



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **SYLUMIS CZ spol. s r.o.**, se sídlem Brtnice, Brtnice 353, zast. Mgr. Jiřím Černým, advokátem se sídlem Praha 1, Karlovo náměstí 671/24, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2014, č. j. 29 Af 25/2012 - 66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4114 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce Mgr. Jiřího Černého, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.
Vymezení věci

[1] Platebními výměry ze dne 18. 8. 2006, č. j. 110048/06/314912/8105, č. j. 110044/06/314912 /8105 a 110042/06/314912/8105, Finanční úřad v Jihlavě (dále jen „správce daně“) žalobci dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období, předepsal daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2003 ve výši 1 822 920 Kč, rok 2002 ve výši 2 373 919 Kč a rok 2001 ve výši 1 476 136 Kč.

[2] Finanční ředitelství v Brně [*nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, tento orgán zanikl (§ 19 odst. 1) a jeho agendu převzal v souladu s ust. §*

20 tohoto zákona žalovaný] rozhodnutími ze dne 16. 12. 2011, č. j. 12399/11-1101-700366, č. j. 12398/11-1101-700366 a č. j. 12397/11-1101-700366, tyto platební výměry změnilo tak, že vyměřené částky snížilo na 1 712 700 Kč (rok 2003), 2 251 904 Kč (rok 2002) a 1 193 318 Kč (rok 2001).

[3] Žalobce brojil proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně samostatnými správními žalobami u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který je usnesením ze dne 30. 1. 2014, č. j. 29 Af 25/2012 - 42, spojil ke společnému projednání a následně rozsudkem ze dne 27. 2. 2014, č. j. 29 Af 25/2012 - 66, dle § 78 odst. 1 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), rozhodl o zrušení napadených rozhodnutí, jakož i předcházejících platebních výměrů, a to z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně.

II.

Rekapitulace skutkového stavu a posouzení věci krajským soudem

[4] Z hlediska skutkového stavu věci vyšel krajský soud z následujícího. Daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2001, 2002 a 2003 byla u žalobce zahájena dne 5. 10. 2004 za přítomnosti zástupce žalobce (protokol o ústním jednání č. j. 105996/04/314933/6201). Byla ukončena dne 13. 7. 2006 (protokol o ústním jednání č. j. 1734/06/314933/6201), kdy byla žalobci předána zpráva o výsledku daňové kontroly. Na základě této zprávy byly dne 18. 8. 2006 vydány výše uvedené platební výměry [viz odst. 1 tohoto rozsudku].

[5] Žalobce podal proti těmto platebním výměrům odvolání (doručené správci daně dne 22. 9. 2006), doplněné podáním doručeným dne 15. 1. 2007 a podáním doručeným dne 1. 10. 2007. Finanční ředitelství v Brně následně vyzvalo správce daně, aby doplnil odvolací řízení, když tento původně nepostupoval dle ust. § 31 odst. 2 a 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „ZSDP“). Ze zprávy o výsledku daňové kontroly nevyplývalo, které důkazní prostředky považuje správce daně za skutečné důkazy v návaznosti na zjištění uvedená ve zprávě.

[6] Dne 28. 8. 2007 proběhlo ústní jednání ve věci doplnění daňového řízení správcem daně (protokol č. j. 135895/12/314933/6201), při kterém byl žalobce seznámen s výsledky kontrolních zjištění. Správce daně shrnul průběh řízení, vedené dokazování, označil důkazy, uvedl svoje úvahy a výpočet daně. Správce daně primárně vycházel ze zjištění, se kterými byl žalobce seznámen již dne 20. 4. 2006. Novou skutečností, ke které došlo v období po vydání platebních výměrů a se kterou byl žalobce seznámen, bylo vyjádření Ing. Miroslava Klímy (bývalého daňového poradce žalobce) ze dne 24. 10. 2006, o kterém byl sepsán protokol č. j. 126354/06/314933/6201.

[7] Rozhodnutími Finančního ředitelství v Brně ze dne 11. 12. 2007, č. j. 18974/07-1101-700 366, č. j. 18972/07-1101-700366 a č. j. 18970/07-1101-700366, byly změněny napadené platební výměry tak, že vyměřené částky byly zvýšeny z důvodu dodatečného zohlednění daně z přidané hodnoty za fakturované práce. Rozhodnutí nabyla právní moci dne 13. 12. 2007.

pokračování

[8] Krajský soud rozsudky ze dne 16. 3. 2010, č. j. 29 Ca 46/2008 - 140 (zdaňovací období rok 2003), č. j. 29 Ca 45/2008 - 127 (rok 2002) a č. j. 29 Ca 44/2008 - 147 (rok 2001) rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně zrušil pro vady řízení a věci mu vrátil k dalším řízením. O kasačních stížnostech podaných Finančním ředitelstvím v Brně rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudky ze dne 17. 2. 2011, č. j. 2 Afs 61/2010 - 197, ze dne 4. 2. 2011, č. j. 2 Afs 62/2010 - 184, a ze dne 17. 2. 2011, č. j. 2 Afs 63/2010 - 209, tak, že je zamítl.

[9] Vázán závěry krajského i Nejvyššího správního soudu správce daně doplnil daňové řízení o výpovědi svědků provedené dne 30. 5. 2011: protokoly o výsledku svědka J. K. (č. j. 156729/11/314933708207), J. S. (č. j. 156909/11/314933708207) a Ing. Miroslava Klímy (č. j. 156910/11/314933708207). Dne 16. 12. 2011 Finanční ředitelství v Brně vydalo nyní přezkoumávaná rozhodnutí [odst. 1 tohoto rozsudku], která nabyla právní moci dne 19. 12. 2011. V jejich odůvodnění je uvedeno, že v rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce v průběhu let 2001 až 2003 proplácel faktury za práce prováděné pracovníky Ing. J. P. aj. P. (mladšího), jež byly vykonávány v prostorách žalobce, pro něj a dle jeho pokynů. Příjmy plynoucí pracovníkům, které byly vypláceny osobou s bydlištěm v zahraničí, byl žalobce povinen podrobit srážce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků dle § 38h odst. 3 ZDP. Vzhledem k tomu, že žalobce z těchto příjmů daň nesrazil, stanovil ji správce daně.

[10] Krajský soud napadená rozhodnutí i jim předcházející platební výměry zrušil. V první řadě konstatoval, že odvolací orgán napravil vady vytčené v předchozích zrušovacích rozsudcích. Finanční ředitelství v Brně v souladu s odůvodněním těchto rozsudků odmítlo jako důkazy protokoly o ústním jednání z místních šetření s panem J. S. aj. K.; k protokolu o ústním jednání s Ing. Miroslavem Klímou nepřihlíželo.

[11] Krajský soud se následně zabýval otázkou prekluze práva vyměřit daň. Připomněl, že dle judikatury Ústavního soudu správní soud k prekluzi přihlíží z úřední povinnosti [nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07 (N 38/52 SbNU 387); rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na nalus.usoud.cz]. Podle § 47 odst. 1 ZSDP ve spojení s § 5 odst. 1 ZDP nebylo možné daň z příjmů fyzických osob vyměřit po třech letech od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. V daném případě by lhůta pro vyměření daně uplynula dne 31. 12. 2004 pro rok 2001, dne 31. 12. 2005 pro rok 2002 a dne 31. 12. 2006 pro rok 2003.

[12] Dne 5. 10. 2004 byla zahájena daňová kontrola. Pro všechna období proto začala dle § 47 odst. 2 ZSDP běžet nová tříletá lhůta k vyměření daně od konce roku 2004. Na běh lhůty neměly vliv žádné úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly, tedy do jejího ukončení dne 13. 7. 2006. Po ukončení daňové kontroly byly dne 18. 8. 2006 vydány platební výměry. Těmi byla daň vyměřena, nelze je tedy podle krajského soudu považovat za úkony směřující k vyměření daně, které by přerušovaly běh lhůty pro vyměření daně.

[13] V rámci doplnění odvolacího řízení byl žalobce předvolán k jednání, které proběhlo dne 28. 8. 2007 za účasti zástupce žalobce (viz protokol č. j. 135895/12/314933/6201). Dle žalobce nemohl tento úkon ovlivnit běh prekluzivní lhůty, jelikož se nejednalo o úkon,

který by mohl přinést nový poznatek o věci. Jediným novým úkonem provedeným po skončení daňové kontroly byl výslech Ing. Klímy, který však byl shledán nezákonným.

[14] Krajský soud se v napadeném rozsudku ztotožnil se žalobcem, když dospěl k závěru, že je zřejmé, že výzva Finančního ředitelství v Brně adresovaná správci daně k doplnění odvolacího řízení nesměřovala k prokázání nových skutečností, které vyšly najevo teprve v průběhu odvolacího řízení. Z jejího obsahu je dle krajského soudu nepochybné, že se týkala již předložených důkazů, jakož i skutečností známých z průběhu daňové kontroly a jejich řádného zhodnocení. Seznámení žalobce s doplněnými úvahami a s upraveným právním posouzením nelze považovat za nezbytný zjišťovací úkon. To by v konečném důsledku znamenalo přičítání nezákonného postupu státní moci v neprospěch daňového subjektu. Správce daně pouze pokračoval v řízení, které bylo třeba ukončit. Na těchto závěrech nemění nic ani fakt, že na základě skutečností vzešlých z doplněného řízení byla zvýšena daňová povinnost žalobce. Ke změně došlo na základě toho, že Finanční ředitelství v Brně vycházelo z fakturovaných částek za provedené práce včetně DPH. Změna právního názoru správního orgánu na základě stejného skutkového stavu, ani seznámení žalobce s touto změnou, není podle krajského soudu způsobila přetrhnout běh lhůty pro vyměření daně.

[15] Rozhodnutími vydanými 11. 12. 2007 Finanční ředitelství v Brně rozhodlo o odvoláních žalobce proti platebním výměrům a dne 13. 12. 2007 rozhodnutí nabyla právní moci. Správní orgány tedy stihly daň pravomocně vyměřit v rámci zákonné lhůty do 31. 12. 2007. Žalobce podal proti těmto rozhodnutím žalobu ke Krajskému soudu v Brně až dne 13. 2. 2008, tedy vně prekluzivní lhůty, zahájení soudního řízení tak na běh lhůty nemělo vliv. Ta uplynula dne 31. 12. 2007. Jelikož rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně byla pro vady řízení zrušena krajským soudem rozsudky ze dne 16. 3. 2010, č. j. 29 Ca 46/2008 - 140, č. j. 29 Ca 45/2008 - 127 a č. j. 29 Ca 44/2008 - 147, které byly následně potvrzeny rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2011, č. j. 2 Afs 61/2010 - 197, ze dne 4. 2. 2011, č. j. 2 Afs 62/2010 - 184 a ze dne 17. 2. 2011, č. j. 2 Afs 63/2010 - 209, správce daně přišel o možnost daň vyměřit. V projednávané věci tedy prekluzivní lhůta, jejíž počátek byl odvozen od zahájení daňové kontroly v roce 2004, uplynula dle názoru soudu dne 31. 12. 2007, tedy před nabytím právní moci přezkoumávaných rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (tj. 19. 12. 2011).

III.

Z obsahu kasační stížnosti stěžovatele

[16] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností z důvodů, jež podřadil pod ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[17] V podrobné polemice se závěry krajského soudu i ve vztahu k jeho dřívějším rozhodnutím (a rozsudkům Nejvyššího správního soudu) zejména namítl, že finanční ředitelství postupovalo v odvolacím řízení přesně dle pokynů krajského soudu, které byly potvrzeny i Nejvyšším správním soudem. Výsledkem je však zrušení odvolacích rozhodnutí i platebních výměrů, a to bez možnosti daně vyměřit. Stěžovatel má za to, že původní rozhodnutí o odvoláních nebyla zatížena zásadní procesní vadou, neboť se podle jeho názoru vůbec nejednalo „o podstatná porušení ustanovení o řízení před správním

pokračování

orgánem“. Odvolací řízení doplněné na základě pokynů krajského soudu jednoznačně potvrdilo předpoklad stěžovatele, že toto doplnění nepřineslo pro vedení odvolacího řízení žádné nové skutečnosti, které by nebyly známy již z dříve vedeného daňového řízení. Finanční ředitelství tedy vedlo naprosto zbytečné „další řízení“ (bylo-li v době podání správní žaloby k soudu právo daně vyměřit prekludováno).

[18] K napadenému rozsudku uvedl, že krajský soud v něm cituje jen ze žaloby, ale z rozsáhlých (několik desítek stran) odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, ani z vyjádření k žalobám neuvádí nic. Tento postup stěžovatel nepovažuje za možný s ohledem na průběh celého řízení i s ohledem na závažnost merita celé kauzy. Stěžovatel namítl, že z odůvodnění napadeného rozsudku není patrné, že by si stejný soud a stejný senát tohoto soudu (i když ve zcela jiném personálním složení) byl vědom, že jeho předchozí rozsudky ze dne 16. 3. 2010, č. j. 29 Ca 46/2008 – 140, č. j. 29 Ca 45/2008 – 127 a č. j. 29 Ca 44/2008 – 147, byly nějak vadné a k jakým důsledkům nakonec vedly.

[19] Nadto stěžovatel pokračoval v odvolacím řízení i na základě pokynu soudu v souvislosti s žalobou proti nezákonnému zásahu. Stěžovatel si uvědomuje, že z hlediska judikatury je možná závěr krajského soudu formálně v pořádku, ale z hlediska materiální pravdy či spravedlnosti s ohledem na ostatní daňové subjekty považuje výsledek celého soudního řízení za odporující účelu a smyslu zákonných ustanovení v celém právním systému.

[20] Vzhledem k tomu, že správní soud má k zániku práva vyměřit (resp. doměřit) daň přihlížet z úřední povinnosti a jednalo se o základní žalobní námitku, krajský soud musel mít právní názor na věc už před nařízením jednání. Tudíž jednání dne 27. 2. 2014 bylo již zřejmě jen formální a zvyšovalo náklady řízení. Téhož dne vyhlášený a nyní napadaný rozsudek všechna rozhodnutí zrušil a věci vrátil „*k dalšímu řízení*“. Zaniklo-li však právo daň vyměřit, zavazovat daňový orgán „*k dalšímu řízení*“ je podle názoru stěžovatele protismyslné. Má za to, že by v takovýchto případech nemělo být nutné důsledně dodržovat ustanovení § 78 odst. 4 s. ř. s.

[21] Stěžovatel nicméně považuje přístup krajského soudu k věci nejen za nesrozumitelný, ale i za nezákonný. V této souvislosti poukázal na úkony, o nichž se domnívá, že představují úkony „*směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení*“, a tudíž tříletá prekluzivní lhůta běží „*znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven*“ (§ 47 odst. 2 ZSDP). Především jde dle jeho názoru o platební výměry ze dne 18. 8. 2006, jež nabyly právní moci dne 11. 12. 2007. Stěžovatel si je vědom judikatury k této otázce, domnívá se však, že ve světle tohoto konkrétního případu by tento závěr neměl obstát. Také výpověď Ing. Klímy a seznámení žalobce s ní není úkonem, který by byl proveden „*za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty*“. Odvolací orgán považoval za potřebné žalobce o výpovědi bývalého zplnomocněného zástupce informovat, k čemuž došlo dne 28. 8. 2007. Žalobce tak získal možnost vyvrátit tuto výpověď, když na ni mohl v dalším doplnění svého odvolání věcně reagovat.

[22] Na základě doplnění odvolacího řízení byly daně vyměřené žalobci zvýšeny (fakturované částky zvýšeny o daň z přidané hodnoty). O tom byl žalobce na jednání dne

28. 8. 2007 informován. V rámci protokolu, který byl úkonem činěným v rámci doplnění odvolacího řízení, byl seznámen s odlišným právním posouzením případu, které v konečném důsledku vedlo ke zvýšení původně daňovou kontrolou stanovené daně, tj. k výsledku v neprospěch žalobce. Vzhledem k uvedenému je stěžovatel přesvědčen, že minimálně právě tento úkon provedený v rámci původně vedeného (před rozhodnutím soudu o první žalobě) odvolacího řízení ovlivnil běh prekluzivní lhůty a lhůtu prodloužil, tj. žaloba nebyla podána mimo prekluzivní lhůtu (až po jejím uplynutí), jak nyní konstatoval krajský soud, a nemohlo tedy dojít k prekluzi práva daň vyměřit. Také z tohoto důvodu je stěžovatel přesvědčen, že je nesprávný postup krajského soudu, který zrušil i platební výměry správce daně prvního stupně. Stěžovatel proto navrhuje zrušení napadeného rozsudku.

IV.

Stručné shrnutí vyjádření žalobce

[23] Krajský soud podle žalobce přesvědčivě vyložil, proč úkon ze dne 28. 8. 2007 nemůže být považován za zjišťovací úkon. Uvedl, že správce daně tímto úkonem nic nezjišťoval; jednalo se o seznámení žalobce se skutečnostmi, které mu ovšem byly známy z dosavadního řízení. Stěžovatel k tomu uvedl, že tímto úkonem poskytl žalobci možnost reagovat na změněné právní hodnocení, a proto by se o zjišťovací úkon jednat mělo. Tato argumentace je však podle žalobce nepřiléhavá. Stěžovatel jí vlastně ani nesměruje k prokázání, že by předmětným úkonem něco zjišťoval, když pouze uvádí, že v návaznosti na kontrolní řízení poskytl žalobci určitou informaci. Takový úkon však nelze považovat za úkon, jímž by správce daně provedl určitá kvalifikovaná zjištění.

[24] Stěžovatel dále uvádí, že za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty a zakládající běh lhůty nové by měla být považována výpověď Ing. Klímy. V tomto ohledu stěžovatel uvádí, že z tohoto úkonu vyplývaly pro žalobce nepříznivé skutečnosti a že proti obsahu úkonu mohl a měl žalobce v dalším průběhu řízení nějak argumentovat. Touto argumentací však dle žalobce stěžovatel dává najevo, že i přes rozhodnutí krajského a Nejvyššího správního soudu považuje i nadále výpověď Ing. Klímy v určité části za procesně relevantní. Takový postup je podle jeho názoru v rozporu se ZSDP, resp. s. ř. s.; zejména s povinností v dalším řízení respektovat závazný právní názor soudu. Nezákonný důkaz nemůže představovat úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty. Stěžovatel se tedy nemůže dovolávat, aby zjevně nezákonný procesní postup měl pro něj pozitivní důsledky z hlediska běhu prekluzivní lhůty (nehledě na to, že i pokud by výpověď Ing. Klímy byla získána v souladu se zákonem, tak by zřejmě povahu zjišťovacího úkonu stejně neměla).

[25] Nepřiléhavá je rovněž dle názoru žalobce argumentace stěžovatele, že za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty by měly být považovány platební výměry. Krajský soud v přezkoumávaném rozsudku uvedl odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu odmítající tento názor. Navíc i ze znění kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel si je uvedeného vědom.

[26] Podle žalobce je nadbytečné nyní diskutovat o tom, zda měl krajský soud již ve svém předcházejícím rozhodnutí upozornit na prekluzi. Žalobce má za to, že předchozí

pokračování

postup soudu byl správný a nelze mu např. vytýkat, že svým rozhodnutím vrátil věc stěžovateli k dalšímu řízení, když jiný postup mu zákon ani neumožňoval (postup v dalším řízení byl již na Finančním ředitelství v Brně).

[27] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti zmiňuje hmotněprávní stránku věci, resp. zájem na meritorním prověření doměření daně. Tomuto prověření se žalobce nikdy nevyhýbal a uváděl jak při daňové kontrole, tak ve správních žalobách argumenty, z nichž plynulo, že podle jeho názoru nebylo možné daň doměřit. Tyto argumenty jsou podrobně rozebrány v části IV. žaloby. Krajský soud tyto hmotněprávní argumenty v napadeném rozsudku shrnul. Nicméně s ohledem na to, že již uplynula prekluzivní lhůta pro doměření daně, je pochopitelné, že se těmito otázkami krajský soud v rámci řízení zakončeném vydáním napadeného rozsudku nezabýval.

[28] S ohledem na vše výše uvedené má žalobce za to, že námitky stěžovatele nejsou důvodné.

V.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[29] Stěžovatel se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhal přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a zaměstnanec, který za něj jedná, má vysokoškolské vzdělání vyžadované dle zvláštních zákonů pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[30] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatňoval stěžovatel ve svém podání. Dospěl k závěru, že jeho kasační stížnost není důvodná.

[31] Podstatu nyní souzené věci tvoří posouzení, zda byla žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2001 až 2003 pravomocně vyměřena před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 ZSDP.

[32] Stěžovatel v kasační stížnosti pro účely prokázání přerušení běhu lhůty pro vyměření daně poukazuje na vydání platebních výměrů jako úkonů ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP. Dále uvádí, že k přerušení běhu prekluzivní lhůty došlo rovněž na základě ústního jednání dne 28. 8. 2007, kdy byl žalobce seznámen s obsahem výsledku Ing. Klímy a se změnou právního názoru Finančního ředitelství v Brně na způsob výpočtu vyměřené daně. V dalším se tedy bude kasační soud zabývat posouzením uvedené argumentace a tedy posouzením toho, zda v projednávané věci bylo možné po vydání předcházejících zrušujících rozsudků krajského soudu přistoupit k vyměření daně.

[33] K prekluzi se v nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07 (N 38/52 SbNU 387), vyjádřil Ústavní soud tak, že za její rys lze považovat povinnost orgánů moci veřejné přihlížet k její existenci z úřední povinnosti.

[34] Podle ust. § 47 odst. 1 a 2 ZSDP platilo, že 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 či v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Byl-li však 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.

[35] Soudy ve správním soudnictví se k problematice úkonů, splňujících podmínky ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP, v minulosti již mnohokrát vyjádřily. Dle judikatury takovým úkonem obvykle může být místní šetření dle ustanovení § 15 ZSDP, zahájení daňové kontroly ve smyslu ust. § 16 ZSDP, výzva k předložení daňového přiznání podle ust. § 40 ZSDP, či výzva k odstranění pochybností podle ust. § 43 ZSDP. Nejsou jimi naopak žádost o prominutí daně ve smyslu ust. § 55a ZSDP a dokonce ani platební výměr, jak bude uvedeno dále.

[36] Klíčovým pro nyní posuzovanou věc je usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, publ. pod č. 2055/2010 Sb. NSS, v němž byly potvrzeny závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu stejného soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publ. pod č. 953/2006 Sb. NSS, že platebním výměrem se daň vyměřuje a nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně přerušující běh tříleté lhůty podle ust. § 47 odst. 2 ZSDP.

[37] Jelikož nyní rozhodující senát neshledal žádný důvod k tomu, aby potřeby předložil úplně totožnou otázku k posouzení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, považuje za zcela dostatečnou citaci následující pasáže uvedeného usnesení:

„16. Rozšířený senát vedl k tomuto závěru nejen gramatický výklad daného ustanovení, podle něhož za „úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení“ ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu lze jen stěží považovat (dodatečný) platební výměr, jímž se daň právě již vyměřuje, resp. dodatečně vyměřuje. Ke shodnému výsledku lze dospět zároveň i výkladem teleologickým, neboť (dodatečný) platební výměr stojí na konci daňového řízení směřujícího k (dodatečnému) vyměření daně, v okamžiku vydání platebního výměru tedy není žádný důvod k tomu, aby došlo k přerušení a novému běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu.

17. Na tom nic nemění ani skutečnost, že samotné vydání (dodatečného) platebního výměru k zachování prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu ještě nepostačuje, neboť daň je třeba podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikované pod č. 1542/2008 Sb. NSS) v uvedené lhůtě vyměřit či doměřit pravomocně. Pokud je proti (dodatečnému) platebnímu výměru podáno odvolání, je možnost zachování prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu v odvolacím řízení zajištěna tím, že běh této lhůty jsou způsobilé přerušit takové úkony správce daně či odvolacího orgánu v odvolacím řízení, jejichž cílem je zjistit skutečnosti rozhodné pro posouzení správnosti předchozího vyměření daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze

pokračování

dne 29. 8. 2007, č. j. 8 Afs 19/2006 - 72, www.nssoud.cz, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, www.nssoud.cz).“

[38] Zbývá tedy posoudit názor stěžovatele, podle kterého úkonem vedoucím k přetržení běhu prekluzivní lhůty k vyměření daně bylo ústní jednání, na němž byl žalobce seznámen se zněním výsledku Ing. Klímy a s odlišným právním názorem stěžovatele na způsob výpočtu daně z příjmů fyzických osob jemu vyměřené.

[39] Nejvyšší správní soud se v minulosti vícekrát pokusil podat obecnou definici pojmu „úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení“. Lze zmínit např. rozsudek ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109, dle kterého „[p]řerušení prekluzivní lhůty nemůže způsobit jakýkoli úkon, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených zákonem o správě daní a poplatků, zejména pak § 2 odst. 7 [...] podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.“ V rozsudku ze dne 21. 2. 2007, č. j. 5 Afs 155/2006 - 90, pak zdejší soud konstatoval, že „[ú]kon přerušující lhůtu musí [...] 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 47 odst. 2 [ZSDP] je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem.“

[40] Problematikou úkonů směřujících k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení učiněných správcem daně v odvolacím řízení se pak zdejší soud zabýval například v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS, kde konstatoval, že: „[o]dvolací 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 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 citovaného zákona). Takovými úkony mohou být i úkony provedené v rámci místního šetření bez ohledu na to, který z orgánů je učiní. Úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, 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“. Posun v podrobnějším vymezení úkonů dle ust. § 47 odst. 2 ZSDP v odvolacím řízení přinesl rozsudek zdejšího soudu ze 7. 6. 2012, č. j. 9 Afs 8/2012 - 39, ze kterého vyplývá, že „[v]ýzva odvolacího orgánu k dodatečnému vysvětlení určitých sporných skutečností či předložení dalších důkazů je zcela legitimním procesním prostředkem, současně však automaticky nemá za následek přerušování prekluzivní lhůty a nastolení lhůty nové. Takto zjednodušený výklad úkonu směřujícího k vyměření daně, resp. jejímu dodatečnému stanovení, by v podstatě znamenal, že jakákoliv výzva správce daně, učiněná v odvolacím řízení za účelem doplnění tohoto řízení či odstranění případných vad, by bez dalšího způsobila obnovení tříleté

prekluzivní lhůty. Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně však bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti. Proto není možné každý úkon správce daně považovat za kvalifikovaný úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ale je nutno pečlivě posuzovat obsah každé odvolacím orgánem učiněné výzvy, a to jak z hlediska jejího účelu, tak z hlediska charakteru výzvou požadovaných skutečností.“ Konečně v rozsudku ze dne 20. 6. 2013, č. j. 7 Afs 50/2013 - 26, Nejvyšší správní soud svůj přístup k dané problematice formoval tak, že „[b]yly-li pochybnosti správcem daně vysloveny jednou (zde v průběhu kontroly), je vyloučeno, aby tytéž pochybnosti [...] byly ‚novou informací‘ nasvědčující tomu, že daňová povinnost [...] v rozhodném zdaňovacím období zřejmě může být vyšší. Uvedené platí tím spíše, byla-li již dříve z téhož titulu daň [...] vyměřena (platebními výměry). Opačný výklad by umožňoval, aby správce daně např. z procesní opatrnosti neprovedl ve vyměřovacím řízení některý z v úvahu připadajících důkazů, jež by mohl mít vliv na zjišťované skutečnosti, a jeho prostřednictvím by byl v budoucnu s to dosáhnout opětovného běhu nové prekluzivní lhůty. Takový výklad nelze připustit.“

[41] Z uvedené judikatury vyplývá požadavek na přísně individuální posouzení povahy úkonů, které by potenciálně mohly založit přetržení lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP. Při konkrétním posuzování úkonu učiněného daňovým orgánem je nutno posoudit, zda jde o aktivitu daňového orgánu, odvíjející se od reálných pochybností o správnosti daňovému subjektu vyměřené daňové povinnosti, a odpovídá-li povaha úkonu povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností.

[42] Stěžovatel v kasační stížnosti mj. namítá, že úkonem, který přerušil běh prekluzivní lhůty, bylo ústní jednání, na němž byl stěžovatel seznámen s odlišným právním hodnocením týkajícím se způsobu vyměření daně. Již z předchozího odstavce je nicméně patrné, že judikatura zdejšího soudu nepovažuje pouhé „vytríbení“ právní argumentace za okolnost způsobující přerušování běhu prekluzivní lhůty. V tomto ohledu se proto nelze než ztotožnit s právním hodnocením krajského soudu, když ze správního spisu nevyplývají žádná nová skutková zjištění, které dne 28. 8. 2007 mohly vést k přerušování běhu prekluzivní lhůty dle ust. § 47 odst. 2 ZSDP. Naopak, hned úvodem protokolu o ústním jednání z 28. 8. 2007, č. j. 135895/07/314933/6201, se uvádí, že „přestože se jedná o doplnění výsledků, vycházel správce daně z kontrolních zjištění, se kterými byl daňový subjekt seznámen dne 20. 4. 2006“. Je tak zcela zřejmé, že uvedeného dne nebyl učiněn žádný úkon, který by mohl mít za následek faktické prodloužení lhůty k vyměření daně. Zopakovat je třeba i to, že samotné odlišné právní hodnocení, k němuž dospěje správce daně v průběhu daňového řízení, nevede k přerušování běhu prekluzivních lhůt k vyměření či doměření daně, neboť se nejedná o skutkové novum ve smyslu výše uvedené judikatury zdejšího soudu.

[43] Odkázat lze k posledně uvedenému i na odůvodnění usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publ. pod č. 953/2006 Sb. NSS, ze kterého vyplývá, že „[ú]čelem ust. § 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty.“ Odlišné právní hodnocení, k němuž dospěl správce daně v projednávané věci, rozhodně nemělo za důsledek potřebu prověřovat jakékoli nové skutečnosti. To je zřejmé již z toho, že k žádným takovým úkonům správce daně ani nepřikročil. Není proto žádný důvod k

pokračování

tomu, aby na jeho postup při doplňování odvolacího řízení bylo nahlíženo jako na úkon přerušující běh prekluzivní lhůty k vyměření daně.

[44] Pokud jde o seznámení žalobce s obsahem výsledku Ing. Klímy, nezbyvá než uvést, že ani tento úkon, na něhož stěžovatel poukazuje, nevedl k přetržení subjektivní lhůty k vyměření daně. Pokud jde o výsledky svědků, ty jsou obvykle vnímány jako úkony podle ust. § 47 odst. 2 ZSDP. V daném případě však nelze přehlédnout, že výsledek Ing. Klímy byl krajským soudem rozsudky ze dne 16. 3. 2010, č. j. 29 Ca 46/2008 - 140, č. j. 29 Ca 45/2008 - 127 a č. j. 29 Ca 44/2008 - 147, které byly následně potvrzeny rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2011, č. j. 2 Afs 61/2010 - 197, ze dne 4. 2. 2011, č. j. 2 Afs 62/2010 - 184 a ze dne 17. 2. 2011, č. j. 2 Afs 63/2010 - 209, shledán nezákonným. Je tak zřejmé, že pokud byl tento výsledek pro vadný postup daňového orgánu nepoužitelný, nemohl pro správce daně a stěžovatele představovat beneficium opětovně běžící prekluzivní lhůty (srov. také výše uvedený rozsudek ze dne 18. 3. 2014, č. j. 2 Afs 79/2012 - 49).

[45] Namítá-li dále stěžovatel údajnou nepodstatnost zjištění, k nimž dospěl výsledkem Ing. Klímy, jedná se o argumentaci, která měla být vznesena již v předcházejícím řízení před krajským soudem. Nejvyšší správní soud se ostatně k námitkám stěžovatele vyjádřil již ve výše uvedených řízeních. Není proto namístě, aby se opětovně zabýval stejnými argumenty, které již jednou věcně posoudil. Takový postup by vedl k narušení právní jistoty účastníků řízení a jejich legitimního očekávání. V tomto směru lze odkázat též na judikaturu k § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., jejíž závěry k opakovaným kasačním stížnostem lze vztáhnout též na nynější řízení (např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS).

[46] Námitky stěžovatele, jimiž napadá údajnou nesrozumitelnost postupu prvostupňového soudu, který dříve zavázal stěžovatele k pokračování v dalším řízení a napravení vytčených pochybení, a výhrady napadající vznik dodatečných nákladů, důvodné rovněž nejsou, neboť nemohou mít jakýkoli vliv na uplynutí předmětné prekluzivní lhůty.

[47] Důvodnost nelze přiznat ani námitce stěžovatele vytykající nepřezkoumatelnost nyní napadeného rozsudku krajského soudu, který se dle stěžovatele nevypořádal se všemi žalobními námitkami. Za situace, kdy krajský soud (správně) dovodil marné uplynutí prekluzivní lhůty, bylo nadbytečné, aby se blíže zabýval dalšími žalobními námitkami (popř. jinými okolnostmi k věci se vztahujícími), neboť by na jeho závěrech nemohly nic změnit. Bylo by tedy rovněž zbytečné, aby ve svém rozsudku citoval (opisoval) několik desítek stran odůvodnění žalobami napadených rozhodnutí, popř. vyjádření stěžovatele k žalobám. Naopak zcela postačilo, jestliže v článku III. rozsudku stručně uvedl stanovisko stěžovatele k podaným žalobám včetně jeho odkazu na odůvodnění žalobami napadených rozhodnutí. Rozsudek krajského soudu je tedy v tomto směru přezkoumatelný a výtky stěžovatele nedůvodné.

[48] Nedůvodná je rovněž námitka stěžovatele vytykající krajskému soudu, že ve věci rozhodl při nařízeném jednání, neboť tato skutečnost nemůže mít jakýkoliv vliv na

zákonnost napadeného rozsudku krajského soudu. Navíc lze poukázat na skutečnost, že z obsahu spisu je zřejmé, že žalobce s rozhodnutím věci bez nařízení jednání nesouhlasil, přičemž podle § 51 odst. 1 s. ř. s. soud může rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Přestože soudní řád správní připouští možnost soudu i v dalších případech rozhodnout bez nařízení jednání (§ 76 odst. 1 s. ř. s.), je třeba zdůraznit, že právo účastníků na veřejné projednání věci v jejich přítomnosti s možností vyjádřit se k prováděným důkazům je zakotveno Ústavou (čl. 96 odst. 2) i Listinou základních práv a svobod (čl. 38 odst. 2).

[49] K námitce, v níž stěžovatel uvádí, že pokyn krajského soudu uvedený i v nyní napadeném rozsudku, dle něhož má správce daně pokračovat v dalším řízení, považuje za nesrozumitelný, lze uvést, že otázkou možného postupu správce daně v případě nemožnosti pokračování v řízení po zrušení platebního výměru soudem se zabýval rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, ve kterém dovodil: *„Zůstává zde totiž řízení, které bylo zahájeno a dodatečný platební výměr, jímž bylo ukončeno, byl zrušen; přitom není možnost v řízení pokračovat. Takové řízení může být pouze zastaveno, a to podle § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu (daňovým řádem se v tomto případě rozumí ZSDP - pozn. zdejšího soudu) pro odpadnutí důvodu řízení. Nemožnost vydání nového dodatečného platebního výměru brání pokračování v řízení, což je třeba podřadit tomuto ustanovení.“* V této souvislosti zdejší soud poukazuje také na znění ust. § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu, podle kterého *„odvolací orgán napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení“*. Je třeba zdůraznit, že soud může rozhodnutí správního orgánu podle § 78 odst. 1, 3 s. ř. s. pouze zrušit, ale nemůže již zahájené daňové řízení zastavit. Výrok krajského soudu, kterým vrací věc žalovanému k dalšímu řízení je tedy v souladu s ust. § 78 odst. 4 s. ř. s. a s ust. § 106 odst. 1 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže nelze v řízení pokračovat z důvodů, které stanoví zákon.

VI.

Závěr a náklady řízení

[50] Ze shora uvedených důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl.

[51] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl dle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[52] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto na základě ust. § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl. Žalobce byl v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupen advokátem Mgr. Jiřím Černým. Náleží mu tedy náhrada za zastoupení ve výši 3100 Kč za jeden úkon právní služby, tj. sepsání vyjádření ke kasační stížnosti [ust. § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], v paušální náhradě

pokračování

hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a v náhradě za daň z přidané hodnoty ve výši 714 Kč, tj. celkem 4114 Kč.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 12. září 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu