



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **DIZ Bohemia s.r.o.**, IČ: 25021915, se sídlem Molitorovská 324/9, Praha 10, zastoupené JUDr. Jaroslavou Povovou, advokátkou, se sídlem Husovo nám. 175/17, Lysá nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 10. března 2011, č. j. 2717/11-1300-107319, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. ledna 2015, č. j. 10 Afs 47/2011 - 40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] U žalobkyně, jejíž hlavní ekonomickou činností byla v předmětném období inženýrská a stavební činnost a autodoprava, zahájil Finanční úřad pro Prahu 10 (dále jen „správce daně“) dne 14. září 2006 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2005. Správce daně provedl namátkovou kontrolu předložených daňových dokladů a dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala nárok na odpočet daně ve všech případech krom případu dodávky trubek od Haglley Trust s.r.o. ke dni 13. září 2005 v základu daně 6.388.108,60 Kč a 19% daně z přidané hodnoty ve výši 1.213.740,70 Kč. V tomto případě podle správce daně žalobkyně neprokázala přijetí předmětného

zdanitelného plnění, dobu převzetí zboží, zajištění jeho dopravy, způsob zaúčtování dokladu ani použití daného plnění pro ekonomickou činnost žalobkyně. Správce daně proto žalobkyni dodatečně vyměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 29. června 2009, č. j. 249497/09/010514108041 daň z přidané hodnoty za září 2005 ve výši 1.213.741 Kč. Žalobkyně se proti rozhodnutí správce daně bránila odvoláním, avšak neúspěšně. Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu (dále též „žalovaný“) odvolání zamítlo v návěti označeným rozhodnutím.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně brojila správní žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Městský soud žalobu shledal nedůvodnou a napadeným rozsudkem ji zamítl. Žalobní námitky se týkaly pouze uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Městský soud uznal, že k prekluzi je nutno přihlížet z úřední povinnosti, současně však dodal, že v nyní projednávané věci došlo k pravomocnému vyměření daně před uplynutím prekluzivní lhůty. Podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků platí: *„Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti 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.“* V dané věci byla dne 14. září 2006 zahájena daňové kontrola, která je úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, v důsledku čehož začala znovu běžet tříletá prekluzivní lhůta končící 31. prosince 2009, což je mezi účastníky nesporné. Městský soud však dal za pravdu žalovanému v tom, že i v odvolacím řízení žalovaný učinil úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, kterým byla znovuobnovena prekluzivní lhůta. Jednalo se o výslech svědka R. M. ze dne 31. srpna 2009. Tímto úkonem, navrženým samotnou žalobkyní, žalovaný proěřoval skutečnosti tvrzené žalobkyní v odvolání a směřoval jím k vyměření daně. Dne 31. srpna 2009, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty, tak žalovaný učinil úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, čímž došlo k přerušení a obnovení prekluzivní lhůty, jež započala dne 31. prosince 2009 a skončila 31. prosince 2012. K pravomocnému vyměření daně došlo doručením rozhodnutí žalovaného žalobkyni dne 21. března 2011 před uplynutím prekluzivní lhůty. Městský soud proto žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[3] Proti označenému rozsudku městského soudu žalobkyně (nyní stěžovatelka) brojila včas podanou kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že k prekluzivní lhůtě k vyměření daně musí orgány veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti a že daň je třeba v rámci této lhůty vyměřit pravomocně. Stěžovatelka vyjádřila souhlas s tím, že prekluzivní lhůta byla obnovena v důsledku daňové kontroly zahájené 14. září 2006. Nová prekluzivní lhůta tak uběhla 31. prosince 2009, přičemž rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu nabylo právní moci až po jejím uplynutí dne 21. března 2011.

pokračování

[5] Stěžovatelka se ovšem neztotožnila se závěrem městského soudu, podle něhož byl výslech svědka R. M. ze dne 31. srpna 2009 úkonem, který ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků znovuoobnovuje běh prekluzivní lhůty. Výslech svědka v odvolacím řízení není úkonem, který by prověřoval správnost předchozího vyměření, neboť předchozí rozhodnutí o vyměření daně ještě není pravomocné. Rozhodnutí odvolacího orgánu tak tvoří s prvostupňovým správním rozhodnutím jeden celek, a proto nemohl výslech svědka představovat nový úkon, nýbrž úkon, který tvořil s předchozími úkony celek.

[6] Stěžovatelka dále odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. května 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, z něhož údajně nevyplývá, že by provedení výslechu svědka v odvolacím řízení mělo být úkonem obnovujícím běh prekluzivní lhůty. Opačný závěr by byl v rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu týkajícími se jednotnosti úkonů činěných v rámci daňové kontroly.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry městského soudu. Žalovaný považuje stěžovatelkou citovanou judikaturou za nepřiléhavou k nyní projednávané věci a sám naopak označil judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž podle něj plyne, že výslech svědka, navíc provedený k návrhu stěžovatelky, a výzva k součinnosti adresovaná třetím osobám představovaly úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Proto Nejvyššímu správnímu soudu žalovaný navrhl, aby kasační stížnost žalobkyně zamítl jako nedůvodnou a aby mu přiznal v intencích nálezu Ústavního soudu ze dne 7. října 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13 náhradu nákladů řízení ve výši 300 Kč jako náhradu výdajů za jeden úkon právní služby podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud hodnotí kasační stížnost jako přípustnou, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. Důvody kasační stížnosti se opírají o § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Kasační stížnost není nepřípustná ani z jiných důvodů plynoucích z ustanovení § 104 s. ř. s.

[9] Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[10] Mezi účastníky řízení je nesporné, že daňová kontrola zahájená 14. září 2006 přerušila běh prekluzivní lhůty, která tak měla skončit 31. prosince 2009. Stěžovatelka ovšem rozporovala, že by úkonem znovu přerušujícím, resp. obnovujícím běh prekluzivní lhůty měl být i výslech svědka provedený v odvolacím řízení, z čehož dovozovala doměření daně až po uplynutí prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že výslech R. M. z 31. srpna 2009 znovu přerušil běh prekluzivní lhůty, která tak skončila až 31. prosince 2012. Daň tedy byla stěžovatelce pravomocně vyměřena dne 21. března 2011 před uplynutím lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků.

[11] Lhůta, kterou zákon o správě daní a poplatků pro vyměření či doměření daně stanovil, je lhůtou prekluzivní, jejím marným uplynutím právo státu na daň zaniká. Jen zákon, a to výslovně, může z tohoto pravidla stanovit výjimku. V daném případě je taková

výjimka upravena v § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu obecně charakterizoval úkony, které přerušují běh lhůty k vyměření daně, následovně: *„Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházející z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem § 47 odst. 2 [zákonu o správě daní a poplatků] je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem.“* (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. května 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, č. 953/2006 Sb. NSS). Ve vztahu k úkonům učiněným v odvolacím řízení rozšířený senát v jiném rozhodnutí uvedl, že odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně prvního stupně, a že *„úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první [zákonu 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.“* (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. prosince 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, č. 2026/2010 Sb. NSS).

[12] Nejvyšší správní soud se v nyní projednávané věci ztotožnil se závěrem městského soudu, že výslech svědka M. z 31. srpna 2009 splňoval tato kritéria. R. M. je bývalým jednatelem společnosti Haglley Trust s.r.o. V rámci předmětného výslechu, jemuž byl přítomen i jednatel stěžovatelky, se správce daně pana M. dotazoval na podrobnosti týkající se obchodu se stěžovatelkou, zejména na průběh spolupráce mezi Haglley Trust s.r.o. a stěžovatelkou, na fakturu č. 55/05 týkající se předmětné dodávky trubek, zda a jakým způsobem se uskutečnilo na faktuře deklarované plnění, kdo a kde přebíral jaké zboží, jak byla zajištěna doprava zboží a jakým způsobem probíhala jeho úhrada (protokol ze dne 31. srpna 2009, č. j. 309332/09/010935106378). Otázky skutkového stavu, zejména právě dodání a dopravy předmětného zboží, přitom tvořily jednu z hlavních odvolacích námitek stěžovatelky a stěžovatelka sama navrhovala provedení výslechu pracovníků společnosti Haglley Trust s.r.o.

[13] S ohledem na to Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že daný úkon správce daně svým obsahem, rozsahem i zaměřením splňoval náležitosti, kladené výše citovanými usneseními rozšířeného senátu na úkony způsobilé přerušit prekluzivní lhůtu pro vyměření daně. Úkon vycházel z konkrétních pochybností o správnosti výše vyměřené daně a jeho zamýšleným cílem bylo ověřit v rámci odvolacího řízení skutečnosti rozhodné pro posouzení správnosti předchozího vyměření daně. Tento úkon tak směřoval k tomu, aby o vyměření daně bylo pravomocně rozhodnuto. Nejvyšší správní soud ostatně již v minulosti výslech svědka v odvolacím řízení označil za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (nejprve nad rámec nutného odůvodnění v rozsudku ze dne 18. června 2008, č. j. 1 Afs 83/2008 - 60, později v rozsudku ze dne 4. února 2015, č. j. 3 Afs 116/2014 - 31). Současně je v daném případě zřejmé, že výslech svědka nebyl učiněn toliko formálně pouze za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty. To ostatně netvrdila ani stěžovatelka.

pokračování

[14] Stěžovatelka dále odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 42/2014 - 61 (patrně měla na mysli rozsudek ze dne 31. května 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61), podle něhož rozhodnutí správce daně a odvolacího orgánu tvoří celek. Stěžovatelkou citovaný rozsudek pátého senátu se v předmětné pasáži zabýval otázkou, zda je ve lhůtě podle § 47 zákona o správě daní a poplatků nutné vyměřit či doměřit daň pravomocně nebo zda postačí, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně. Pátý senát dospěl k závěru, že je třeba pravomocného vyměření, což ovšem městský soud v nyní vedeném řízení nijak nerozporoval.

[15] Stěžovatelka z rozsudku č. j. 5 Afs 42/2004 - 61 také vyvodila, že výslech svědka v odvolacím řízení nemůže prověřovat správnost předchozího vyměření daně, neboť ono vyměření ještě není pravomocné. Úkon provedený v odvolacím řízení pak není novým úkonem, nýbrž úkonem, který tvoří s předchozími úkony jeden celek. Pokud by Nejvyšší správní soud dovedl opak, dostal by se podle stěžovatelky do rozporu s vlastní judikaturou o jednotnosti úkonu daňové kontroly. Nejvyšší správní soud takovému výkladu nemohl přisvědčit. Existence institutu odvolání totiž mimo jiné zajišťuje dvojí posouzení vyměření daně, předmětem řízení o odvolání proti platebnímu výměru je předně právě přezkum správnosti a výše vyměřené daně. Úkony odvolacího orgánu jsou proto určeny okolnostmi, které je třeba prověřit, přičemž rozhodující pro volbu prostředků je, aby se jednalo o úkon, jímž lze dosáhnout stanoveného cíle. Tedy i přesto, že v řízení prvostupňovém byla provedena daňová kontrola, může správce daně provést nezbytné úkony k prověření nových poznatků či pochybností. Volba konkrétního úkonu přitom závisí na rozsahu nezbytného zjišťování. V nyní projednávané věci stěžovatelka v odvolání sama rozporovala skutkový stav zjištěný správcem daně a sama předestřela odvolacímu orgánu alternativní verzi skutkového děje. Odvolací orgán proto vyhověl jejímu důkaznímu návrhu a provedl důkaz výslechem svědka, který v daném případě splňoval kritéria § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (viz body [12] a [13] tohoto rozsudku). Tvzení stěžovatelky, že z výše uvedeného usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. května 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94 nevyplývá, že by provedení výslechu svědka v odvolacím řízení mělo být úkonem obnovujícím běh prekluzivní lhůty, je nedůvodné. Nejvyšší správní soud totiž již v minulosti dovedl (viz např. citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 Afs 36/2008 - 134), že i úkon odvolacího správního orgánu, včetně výslechu svědka (výše zmíněný rozsudek č. j. 3 Afs 116/2014 - 31), může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků přerušujícím běh prekluzivní lhůty.

[16] Ani poukazy stěžovatelky na judikaturu, podle níž tvoří daňová kontrola z hlediska § 47 zákona o správě daní a poplatků jeden celek, nejsou přiléhavé. V nyní projednávaném případě byla daňová kontrola zahájena 14. září 2006 a skončila dne 25. června 2009 projednáním zprávy o jejím výsledku, nikoliv nabytím právní moci rozhodnutí o vyměření daně, jak tvrdí stěžovatelka (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. října 2005, č. j. 7 Afs 101/2004 - 128). Daňová kontrola je totiž procesem kontrolním, nikoliv rozhodovacím. Platební výměr, jímž správce daně na základě výsledků daňové kontroly doměří daň, není součástí daňové kontroly (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. září 2005, č. j. 1 Afs 3/2004 - 60). Výslech svědka M. tedy nebyl proveden v rámci daňové kontroly, a Nejvyšší správní soud proto nemohl této námitce přisvědčit.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud uzavírá, že městský soud věc posoudil správně a přezkoumatelným způsobem. Ze všech výše popsanych důvodů Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. posoudil jako nedůvodnou a zamítl ji.

[18] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Nejvyšší správní soud nevyhověl žádosti žalovaného o přiznání paušální náhrady hotových výdajů za jeden úkon právní služby analogicky podle advokátního tarifu. Z nálezu Ústavního soudu ze dne 7. října 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13 vyplývá, že paušální náhradu lze přiznat i účastníkovi nezastoupenému advokátem pouze v situacích, kdy by náhrada byla přiznána zastoupenému účastníkovi (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. února 2015, č. j. 4 Afs 13/2015 - 33). Taková situace nyní ovšem nenastala. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu totiž v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, v zásadě není zastoupení důvodně vynaloženým nákladem. Hájit v soudním řízení vlastní rozhodnutí představuje běžnou součást agendy správního orgánu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. dubna 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, č. 1260/2007 Sb. NSS). Žalovanému by tedy nemohla být přiznána paušální náhrada hotových výdajů, ani pokud by byl zastoupen advokátem, tudíž mu tuto náhrada nelze přiznat ani v tomto případě, kdy zastoupen není. Tento závěr by ostatně žalovanému měl být znám již z řady řízení před Nejvyšším správním soudem, jichž byl účasten.

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

V Brně dne 29. dubna 2015

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu