

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a Mgr. Alexandra Krysla v právní věci žalobce: **B. J.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2007, č. j. 9847/07-1100-601319, o dani z příjmů fyzických osob, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 8. 2009, č. j. 31 Ca 23/2008 - 65,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 8. 2009, č. j. 31 Ca 23/2008 - 65, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým krajský soud po zrušení svého původního rozsudku Nejvyšším správním soudem zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 19. 11. 2007, č. j. 9847/07-1100-601319. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Svitavách (dále též „finanční úřad“) ze dne 10. 12. 2003, č. j. 79232/03/263911/3924, jímž byla žalobci

dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2000.

Stěžovatel v kasační stížnosti odkázal na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), a namítal, že krajský soud vycházel pouze ze závěrů nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, aniž by se zabýval kauzou samotnou z hlediska jejích specifik, spisovým materiálem a k tomu rozhodnými skutečnostmi k posouzení žalobou napadeného rozhodnutí a ustálenou judikaturou. Dále se podrobně vyjádřil k závěrům uvedeným ve zmíněném nálezu Ústavního soudu, zdůraznil výjimečnost skutkové situace ve věci projednávané Ústavním soudem a nesprávnost plošného zobecnění závěrů uvedených v nálezu na veškerá daňová řízení. Stěžovatel se domnívá, že závěry nálezu Ústavního soudu vydaného v roce 2008 nelze aplikovat na daňovou kontrolu zahájenou v roce 2002. Stěžovatel dále krajskému soudu vytýkal, že se v rozsudku nevypořádal se skutečností, že v dalším průběhu kontroly byly činěny úkony ke zjištěným konkrétním pochybením či dokonce určeny jednoznačné důkazy o porušení daňových zákonů ze strany žalobce. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí neuvedl, jaký vliv mohla mít tato zjištění na průběh řízení, pokud byla učiněna před uplynutím prekluzivní lhůty dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků").

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti argumentoval závěry zmíněného nálezu Ústavního soudu a dále uvedl, že pokud byla daňová kontrola zahájena způsobem, který je podle Ústavního soudu neústavní, potom platí, že všechny další úkony, které správce daně v průběhu takto zahájené daňové kontroly učinil, nemohou mít právní účinky.

Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14. 5. 2009, č. j. 9 Afs 75/2008 - 46 (všechny citované rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), zrušil předcházející rozsudek krajského soudu ze dne 23. 5. 2008, č. j. 31 Ca 23/2008 - 27. Nejvyšší správní soud v rozsudku především uvedl, že jedinou a stěžejní námitkou, kterou stěžovatel vznesl v podané kasační stížnosti, je řešení otázky, zda krajský soud správně posoudil plynutí lhůty pro vyměření daně a tedy zda stěžovatel o věci pravomocně rozhodl v rámci této lhůty či nikoli. Krajský soud v předchozím řízení dospěl k závěru, že se tak nestalo, Nejvyšší správní soud však v řízení o kasační stížnosti zjistil, že krajský soud se při výpočtu konce běhu prekluzivní lhůty dopustil pochybení, neboť opomněl zohlednit zastavení běhu této lhůty po dobu prvého z řady soudních řízení (vedeného pod sp. zn. 31 Ca 238/2004). Nejvyšší správní soud z tohoto důvodu napadený rozsudek krajského soudu zrušil a zavázal jej, aby v dalším řízení věc meritorně posoudil.

Krajský soud v novém řízení rozhodnutí stěžovatele zrušil s odkazem na § 78 odst. 1 s. ř. s. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že po doručení rozsudku Nejvyššího správního soudu doplnil žalobce svoje podání o další námitku zdůrazňující nezákonnost napadeného rozhodnutí stěžovatele a v návaznosti na ně i nezákonnost rozhodnutí prvoinstančního. Tuto nezákonnost odvíjel od protokolu o ústním jednání ze dne 17. 12. 2002, jímž byla zahájena daňová kontrola. Zdůraznil, že tento protokol neosvědčuje existenci důvodů, resp. existenci podezření správce daně, že ze strany žalobce došlo ke krácení jeho daňových povinností. Odkázal přitom na judikaturu Ústavního soudu (nález ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07), podle kterého neústavnost takového postupu nemůže být zhojena ani skutečností, že v průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že ke krácení daně ze stany daňového subjektu došlo. Žalobce konstatoval, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2000 marně uplynula dnem 31. 12. 2003. Oprávněnost k doplnění žaloby po lhůtě stanovené v § 72 s. ř. s. žalobce opíral o judikaturu Nejvyššího správního soudu. Krajský soud po zvážení žalobcem doplněné argumentace dospěl k závěru, že žaloba je důvodná a rozhodnutí stěžovatele zrušil. V odůvodnění zrušovacího rozsudku odkázal na uvedený nález Ústavního soudu a uvedl, že v daném případě nelze zahájení daňové kontroly ze dne 17. 12. 2002 považovat za úkon směřující k vyměření či dodatečnému vyměření daně, tedy za úkon, který by byl způsobilý ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušit běh prekluzivní lhůty. Protokol o zahájení daňové kontroly neobsahuje základní náležitost požadovanou při zahájení daňové kontroly, a to sdělení konkrétních skutečností či podezření o zkrácení daňové povinnosti. Krajský soud uvedl, že se dále zabýval otázkou, zda v průběhu daňového řízení učinil správce daně další úkon, jenž by směřoval k přerušení běhu tříleté prekluzivní lhůty, která měla pro zdaňovací období roku 2000 vypršet k 31. 12. 2003. Konstatoval však, že správní spis v tomto směru neposkytuje dostatek podkladů. Krajský soud tak uzavřel, že nemá dostatečné důkazy pro případný závěr, že lhůta pro doměření daně za rok 2000 byla ještě před jejím uplynutím dne 31. 12. 2003 přerušena. Rozhodnutí stěžovatele proto z těchto důvodů s odkazem na § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž mu uložil zabývat se otázkou, zda v daňovém řízení byl po 17. 12. 2002 učiněn kvalifikovaný úkon přerušující běh prekluzivní lhůty.

Krajský soud ve věci rozhodoval znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. Dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je v tomto případě kasační stížnost nepřípustná, s výjimkou, pokud je jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Přestože stěžovatel v kasační stížnosti své výtky takto výslovně neoznačil, je z jejího obsahu a z okolností projednávané věci zcela zřejmé, že výjimka přípustnosti kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. byla splněna. Ve věci není sporné, že krajský soud se ve svém rozhodnutí následujícím po zrušení jemu předcházejícího rozhodnutí Nejvyšším správním soudem od

závazného právního názoru odchýlil. Krajský soud se k důvodu nerespektování závazného právního názoru přímo nevyjádřil, z odůvodnění je však zřejmé, že za tento důvod považoval názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, který v dané věci posoudil jako tzv. judikatorní odklon. Stěžovatel v kasační stížnosti polemizuje se správností aplikace tohoto nálezu na projednávanou věc. Nově vydané rozhodnutí krajského soudu tedy obsahuje oproti původně zrušenému rozsudku zcela jinou argumentaci, je postaveno na jiném právním posouzení. Nepřípustnost kasační stížnosti z důvodu uvedeného v § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je založena na racionálním požadavku, aby Nejvyšší správní soud neposuzoval vztahy již ve stejné věci pravomocně rozhodnuté; dále je tato výluka důsledkem vázanosti právním názorem vyplývajícím z ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí krajského soudu v této věci je obsahově odlišné od původně přezkoumaného rozsudku, aktuální předmět přezkumu Nejvyššího správního soudu se liší od řízení o kasační stížnosti ve věci sp. zn. 9 Afs 75/2008, nelze vyslovit nepřípustnost kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud na základě uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele je přípustná a napadené rozhodnutí přezkoumal v rozsahu jím uplatněných stížních bodů, s přihlédnutím ke skutečnostem, které je povinen zohlednit z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V dané věci je stěžejní, zda krajský soud posoudil v napadeném rozsudku běh prekluzivní lhůty k doměření daně v souladu se zákonem. Pro posouzení věci naopak nebylo určující, že tuto otázku zkoumal na základě námitky uplatněné žalobcem až v doplnění žaloby, který v souvislosti s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, namítl neúčinné zahájení daňové kontroly a tedy i neúčinné přerušení prekluzivní lhůty k doměření daně dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Jak opakovaně ve svých rozhodnutích uvedl Ústavní soud (viz např. nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07), je povinností správního soudu zabývat se případnou prekluzí práva doměřit daň kdykoliv z úřední povinnosti. Otázku prekluze již v předchozím řízení posoudil Nejvyšší správní soud. V tomto předchozím řízení však nebyl nikým zpochybněn úkon zahájení daňové kontroly a s tím související přerušení prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce namítl neúčinnost tohoto úkonu z ryze subjektivních důvodů, které předtím nebyly v řízení uplatněny, dle Nejvyššího správního soudu není namístě vzhledem k judikatornímu odklonu provedenému citovaným nálezem Ústavního soudu krajskému soudu vytýkat, že se otázkou běhu prekluzivní lhůty opětovně zabýval z nových hledisek, zvláště za situace, kdy případnou prekluzi je správní soud povinen správci daně vytknout vždy.

Krajský soud tedy opětovně posuzoval běh prekluzivní lhůty, konkrétně, zda do 31. 12. 2003, kdy uplynula lhůta stanovená dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků k vyměření či doměření daně z příjmů žalobce za rok 2000, byl

správcem daně v řízení učiněn úkon, který by tuto lhůtu přerušil ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Jak je uvedeno výše, dospěl přitom k závěru, že do 31. 12. 2003 nebyla prekluzivní lhůta žádným úkonem přerušena. Dle Nejvyššího správního soudu je však tento závěr v rozporu s obsahem spisové dokumentace předložené správcem daně.

Okolnosti zahájení daňové kontroly dne 17. 12. 2002 byly žalobcem po vydání nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 zpochybněny z důvodu, že žalobci jakožto prověřovanému daňovému subjektu nebyly sděleny konkrétní pochybnosti, na základě jakých je u něho daňová kontrola zahajována. Dle názoru Nejvyššího správního soudu není možno bez zjištění dalších skutečností specifických pro danou věc jednoznačně konstatovat, že tímto úkonem daňová kontrola nebyla účinně zahájena a nelze jej proto považovat za úkon směřující k doměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. V dané věci by však bylo zjišťování těchto okolností nadbytečné, neboť správní spis obsahuje dostatek důkazů o provedení dalších takových úkonů ve lhůtě do 31. 12. 2003.

Správce daně vydal dne 9. 6. 2003 výzvu k předložení dokladů a k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti za rok 2000. Výzva byla žalobci doručena dne 11. 6. 2003. V této výzvě žalobci zcela srozumitelně sdělil, z jakých důvodů zpochybňuje údaje uvedené v daňovém přiznání. Konkrétně správce daně v této výzvě uvádí: „*...vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda zaúčtované náklady vynaložené na pořízení zásob souvisí s Vaší podnikatelskou činností a zda byla provedena řádná inventarizace zásob*“ ... „*správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda předložená kniha jízd odpovídá skutečnosti a zda osobní automobil Nissan Primera SYE 96-50 byl používán pouze v souvislosti s Vaší podnikatelskou činností*“... „*Správci daně tím vznikly pochybnosti o tom, zda tržby z prodeje výrobků a zboží jsou zaúčtovány na výnosových účtech č. 601 a č. 604 ve správné výši...*“. Dle Nejvyššího správního soudu citované pasáže nelze vyložit jinak, nežli sdělení konkrétních pochybností ohledně správnosti žalobcem původně deklarované daňové povinnosti. Tyto důvody byly správcem daně dále konkretizovány v opakované výzvě ze dne 21. 7. 2003, doručené žalobci dne 1. 8. 2003.

Závěr, dle něhož byla prekluzivní lhůta k doměření daně přerušena ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ještě před jejím uplynutím ke dni 31. 12. 2003, zcela jednoznačně potvrzuje skutečnost, že dne 4. 12. 2003 byla se stěžovatelem projednána zpráva o daňové kontrole, která tím byla ukončena (dne 10. 12. 2003 byl vydán správcem daně dodatečný platební výměr). V žádné fázi daňové kontroly, jejíž veškeré úkony byly učiněny do 31. 12. 2003, stěžovatel nenamítal, že mu není zřejmé, z jakých důvodů je u něho daňová kontrola prováděna, co je správcem daně zpochybňováno, nebyla vznesena námitka svévolného či nepřiměřeného postupu.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nesprávně vyhodnotil obsah výše citovaných dokumentů, které potvrzují, že správce daně učinil v době do 31. 12. 2003 vůči žalobci dokonce několik úkonů, při nichž mu bylo sděleno, že jeho daňová povinnost je zpochybněna a z jakých důvodů. Pokud by tedy nebylo posuzováno zahájení daňové kontroly ze dne 17. 12. 2002 jako účinné, k faktickému zahájení daňové kontroly by došlo prvním následujícím úkonem, o jehož bezvadnosti nejsou v řízení pochyby (samozřejmě byl-li takový úkon učiněn ještě před uplynutím prekluzivní lhůty).

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s tvrzením žalobce, který ve vyjádření ke kasační stížnosti namítá, že žádné další úkony učiněné v rámci daňové kontroly nemohou již zhojit případné vady při jejím zahájení. Tento závěr nemá oporu v zákoně o správě daní a poplatků, v kontextu projednávané věci je dezinterpretací judikatury Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, závěr, že z pohledu posouzení, co je úkonem dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, je nutno na daňovou kontrolu pohlížet jako na jeden celek, tj. prekluzivní lhůta je přerušená ke dni zahájení daňové kontroly a další úkony prováděné správcem daně v rámci daňové kontroly již na běh prekluzivní lhůty nemají vliv. V odůvodnění tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že daňová kontrola je bezpochyby souborem vícero dílčích úkonů správce daně, v dané věci však bylo nutno rozhodnout, zda každý z těchto úkonů přerušuje lhůtu k vyměření či doměření daně. Jestliže je daňová kontrola nástrojem ke zjištění či prověření daňového základu či jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně u daňového subjektu, je logické, že v podstatě každý z úkonů správce daně provedených v rámci daňové kontroly obsahově splňuje pojem úkonu přerušujícího prekluzivní lhůtu dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (*úkon směřující k vyměření daně či jejímu dodatečnému stanovení*). Nejvyšší správní soud však v citovaném rozsudku dospěl k závěru, že takový výklad by neodůvodněně zvýhodňoval správce daně oproti daňovým subjektům, neboť v jejich neprospěch je daňová kontrola v § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považována za jednotný úkon, a na daňovou kontrolu je tedy z hlediska ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nahlížet tak, že po jejím řádném zahájení, které běh prekluzivní lhůty přerušuje, již žádné další úkony nemají na běh prekluzivní lhůty vliv. V textu odůvodnění je zdůrazněno, že zahájení daňové kontroly je nutno stanovit k datu, kdy je daňová kontrola skutečně řádně zahájena v souladu se zákonem, nikoliv k datu, které správce daně formálně stanoví, například v protokolu o zahájení daňové kontroly.

I z dalších rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (např. 8 Afs 93/2006,

5 Afs 16/2004) je zřejmé, že pokud správce daně formálně zahájí daňovou kontrolu sepsáním protokolu o daňové kontrole, jeho postup má však vady, je nutno kontrolu považovat za zahájenou až prvním následujícím úkonem, který je učiněn v souladu se zákonem. Je zřejmé, že podmínku souladu se zákonem nemůže splňovat úkon, který by byl správcem daně učiněn po uplynutí prekluzivní lhůty. Tak tomu bylo ve věci projednávané Ústavním soudem pod sp. zn. I. ÚS 1835/07, kdy daňová kontrola byla zahájena na sklonku prekluzivní lhůty, při jejím zahájení došlo k vadám a veškeré další úkony byly již provedeny po uplynutí prekluzivní lhůty. V takovém případě lze souhlasit se závěrem, že k přerušení lhůty nedošlo, neboť úkon učiněný před jejím uplynutím nebyl bezvadný, k dalším úkonům již vzhledem k uplynutí prekluzivní lhůty nebylo možno přihlédnout. Dle Nejvyššího správního soudu z citovaného nálezu Ústavního soudu nelze dovodit závěr, že případné nedostatky správce daně, ke kterým dojde při zahájení daňové kontroly, již nelze nikdy zhojit, nýbrž, že tyto nedostatky nemohou být zhojeny po uplynutí prekluzivní lhůty.

V projednávané věci bylo zjištěno, že bez ohledu na sporné zahájení daňové kontroly dne 17. 12. 2002 byl v řízení nejpozději dne 11. 6. 2003 učiněn úkon, při němž byly žalobci jednoznačně sděleny důvody, pro které je u něho prováděna daňová kontrola. Tento úkon byl učiněn několik měsíců před uplynutím prekluzivní lhůty k doměření daně a dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze pochybovat o tom, že tato lhůta byla dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků řádně přerušena. Žalobce byl v průběhu daňové kontroly několikrát poučen o svých právech, přičemž ve spisu není zaznamenána žádná jeho námitka ohledně případného svévolného postupu správce daně při daňové kontrole, ani ohledně porušení jiných práv. Správce daně začal daňovou povinnost žalobce prověřovat cca rok před uplynutím prekluzivní lhůty, dle správního spisu bylo řízení vedeno zcela standardně.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že krajský soud se dopustil jiné vady řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Krajský soud nesprávně posoudil obsah úkonů provedených správcem daně ještě před uplynutím prekluzivní lhůty k doměření daně žalobce a na základě toho dospěl k nesprávnému závěru ohledně jejího běhu. Kasační stížnost byla v důsledku zjištěného pochybení krajského soudu shledána důvodnou, proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Hradci Králové v novém rozhodnutí (§ 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.

V Brně dne 24. března 2010

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu