

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra, v právní věci žalobce: **J. H.**, zastoupeného JUDr. Eugenem Zálišem, advokátem se sídlem Rudolfovská 34, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2008, čj. 5493/08-1100, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 6. 2009, čj. 10 Ca 2/2009 - 24,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 6. 2009, čj. 10 Ca 2/2009 - 24, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 10. 2008, čj. 5493/08-1100, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Trhových Svinech ze dne 12. 3. 2008, čj. 7380/08/078970/5015, kterým správce daně snížil žalobci daňovou ztrátu a dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 1 734 868 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který je zrušil rozsudkem ze dne 23. 6. 2009, čj. 10 Ca 2/2009 - 24. Žalovaný podle krajského soudu vydal své rozhodnutí v rozporu s § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Zde krajský soud odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná také na www.nssoud.cz), s tím, že žalovaný byl povinen odůvodnit rozhodnutí a v odůvodnění podat srozumitelné a vyčerpávající informace o

svých úvahách, hodnocení důkazů, zjištěném stavu věci a aplikaci příslušných zákonných ustanovení.

Krajský soud poukázal na část napadeného rozhodnutí, podle níž správce daně dospěl po provedeném důkazním řízení k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu) a vyloučil z daňových výdajů výdaje ve výši 6 822 119 Kč. Žalobce totiž neprokázal, že se jedná o výdaje podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Žalovaný v této souvislosti odkázal na zprávu o daňové kontrole, ve které správce daně podrobně uvedl a popsal veškeré zjištěné skutečnosti. Dále se žalovaný zabýval správností postupu správce daně při dodatečném stanovení daňové povinnosti žalobci z hlediska dodržení § 16 odst. 8 daňového řádu. Žalovaný nevysvětlil, jak hodnotil závěry správce daně o neuznání daňových výdajů. Žalovaný byl přitom podle krajského soudu povinen poskytnout žalobci, s ohledem na obsah odvolacích námitek, ucelené skutkové a právní zhodnocení věci. Z rozhodnutí totiž musí být zcela zřejmý dosavadní průběh a výsledek daňového řízení, úvahy správního orgánu ohledně skutkových závěrů a právních zjištění. Krajský soud také uzavřel, že se žalovaný nevypořádal s argumentací žalobce v doplnění odvolání a omezil se na závěry správce daně a odkaz na zprávu o daňové kontrole. Tento postup podle krajského soudu vedl k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž nesdělil, jak hodnotil dokazování provedené správcem daně, které jej vedlo k dodatečnému stanovení daňové povinnosti. Krajský soud přitom vzhledem k obsahu odvolání nepochyboval, že žalobce odvoláním zpochybnil způsob a postup správce daně.

Krajský soud přisvědčil žalobní námitce týkající se výslechu F. M., provedeného dožádaným Finančním úřadem v Brně v rámci odvolacího řízení dne 23. 9. 2008. Správce daně zde podle krajského soudu nedostál své povinnosti podle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Krajský soud nepovažoval za standardní, že správce daně vyrozuměl zástupce žalobce o termínu konání výpovědi rozsahem od 23. 9. 2008 do 25. 9. 2008. Uzavřel přitom, že má-li být daňovému subjektu umožněno účastnit se výslechu svědka, je zapotřebí, aby se výslech konal tak, aby bylo v jeho reálných možnostech se výslechu svědka zúčastnit. Jestliže se v daném případě měl výslech svědka konat v rozmezí tří dnů, o čemž byl žalobce vyrozuměn, aniž byl uveden přesný čas výslechu, nelze podle krajského soudu dospět k závěru, že správce daně respektoval právo žalobce klást svědkovi otázky při ústním jednání. I když byl k výslechu svědek předveden Policií České republiky, je podle krajského soudu nutné trvat na tom, aby byl výslech svědka proveden ve zcela konkrétně vymezeném dni a čase. Krajský soud proto uložil žalovanému provést výslech svědka F. M. opětovně.

Další námitky krajský soud neshledal důvodnými. Žalobce podle něj neprokázal, že skutečně převzal zboží od společnosti BARABA CZ, s. r. o. K dodávce asfaltového koberce, doložené daňovým dokladem od společnosti ZLÍNTERM, s. r. o., tato společnost vystavení dokladu zcela vyloučila. Krajský soud nepřisvědčil ani namítané nezákonnosti při ukončení daňové kontroly a seznámení žalobce s jejími výsledky. Ze spisu totiž krajskému soudu vyplynulo, že se žalobce záměrně vyhýbal převzetí a podepsání zprávy o daňové kontrole. Omluvou přitom nemohla být ani pracovní neschopnost žalobce, který podle písemností založených ve spisu nedodržoval režim práce neschopného. Správce daně proto po neúspěšném předávání a projednávání zprávy o daňové kontrole přistoupil k

odeslání zprávy o daňové kontrole žalobci v poštovní zásilce s doručenkou. Žalobce si tuto zásilku nevyzvedl a v souladu s platnou právní úpravou mu bylo doručeno uplynutím úložní lhůty dne 4. 3. 2008. Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. I z toho je zřejmé, že byl srozuměn se závěrem daňové kontroly, který vyústil v dodatečné doměření daňové povinnosti. Krajský soud proto neuvěřil tvrzení, že žalobce neznal důvody, pro které mu byla doměřena daňová povinnost.

III.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesouhlasil s tím, že odvolací orgán musí porovnat zjištěné skutečnosti s odpovídající právní úpravou a uvést, jaké důkazy hodnotil. Stěžovatel s poukazem na rozhodnutí č. 1566/2008 Sb. NSS a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 85, považoval své rozhodnutí za přezkoumatelné. Zdůraznil, že rozhodnutí obsahuje stručnou rekapitulaci daňového řízení s odkazem na zprávu o daňové kontrole (str. 2 - 3), vypořádání odvolacích námitek (str. 3 - 6), hodnocení důkazního prostředku (svědecké výpovědi F. M.) a obecný závěr (str. 7 - 8).

Stěžovatel zpochybnil i závěr, že se nevypořádal s doplněním odvolání. Ze spisů je podle něj zřejmé, že se vypořádal se všemi námitkami uvedenými v odvolání ze dne 30. 4. 2008 a v jeho doplnění ze dne 6. 6. 2008. Stěžovatel se nemohl vypořádat s doplněním odvolání ze dne 3. 11. 2008, doručeným správci daně dne 7. 11. 2008, protože rozhodnutí o odvolání vydal již dne 27. 10. 2008, tj. před doručením tohoto doplnění. Podle § 48 odst. 7 daňového řádu může odvolatel pozměňovat nebo doplňovat odvolání do doby, než je o něm rozhodnuto. Správnímu orgánu však nelze vytýkat, že se opomněl vypořádat s doplněním odvolání podaným až po vydání rozhodnutí o odvolání.

Konečně stěžovatel nesouhlasil se závěry krajského soudu o nutnosti opakovat výslech svědka F. M. Stěžovatel zdůraznil, že výslech tohoto svědka navrhl žalobce, aniž by se jakkoliv podílel na zajištění jeho kontaktu se správcem daně. Vzhledem k obtížím spojeným s výslechem musel být svědek předveden. Pokud správce daně pochybil tím, že upřel žalobci právo podle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, má to vliv na nemožnost použít tento důkazní prostředek v daňovém řízení. Je však nutno zkoumat, zda správce daně shromáždil dostatečné množství jiných důkazních prostředků pro své závěry. V této souvislosti stěžovatel považoval za podstatné, že předmětný výslech nepodpořil tvrzení žalobce a neosvětlil žádné nové skutečnosti. Zde stěžovatel poukázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2007, čj. 7 Afs 60/2006 - 92.

IV.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti souhlasil se závěry krajského soudu. Dále uvedl, že došlo k prekluzi práva na doměření daně. Tvrdil, že nová tříletá lhůta k pravomocnému doměření daně počala běžet dnem 1. 1. 2006 a skončila dne 31. 12. 2008. Rozhodnutí o odvolání, které bylo žalobci doručeno dne 10. 11. 2008, zrušil rozsudek napadený kasační stížností a doručený stranám dne 13. 7. 2009. Následně uplynula doba téměř čtyř měsíců. Žalobce uvedl, že do nového běhu promlčecí doby je nutné počítat i dobu následující po zrušení rozhodnutí správního orgánu, proto nedošlo k pravomocnému doměření daně ve lhůtě podle § 47 odst. 2 daňového řádu.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost 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 je důvodná.

Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, podle nějž se nevypořádal s argumentací žalobce v doplnění odvolání.

Nejvyšší správní soud ze spisů zjistil, že dne 30. 4. 2008 podal zástupce žalobce odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003. Uvedl přitom, že není oprávněn k převzetí zprávy o výsledku daňové kontroly daně z příjmů čj. 17626/07/078930/DPFO/2553, kterou proto vrací správci daně. Současně tvrdil, že tyto písemnosti nebyly dosud doručeny žalobci a že „[v] *zájmu zachování odvolací lhůty v případě nejasností ohledně doručování daňovému subjektu podávám odvolání proti výše uvedenému platebnímu výměru*“.

V doplnění odvolání ze dne 6. 6. 2008 (předaném k poštovní přepravě dne 10. 6. 2008) žalobce uvedl, že správce daně dodatečně stanovil daňovou povinnost, aniž byly splněny podmínky § 16 odst. 8 daňového řádu. Správce daně nepředal zástupci žalobce zprávu o daňové kontrole, protože zástupce nebyl zmocněn k takovému převzetí. Správce daně také nesdělil žalobci, který je v dlouhodobé pracovní neschopnosti, jaké právní důvody a prokázané skutečnosti jej vedly k dodatečnému stanovení daně. Kontrola tak nebyla ukončena v souladu s § 16 daňového řádu. Žalobce se nemohl účinně bránit proti rozhodnutí o dodatečném stanovení daně, protože mu nebyly známy skutečnosti a okolnosti, na jejichž základě správce daně stanovil daňovou povinnost. Žalobce poukázal i na možné porušení § 24 daňového řádu, protože zpráva o daňové kontrole byla zaslána zástupci, který nebyl zmocněn k jejímu převzetí. Dále namítl, že správce daně neprovedl navrhovaný důkazní prostředek, svědeckou výpověď F. M. Správce daně podle žalobce nevyužil „*zákonných donucovacích možností k tomu, aby byl výslech proveden, i když bylo správci daně známo, že tato svědecká výpověď může hovořit ve prospěch tvrzení daňového subjektu*“ a rozhodl na základě neúplného dokazování. Konečně žalobce tvrdil, že správce daně nedoručoval v souladu s § 17 daňového řádu.

Ve správním spisu je založeno sdělení žalobce, předané k poštovní přepravě dne 3. 11. 2008 a dne 4. 11. 2008 doručené správci daně, kterým zpochybnil plné moci udělené zástupci. Dne 3. 11. 2008 předal zástupce žalobce k poštovní přepravě podání, ve kterém nesouhlasil s postupem při oznámení termínu konání výslechu svědka F. M. Dne 6. 11. 2008 zástupce žalobce předal k poštovní přepravě doplnění odvolání. V něm uvedl, že se nemůže odvolávat na konkrétní zjištění správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole, protože ji dosud nepřevzal ani s ním nebyla projednána. Tvrdil také, že prokázal položení asfaltového povrchu v areálu výroby pily a pokud pokládku neprovedla společnost ZLÍNTERM, spol. s r. o., pak byl žalobce uveden v omyl. V souvislosti se společností ISTA, s. r. o., uvedl, že se správce daně nezabýval otázkou, zda může tato společnost prokázat, že žalobci nedodávala dřevo. Ke společnosti BARABA, s. r. o., tvrdil,

že její jednatel sdělil správci daně, že plnění žalobci uskutečnil, ale nepřiznal pro daňové účely.

Stěžovatel rozhodl o odvolání dne 27. 10. 2008 a rozhodnutí předal k poštovní přepravě dne 29. 10. 2008. Vzhledem k tomu, že adresáti zásilky, zástupce žalobce a žalobce, nebyli zastiženi, bylo jim dne 30. 10. 2008 oznámeno uložení zásilky. Stěžovatel se v rozhodnutí vypořádal s námitkou porušení § 16 odst. 8 daňového řádu (str. 3 - 5), s námitkou porušení § 24 daňového řádu (str. 5), s námitkou dlouhodobé pracovní neschopnosti žalobce (str. 5 - 6) a se svědeckou výpovědí F. M. (str. 6 - 7). Námitku, že správce daně doručoval v rozporu s § 17 daňového řádu, stěžovatel shledal nekonkrétní.

Nejvyšší správní soud zhodnotil popsané skutečnosti takto:

Odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně především v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno (dále viz § 50 odst. 3 daňového řádu). Přitom je povinen přihlédnout k doplnění či pozměnění odvolání daňovým subjektem. To je přípustné do doby, než je o odvolání rozhodnuto (§ 48 odst. 7 daňového řádu). Z odůvodnění rozhodnutí musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Dále z něj musí být zřejmé, proč odvolací orgán nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci daňového subjektu a proč odvolací důvody považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS).

V odvolacím řízení se tedy neuplatňuje zásada koncentrace řízení. V rozsudku ze dne 9. 4. 2004, čj. 7 Afs 13/2003 - 71, č. 728/2005 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[p]*okud může být podle citovaného ustanovení odvolání doplněno do doby než je o něm rozhodnuto, znamená to, že do této doby musí být doplnění odvolání doručeno odvolacímu orgánu tak, aby se o důvodech obsažených v doplnění odvolání reálně dozvěděl a mohl se s nimi vypořádat, jak mu ukládá § 50 odst. 7 věta druhá zákona o správě daní a poplatků. (...) Bylo-li však doplnění odvolání podáno k poštovní přepravě dne předcházejícího dni, ve kterém odvolací orgán o odvolání rozhodl, nemůže mu být vytýkáno, že se nevypořádal s důvody v něm uvedenými, když se o nich nedozvěděl*“.

Z obsahu odvolání a jeho doplnění je zřejmé, že žalobce zpochybnil skutková zjištění a právní hodnocení důkazů provedených správcem daně až v podání doručeném správci daně dne 7. 11. 2008. Stěžovatel se však nemohl vypořádat s námitkami v doplněních odvolání, doručených po dni 27. 10. 2008, kdy rozhodl. Ze spisů je také zřejmé, že žalobce předal doplnění odvolání k poštovní přepravě až poté, co mu bylo oznámeno uložení zásilky obsahující rozhodnutí o odvolání.

Do doby rozhodnutí o odvolání žalobce namítl, že daňová kontrola nebyla ukončena v souladu s § 16 odst. 8 daňového řádu a že nebyl seznámen s důvody, které správce daně vedly k dodatečnému vyměření daně z příjmů. Ohradil se také proti neprovedení svědecké výpovědi F. M. Upozornil i na § 24 daňového řádu v souvislosti se zasláním zprávy o daňové kontrole zástupci žalobce a na skutečnost, že správce daně nedoručoval v souladu s § 17 daňového řádu.

Stěžovatel se s těmito námitkami vypořádal, tj. vypořádal se s námitkami obsaženými v podáních ze dne 30. 4. 2008 a ze dne 6. 6. 2008, a přezkoumal rozhodnutí správce daně v rozsahu požadovaném v odvolání (§ 50 odst. 3 věta první daňového řádu). Z odůvodnění rozhodnutí je zřejmé, že se stěžovatel neopomněl vypořádat i s povinností přezkoumat rozhodnutí správce daně nad rámec uplatněných námitek (§ 50 odst. 3 věta druhá daňového řádu). Neshledal přitom skutečnosti mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí.

Časové aspekty procesních podání jsou součástí procesní strategie účastníka řízení. Ten také nese následky, které z jeho procesního postupu vyplývají. Krajský soud pochybil, pokud shledal rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelné z důvodu, že se nevypořádal s argumentací žalobce obsaženou v doplnění odvolání. Stěžovatel se totiž bezpochyby nemohl a nemusel vypořádat s námitkami, které mu byly doručeny až po vydání rozhodnutí.

Dále stěžovatel zpochybnil závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Krajský soud totiž přisvědčil žalobci, že stěžovatel rozhodl v rozporu s § 50 odst. 3 daňového řádu, protože pouze odkázal na opatřené důkazy bez jejich dalšího hodnocení.

Nejvyšší správní soud podotýká, že žalobcem zpochybňovaná část rozhodnutí je součástí rekapitulace průběhu daňového řízení. V usnesení č. 1566/2008 Sb. NSS tento soud uvedl, že „[p]*aušálně definovat požadovaný „minimální“ rozsah odůvodnění, aby bylo v konkrétním případě ještě přezkoumatelné, dost dobře nelze, neboť toto je vždy kontextuální a individuální kategorií – zrcadlí se v něm zejména průběh předchozího řízení, především procesní aktivita stran a prováděné dokazování, povaha skutkových a právních otázek, které byly v řízení řešeny, a v rozhodnutí, jímž bylo jiné rozhodnutí přezkoumáváno, i povaha a rozsah přezkumné činnosti orgánu, který ve věci rozhodoval, jak vyplývá z konkrétní procesní úpravy*“.

Daňový řád výslovně nedefinuje přesný obsah odůvodnění (srov. § 50 odst. 7 daňového řádu). Nejvyšší správní soud v usnesení č. 1566/2008 Sb. NSS konstatoval, že „[p]*okud je rozhodnutí o odvolání prvním rozhodnutím v daňovém řízení, které obsahuje odůvodnění, je třeba, aby rekapitulovalo dosavadní průběh a výsledky daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci daňového subjektu do patřičného skutkového a právního kontextu. Není však žádného důvodu, aby mechanicky rekapitulovalo vše, co se v daňovém řízení doposud stalo či co s ním přímo či nepřímo souviselo, neboť to by bylo nadbytečné, a tedy nehospodárné; skutkový a právní kontext věci je třeba popsat tak, aby vytvářel podklad pro porozumění důvodům rozhodnutí a pro to, aby tyto důvody přesvědčivě obhájily jeho výrok*“.

Stěžovatel v napadeném rozhodnutí (str. 2 - 3) stručně zrekapituloval průběh daňového řízení. Uvedl, že správce daně zahájil dne 17. 6. 2005 u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003, při které prověřoval daňový základ a okolnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Měl přitom pochyby týkající se zaúčtovaných dokladů od společností BARABA CZ, s. r. o., ISTA, s. r. o., a

ZLÍNTERM, spol. s r. o., kterými žalobce prokazoval výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Správce daně šetřením zjistil, že tyto společnosti neevidují ve svých účetnictvích uvedené doklady. Ze svědeckých výpovědí a dalších šetření pak vyplynulo, že zmíněné společnosti nevystavily předmětné doklady a nedodaly zboží deklarované na dokladech. Správce daně uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Stěžovatel konstatoval, že správce daně uvedl a popsal veškeré zjištěné skutečnosti ve zprávě o daňové kontrole. Dále stěžovatel zrekapituloval podstatné skutečnosti týkající se ukončení daňové kontroly a předání zprávy o daňové kontrole. V dalších částech rozhodnutí již stěžovatel pouze vypořádal námitky, které žalobce včas uplatnil.

Rozhodnutí stěžovatele tedy v úvodu obsahuje stručnou rekapitulaci podstatných skutečností z dosavadního průběhu daňového řízení. Vzhledem k tomu, že se námitky žalobce týkaly zejména ukončení daňové kontroly, zaměřil se i stěžovatel převážně na tuto procesní otázku, na kterou navázal vypořádáním odpovídající odvolací námitky. Stručná rekapitulace zároveň vytvořila dostatečný podklad pro porozumění důvodům rozhodnutí. Jak uvedl rozšířený senát v usnesení č. 1566/2008 Sb. NSS, účelem rozhodnutí o odvolání není zopakovat vše, co se událo v daňovém řízení. Námitky žalobce směřovaly k procesním pochybením správce daně, které stěžovatel ani krajský soud neshledali důvodnými. Rekapitulaci procesního postupu správce daně je pak věnován odpovídající prostor poskytující dostatečný podklad pro porozumění důvodům rozhodnutí. Účelem rekapitulace podstatných skutečností z dosavadního řízení zároveň není hodnocení provedených důkazů.

Krajský soud proto nesprávně shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Stěžovatel naopak nepochybil, pokud se nevypořádal s námitkami uplatněnými v doplnění odvolání, které mu bylo doručeno až po rozhodnutí o odvolání. Stěžovatel také nemusel v odůvodnění svého rozhodnutí uvést, jak hodnotil právní důvody a výsledky dokazování provedené správcem daně, které vedly k dodatečnému stanovení daňové povinnosti, protože se těmito otázkami nad rámec odvolacích námitek, přezkumu vymezeného § 50 odst. 3 věta druhá daňového řádu a nezbytného rozsahu rekapitulace věci podrobněji nezabýval.

Stěžovatel zpochybnil také závěr krajského soudu, podle nějž správce daně neinformoval řádně žalobce o konání výslechu svědka, čímž porušil § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Nejvyššímu správnímu soudu je z úřední činnosti známo, že krajský soud v rozsudku ze dne 22. 5. 2009, čj. 10 Ca 3/2009 - 25, ve věci stejného žalobce neuložil stěžovateli povinnost provést výslech F. M. znovu. Není zřejmé, proč v nyní posuzované věci krajský soud, přes jinak identické hodnocení výslechu svědka F. M., k této povinnosti došel. Nejvyšší správní soud se již v rozsudku ze dne 12. 8. 2004, čj. 2 Afs 47/2004 - 83, č. 398/2004 Sb. NSS, vyjádřil k důsledkům rozporů v judikatuře soudu. Krajský soud se proto v dalším rozhodnutí vyrovná i s touto otázkou.

S předchozí námitkou souvisí také posouzení tvrzení žalobce o povaze plné moci udělené zástupci žalobce Ing. P. Krajský soud se opomněl s námitkou vypořádat, přestože byla řádně uplatněna v žalobě ze dne 8. 1. 2009. Krajský soud proto při novém rozhodování ve věci posoudí, zda plná moc ze dne 28. 2. 2005 je plnou mocí neomezenou

nebo omezenou ve smyslu § 10 odst. 3 daňového řádu (k povaze plné moci srov. např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, čj. 7 Afs 10/2005 - 86, č. 574/2005 Sb. NSS, ze dne 12. 6. 2007, čj. 1 Afs 39/2006 - 79, č. 1353/2007 Sb. NSS, ze dne 5. 6. 2008, čj. 2 Afs 43/2008 - 65, nebo ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, č. 1983/2010 Sb. NSS, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, a ze dne 6. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 239/03, dostupné na http://nalus.usoud.cz). Pro účely § 17 odst. 7 daňového řádu pak krajský soud musí stanovit, zda se jedná o plnou moc všeobecnou, tedy plnou moc udělenou pro celé daňové řízení, nebo plnou moc speciální (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 16/2004 - 60, č. 437/2005 Sb. NSS, a č. 1983/2010 Sb. NSS). Teprve poté bude krajský soud moci zvážit důvodnost námitky, podle níž správce daně a stěžovatel pochybili, když v daňovém řízení doručovali písemnosti pouze zástupci žalobce. Pokud krajský soud shledá, že došlo k pochybení daňových orgánů, zváží, zda mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Zde Nejvyšší správní soud pouze podotýká, že správce daně i stěžovatel dodatečný platební výměr, zprávu o daňové kontrole i rozhodnutí o odvolání doručovali žalobci i jeho zástupci Ing. P. Žalobce zpochybnil povahu plné moci až podáními doručenými stěžovateli po vydání rozhodnutí o odvolání. Učinil tak proto, že dožádaný správce daně doručil informace o předvolání a následně předvedení svědka F. M. pouze zástupci žalobce.

K informování žalobce o výslechu svědka Nejvyšší správní soud poznamenává, že § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu garantuje daňovému subjektu právo klást svědkům otázky při ústním jednání. Účelem výslechu svědka jako jednoho z důkazních prostředků daňového řízení je přispět k ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Účast při výslechu a právo klást svědkům otázky je nepochybně právem daňového subjektu, nikoliv jeho povinností. Pokud svého práva nevyužije, vystavuje se riziku, že neunese důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Hodlá-li však svého práva využít, provedení důkazu se zúčastnit a podrobit svědka otázkám, pak daňový subjekt potřebuje informaci o tom, kdy a kde se výslech svědka koná a kdo bude vyslýchán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, čj. 1 Afs 7/2003 - 65, č. 557/2005 Sb. NSS).

Ze správního spisu vyplynulo, že dožádaný Finanční úřad Brno I v oznámení o výpovědi svědka ze dne 29. 8. 2008, doručeném zástupci žalobce dne 12. 9. 2009, oznámil, že „*ke dni 23. 9. 2008, 24. 9. 2008 nebo 25. 9. 2008 v době od 8.00 do 15.00 hod je předvolán na Finanční úřad Brno I, Příkop 25, Brno, 4. poschodí, místnost č. 404, svědek pan F. M. ve věci daňových záležitostí pana J. H.*“.

Pokud má být daňovému subjektu umožněno využít práva vyplývajícího z § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, je nezbytné, aby mu oznámení o výslechu svědka reálně umožnilo zúčastnit se výslechu. V posuzované věci, kdy podle oznámení svědek mohl být vyslechnut kdykoliv během tří dnů uvedených v oznámení, bylo žalobci podstatně ztíženo, aby svého práva využil, zejm. za situace, kdy k výslechu mělo dojít v Brně a žalobce má bydliště v jižních Čechách. Po daňovém subjektu zpravidla nebude možné spravedlivě požadovat, aby si vyčlenil tři dny proto, aby využil svého práva vyplývajícího z § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu.

Zároveň je ovšem třeba vždy vzít v úvahu konkrétní okolnosti případu. V posuzované věci se jednalo o předvedení svědka, který se opakovaně nedostavil k výslechu. Svědek byl opakovaně neúspěšně předvoláván již v rámci daňové kontroly. Dožádaný správce daně proto využil institutu předvedení svědka Policií České republiky. Aby skutečně zajistil provedení tohoto důkazu, požádal, v případě neúspěchu, o opakované předvedení svědka ve třech po sobě jdoucích dnech. Standardní by však měl být postup, že teprve pokud je pokus o předvedení svědka neúspěšný, požádá daňový orgán znovu o předvedení takového svědka a informuje o tom daňový subjekt. Je totiž třeba trvat na tom, aby i v případě pokusu o předvedení svědka byl daňovému subjektu zpravidla znám konkrétní den a čas, kdy má k výslechu dojít. Nejvyšší správní soud si uvědomuje, že se stanovením přesného časového údaje je spojeno nebezpečí, že se nepodaří svědka předvést. Ovšem stejné nebezpečí je spojené i s předvoláním svědka. Jistě si lze představit situace, kdy po neúspěšném pokusu o předvedení daňové orgány stanoví delší časové rozpětí, v němž se Policie pokusí o předvedení svědka, a nebude tedy možné vyrozumět daňový subjekt o přesném dni a času výslechu. K tomu však v nyní posuzované věci nedošlo. Jakkoliv proto nelze obecně uzavřít, že širší časové vymezení informace o provedení výslechu svědka má vliv na zákonnost takto provedeného výslechu, v nyní posuzované věci tento vliv měla. Provedený výslech svědka je tak nutné považovat za důkaz získaný v rozporu se zákonem (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 3. 2004, čj. 30 Ca 324/2001 - 39, č. 255/2004 Sb. NSS).

Stěžovatel dále namítl, že i přes možnou nezákonnost výslechu svědka je nutné zkoumat, zda správce daně shromáždil dostatečné množství jiných důkazních prostředků pro své závěry. Zde odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2007, čj. 7 Afs 60/2006 - 92. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že tento rozsudek byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, důvodem zrušení byla především prekluze práva vyměřit daň.

V odvolacím řízení žalobce tvrdil, že byla porušena jeho procesní práva, pokud správce daně neprovedl výslech jím navrženého svědka. Konkrétně namítl, že po neúspěšných předvoláních měl správce daně nechat svědka předvést, aby zajistil provedení jeho výpovědi. Stěžovatel si byl vědom důvodnosti námitky žalobce ohledně neprovedení výpovědi, resp. možnosti vlivu tohoto pochybení na zákonnost rozhodnutí správce daně. Pokusil se proto pochybení napravit tím, že výslech provedl. Z ustanovení § 50 odst. 3 věta čtvrtá daňového řádu vyplývá oprávnění odvolacího orgánu doplňovat dokazování. Jen proto, že k výslechu svědka došlo v rámci odvolacího řízení nelze považovat napadené rozhodnutí za nezákonné.

Výpověď svědka však žádné nové skutečnosti nepřinesla a jen potvrdila závěry správce daně, protože svědek zcela popřel, že by sporné faktury vystavil a s žalobcem obchodoval. Je tedy nutné zkoumat, zda správce daně shromáždil dostatečné množství dalších důkazních prostředků, které samy o sobě odůvodní závěr, k němuž v daňovém řízení dospěl. Nejvyšší správní soud uzavřel, že tomu tak bylo, neboť i bez výpovědí svědka bylo možné dospět ke stejnému právnímu závěru. Tento stížní bod proto není důvodný. Důvodně namítané pochybení nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí za situace, kdy žalobce nepředložil přímé a pozitivní důkazy svědčící o uskutečnění jím

deklarovaných plnění. Výslech svědka by na tomto závěru, podloženém dalšími důkaznímí prostředky, nemohl ani při své zákonnosti ničeho změnit.

K námitce žalobce uplatněné ve vyjádření k odvolání se Nejvyšší správní soud zabýval i otázkou prekluze práva doměřit daň. Žalobce namítl, že správce daně zahájil dne 17. 6. 2005 u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003. Nová lhůta k vyměření daně začala běžet dnem 1. 1. 2006 a skončila dnem 31. 12. 2008. Rozhodnutí o odvolání bylo žalobci doručeno dne 10. 11. 2008. Rozsudek krajského soudu, který rozhodnutí stěžovatele zrušil, byl stranám doručen dne 13. 7. 2009 a následně uplynula doba téměř čtyř měsíců. Podle žalobce tak již došlo k prekluzi práva daň doměřit, neboť do běhu lhůty je nutné počítat i dobu následující po zrušení rozhodnutí správního orgánu krajským soudem.

Podle § 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. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že daň je nutno v této lhůtě vyměřit či doměřit pravomocně (srov. např. rozsudek ze dne 31. 5. 2006, čj. 5 Afs 42/2004 - 61, č. 954/2006 Sb. NSS).

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 (§ 47 odst. 2 věta první daňového řádu). Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, č. 634/2005 Sb. NSS, daňovou kontrolu lze považovat za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu.

Současně však je nutné zkoumat vztah § 47 daňového řádu a § 41 s. ř. s., podle kterého *„stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky, státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků*“.

Z výše uvedeného je zřejmé, že lhůtu pro vyměření (doměření) daně není možné počítat pouze podle daňového řádu, ale v případě soudního řízení je nutné zohlednit i ustanovení soudního řádu správního, podle kterého tato lhůta po dobu řízení před soudem neběží. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, čj. 1 Afs 9/2008 - 59, uvedl, že *„po dobu soudního řízení se tříletá lhůta pro vyměření (doměření) daně staví a její běh pokračuje až po pravomocném skončení řízení před soudem. Jelikož se jedná o stavění lhůty (nikoliv o její přerušení, kdy lhůta po odpadnutí překážky běží od začátku), část lhůty, která uběhla před zahájením soudního řízení a část lhůty, která uběhla po něm, se sčítají*“.

Nejvyšší správní soud podotýká, že řízením před soudem, které staví běh prekluzivní doby, je i řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2009, čj. 9 Afs 75/2008-46). Do běhu

prekluzívní doby se tak počítá pouze doba od právní moci rozsudku krajského soudu (tj. od 13. 7. 2009) do dne podání kasační stížnosti (tj. do 22. 7. 2009), tj. doba 10 dnů.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, považuje za předčasné blíže se vyjadřovat k otázce, zda lze daň vyměřit. Krajský soud se bude muset zabývat v novém rozhodnutí otázkou, shledá-li důvod pro zrušení rozhodnutí stěžovatele, zda lze daň vyměřit. Zejm. bude muset také posoudit, zda běh prekluzivní lhůty nebyl přerušen i některým dalším úkonem po zahájení daňové kontroly. Při tomto posouzení zohlední i usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, sp. zn. 7 Afs 36/2008, který uvedl, že úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 daňového řádu 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 přerušení běhu prekluzivní lhůty. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005 - 94, č. 953/2006 Sb. NSS, charakterizoval úkon podle § 47 odst. 2 daňového řádu obecně tak, že musí být nutně výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem § 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem.

Nejvyšší správní soud zrušil z výše uvedených důvodů rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 za použití § 109 odst. 3 a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 12. května 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu