

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **BRAHILL, s. r. o.,** se sídlem Na Výsluní 370, Bradlec, zastoupeného JUDr. Ladislavem Březským, advokátem se sídlem Botičská 1936/4, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze,** se sídlem Žitná 563/12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2009, čj. 713/09-1200-203424, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 11. 2011, čj. 10 Ca 130/2009 - 81,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 2880 Kč, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce JUDr. Ladislava Březského.

Odůvodnění:

I.

1. Rozhodnutím ze dne 1. 9. 2008, čj. 125943/08/048912/2231, Finanční úřad v Mladé Boleslavi doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 13 905 360 Kč a dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 897 751 Kč.

2. Rozhodnutím ze dne 23. 2. 2009, čj. 713/09-1200-203424, žalovaný změnil k odvolání žalobce výši doměřené daně z příjmů právnických osob na částku 2 565 560 Kč.

II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který rozsudkem ze dne 9. 11. 2011, čj. 10 Ca 130/2009 - 81, zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

4. Městský soud uvedl, že žalobu nebylo namístě odmítnout pro předčasnost. Podle § 5 s. ř. s. se lze ve správním soudnictví domáhat ochrany po vyčerpání řádných opravných prostředků. Žalobou může být proto napadeno již rozhodnutí o odvolání, protože jeho doručením dochází k pravomocnému ukončení řízení. Přezkumné řízení podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), je samostatné daňové řízení, byť navazuje na předchozí vyměřovací řízení, a jeho konání není překážkou pro projednání žaloby.

5. Městský soud vyšel při přezkumu rozhodnutí ze skutkového a právního stavu existujícího ke dni 23. 2. 2009, tj. ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Nemohl proto přihlížet ke skutečnostem zjištěným v rámci přezkumného řízení, zejm. k rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2010, čj. 4274/10-1200-203424, a k rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 10. 6. 2011, čj. 12936/11-3110-013031.

6. Z úřední povinnosti se městský soud zabýval otázkou prekluze práva vyměřit daň. Poukázal přitom na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, podle kterého právo doměřit daň zaniká po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. S tímto názorem se posléze ztotožnil i Nejvyšší správní soud (viz rozsudky ze dne 25. 2. 2009, čj. 8 Afs 3/2009 - 101, ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 41/2009 - 99, ze dne 25. 5. 2009, čj. 2 Afs 60/2008 - 76, ze dne 24. 6. 2009, čj. 1 Afs 55/2009 - 70; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). V posuzované věci prekluzivní lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 uplynula dne 31. 12. 2006.

7. Daňová kontrola byla u žalobce zahájena dne 23. 8. 2006 sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005 - 96, č. 1480/2008 Sb. NSS, uvedl, že formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon, který ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu přerušuje běh prekluzivní lhůty. Podle názoru městského soudu daňová kontrola po sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly fakticky nezačala. Správce daně v protokolu pouze obecně vyzval žalobce k předložení dokladů podle § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu, aniž by je blíže upřesnil. Teprve v říjnu roku 2007 žalobce předložil správci daně doklady. Za řádné zahájení daňové kontroly lze proto považovat až sepsání úředního záznamu dne 17. 10. 2007. Městský soud uzavřel, že daňová kontrola byla zahájena po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 47 odst. 2 daňového řádu a daň byla žalobci doměřena nezákonně.

III.

8. Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

9. Stěžovatel vytkl městskému soudu porušení principu předvídatelnosti soudních rozhodnutí, přičemž poukázal i na ustálenou rozhodovací praxi Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004 - 105, ze dne 10. 2. 2010, čj. 1 As 100/2009 - 129, či ze dne 29. 11. 2011, čj. 2 Afs 16/2011 - 78; nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 654/03, či ze dne 31. 7. 2008, sp. zn. I. ÚS 777/07). Žalobce namítl v žalobě pouze nesprávné posouzení otázky účetního vykázání příspěvků na výstavbu inženýrských sítí. Městský soud však žalobou napadené rozhodnutí zrušil s tím, že daň byla doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 47 daňového řádu. Takto rozhodl, aniž by ve věci nařídil jednání nebo jinak komunikoval s účastníky řízení.

10. Podle stěžovatele bylo posouzení, zda došlo mezi formálním a faktickým zahájením daňové kontroly k nepřípustné prodlevě, předběžnou otázkou. Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 7/2005 - 96, na který městský soud odkázal, se týkal případu, kdy žalobce uplatnil námitku prodlevy mezi formálním a faktickým zahájením daňové kontroly v žalobě i v kasační stížnosti.

11. Stěžovatel byl postupem městského soudu zkrácen na svých procesních právech. Městský soud rozhodl ve věci bez jednání a stěžovatel neměl příležitost vyjádřit se k prekluzi práva na doměření daně.

12. Ke zjištění, zda mezi formálním a faktickým zahájením daňové kontroly došlo k nepřípustné prodlevě, bylo třeba provést dokazování, což městský soud neučinil. Podle stěžovatele k prodlevě nedošlo. Stěžovatel přitom poukázal na několik skutečností: a) žalobce tuto vadu nenamítl v žalobě; b) z úředního záznamu ze dne 17. 10. 2007 vyplývá, že žalobce předložil smlouvy, které správce daně požadoval, bez předchozího provádění daňové kontroly by správce daně jen stěží mohl upřesnit, kterých smluv se jeho požadavek týká; 3) správní spis obsahuje sdělení ze dne 17. 10. 2007, kterým žalobce informoval správce daně, že se již dne 20. 9. 2007 obrátil se spornou otázkou na Ministerstvo financí; 4) dne 11. 9. 2007 správce daně podal žádost o prodloužení lhůty pro ukončení daňové kontroly, ve které uvedl, že v průběhu kontroly žalobce předkládal požadované informace s nepřesnostmi a rozpory, žalobce následně musel provádět zjišťování v podkladech, což vedlo k prodlužování kontroly, některé požadavky žalobce zpracoval teprve v průběhu kontroly, z těchto informací je zřejmé, že daňová kontrola probíhala již přede dnem 17. 10. 2007, 5) daňová kontrola probíhala nejprve neformálně, pracovníci správce daně prováděli kontrolu v sídle žalobce, případně si pořizovali kopie dokladů z jeho účetnictví, tuto skutečnost stěžovatel doložil poznámkami pracovníků správce daně a cestovními příkazy ze srpna až prosince roku 2006, které zaslal spolu s kasační stížností, tyto důkazy nebyly obsaženy ve správním spisu předloženém městskému soudu, protože nejsou jeho obvyklou součástí, městský soud však stěžovatele k předložení důkazů prokazujících provádění daňové kontroly před 17. 10. 2007 nevyzval.

IV.

13. Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že prekluze je hmotněprávním, nikoliv procesním institutem. Jejím řešením může dojít z hlediska kasačních důvodů pouze

k nesprávnému právnímu posouzení věci ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nikoliv ke vzniku vady ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Vzhledem k tomu, že soud je vázán uplatněnými kasačními důvody, nemůže se zabývat věcným posouzením prekluze.

14. Zabýval-li se městský soud z úřední povinnosti prekluzí, nemohlo to být pro stěžovatele překvapivé. K této otázce se mohl vyjádřit a předložit důkazy. Podle žalobce proto kasační soud nemůže přihlížet k novým skutečnostem uplatněným teprve v kasační stížnosti (srov. § 109 odst. 5 s. ř. s.).

15. Závěrem žalobce uvedl, že pokud by správce daně prováděl po formálním zahájení daňové kontroly faktické úkony, musely by být zaznamenány ve spisu v zákonem předepsané formě protokolu o ústním jednání nebo protokolu či úředního záznamu o místním šetření. Ke stěžovatelem zmiňovaným poznámkám pracovníků správce daně a žádosti správce daně o prodloužení lhůty pro ukončení daňové kontroly žalobce uvedl, že je nepovažuje za relevantní úkony v rámci daňové kontroly.

V.

16. 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. 3, 4 s. ř. s.).

17. Kasační stížnost není důvodná.

18. Běh prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně upravoval § 47 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2009. Ústavní soud vyložil citované ustanovení tak, že tříletou prekluzivní lhůtu je třeba počítat od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení (viz nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu potvrdil výklad Ústavního soudu pro všechny typy daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení (viz usnesení ze dne 12. 1. 2011, čj. 1 Afs 27/2009 - 98, č. 2230/2011 Sb. NSS, a čj. 5 Afs 15/2009 - 122, č. 2229/2011 Sb. NSS). Lhůta pro doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 by tedy uplynula dne 31. 12. 2006, pokud by nedošlo k jejímu přerušení v souladu s § 47 odst. 2 téhož zákona.

19. Úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty může být i daňová kontrola, kterou se zjišťují nebo prověřují okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně (viz např. rozsudek ze dne 6. 4. 2011, čj. 1 Afs 106/2010 - 95). Daňová kontrola musí začít v rámci tříleté prekluzivní lhůty (viz rozsudek ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003 - 109), aby mohla být považována za „*úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení*“.

20. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, č. 634/2005 Sb. NSS, upřesnil, že prekluzivní lhůta se přerušuje od okamžiku zahájení daňové kontroly, přičemž daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Zahájení daňové kontroly je způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty, pokud sepsání protokolu o

zahájení daňové kontroly není pouze formální (blíže viz rozsudek ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005 - 96, č. 1480/2008 Sb. NSS).

21. Účelem přerušení prekluzivní lhůty je získání časového prostoru k dokončení řízení, v němž je řádně pokračováno. Nesmí jít o úkon, jehož jediným či hlavním účelem je snaha o posun prekluzivní lhůty (viz např. ze dne 26. 2. 2010, čj. 5 Afs 71/2009 - 48, č. 2067/2010 Sb. NSS). Ze základních zásad daňového řízení, zejména pak z § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 druhou větou daňového řádu plyne, že správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě. Správce daně nemůže svévolně přerušit provádění daňové kontroly a odložit její pokračování na pozdější dobu, jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech (blíže viz např. čj. 7 Afs 22/2003 - 109).

22. Za okamžik zahájení daňové kontroly není možno považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by v přiměřené době po zahájení správce daně konal jakékoliv úkony s kontrolou související (blíže viz např. rozsudky čj. 8 Afs 7/2005 - 96 nebo čj. 7 Afs 22/2003 - 109).

23. V nyní posuzované věci správce daně zahájil daňovou kontrolu sepsáním protokolu dne 23. 8. 2006. Protokol měl podobu formuláře, kterým správce daně pouze upozornil žalobce na možnost uložení pokuty podle § 37 daňového řádu a poučil jej, že podle § 41 odst. 2 daňového řádu nemůže až do ukončení daňové kontroly podávat dodatečná daňová přiznání k dani za zdaňovací období, která jsou předmětem daňové kontroly. Dále správce daně vyžádal od žalobce předložení veškerých dokladů podle § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu.

24. Dalším úkonem správce daně, který je doložen ve správním spisu, je až úřední záznam ze dne 17. 10. 2007, který potvrzuje, že dne 15. 10. 2007 žalobce předložil správci daně smlouvy o obstarání věci. Správce daně však učinil tento úkon až po 14 měsících od sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly.

25. Jakkoliv z jednání správce daně není patrné, že byl při sepisu protokolu ze dne 23. 8. 2006 veden pouze snahou o přerušení běhu lhůty, k jejímuž vypršení zbýval čas do 31. 12. 2006, je zjevné, že podle obsahu spisů nepostupoval účelně s prováděním jednotlivých kroků v přiměřených intervalech tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě.

26. Pokud správce daně tvrdí, že po zahájení daňové kontroly dne 23. 8. 2006 konal faktické a neformální úkony směřující k zjištění nebo prověření okolností rozhodných pro správné stanovení daně, nijak se to neodrazilo v obsahu správního spisu.

27. Námitka stěžovatele, že nedostal v řízení před městským soudem příležitost prokázat, že nedošlo k nepřípustné prodlevě mezi formálním a faktickým zahájením daňové kontroly, proto není důvodná. Městský soud vyzval stěžovatele přípisem ze dne 28. 7. 2011, čj. 10 Ca 130/2009 - 66, aby předložil úplné spisy správních orgánů rozhodujících v obou stupních. Pokud stěžovatel případně nedostál své povinnosti a

předložil soudu neúplný správní spis, nemůže se nyní dovolávat svého pochybení a tvrdit, že rozhodné důkazy nebyly ve spisu obsaženy. Dokumenty, které správce daně přiložil teprve ke kasační stížnosti a které nebyly obsahem správního spisu, nemohou na tomto závěru nic změnit.

28. V této souvislosti je nutné poukázat na rozsudek ze dne 11. 3. 2008, čj. 1 Afs 7/2008 - 91, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že „[p]*okud správní orgán nepředloží kompletní spis, vystavuje se nebezpečí, že krajský soud rozhodne v jeho neprospěch, a to jen z toho důvodu, že určitý dokument, který mohl rozhodnutí soudu zcela zvrátit, není ve spisu založen. Soud totiž vždy vychází z předpokladu (pokud opak není zcela zřejmý – pak je povinností soudu vyzvat správní orgán k doplnění spisového materiálu), že správní spis byl předložen ve své úplné podobě. Takový postup může být sice vnímán jako poměrně tvrdý,* [...] *avšak je zcela v souladu s principem rovnosti zbraní mezi správním orgánem a žalobcem, který je správnímu soudnictví (na rozdíl od správního řízení) vlastní, jakož i s principem* ‚nechť si každý střeží svá práva'. *Předložení neúplného správního spisu pak nelze v žádném případě klást k tíži žalobce, ale je to správní orgán, který musí nést následky svého pochybení.*“ Městský soud tudíž oprávněně předpokládal, že správní spis byl předložen ve své úplné podobě. Předložený spis byl dostatečným podkladem pro rozhodnutí ve věci a městský soud nebyl povinen stěžovatele vyzvat k jeho doplnění.

29. Dále stěžovatel předestřel v kasační stížnosti několik skutečností, které podle něj prokazovaly, že nedošlo k prodlevě mezi formálním a faktickým zahájením daňové kontroly. Stěžovatel upozornil, že dne 15. 10. 2007 žalobce předložil smlouvy na základě předchozího požadavku správce daně. O tomto požadavku však ve správním spisu nejsou vedeny žádné záznamy. Správce daně se může jen obtížně dovolávat úkonu, který z nevysvětlených důvodů nenalezl žádný odraz v obsahu správního spisu. Stěžovatel rovněž uvedl, že dne 20. 9. 2007 žalobce zaslal Ministerstvu financí dotaz týkající se problematiky zaúčtování příspěvků na výstavbu inženýrských sítí. Ani tato skutečnost neprokazuje, že by správce daně učinil vůči žalobci úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Obdobně neobstojí tvrzení stěžovatele, že z žádosti o prodloužení lhůty k ukončení daňové kontroly ze dne 27. 2. 2008 je patrné, že prováděl daňovou kontrolu fakticky již dávno před tím, než tuto žádost sepsal. Ani o těchto úkonech totiž nebyly v předloženém spisu žádné důkazy.

30. Námitka stěžovatele, že městský soud porušil princip předvídatelnosti soudních rozhodnutí, rovněž nebyla důvodná. Podle ustálené judikatury soudy ve správním soudnictví přihlížejí k zániku práva daň vyměřit nebo doměřit ve smyslu § 47 daňového řádu z úřední povinnosti (viz např. rozsudek ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 - 135, č. 1851/2009 Sb. NSS, či nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08, a ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07). Soud je povinen vypořádat otázku daňové prekluze nejen, pokud je namítána, ale i pokud sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo. V posuzované věci městský soud přihlédl k prekluzi práva z úřední povinnosti. Ve věci nemusel nařídit jednání, protože doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty je podstatným porušením ustanovení o řízení před správním orgánem, které může mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Městský soud proto postupoval v souladu s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

31. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

32. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšný žalobce byl v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem a náleží mu odměna za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Odměna činí podle § 9 odst. 3 písm. f) uvedené vyhlášky 2100 Kč a dále 300 Kč jako paušální náhrada hotových výdajů (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), celkem tedy 2400 Kč. Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je povinen odvést z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Výše daně, vypočtená podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., činí 480 Kč. Celkem byla stanovena odměna ve výši 2880 Kč.

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

V Brně 26. září 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu