové povinnosti k důchodové dani za rok 1992 dodatečné daňové přiznání nepodával. Předmětná výzva tedy nemohla být vydána v deklarovaném procesním režimu a nelze ji tak již z tohoto důvodu považovat za právně relevantní úkon, který by mohl vést k přetržení, v té době běžící, prekluzivní lhůty.

Lze tedy učinit dílčí závěr, a sice že právo daňových orgánů dodatečně stěžovateli doměřit stěžovateli předmětnou daň zaniklo ke dni 31. 12. 1997.

Jak bylo již výše konstatováno, prvostupňové rozhodnutí v této věci, tedy dodatečný platební výměr č. 57568/98, bylo vydáno až dne 1. 4. 1998, tedy zcela evidentně již mimo rámeček předpokládaný zákonem.

Lze tedy přisvědčit stěžovateli, že nejen rozhodnutí žalovaného, ale i jemu předcházející platební výměr, byly vydány až po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty a již jen z tohoto důvodu nemohou z hlediska zákona obstát. Sama tato skutečnost tedy postačuje ke zrušení napadeného rozsudku městského soudu, který se tímto aspektem

věci (vycházejí z tehdejší judikatury Nejvyššího správního soudu) nezabýval, neboť nešlo o námitku uplatněnou v žalobě.

S ohledem na to, že konstatovaná nezákonnost obou správních rozhodnutí nemůže vést k jinému výsledku, než k jejich zrušení, a to bez možnosti jakéhokoli dalšího pokračování v daňovém řízení, považuje Nejvyšší správní soud za nadbytečné, zabývat se též dalšími tvrzenými důvody nezákonnosti těchto rozhodnutí. Činí tak při plném vědomí faktu, že byl předcházejícím nálezem Ústavního soudu zavázán též k tomu, aby se vyjádřil k otázce, zda lze vydat dodatečný platební výměr i bez předchozí daňové kontroly. Zodpovězení Ústavním soudem přdestřené otázky by, s ohledem na již konstatovanou nezákonnost správních rozhodnutí, bylo fakticky jen akademickým rozbořem dané problematiky, bez reálného vlivu na právní postavení stěžovatele. Nejvyšší správní soud má zato, že již poté, co se meritorně vypořádal s jednou z otázek, ke kterým ho Ústavní soud zavázal (a to s výsledkem shora konstatovaným), dostál tím bezezbytku své povinnosti poskytnout ochranu veřejným subjektivním právům adresáta veřejné správy. Z tohoto důvodu tedy ustal na již konstatované nezákonnosti obou správních rozhodnutí a druhou z nastolených otázek se tak již nezabýval.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v dané věci je naplněn kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nezbylo mu, než napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne, vázán právním názorem vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský 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 13. září 2010

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu