

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance, v právní věci žalobce: **I.M. service, spol. s r. o.**, se sídlem Libišany 65, Opatovice nad Labem, zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2004, čj. 6107/130/2003-Šp, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 2. 2009, čj. 31 Ca 162/2008 - 65,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 12. 2004, čj. 6107/130/2003-Šp, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (správce daně) ze dne 20. 3. 2003, čj. 4200/03/228932/2221 (č. 3/03), kterým byl po přezkoumání podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád"), potvrzen dodatečný platební výměr ze dne 15. 12. 2000, čj. 32995/00/228912/5098, jímž správce daně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1998 ve výši 110 000 Kč. Správce daně neuznal nárok na odpočet daně, neboť žalobce neprokázal zdanitelné plnění na vstupu spočívající v pořízení studie a marketingového plánu v zemích Středního východu, a tudíž nesplnil podmínky uvedené v § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného.

Krajský soud usnesením ze dne 21. 12. 2005, čj. 31 Ca 27/2005 - 26, žalobu odmítl, neboť dospěl k závěru, že rozhodnutí, kterým bylo dle § 55b daňového řádu potvrzeno přezkoumávané rozhodnutí, není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Poté, co Nejvyšší správní soud zrušil toto usnesení svým rozhodnutím ze dne 16. 7. 2008, čj. 8 Afs 88/2006 - 50, z důvodu, že sporné rozhodnutí je přezkoumatelné ve správním soudnictví, krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 27. 2. 2009, čj. 31 Ca 162/2008 - 65. V odůvodnění konstatoval, že je povinností správního orgánu, který vede přezkumné řízení, provést doplnění řízení a napravit pochybení, kterého se dopustil, jen v rozsahu, v němž byly pochybení a rozpor s právními předpisy shledány. Žalovaný v rozhodnutí, kterým byl přezkum povolen, uložil správci daně zejména povinnost vypořádat se s tím, zda považuje výslech svědka E. A. T. za podpůrný důkazní prostředek nebo zda jej pro procesní nedostatky vyloučil z důkazních prostředků. Správce daně uznal, že výslech svědka E. A. T. byl proveden v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Protože svědek je v současné době neznámého pobytu, správce daně výpověď svědka „vyloučil“ z důkazních prostředků. Krajský soud konstatoval, že ačkoliv tento termín daňový řád nezná, není pochyby o tom, že správce daně k tomuto důkaznímu prostředku nepřihlédl. Tento postup není podle krajského soudu v rozporu se zákonem, přičemž závěry správce daně potvrzují, že obsah svědecké výpovědi závěry žalovaného neovlivnil.

Za nedůvodné dále krajský soud považoval tvrzení, že žalobce byl v právní nejistotě ohledně místní příslušnosti správce daně, jenž měl provést přezkumné řízení. Příslušnost k řízení o přezkumu je určena v § 55b odst. 6 daňového řádu, přičemž tato speciální úprava má přednost před příslušností upravenou v § 4 citovaného zákona.

Správce daně podle krajského soudu nepochybil ani při zjišťování nynějšího pobytu A. A. S. na území České republiky. Pokud žalobce navrhl k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, v daném případě výslech tohoto svědka, bylo jeho povinností důkazní prostředek dostatečně identifikovat. S dalšími námitkami, které směřovaly proti pochybením, kterých se správce daně podle žalobce dopustil v samotném řízení o vyměření daně, se krajský soud nezabýval, neboť přesáhly rámec důvodů, pro které žalovaný přezkumné řízení nařídil.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Namítl, že krajský soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného příliš úzce a nepřihlédl k některým žalobním námitkám. Procesních pochybení v daňovém řízení bylo podle jeho názoru více. Jestliže krajský soud jmenovitě poukázal zvláště na nezákonnou výpověď E. A. T., neznamená to, že jiná procesní pochybení neexistovala. S tím koresponduje širší argumentace stěžovatele v proběhlém přezkumném řízení i v následně v podané žalobě.

Krajský soud se dále nedostatečně vypořádal s námitkou, že z rozhodnutí žalovaného nelze zjistit, z jakých důvodů správce daně vyloučil z důkazních prostředků protokol o ústním jednání se svědkem ze dne 26. 3. 1999. Krajský soud pouze konstatoval,

že z rozhodnutí je zřejmé, že výpověď svědka neovlivnila závěry žalovaného. Podle stěžovatele měly správní orgány zhodnotit, zda výpověď svědka, ač učiněná v rozporu se zákonem, nepřináší žalobci v řízení lepší postavení. Pokud by stěžovatel s použitím výpovědi souhlasil, není důvodu nezákonný důkazní prostředek nezahrnout mezi důkazy a nehodnotit jej, neboť může být jediným nebo rozhodujícím důkazem prokazujícím stěžovatelova tvrzení.

Podle tvrzení stěžovatele krajský soud neposoudil správně ani námitku týkající se místní nepříslušnosti správce daně. Vzhledem k tomu, že stěžovatel změnil sídlo, měl podle § 4 daňového řádu o věci rozhodovat jiný správce daně. Stěžovatel nesouhlasil s názorem, že úprava v § 55b odst. 6 daňového řádu je speciální vůči úpravě v § 4 citovaného zákona. Ustanovení § 55b daňového řádu upravuje příslušnost funkční, nikoliv příslušnost místní, která je upravena právě v § 4 citovaného zákona. Tento výklad je logický vzhledem k tomu, že místně příslušný správce daně má k dispozici veškeré daňové spisy daňového subjektu. Navíc je odůvodnění soudu v této části natolik stručné, že z něj nelze seznat podrobné argumenty.

Stěžovatel namítl i prekluzi daně, ke které musí soud přihlédnout i z úřední povinnosti. Na základě kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1998, která proběhla v roce 1999, byl vydán dne 15. 2. 2000 dodatečný platební výměr. Žalovaný povolil přezkum rozhodnutím ze dne 2. 12. 2002. Rozhodnutím o přezkoumání ze dne 20. 3. 2003 správce daně potvrdil dodatečný platební výměr, přičemž rozhodnutí o odvolání bylo vydáno dne 8. 12. 2004 (doručeno 10. 12. 2004). O dani z přidané hodnoty mělo být dle stěžovatele pravomocně rozhodnuto nejpozději do konce roku 2002, tedy do tří let po konci roku, v němž proběhla daňová kontrola. Jelikož přezkumné řízení bylo ukončeno až v roce 2004, měl by být dodatečný platební výměr zrušen.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval nedůvodnost námitky prekluze vyměření daně. Za úkon podle § 47 odst. 2 daňového řádu považuje rozhodnutí o povolení přezkumu ze dne 2. 12. 2002, čj. 6141/150/2000-Mat.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a 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 není důvodná.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejprve ve stručnosti uvést, že přezkumné řízení vedené podle § 55b daňového řádu nelze zaměňovat s řízením odvolacím, a to ani co do vázanosti lhůtami, ani co do rozsahu přezkumu. V přezkumném řízení podle § 55b daňového řádu je to především nadřízený správní orgán, kdo vymezuje rozsah a obsah přezkumu rozhodnutí. Daňový orgán, který rozhoduje o nařízení nebo povolení přezkoumání, v odůvodnění tohoto rozhodnutí vymezuje konkrétní podstatné vady řízení a taktéž uvádí, které okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Obdobně je tomu v případech, kdy o uskutečnění přezkumného řízení prvotně „nerozhodl“ instančně vyšší správce daně, ale učinil tak až následně, vázán právním názorem soudu k této otázce.

Pro určení rozsahu přezkumu v rámci přezkumného řízení je rovněž velmi podstatné, zda měl daňový subjekt v předchozích fázích řízení reálnou možnost brojit proti rozhodnutí daňových orgánů, ať již v průběhu daňového řízení, či následně v řízení soudním, a zda těchto možností využil. Uvedené hledisko neznamená popření zásady vázanosti rozsahem důvodů, pro které bylo přezkoumání povoleno. Jde o to, že v důsledku § 56a daňového řádu mohlo dojít k situacím, kdy by byl soudní přezkum „v mezích žalobních bodů“ (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) v důsledku uplatnění pravidla o vázanosti rozsahem, pro který byl přezkum povolen, fakticky znemožněn. V rozhodnutí ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 130/2004 - 70, dospěl zdejší soud k závěru, že v případech, kdy původní rozhodnutí o dodatečném stanovení daně (rozhodnutí finančního ředitelství jako odvolacího správního orgánu) nebylo napadeno žalobou ve správním soudnictví, lze toto rozhodnutí v soudním řízení správním přezkoumat pouze v rozsahu povoleného přezkumu podle § 55b daňového řádu. V souzené věci tomu bylo obdobně, stěžovatel totiž proti platebnímu výměru, kterým mu byla dodatečně stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1998 nepodal dokonce ani odvolání, natož následně správní žalobu. Svou procesní pasivitou tak sám zúžil rozsah případného následného soudního přezkumu rozhodnutí vydaného podle § 55b daňového řádu. Své námitky k celému průběhu daňového řízení proto nemůže přenášet do tohoto řízení a fakticky tak „nahrazovat“ odvolací řízení proti dodatečnému platebnímu výměru, které, jak již bylo uvedeno, ve věci neproběhlo.

Stěžovatel namítl, že krajský soud shledal v původním daňovém řízení více pochybení. Předně je třeba upozornit na to, že ke zjišťování skutečného obsahu odůvodnění soudního rozhodnutí nelze mechanicky užít výkladových pravidel sloužících k interpretaci právních norem. Soudní rozhodnutí právní normou není. Jde především o důsledky, které stěžovatel připisuje užití plurálu namísto singuláru v případě „procesních pochybení“ na str. 2 kasační stížnosti.

Krajský soud v rozsudku čj. 30 Ca 278/2001 - 19, jímž zrušil rozhodnutí žalovaného o nepovolení přezkumu, konstatoval, že „*daňové řízení vykazovalo procesní pochybení, která nebyla v souladu se zákonem žalovaným odstraněna. Jedná se zejména o pořizování svědeckých výpovědí...*“ Lze připustit, že na tomto místě rozsudku není zřejmé, zda se jedná o jediné pochybení. Z další části odůvodnění jsou však již zřejmé důvody, pro něž soud zrušil rozhodnutí žalovaného o nenařízení přezkumu. Soud jednoznačně označil za pochybení nastalá v průběhu daňového řízení provedení výslechu svědků JUDr. Š. a E. A. T. (proto použitý plurál u pojmu „svědeckých výpovědí“) v nepřítomnosti stěžovatele, což je v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Tato vada byla ve vztahu k prvně uvedenému svědku následně odstraněna. Krajský soud se však neztotožnil s konstatováním žalovaného, že výslech druhého svědka nebylo možno opakovaně provést z důvodu jeho neznámého pobytu, jelikož nemohl posoudit, zda žalovaný tento důkaz stále pokládá za podpůrný důkazní prostředek, nebo jej pro procesní pochybení vyloučil.

Lze uzavřít, že krajský soud nepochybil, pokud nepřihlédl k důkazům, které směřovaly nad rámec rozsahu povoleného přezkumu, a správní rozhodnutí přezkoumal jen co do námitek, které se týkaly tvrzených pochybení, pro které bylo přezkumné řízení povoleno. Žalobci nebyl vymezený rozsah přezkumného řízení vykládán k tíži.

Dle stěžovatele se krajský soud rovněž nezabýval námitkou, že správní orgány byly povinny vyhodnotit, zda výpověď svědka, byť učiněná v rozporu se zákonem, mu nepřináší v řízení lepší právní postavení. Ani tato námitka není důvodná. Správní orgány v daňovém řízení postupují v souladu s právními předpisy tak, aby byl zjištěn skutečný stav věci, a aby daň byla řádně stanovena a vybrána ve správné výši. Nemá-li daňový subjekt možnost být přítomen u výslechu svědka a klást mu otázky, je taková svědecká výpověď důkazem pořízeným v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Z obsahu odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá důvod vyloučení předmětného protokolu z důkazních prostředků. Výslech tohoto svědka nemohl být znovu proveden, neboť svědek je nekontaktní. Procesní pochybení při pořizování jeho výpovědi konstatoval již krajský soud v rozsudku čj. 30 Ca 278/2001 - 19, přičemž tuto skutečnost považoval za důvod, pro který mělo být nařízeno přezkumné řízení. Pokud by měla být argumentace stěžovatele na tomto místě správná, musel by obdobně krajský soud v rozsudku čj. 30 Ca 278/2001 - 19 vyhodnotit, že byť nezákonný výslech svědka přináší stěžovateli lepší právní postavení. Pak by ovšem nebylo důvodu k provedení přezkumného řízení podle § 55b daňového řádu. To jistě nebylo v procesním zájmu stěžovatele.

Nejvyšší správní soud vyhodnotil rovněž jako neopodstatněný stížní bod týkající se určení místně příslušného správce daně. Stížní námitka je koncipována tak, že § 55b odst. 6 daňového řádu vůbec neřeší otázku místní příslušnosti. Řeší pouze příslušnost funkční. V ostatním, zejm. v otázce místní příslušnosti, se užije obecná úprava dle § 4 odst. 1 daňového řádu. Místní příslušnost správce daně je obecně vymezena v § 4 odst. 1 daňového řádu místem sídla právnické osoby. Daňový řád ovšem v témže ustanovení stanoví, že může být upravena i na jiných místech daňového řádu nebo i v jiných právních předpisech. Tak tomu je i v případě řízení o přezkoumávání daňového rozhodnutí konaného dle § 55b daňového řádu. Citované ustanovení ve svém šestém odstavci jednoznačně určuje, že řízení provede *správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni*. Termín „rozhodl“ jasně určuje, že orgánem příslušným k provedení přezkumu je daňový orgán, který ve věci již jednou rozhodoval, nezávisle na tom, zda v mezidobí došlo ke změně sídla daňového subjektu. Rovněž to, že § 55b odst. 6 daňového řádu užívá pojmu „provede“ lze chápat jako imperativní určení povinnosti přezkumné řízení provést a podporuje následné užití pojmu „rozhodl“. Lze předpokládat, že pokud by zákonodárce zamýšlel podrobit režimu „obecné“ úpravy místní příslušnosti i tyto případy, pak by patrně užil spojení „k provedení přezkumného řízení je příslušný…“ a navodil tak možnost případné změny této příslušnosti. Nelze navíc odhlédnout od skutečnosti, že v souvislosti s právní úpravou obnovy daňového řízení daňový řád obsahuje v § 54 odst. 5 pravidlo, podle kterého *„přešla-li místní příslušnost na jiného správce daně, než který v původní věci rozhodoval, návrh na obnovu řízení se podává u správce daně, který je místně příslušný v době podání návrhu“*. Pokud by zákonodárce měl v úmyslu připustit následnou změnu příslušnosti orgánu povolaného provést přezkumné řízení podle § 55b daňového řádu, výslovně by tuto okolnost upravil, jak učinil v případě obnovy řízení. To se však nestalo.

K námitce, že „původní“ správce daně již nemá v souvislosti ze změnou sídla právnické osoby k dispozici daňový spis, lze konstatovat, že běžnější budou případy, kdy daňový subjekt předtím vyčerpal řádné opravné prostředky a o přezkumu bude rozhodovat odvolací orgán. Vzhledem k tomu, že příslušnost odvolacího orgánu se odvíjí od příslušnosti správce daně, si lze představit, že zejména v případech přesunutí sídla

daňového subjektu do obvodu jiného kraje by neměl k dispozici „původní“ daňový spis ani jeden z odvolacích orgánů a spisy by musely být vyžádány.

Lze tedy uzavřít, že § 55b odst. 6 daňového řádu kategoricky určuje, který konkrétní orgán přezkumné řízení provede a nedává prostor pro zohlednění skutečností, které případně následně nastaly. Ustanovení § 55b odst. 6 daňového řádu je proto ustanovením speciálním vůči obecnému § 4 odst. 1, alespoň pokud jde o určení místní příslušnosti, a proto má aplikační přednost. Navíc kategoricky určuje příslušnost funkční. To však nic nemění na výše učiněných závěrech. Navíc nelze tvrdit, že by formulace § 55b odst. 6 daňového řádu mohla stěžovatele udržovat v nejistotě o určení místně příslušného správce daně. K argumentu, že „původní“ správce daně již nemá v souvislosti ze změnou sídla právnické osoby k dispozici daňový spis, lze konstatovat, že tato okolnost nemůže změnit shora uvedený závěr o určení místní příslušnosti. Navíc budou běžnější případy, kdy daňový subjekt předtím vyčerpal řádné opravné prostředky a o přezkumu bude rozhodovat odvolací orgán, který si následně vyžádá k provedení přezkumného řízení daňový spis.

Důvodnou není ani poslední námitka, poprvé uplatněná až v kasační stížnosti, že v případě stěžovatele došlo k prekluzi práva doměřit daň.

Problematiku běhu prekluzivních lhůt ve vztahu k přezkumnému řízení podrobně vyložil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svých rozhodnutích ze dne 23. 2. 2010, čj. 7 Afs 20/2007 – 73, a ze dne 9. 3. 2010, čj. 1 Afs 97/2008 - 88. V obou rozhodnutích zdůraznil, že je třeba rozlišovat mezi lhůtou k vyměření (doměření) daňové povinnosti (§ 47 odst. 1 daňového řádu), lhůtou k zahájení přezkumného řízení (§ 55b odst. 2 daňového řádu) a nejzazší, tj. objektivní, lhůtou, v níž lze daň vyměřit a doměřit (§ 47 odst. 2 daňového řádu, věta druhá).

Zahájení řízení dle § 55b daňového řádu je možné tehdy, pokud je rozhodnutí o povolení či nařízení přezkoumání vydáno a daňovému subjektu doručeno ve lhůtě dvou let následujících po roce, v němž přezkoumávané rozhodnutí nabylo právní moci (§ 55b odst. 2 daňového řádu), a to i tehdy, kdyby se tak stalo až po uplynutí lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu. Tato lhůta se na řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí nevztahuje. Bylo by totiž v rozporu se smyslem úpravy přezkoumávání daňových rozhodnutí, aby i v případech, kdy by dvouletá lhůta pro zahájení přezkoumání byla zachována, nebylo možné přezkoumání daňového rozhodnutí provést, protože by již uplynula lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu. Rozšířený senát v posledně uvedeném rozhodnutí dále dospěl k závěru, že úkony správce daně provedené v přezkumném řízení nemají účinek předvídaný v § 47 odst. 2 větě první tohoto zákona, tedy přerušení lhůty pro vyměření daně nebo její dodatečné stanovení a založení běhu lhůty nové. Žalovaný se tedy mýlí v tom, že rozhodnutí o povolení přezkumu je úkonem ve smyslu tohoto ustanovení. V rámci běhu lhůt v přezkumném řízení se ovšem uplatní § 47 odst. 2 daňového řádu v tom směru, že toto řízení musí být dokončeno (včetně řízení o odvolání proti výsledku přezkoumání) ve lhůtě deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Ve zbytku Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na rozhodnutí RS.

Pro nyní posuzovanou věc lze uvést, že daňová povinnost za zdaňovací období prosince 1998, stanovená dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 2. 2000, byla stanovena ve lhůtě dle § 47 odst. 1 daňového řádu. Jak bylo uvedeno výše, pro přezkumné řízení a jeho zahájení má význam lhůta uvedená v § 55b odst. 2 daňového řádu: rozhodnutí o povolení přezkumu bylo vydáno dne 2. 12. 2002, tedy ve lhůtě vymezené v citovaném ustanovení, přičemž rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí potvrzující dodatečný platební výměr č. 3/03 bylo vydáno a nabylo právní moci v prosinci roku 2004. Byla tak zachována i objektivní desetiletá lhůta zakotvená v § 47 odst. 2 daňového řádu.

Na základě shora uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou důvodné a přitom neshledal jiné vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Proto kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

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

V Brně 1. července 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu