



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **ABRA Software, a.s.**, se sídlem Jeremiášova 1422/7b, Praha 13, zast. Mgr. Jakubem Fröhlichem, advokátem se sídlem Dlouhá 13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 19. 8. 2008, č. j. 12915/08-1300-102687, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2012, č. j. 6 Ca 350/2008 – 34,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2012, č. j. 6 Ca 350/2008 – 34, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 19. 8. 2008, č. j. 12915/08-1300-102687, **se zrušuje.**
- III. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 17. 3. 2008, č. j. 118643/08/005512/0644, **se zrušuje.**
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- V. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **18 568 Kč** k rukám jeho zástupce Mgr. Jakuba Fröhliche, advokáta se sídlem Dlouhá 13, Praha 1, do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla jako nedůvodná zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne

19. 8. 2008, č. j. 12915/08-1300-102687. Uvedeným rozhodnutím finanční ředitelství zamítlo odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále jen „finanční úřad“) ze dne 17. 3. 2008, č. j. 118643/08/005512/0644, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2003 ve výši 137 500 Kč.

Nejvyšší správní soud k osobám účastníků řízení uvádí, že s účinností od 1. 1. 2013 došlo dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, ke zrušení Finančního ředitelství pro Hlavní město Prahu, které bylo v projednávané věci žalovaným správním orgánem. Dle citovaného zákona se jeho právním nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“).

II. Relevantní skutkové okolnosti vyplývající ze správního spisu

Stěžovatel uzavřel se společností KS TRADE COMPANY, spol. s r. o. (dále jen „KS Trade“) dne 28. 6. 2002 smlouvu o zajištění reklamy, na jejímž základě měla společnost KS Trade pro stěžovatele provést zajištění, výrobu a údržbu reklamy a maximální propagaci jeho služeb v interiéru či exteriéru Zimního stadionu HS Slavia Praha v termínu od 3. 9. 2002 do 30. 4. 2003 nebo do konce ligové soutěže, přičemž platit mělo vždy pozdější datum. Práva a povinnosti z této smlouvy byly na základě smlouvy o cesi ze dne 11. 11. 2002 převedeny ze společnosti KS Trade na společnost DVOZA, s. r. o. (dále jen „Dvoza“).

V přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2003 stěžovatel uplatnil na základě faktury č. 13/2003 ze dne 5. 3. 2003 nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Finanční úřad zahájil u stěžovatele dne 30. 8. 2004 místní šetření dle ustanovení § 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Následně byla žalobci dne 14. 9. 2004 zaslána výzva dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků k předložení důkazních prostředků k prokázání přijetí zdanitelného plnění – zprostředkování reklamy od společnosti Dvoza. Předložené dokumenty však dle finančního úřadu požadované skutečnosti neprokázaly. Finanční úřad proto dne 25. 10. 2004 vydal dodatečný platební výměr na DPH, č. j. 376643/04/005513/6558, jímž stěžovateli vyměřil daň ve výši 137 500 Kč. Toto rozhodnutí potom na základě odvolání stěžovatele rozhodnutím ze dne 10. 8. 2005, č. j. FŘ-8423/13/05, žalovaný potvrdil. Proti uvedenému rozhodnutí podal stěžovatel dne 21. 10. 2005 žalobu k městskému soudu, který rozsudkem ze dne 22. 9. 2006, č. j. 6 Ca 47/2006 – 20, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Rozsudek nabyl právní moci dne 26. 9. 2006. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 18. 10. 2006, č. j. FŘ-15014/13/06 přistoupil ke zrušení dodatečného platebního výměru ze dne 25. 10. 2004.

Finanční úřad dále zahájil dne 22. 11. 2006 u stěžovatele daňovou kontrolu, na jejímž základě byl dne 17. 3. 2008 vydán dodatečný platební výměr, č. j. 118643/08/005512/0644. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, jímž namítal, že uzavřel innominátní smlouvu, jejímž předmětem nebylo pouze vyhotovení reklamních prostředků, ale také nájem reklamní plochy a zajištění údržby reklamních prostředků a dohled na řádné a nerušené užívání reklamní plochy. Z toho plyne, že společnost Dvoza poskytovala plnění stěžovateli i po účinnosti smlouvy o cesi práv a povinností z výše uvedené smlouvy. Správce daně tyto skutečnosti akceptoval do doby, kdy byly faktury z této smlouvy vyhotoveny společností KS

pokračování

Trade. Ve chvíli, kdy do práv a povinností společnosti KS Trade z této smlouvy vstoupila společnost Dvoza, však již nároky stěžovatele na odpočet nebyly uznány. Stěžovatel měl přitom za to, že splnil veškeré požadavky dle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), přičemž dostatečně prokázal nárok na odpočet daně daňovým dokladem i ostatními předloženými dokumenty. Odvoláním také stěžovatel namítal, že již uběhla prekluzivní lhůta pro vyměření daně.

Rozhodnutím ze dne 19. 8. 2008, č. j. 12915/08-1300-102687, žalovaný podané odvolání zamítl a potvrdil rozhodnutí finančního úřadu. Z uvedeného rozhodnutí vyplývá, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, jaké konkrétní plnění společnost Dvoza stěžovateli poskytla. Stěžovatel tedy neprokázal předmět ani realizaci deklarovaného plnění. Žalovaný dále uvedl, že právo vyměřit daň nebylo v posuzovaném případě prekludováno, neboť výzva ze dne 14. 9. 2004 je úkonem směřujícím k vyměření daně či jejímu dodatečnému stanovení. Daňová kontrola ze dne 22. 11. 2006 byla proto provedena v zákonné lhůtě. Toto rozhodnutí žalovaného včetně rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17. 3. 2008 je předmětem přezkumu v právě projednávané věci.

III. Řízení před městským soudem

Stěžovatel podal proti rozhodnutí žalovaného dne 27. 10. 2008 žalobu dle části třetí, hlavy II, dílu 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), která obsahově odpovídala předešlému odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu. Především byl stěžovatel toho názoru, že splnil veškeré zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, přičemž jím předložené dokumenty zřetelně prokazovaly a konkretizovaly společnosti Dvoza poskytnuté a fakturované plnění. Na podporu svých tvrzení stěžovatel v žalobě uvedl množství argumentů a důkazních prostředků. Dle stěžovatele správní orgány nesprávně posoudily Smlouvu o zajištění reklamy ze dne 28. 6. 2002 v kontextu Smlouvy o cesi práv a povinností z této smlouvy ze společnosti KS Trade na společnost Dvoza. Žalobou byla dále namítána prekluze práva státu vyměřit v posuzované věci daň, neboť výzvu finančního úřadu ze dne 14. 9. 2004 nelze dle stěžovatele považovat za úkon směřující k vyměření daně či k jejímu dodatečnému stanovení. Běh prekluzivní lhůty proto tímto úkonem nemohl být přerušen; daňová kontrola tak byla provedena po uplynutí prekluzivní lhůty.

Městský soud nepřisvědčil právní argumentaci žalovaného, dle které je v projednávané věci nutno za úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považovat výzvu ze dne 14. 9. 2004, která byla učiněna v rámci místního šetření při vyhledávací činnosti finančního úřadu jako správce daně. Skutečnost, že výzvu vydanou v rámci místního šetření při vyhledávací činnosti nelze považovat za úkon dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, vyplývá z právních závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, publikovaném pod č. 937/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dostupný na www.nssoud.cz., stejně jako veškerá dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). V tomto rozhodnutí zdejší soud zaujal názor, že není-li zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která daňovému subjektu garantuje § 16 zákona o správě daní a poplatků, nelze daňovému subjektu daň doměřit pouze na základě výsledků získaných při

místním šetření. Obdobně se Nejvyšší správní soud vyslovil ve svém dalším rozsudku ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130, publikovaném pod č. 938/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ve kterém byl vysloven právní názor, že dodatečným platebním výměrem nelze doměřit daň pouze na základě výsledků získaných při vyhledávací činnosti (§ 36 uvedeného zákona) a při místním šetření (§ 15 citovaného zákona), aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována ustanovením § 16 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud proto dospěl k závěru, že úkony správce daně při vyhledávací činnosti a při místním šetření nemohou být úkony směřujícími k dodatečnému stanovení daně, když pouze na základě těchto úkonů daň doměřit nelze. Skutečnost, že v daném případě na základě těchto úkonů daň vyměřena byla, nelze zohlednit, neboť tento postup je nezákonný, jak deklarují shora citované rozsudky městského soudu i Nejvyššího správního soudu.

Dle závěrů městského soudu počala prekluzivní lhůta běžet od 31. 12. 2003, přičemž její konec připadl na 31. 12. 2006. Protože však v rámci této prekluzivní lhůty došlo dne 22. 11. 2006 k zahájení daňové kontroly, běh dosavadní prekluzivní lhůty se ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušil a nová prekluzivní lhůta počala běžet od 31. 12. 2006 a její konec připadl na 31. 12. 2009. S ohledem na skutečnost, že žalobou napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 27. 8. 2008, k prekluzi práva vyměřit daň nedošlo.

Městský soud zamítl také námitky směřující do závěrů správních orgánů, dle kterých stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně jím deklarovaného nároku na odpočet DPH. Stěžovatel deklaroval přijetí zdanitelného plnění - zprostředkování reklamy - od společnosti Dvoza, přičemž přijetí tohoto plnění právě od uvedené společnosti jím předložené důkazní prostředky [smlouva stěžovatele se společností KS Trade, smlouva o cessi práv a povinností mezi KS Trade a Dvoza, doklady o úhradě] neprokázaly.

V daňovém řízení totiž vyšly najevo skutečnosti zpochybňující tvrzení stěžovatele. Svědek Marcel Budina, jednatel společnosti KS Trade, dne 6. 9. 2004 vypověděl, že logo stěžovatele již bylo v době cese na společnost Dvoza umístěno na zimním stadionu a povinností Dvoza (tj. postupníka původního zhotovitele) bylo vyhotovit každé společnosti děkovný dopis, ze kterého bylo jasno, že reklama na zimním stadionu byla uskutečněna, a dále vyfakturovat částku klientovi, která zbývala doplatit na základě smlouvy mezi KS Trade a klientem. Svědek Ludvík Czoka, jednatel společnosti DRAKEN PRAHA, spol. s r.o., dne 8. 2. 2005 vypověděl, že za tuto firmu nejednal a vše zajišťoval pan Budina, který mu zaplatil za to, že se nechal zapsat jako jednatel společnosti. Vybíral peníze z účtu, který pan Budina zřídil, a podepisoval faktury. Za firmu DRAKEN PRAHA, spol. s r.o., žádnou obchodní činnost nevykonával. Ze sdělení Finančního úřadu pro Prahu 10, který prováděl šetření u HC Slavia Praha, vyplynulo, že reklamu na pronajatých plochách zhotovují konkrétní firmy a jejich údržbu zajišťuje sama HC Slavia Praha. Firmu Dvoza ani její zástupce v HC Slavia Praha nikdo nezná. Ze sdělení Finančního úřadu pro Prahu 1 jako dožádaného správce daně vyplývá, že společnost Dvoza nepředložila účetnictví, ani jinak nedoložila, že by přijala nebo poskytla zdanitelná plnění podle předmětných daňových dokladů. Předmět a rozsah faktického uskutečnění deklarovaného plnění tak nelze mít za prokázaný, a nelze jej vysvětlit samotnou existencí reklamy na zimním stadionu.

IV. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

pokračování

Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel včas podanou kasační stížností z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatel má zejména za to, že správní orgány nesprávně vyhodnotily smlouvu o zajištění reklamy uzavřenou mezi ním a společností KS Trade a následně i smlouvu o cesi práv a povinností ze smlouvy o zajištění reklamy, uzavřenou mezi společnostmi KS Trade a Dvoza, za účasti stěžovatele dne 11. 11. 2002. Předmětem smlouvy bylo provést pro stěžovatele zajištění, výrobu a údržbu reklamy a maximální propagaci jeho služeb v interiéru či exteriéru Zimního stadionu HC Slavia Praha, v termínu od 3. 9. 2002 do 30. 4. 2003 nebo do konce ligové soutěže, vždy platí pozdější datum. V návaznosti na tuto smlouvu byla mezi shora uvedenými společnostmi se souhlasem stěžovatele uzavřena smlouva o cesi práv a povinností. Za zákonné definice reklamy podle zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy, vyplývá, že reklamou se nerozumí vyrobení reklamního předmětu, plakátu, poutače apod., ale reklamou je šíření určité prezentace veřejnosti mající za cíl podporu podnikatelské činnosti. Skutečnost, že na zajištění reklamy se podílí více subjektů, akceptoval i zákonodárce, jestliže rozlišuje mezi objednatelem, zpracovatelem a šířitelem. Stěžovateli tak bylo po celé smluvní období poskytováno plnění, které je ve smyslu ustanovení § 9 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném za posuzované období, považováno za dílčí zdanitelné plnění uskutečněné ke dni uvedenému ve smlouvě.

Na základě smlouvy o reklamě byla zdanitelná plnění poskytována i poté, co již byla reklama na zimním stadionu instalována. Jestliže po cesi nebylo třeba, aby společnost Dvoza činila k zajištění reklamy žádné faktické zásahy (nedošlo k poškození či znehodnocení reklamy), neznámá to ještě, že by z její strany nebylo stěžovateli poskytnuto žádné zdanitelné plnění. Tato společnost byla na základě uzavřené smlouvy povinna plnit a stěžovatel byl povinen uhrazovat částky na poskytnutá plnění dle ujednání z této smlouvy. Stěžovatel má za to, že splnil všechny zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet a nemůže nést odpovědnost za porušení předpisů jinými subjekty. Správní orgány jej navíc zkrátily na jeho procesních právech, když mu neumožnily účastnit se provedených svědeckých výpovědí, přičemž navíc jako důkazy svědčící v neprospěch stěžovatele použily důkazy získané v jiných daňových řízeních. Ze všech uvedených důvodů navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný využil svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti. Se závěry městského soudu se ztotožnil a odkázal na svá dosavadní vyjádření. Navrhl kasační stížnost zamítnout.

V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

Kasační stížnost je podle §§ 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci

rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Na základě ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud při přezkumu rozhodnutí krajských soudů vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, s výjimkou případů, kdy bylo řízení před soudem zmatečné, bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek z těchto důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou prekluze práva vyměřit daň. V tomto směru je vhodné připomenout, že dle judikatury Ústavního soudu správní soud k prekluzi přihlíží z úřední povinnosti (ex offio).

V nálezu Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07 (všechna zde uváděná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), je vyjádřen názor, podle něhož za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán moci veřejné přihlížet z úřední povinnosti. Tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny, tj. zánik samotného subjektivního práva. Účelem jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.

Městský soud tedy postupoval správně, pokud se primárně zaměřil na otázku prekluze, která byla v daném případě namítána i v žalobě. Kasační soud se však neztotožnil s posouzením prekluze městským soudem.

Předmětem sporu v projednávané věci je dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2003. Základní tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření této daně započala běžet od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost, tj. od 31. 3. 2003, nikoli od 31. 12. 2003, jak nesprávně uvedl městský soud, a její konec tedy připadl na 31. 3. 2006, nikoli na 31. 12. 2006.

Městský soud při svých úvahách nezohlednil, že zdaňovacím obdobím je v posuzované věci kalendářní měsíc, nikoli kalendářní rok, jak je tomu obvykle u daní z příjmů. Pokud tedy bylo deklarované zdanitelné plnění uskutečněno k 5. 3. 2003 a stěžovatel byl v rozhodné době měsíčním plátcem DPH, připadl konec zdaňovacího období na 31. březen 2003 a od tohoto data také počala běžet tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně. Daňová kontrola byla tedy dne 22. 11. 2006 zahájena až po uplynutí této lhůty, a její zahájení nemohlo mít za následek přerušení a běh nové prekluzivní lhůty. Závěry městského soudu ohledně posouzení prekluze práva vyměřit daň proto nemohou obstát.

Žalobou napadené rozhodnutí v nyní projednávané věci bylo vydáno dne 19. 8. 2008 a právní moci nabylo dne 27. 8. 2008. V souladu s rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161, musí být rozhodnutí odvolacího orgánu v tříleté prekluzivní lhůtě nejen vydáno, ale i oznámeno jeho příjemci. Nestačí tedy, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně. Pro posouzení prekluze je proto rozhodné, zda byl

pokračování

před koncem tříleté prekluzivní lhůty, tj. před 31. 3. 2006, učiněn ze strany správních orgánů vůči stěžovateli úkon, kterým by byl běh prekluzivní lhůty opět přerušen a založen běh lhůty nové (dále jen „kvalifikovaný úkon“), případně zda na běh prekluzivní lhůty neměly vliv jiné zákonem stanovené okolnosti.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem městského soudu, dle kterého nemůže být tímto kvalifikovaným úkonem výzva ze dne 14. 9. 2004, učiněná správcem daně v rámci místního šetření při vyhledávací činnosti. V souladu se závěry uvedenými v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, je institut místního šetření podle § 15 zákona o správě daní a poplatků použitelný v jakékoliv fázi řízení. Místní šetření může být úkonem samostatným i úkonem prováděným např. v rámci daňové kontroly či odvolacího řízení. Stejně tak se může jednat o šetření spočívající v ojedinelém 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.

Cílem místního šetření není samotné vyměření daně, ale 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. Tam, kde je místní šetření pro zjišťování nezbytných skutečností nevhodné, neboť by např. bylo na místě provést daňovou kontrolu, je proto vliv na běh prekluzivní lhůty vyloučen (srovnej zejména bod 21. a 28. uvedeného usnesení).

V projednávané věci je nesporné, že posuzovaná výzva byla vydána v rámci vyhledávací činnosti, přičemž její nesplnění nemohlo mít za následek jakékoliv vyměření daňové povinnosti. Ostatně to byl také důvod, proč bylo první rozhodnutí o vyměření daně k žalobě stěžovatele zrušeno. Vliv této výzvy je proto na běh prekluzivní lhůty vyloučen.

Okolností, která však měla na běh prekluzivní lhůty v projednávané věci vliv, je podání žaloby k městskému soudu dne 21. 10. 2005, tj. žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. město Prahu ze dne 10. 8. 2005, č. j. FŘ-8423/13/05. Podle ustanovení § 41 s. ř. s. se totiž běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně po dobu řízení před soudem staví. Jelikož se jedná se o stavění lhůty (a nikoli o její přerušení, kdy lhůta po odpadnutí překážky běží znovu od počátku), část lhůty, která uběhla před zahájením soudního řízení a část lhůty, která uběhla po něm, se počítají.

S ohledem na skutečnost, že ve věci nebyly činěny žádné jiné úkony ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků, tříletá lhůta pro vyměření daně běžela od 31. 3. 2003 do 21. 10. 2005 (datum zahájení soudního řízení), tedy 30 měsíců a 20 dnů. Následně v období od 21. 10. 2005 do 26. 9. 2006 (po dobu soudního řízení, ode dne podání žaloby do právní moci rozsudku městského soudu, č. j. 8 Ca 47/2006 – 20) lhůta neběžela a počala znovu plynout od 27. 9. 2006, takže běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně se v důsledku soudního řízení prodloužil do 7. 3. 2007.

Po proběhlém soudním řízení však Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu v odvolacím řízení nenapravilo vady vytýkané správním orgánům městským soudem ve zrušujícím rozsudku, ale rozhodnutím ze dne 18. 10. 2006, č. j. FŘ-15014/13/06, dodatečný platební výměr vydaný na základě místního šetření zrušilo. Následně na to byla dne 22. 11. 2006 finančním úřadem zahájena za stejné zdaňovací období daňová kontrola, zaměřená na prověřování zcela shodných skutečností. Tato kontrola vyústila v dodatečně vyměření daně, které je předmětem nyní projednávané věci. Pokud by zahájení daňové kontroly bylo zdejším soudem posouzeno jako kvalifikovaný úkon, dosavadní běh prekluzivní lhůty by se ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušil a od 31. 12. 2006 by počala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta, jejíž konec by připadl na 31. 12. 2009. Za této situace by žalobou napadené rozhodnutí v nyní projednávané věci bylo vydáno a nabylo právní moci (27. 8. 2008) před uplynutím prekluzivní lhůty.

Nejvyšší správní soud však má za to, že zahájení daňové kontroly v nyní projednávané věci nelze za kvalifikovaný úkon považovat. Kontrola byla totiž zahájena po té, kdy odvolací orgán s konečnou platností dodatečné vyměření daně, týkající se neprokázání přijetí zprostředkování reklamy od společnosti Dvoza, zrušil.

V souladu se závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48, je vyloučeno, aby dle zákona o správě daní a poplatků po zrušení platebního výměru odvolacím orgánem správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl novým platebním výměrem. Rozhodnutím o zrušení platebního výměru daňové řízení končí a toto rozhodnutí zakládá překážku věci rozhodnuté. Pokud tak správce daně učiní a platební výměr znovu vydá, pak se jedná o rozhodnutí nezákonné. Tato nezákonnost aktu musí být před soudem namítána, což se v projednávané věci nestalo, a správní soudy proto nemohou posuzovaná rozhodnutí z uvedeného důvodu nad rámec žalobních bodů zrušit.

Výše uvedené ovšem nemá žádný vliv na povinnost soudu posoudit otázku prekluze práva a v tomto důsledku i zákonnost provedených úkonů.

Daňová kontrola zahájená dne 22. 11. 2006 se týkala výhradně skutečností, které již byly správcem daně známy a které měly být primárně vyhodnoceny v rámci předcházejícího daňového řízení. Pokud se tak nestalo a odvolací orgán naopak svým zrušujícím rozhodnutím daňové řízení ohledně sporné daňové povinnosti ukončil, nemůže být zahájení daňové kontroly vztahující se k vysvětlení či objasnění již známých skutečností, aniž by zde byly nějaké nové skutečnosti, které by odůvodňovaly oprávnění znovu daňovou povinnost za uvedené období prověřit, úkonem způsobilým přerušit dosavadní běh prekluzivní lhůty a založit lhůtu novou. Při opačném výkladu by byla prekluzivní lhůta obnovována pouze proto, že správní orgány postupovaly v daňovém řízení procesně nesprávným způsobem, což by v konečném důsledku znamenalo přičítání nezákonného postupu státní moci v neprospěch daňového subjektu.

V projednávané věci tedy prekluzivní lhůta, jejíž počátek byl odvozen od 31. 3. 2003 a jejíž konec v důsledku soudního řízení před městským soudem připadl na 7. 3. 2007, uplynula před doručením žalobou napadeného rozhodnutí (27. 8. 2008). Daňová povinnost za zdaňovací období březen 2003 tak byla vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty.

pokračování

Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že městský soud posoudil namítanou prekluzi práva vyměřit předmětnou daň v rozporu se zákonem. Shledal-li zdejší soud ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2003 prekluzi práva vyměřit daň, nebylo účelné se zabývat ostatními kasačními námitkami. Vypořádání těchto námitek totiž nemůže žádným způsobem ovlivnit výrok rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

Z výše uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek městského soudu trpí nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky před soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel v kasační stížnosti navrhl, aby rozsudek městského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tento návrh odpovídal pravomoci Nejvyššího správního soudu do 31. 12. 2011 (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Dnem 1. 1. 2012 nabyla účinnosti novela s. ř. s. (zákon č. 303/2011 Sb.), která umožňuje, aby Nejvyšší správní soud, dospěje-li k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zrušil nejen rozhodnutí krajského soudu, ale aby též dle povahy věci sám rozhodl o zrušení rozhodnutí správního orgánu, za přiměřeného použití § 75, § 76 a § 78 s. ř. s. Na základě uvedené novelizace s. ř. s. je Nejvyšší správní soud nyní bez ohledu na návrh oprávněn zvážit, zda je namíste pouze zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci krajskému či městskému soudu k dalšímu řízení, či zda je racionální současné zrušení rozhodnutí správního orgánu.

V posuzovaném případě dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že již v řízení před městským soudem byly důvody pro to, aby rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek městského soudu, věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť současně konstatoval, že pro zrušení rozhodnutí žalovaného byly důvody již v řízení před městským soudem, který by v dalším řízení, při respektování názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí a vzhledem k charakteru vytýkaných pochybení, nemohl vady napadeného rozhodnutí žalovaného nikterak zhojit. Nejvyšší správní soud proto současně se zrušením rozsudku městského soudu rozhodl také o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného i o zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 17. 3. 2008, č. j. 118643/08/005512/0644 [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.]. S ohledem na skutečnost, že právo státu vyměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2003 je prekludováno, rozhodl Nejvyšší správní soud o zrušení všech předcházejících rozhodnutí, aniž by věc vracel k dalšímu řízení. Pro pokračování řízení ohledně prekludované daňové povinnosti není dán žádný zákonný důvod.

V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 7 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve správním soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 2 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč). Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou 9 600 Kč.

Zástupce stěžovatele v řízení o žalobě, prof. JUDr. Jan Kříž, učinil ve věci celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění k 31. 12. 2012 (dále jen „advokátní tarif“)] a písemné podání ve věci samé (žaloba) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Prof. JUDr. Jan Kříž doložil osvědčení o registraci k DPH. K nákladům řízení o žalobě se tedy přičítá daň z přidané hodnoty v sazbě platné k 31. 12. 2012, tj. 960 Kč. Zástupce stěžovatele v řízení o kasační stížnosti, Mgr. Jakub Fröhlich, učinil ve věci celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] a písemné podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 2 100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 2 400 Kč, vzhledem k tomu, že ve věci byly učiněny čtyři úkony právní služby, náleží stěžovateli 9 600 Kč ($4 \times 2\,400$ Kč). Zástupce stěžovatele pro řízení o kasační stížnosti je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti zvyšuje o příslušnou částku DPH v sazbě platné ke dni ukončení tohoto řízení, tj. ve výši 1 008 Kč.

Celková částka náhrady nákladů řízení před městským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 18 568 Kč (z toho 2 000 Kč + 4 800 Kč + 960 Kč DPH za žalobní řízení, 5 000 Kč + 4 800 Kč + 1 008 Kč DPH za kasační řízení). Tuto částku je povinen žalovaný uhradit k rukám zástupce stěžovatele Mgr. Jakuba Fröhliche, advokáta se sídlem Dlouhá 13, Praha 1. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 18. září 2013

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu