

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **J. J.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, Hradec Králové, 500 02, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2008, č. j. 8415/08-1300-607698, a ze dne 12. 9. 2008, č. j. 8644/08-1100-603519, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 5. 2009, č. j. 30 Ca 180/2008 – 25,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 5. 2009, č. j. 30 Ca 180/2008 – 25 **se** ve výrocích II. a III. **zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu v tomto rozsahu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Výrokem I. napadeného rozsudku Krajský soud v Hradci Králové (dále i jen krajský soud) spojil věci u něj vedené pod sp. zn. 30 Ca 180/2008 a 30 Ca 181/2008 ke společnému projednání s tím, že věc nadále bude vedena pod sp. zn. 30 Ca 180/2008. Výrokem II. krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného finančního ředitelství ze dne 16. 9. 2008, č. j. 8415/08-1300-607698 a ze dne 12. 9. 2008, č. j. 8644/08-1100-603519, a dále zrušil rozhodnutí Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 7.

2007, č. j. 41965/07/274930/5150 a ze dne 28. 5. 2007, č. j. 29089/07/27930/5150. Výrokem III. rozhodl krajský soud o nákladech řízení.

Proti rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas kasační stížnost z důvodu nesprávného právního posouzení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu o marném uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně dle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Namítá, že správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 2. 5. 2002 a dne 7. 11. 2005 odeslal žádost o mezinárodní pomoc dle zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, adresovanou do SRN. Předmětem žádosti byly otázky ohledně půjček poskytnutých daňovému subjektu fyzickou osobou. Správce daně opakovaně žalobce zpravil o tom, že šetření v otázce půjček od zahraniční fyzické osoby není v době uzavření daňové kontroly dosud ukončeno, nadále probíhá a jeho výsledky mohou mít vliv na kontrolovanou daňovou povinnost. Tento úkon považovali správce daně i odvolací orgán za úkon způsobující přetržení běhu dosavadní lhůty pro vyměření daně. Lhůta by tak skončila až 31. 12. 2008.

Stěžovatel se neztotožňuje se závěrem krajského soudu, který takový účinek žádosti o mezinárodní pomoc v projednávané věci nepřiznal s odůvodněním, že tento byl proveden jako součást daňové kontroly. Daňová kontrola musela být s ohledem na blížící se konec lhůty k vyměření daně ukončena 7. 11. 2005. Pokud by v té době správce daně kontrolu neukončil a vyčkával by odpovědi o mezinárodní pomoc, pak by se tato žádost stala skutečně úkonem tvořícím součást daňové kontroly. Odpověď však správce daně obdržel až dne 3. 4. 2007. Žádost a odpověď na ni nelze podle názoru stěžovatele posuzovat odděleně, ale jedině komplexně z hlediska smyslu a účelu - tzn. jako proces směřující k získání určité informace. Pro účely charakteru tohoto úkonu je tedy třeba brát v potaz jak žádost, tak i odpověď na ni. Řízení ve věci žádosti o mezinárodní spolupráci pak probíhalo nezávisle na daňové kontrole, byť s ní časově kolidovalo a bylo v ní vyvoláno. Stěžovatel má ze shora uvedených důvodů za to, že rozhodnutí o obnově řízení vydané dne 27. 7. 2007 bylo vydáno ještě před uplynutím lhůty pro vyměření daně.

Stěžovatel dále nastolil otázku, zda je vůbec možné ve vztahu k přípustnosti zahájení obnovy řízení dle § 54 a násl. daňového řádu pracovat ze základní tříletou lhůtou, neboť má za to, že zákonodárce měl v § 55 odst. 2 a § 54 odst. 3 daňového řádu na mysli pouze lhůtu absolutní, tzn. desetiletou.

Stěžovatel navrhl rozsudek krajského soudu zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu zjistil, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu za roky 2000 a 2001 dne 2. 5. 2002. Předmětem kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 byly mimo jiné i příjmy, o kterých žalobce účtoval jako o příjmech v hotovosti, které nepodléhají dani z příjmů fyzických osob. V průběhu kontroly žalobce správci daně sdělil, že tyto hotovostní příjmy jsou bezúročnou půjčkou od zahraniční osoby M. V., K.-M. s. 155, B., N. V roce 1999

účtoval žalobce o půjčkách ve výši 1 300 000 Kč, v letech 2000 - 2001 účtoval o půjčkách v celkové výši 2 370 000 Kč. Zaúčtované půjčky byly v průběhu kontroly ověřovány a jejich prověření nebylo k datu projednání zprávy z daňové kontroly ukončeno. O této skutečnosti byl žalobce ve zprávě z kontroly i při ústním jednání informován. Výsledky daňové kontroly byly se žalobcem projednány dne 7. 11. 2005, dle protokolu č. j. 7043/02/274930/5150 začalo ústní jednání v 8:00 hod a skončilo podpisem zprávy v 8:10 hod. Stejného dne, tedy 7. 11. 2005, je datována žádost správce daně č. j. 46230/05/274930/4201 o mezinárodní pomoc - o ověření poskytnutí půjček žalobci. Dne 3. 4. 2007 obdržel správce daně výsledky mezinárodního dožádání. Německá daňová správa správci daně sdělila, že pan V. poskytl žalobci půjčky za účelem zahájení obchodní činnosti koncem roku 1998 nebo začátkem roku 1999 ve výši 8000 DEM a v polovině roku 1999 půjčku ve výši 10 000 DEM, tedy půjčky v celkové výši 18 000 DEM, které mu byly začátkem roku 2000 vráceny. Na základě výsledků dožádání správce daně dne 28. 5. 2007 nařídil dle § 55 odst. 1, 2 a 4 daňového řádu z úřední povinnosti obnovu řízení. Dne 4. 6. 2007 byl s žalobcem sepsán protokol o ústním jednání č. j. 33336/07/274930/7018. Správce daně předal žalobci rozhodnutí o nařízení obnovy a seznámil jej s výsledky dožádání. Dne 27. 7. 2007 vydal správce daně rozhodnutí o obnově řízení č. j. 41965/07/274930/5150. Žalobce se proti rozhodnutí odvolal. Odvolání stěžovatel dne 12. 9. 2008 zamítl. K odvolací námitce uplynutí prekluzivní lhůty pro nařízení obnovy stěžovatel v rozhodnutí uvedl, že za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty považuje žádost o informaci dle § 4 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, kterou správce daně odeslal dne 7. 11. 2005. Má tedy za to, že lhůta byla dodržena.

Rozhodnutí o zamítnutí odvolání žalobce napadl žalobou. V žalobě mimo jiné namítal, že k nařízení obnovy došlo po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 daňového řádu. Krajský soud námitce přisvědčil a rozhodnutí stěžovatele o zamítnutí odvolání stejně jako rozhodnutí správce daně v obnoveném řízení zrušil. Proti rozsudku podal stěžovatel včas kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.).

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v rozsahu uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost stěžovatel podává z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Dle § 47 odst. 1 daňového řádu, 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.

Dle odst. 2 téhož ustanovení, 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.

Jak již tento soud judikoval, účelem přerušení prekluzivní lhůty je získání časového prostoru k dokončení řízení, v němž je řádně pokračováno; nesmí jít tedy o úkon, jehož jediným či hlavním účelem je snaha o posun prekluzivní lhůty.

Dle § 54 odst. 1 daňového řádu řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se obnoví na žádost příjemce rozhodnutí nebo z úřední povinnosti, jestliže:

a) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,

b) rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem,

c) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a rozhodl-li příslušný orgán o ní dodatečně v podstatných skutečnostech ovlivňujících výši stanovené daně nebo procesní postavení daňového subjektu jinak.

Dle § 55 odst. 2 daňového řádu správce daně nařídí obnovu řízení z úřední povinnosti, pokud nezaniklo právo na vyměření daně.

Dle § 4 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, příslušný orgán poskytne informace o jednotlivých případech týkajících se daní podle § 2 odst. 1 (dále jen „informace“) na dožádání příslušného úřadu smluvního státu.

Dle odst. 2 téhož ustanovení příslušný orgán může od příslušného úřadu smluvního státu rovněž informace dožadovat, pokud vyčerpal vlastní obvyklé zdroje údajů, které mohl v daném případě využít, aniž by tím bylo ohroženo dosažení žádoucího výsledku.

Ve smyslu výše citovaného může správce daně, pokud mu při prošetřování určitého případu vzniknou nejasnosti, k jejichž objasnění by mohly přispět informace, které je možno získat na území jiného státu, požádat příslušný orgán smluvního státu o poskytnutí těchto informací. Administrativní spolupráce mezi členskými státy se pak uskutečňuje dle Směrnice 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného.

Krajský soud v napadeném rozsudku stěžovateli přisvědčil v tom, že žádost o informace podle § 4 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb., je úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu, avšak jenom tehdy, pokud je takový

úkon učiněn mimo daňovou kontrolu, což se v projednávané věci nestalo. Krajský soud odkázal na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005 č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, dle nichž je nutné za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení považovat daňovou kontrolu jako celek. Krajský soud dále konstatoval, že za situace, kdy daňové orgány učiní mezinárodní dožádání v průběhu daňové kontroly, není tento úkon způsobilý lhůtu daně ve smyslu § 47 odst. 2 věty první daňového řádu prodloužit.

S názorem krajského soudu lze souhlasit pouze potud, pokud shledal žádost o poskytnutí mezinárodní informace úkonem způsobilým přerušit běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu, byl-li tento úkon učiněný před uplynutím lhůty dle § 47 odst. 1 a byl-li o něm daňový subjekt zpraven.

Nelze však již souhlasit s názorem krajského soudu, který účinky přerušení běhu prekluzivní lhůty přiznává pouze těm žádostem o mezinárodní pomoc při správě daní, která jsou činěna mimo rámec daňové kontroly, a to pouze s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 69/2004. Krajský soud učinil tento závěr bez toho, aniž by se zabýval povahou tohoto úkonu a jakkoli blíže odůvodnil, proč považuje žádost o mezinárodní pomoc při správě daní, jejíž právní úprava není obsažena v daňovém řádu, za dílčí úkon daňové kontroly.

Předmětem přezkumu ve věci sp. zn. 2 Afs 69/2004 bylo posouzení, zda je „úkonem“ ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu daňová kontrola jako celek, nebo i její jednotlivé části a to s ohledem na skutečnost, že institut daňové kontroly nepředstavuje jediný úkon, nýbrž je souborem řady dílčích úkonů. Rozšířený senát v tomto rozsudku konstatoval: „*Zahájil-li tedy správce daně před uplynutím lhůty stanovené v § 47 odst. 1 d. ř. daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven (pro úplnost je nutno upřesnit, že daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně). Běh lhůty dle § 47 odst. 2 d. ř. již nemohou ovlivnit jednotlivé úkony správce daně provedené v průběhu daňové kontroly, včetně vydání výzvy k prokázání sporných skutečností či projednání zprávy o daňové kontrole...*

...jestliže totiž daňová kontrola představuje činnost, při níž pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje velikost daňového základu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u příslušného daňového subjektu, garantuje odst. 1 citovaného ustanovení časový limit proti potenciální libovůli správce daně, a i z tohoto důvodu je proto nutno upřednostnit výklad, podle něhož se prekluzivní lhůta přerušuje od okamžiku jejího zahájení, a nikoliv až od případných následných úkonů (včetně sepsání zprávy o daňové kontrole), které by ve svých důsledcích bezdůvodně a pouze dle uvážení správce daně „nastavovaly“ citovanou zákonnou prekluzivní lhůtu.“

Výše uvedené závěry rozšířeného senátu lze vztáhnout pouze na úkony správce daně (správce daně místně příslušného k provedení daňové kontroly či správce daně pověřeného k jejímu provedení, případně může jít o úkony správce daně dožádaného dle § 5 daňového řádu). Musí jít o dílčí úkony, z nichž se daňová kontrola skládá. Úkony musí

být provedeny v průběhu daňové kontroly, přičemž jejich provedení je na daňové kontrole závislé. Mezi dílčí úkony daňové kontroly tak patří zejména ty, jež zákonná úprava daňové kontroly v ustanovení § 16 daňového řádu předpokládá (např. zahájení daňové kontroly, výzva k dokazování vydaná dle § 16 odst. 2, výslech svědka, atd.).

Institut mezinárodní pomoci při správě daní výše uvedené znaky nesplňuje.

Předně je třeba zdůraznit, že institut mezinárodní pomoci při správě daní nespadá do okruhu úkonů upravených v souvislosti s prováděním daňové kontroly (§ 16 daňového řádu) a jeho právní úpravu neobsahují ani ostatní ustanovení daňového řádu. Správce daně jej zahajuje žádostí o poskytnutí mezinárodní informace dle zákona č. 253/2000 Sb., výměna informací se poté na mezinárodní úrovni uskutečňuje dle Směrnice 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní.

Podání žádosti o mezinárodní pomoc dle § 4 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb. (a její vyřízení dožádaným zahraničním správcem daně) je z hlediska právní úpravy samostatným, na daňové kontrole nezávislým procesem, jehož cílem je získat informace, odstranit nejasnosti či pořídit důkazy, které správce daně nemůže získat vlastní činností v rámci výkonu svých pravomocí, ale pouze za součinnosti s daňovým orgánem jiného státu. Oprávnění správce daně požádat o mezinárodní pomoc není vázáno výlučně na uskutečnění daňové kontroly. Správce daně může tohoto institutu využít i mimo její rámec, např. v průběhu vytýkacího či odvolacího řízení, atd. Proto bude třeba vždy zkoumat, zda a kdy potřeba požádat o mezinárodní pomoc vyšla v daňovém řízení najevo, aby bylo možné spolehlivě vyloučit případy, kdy by bylo mezinárodní dožádání provedeno výlučně nebo převážně za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty. Jinými slovy, zda šlo o úkon faktický či pouze formální. Jak tento soud setrvale judikuje, důkazní břemeno nese v daňovém řízení ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu primárně daňový subjekt. Pokud správci daně vzniknou pochybnosti o deklarovaných obchodních případech, přičemž jedním ze subjektů těchto vztahů bude subjekt zahraniční, bude v prvé řadě na straně daňového subjektu, aby svými důkazními prostředky tyto pochybnosti odstranil. Teprve za situace, kdy daňový subjekt pochybnosti v přiměřené lhůtě neodstraní a nepředloží důkazní prostředky, správce daně v případech, kdy není možno jinak (vlastními prostředky) zjistí řádně skutkový stav i za použití žádosti o mezinárodní pomoc. Měl by však tak učinit tehdy, kdy tato potřeba vyvstane.

Ve srovnání s procesem získávání informací a provádění důkazních prostředků v průběhu důkazního řízení vedeného správcem daně v daňové kontrole, kdy rozsah a způsob dokazování a rychlost jeho provedení bude záviset vedle potřebné součinnosti daňového subjektu na správci daně, je postup po podání žádosti o mezinárodní pomoc při správě daní a doba vyřízení této žádosti na aktivitě správce daně nezávislá a bude se odvíjet od okolností na straně dožádaného daňového orgánu.

Žádost o poskytnutí mezinárodní pomoci při správě daní – poskytnutí informace nelze taktéž přirovnat k dožádání dle § 5 odst. 1 daňového řádu, prostřednictvím kterého může místně příslušný správce daně požádat o provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení kteréhokoliv jiného věcně příslušného správce daně, může-li tento správce daně

požadovaný úkon provést snáze, hospodárněji nebo rychleji. Předmětem dožádání dle daňového řádu je tedy vždy úkon, k jehož provedení je kompetentní dožadující správce daně a je pouze na jeho uvážení, zda úkon provede sám nebo jeho provedení dožádá u jiného věcně příslušného správce daně. K mezinárodnímu dožádání přistupuje správce daně naopak v případech, kdy daňové řízení vyžaduje provedení úkonu mimo rámec jeho věcné i místní příslušnosti.

Nelze taktéž přehlédnout absenci úpravy konkrétních lhůt pro vyřízení žádosti o mezinárodní pomoc. Směrnice v čl. 5 stanoví, že příslušné orgány členského státu poskytují údaje dožádané co nejrychleji. Případné průtahy ve vyřizování není možné pro chybějící úpravu postihů žádným způsobem sankcionovat. Doba vyřízení žádosti tak ve většině případů může mnohonásobně překračovat dobu 1 roku. Řízení ve věci žádosti o mezinárodní pomoc při správě daní probíhá zcela nezávisle na daňové kontrole konané dožádaným smluvním státem (vyjma tzv. souběžné kontroly dle čl. 8b směrnice). Už z tohoto důvodu nelze řízení ve věci žádosti označit za úkon daňové kontroly, byť je v průběhu daňové kontroly zahájeno. Ve většině případů nemusí být řízení ve věci žádosti o mezinárodní pomoc při správě daní, a to právě s ohledem na jeho administrativní a časovou náročnost, v průběhu daňové kontroly ukončeno.

Řízení ve věci žádosti o mezinárodní pomoc při správě daní tvoří celá řada procesních úkonů konaných jak na straně smluvního státu, jež o mezinárodní pomoc žádá, tak na straně daňových orgánů státu dožádaného. Na mezinárodní dožádání je tak nutno nahlížet, obdobně jako na daňovou kontrolu, jako na celek, jež se skládá z řady dílčích procesních úkonů. Řízení je zahájeno podáním žádosti o poskytnutí informace zákonem stanoveným způsobem.

Z výše uvedeného je zřejmé, že prvek závislosti na daňové kontrole mezinárodnímu dožádání chybí. Použití tohoto institutu správcem daně, stejně jako zahájení řízení, jeho průběh i délka trvání nejsou závislé na existenci daňové kontroly. Úkonem správce daně je bezesporu podání žádosti o mezinárodní pomoc. Další úkony na něj navazující však do působnosti správce daně nespadají.

V projednávané věci však nelze souhlasit ani s názorem krajského soudu, že mezinárodní dožádání bylo učiněno v průběhu daňové kontroly. V daném případě byly výsledky daňové kontroly s žalobcem projednány dne 7. 11. 2005, od 8:00 do 8:10 hod. Podpisem zprávy byla daňová kontrola v tento okamžik ukončena. Žádost správce daně o mezinárodní pomoc je datována téhož dne bez bližšího časového určení. S ohledem na datum a čas projednání výsledků daňové kontroly (7. 11. 2005 v 8:10 hod) tak mohou v projednávané věci vyvstat i pochybnosti o tom, kdy byla žádost správce daně o mezinárodní pomoc podána. Mohlo se tak stát až po projednání výsledků daňové kontroly, tedy po jejím ukončení. V takovém případě by však krajský soud, jak sám uvádí, posoudil věc zcela opačně a podání žádosti by označil jako úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že žádost správce daně o informace podle § 4 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb., podaná zákonem stanoveným způsobem příslušnému orgánu, je úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu, pokud tento

úkon byl učiněn a pokud s ním byl daňový subjekt seznámen před uplynutím lhůty pro vyměření daně.

V daném případě krajský soud při posouzení věci nevycházel z úplně zjištěného skutkového stavu. Zatím lze vycházet jen z toho, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu za roky 2000 a 2001 dne 2. 5. 2002 a že tato daňová kontrola byla ukončena dne 7. 11. 2005 v 8:10 hod. Zatím nebylo prokázáno, respektive nebyla učiněna zjištění, kdy byl učiněn úkon spočívající v podání žádosti o mezinárodní pomoc a kdy byl žalobce jako daňový subjekt s tímto úkonem seznámen. Aby došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu, bylo třeba učinit úkon a následně daňový subjekt o tomto úkonu zpravit. Pokud stěžovatel uvádí ve svém rozhodnutí ze dne 16. 9. 2008 č. j. 8415/08-1300-607698, že správce daně, pokud jde o šetření ve věci údajně přijatých půjček volil formu mezinárodního dožádání, s čímž byl daňový subjekt seznámen jednak ve zprávě z daňové kontroly a jednak v protokolu ze dne 31. 10. 2005, pak je třeba přihlédnout nejen k obsahu těchto dokumentů, ale i k době, kdy byl daňový subjekt s nimi seznámen.

V daném případě správce daně nařídil z úřední povinnosti obnovu řízení vzhledem k výsledkům své žádosti o mezinárodní pomoc. Podle § 55 odst. 2, věta první daňového řádu tak mohl učinit, jen pokud nezaniklo právo na vyměření daně. V § 54 odst. 1 daňový řád upravuje, kdy lze řízení ukončené pravomocným rozhodnutím obnovit. Správce daně tedy mohl řízení obnovit, jen pokud byly splněny některé důvody uvedené v písmenech a), b) a c) odst. 1 § 54 daňového řádu. Tuto otázku krajský soud, v důsledku svého právního závěru, nezkoumal, ačkoliv žalobce namítal, že nebyly splněny podmínky stanovené zákonem pro nařízení obnovy řízení.

Stěžovatel v závěru kasační stížnosti vyslovuje pochybnost, zda k přípustnosti zahájení obnovy řízení dle § 54 a násl. daňového řádu lze vycházet ze základní tříleté lhůty, zda neměl zákonodárce v § 55 odst. 2 a § 54 odst. 3 daňového řádu na mysli pouze lhůtu absolutní. Z dikce citovaných ustanovení nevyplývá ničeho, co by svědčilo výkladu stěžovatele. Jak § 55 odst. 2 tak § 54 odst. 3 daňového řádu hovoří o lhůtě, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Lhůta pro vyměření a doměření daně je dle § 47 odst. 1 daňového řádu tříletá. Pouze pro případy, kdy je lhůta přerušována a její běh je obnovován, stanoví zákon lhůtu 10 let, kdy lze vyměřit a doměřit daň nejpozději. Pokud by zákonodárce zamýšlel stanovit pro nařízení obnovy jakožto mimořádného opravného prostředku prekluzivní lhůtu odchylně od základní úpravy zakotvené v § 47 odst. 1 daňového řádu, musel by tak učinit výslovně.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se v usnesení ze dne 23. 2. 2010 č. j. 7 Afs 20/2007 - 73 vyjádřil, mimo jiné, i k otázce prekluzivních lhůt v případě obnovy řízení (§ 54 a § 55 daňového řádu) takto:

„Podle § 54 odst. 3 daňového řádu musí být žádost o obnovu řízení podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Podle této zvláštní úpravy je tedy objektivní lhůta pro podání žádosti o obnovu řízení ztotožněna s prekluzívními lhůtami pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu.

Podle § 55 odst. 2 daňového řádu správce daně nařídí obnovu z úřední povinnosti, pokud nezaniklo právo na vyměření daně. I zde je tedy zvláštní lhůta pro případ obnovy řízení z úřední povinnosti vázána na prekluzívní lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu.

Jiné lhůty daňový řád v ustanoveních pro obnovu řízení nestanoví, a to ani pro vydání nového rozhodnutí v obnoveném řízení (§ 55 odst. 6 daňového řádu) ani pro rozhodnutí o případném odvolání proti novému rozhodnutí v obnoveném řízení (§ 55 odst. 8 daňového řádu). Je tedy třeba vycházet z toho, že pro možnost obnovy řízení na žádost daňového subjektu je rozhodující, aby objektivní lhůta podle § 54 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu (stejně jako subjektivní šestiměsíční lhůta podle § 54 odst. 3 daňového řádu) byla zachována v okamžiku podání žádosti o obnovu řízení. Smyslu a účelu tohoto ustanovení by odporoval výklad, podle něhož by i v případě včasného podání žádosti o obnovu podle § 54 odst. 3 daňového řádu nebylo možné povolit obnovu řízení ani provést obnovené řízení, protože by mezitím uplynula lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu. Obdobně pro nařízení obnovy řízení z úřední povinnosti je rozhodující, aby rozhodnutí o nařízení obnovy bylo vydáno a daňovému subjektu doručeno ve lhůtách pro vyměření (doměření) daně podle § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu, pokud je tato lhůta zachována, nemůže již následné uplynutí lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu ovlivnit průběh obnoveného řízení.

Je tedy možné uzavřít, že v případě včasného podání žádosti o obnovu řízení již běh lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu nijak neovlivní další průběh řízení o povolení obnovy a v případě jejího povolení ani další průběh obnoveného řízení (včetně příp. navazujícího řízení o odvolání proti novému rozhodnutí v obnoveném řízení). Obdobně to platí v případě včasného nařízení obnovy z úřední povinnosti. Na tato navazující řízení se ovšem opět v plném rozsahu uplatní desetiletá lhůta podle § 47 odst. 2 daňového řádu, resp. její část, která v okamžiku podání žádosti o obnovu, příp. v okamžiku nařízení obnovy z úřední povinnosti ještě zbývá.“

Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud pochybil, pokud žádost o mezinárodní pomoc označil za úkon nezpůsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření a doměření daně pouze z důvodu, že byla podle jeho navíc předčasného závěru učiněna v rámci daňové kontroly. V dalším řízení se bude krajský soud zabývat tím, kdy byl úkon správce daně spočívající v žádosti o poskytnutí mezinárodní informace učiněn, a zda a kdy s tímto úkonem byl seznámen daňový subjekt a zda tak došlo k přerušení prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud také posoudí, zda byly v daném případě splněny podmínky pro nařízení obnovy řízení.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému shledal námitky stěžovatele uplatněné podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodnými, proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V novém rozhodnutí je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 26. února 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu