



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci **žalobce: ABRA Software a.s.**, se sídlem Jeremiášova 1422/7b, Praha 13, zast. Mgr. Jakubem Fröhlichem, advokátem se sídlem Dlouhá 13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. město Prahu ze dne 19. 8. 2008, č. j. 12914/08-1300-102687, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2012, č. j. 6 Ca 351/2008 - 34,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2012, č. j. 6 Ca 351/2008 - 34, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 19. 8. 2008, č. j. 12914/08-1300-102687, **se zrušuje.**
- III. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 17. 3. 2008, č. j. 118635/08/005512/0644, **se zrušuje.**
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- V. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **18 568 Kč**, k rukám jeho zástupce Mgr. Jakuba Fröhliche, advokáta se sídlem Dlouhá 13, Praha 1, do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadl v záhlaví označený pravomocný rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 17. 3. 2008, č. j. 118635/08/005512/0644, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2003 ve výši 137 500 Kč.

Napadeným rozsudkem městský soud shledal žalobu nedůvodnou a podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ji zamítl.

Předmětem sporu v projednávané věci je jednak otázka prekluze práva vyměřit daň a dále otázka unesení důkazního břemene stěžovatele ve věci jím uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, za zdanitelné plnění deklarované jako zprostředkování reklamy na zimním stadionu HC Slavia Praha, uskutečněné ve prospěch stěžovatele společností DVOZA, s. r. o. (dále jen „Dvoza“) ke dni 5. 2. 2003.

Městský soud prekluzi práva vyměřit daň neshledal. Vycházejí ze závěrů Ústavního soudu vyjádřených např. v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, či ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, podle nichž k daňové prekluzi dochází po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoli od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, městský soud konstatoval, že prekluzivní lhůta za zdaňovací období únor 2003 počala běžet dne 31. 12. 2003 a její konec připadl na 31. 12. 2006.

Ze správního spisu městský soud ověřil, že správce daně učinil v průběhu řízení následující úkony: dne 30. 8. 2004 zahájil u stěžovatele místní šetření podle ustanovení § 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzovaná období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), v rámci vyhledávací činnosti (§ 36 téhož zákona). Následně dne 14. 9. 2004 v souvislosti s tímto šetřením stěžovateli zaslal výzvu podle ustanovení § 31 odst. 9 uvedeného zákona k předložení dalších důkazních prostředků a k prokázání dále specifikovaných skutečností. Dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 10. 2004, č. j. 376619/04/005513/6558, správce daně vyměřil stěžovateli za zdaňovací období únor 2003 daň ve výši 137 500 Kč. Předmětné rozhodnutí bylo potvrzeno Finančním ředitelstvím pro hlavní město Prahu, které rozhodnutím ze dne 10. 8. 2005, č. j. FŘ-8422/13/05, odvolání stěžovatele zamítlo.

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 21. 10. 2005 se stěžovatel domohl zrušení tohoto rozhodnutí, přičemž rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 9. 2006, č. j. 8 Ca 46/2006 - 20, kterým bylo uvedené rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu zrušeno a věc vrácena k dalšímu řízení, nabyl právní moci dne 26. 9. 2006.

Platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Prahu 5 dne 25. 10. 2004 byl v rámci odvolacího řízení rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 18. 10. 2006, č. j. FŘ-15015/13/06, zrušen a následně byla dne 22. 11. 2006 správcem daně zahájena daňová kontrola. Na základě této kontroly bylo vydáno dne 17. 3. 2008 prvostupňové rozhodnutí, které nabylo právní moci doručením zamítavého rozhodnutí odvolacího orgánu dne 27. 8. 2008. Uvedené rozhodnutí je předmětem přezkumu v nyní projednávané věci.

Městský soud nepřisvědčil právní argumentaci žalovaného, dle které je v projednávané věci nutno za úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považovat výzvu ze dne 14. 9. 2004, která byla učiněna v rámci místního šetření při vyhledávací činnosti správce daně.

Skutečnost, že výzvu vydanou v rámci místního šetření při vyhledávací činnosti nelze považovat za úkon dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, vyplývá z právních závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, publikovaném pod č. 937/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V tomto rozhodnutí zdejší soud zaujal názor, že není-li zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která daňovému subjektu garantuje § 16 zákona o správě daní a poplatků, nelze daňovému subjektu daň doměřit pouze na základě výsledků získaných při místním šetření. Obdobně se Nejvyšší správní soud vyslovil ve svém dalším rozsudku ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130, publikovaném pod č. 938/2006 Sbírky rozhodnutí

pokračování

Nejvyššího správního soudu, ve kterém byl vysloven právní názor, že dodatečným platebním výměrem nelze doměřit daň pouze na základě výsledků získaných při vyhledávací činnosti (§ 36 uvedeného zákona) a při místním šetření (§ 15 citovaného zákona), aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována ustanovením § 16 zákona o správě daní a poplatků.

Městský soud proto dospěl k závěru, že úkony správce daně při vyhledávací činnosti a při místním šetření nemohou být úkony směřujícími k dodatečnému stanovení daně, když pouze na základě těchto úkonů daň doměřit nelze. Skutečnost, že v daném případě na základě těchto úkonů daň vyměřena byla, nelze zohlednit, neboť tento postup je nezákonný, jak deklarují shora citované rozsudky městského soudu i Nejvyššího správního soudu.

Dle závěrů městského soudu počala prekluzivní lhůta běžet od 31. 12. 2003, přičemž její konec připadl na 31. 12. 2006. Protože však v rámci této prekluzivní lhůty došlo dne 22. 11. 2006 k zahájení daňové kontroly, běh dosavadní prekluzivní lhůty se ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušil a nová prekluzivní lhůta počala běžet od 31. 12. 2006 a její konec připadl na 31. 12. 2009. S ohledem na skutečnost, že žalobou napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 27. 8. 2008, k prekluzi práva vyměřit daň nedošlo.

Městský soud zamítl také námitky směřující do závěrů správních orgánů, dle kterých stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně jím deklarovaného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Stěžovatel deklaroval přijetí zdanitelného plnění - zprostředkování reklamy - od společnosti Dvoza, přičemž přijetí tohoto plnění právě od uvedené společnosti jím předložené důkazní prostředky [smlouva stěžovatele se společností KS TRADE COMPANY, spol. s r.o. (dále jen „KS Trade“), smlouva o cessi práv a povinností mezi KS Trade a Dvoza, doklady o úhradě] neprokázaly.

V daňovém řízení totiž vyšly najevo skutečnosti zpochybňující tvrzení stěžovatele. Svědek Marcel Budina, jednatel společnosti KS Trade, dne 6. 9. 2004 vypověděl, že logo stěžovatele již bylo v době cese na společnost Dvoza umístěno na zimním stadionu a povinností Dvoza (tj. postupníka původního zhotovitele) bylo vyhotovit každé společnosti děkovný dopis, ze kterého bylo jasno, že reklama na zimním stadionu byla uskutečněna, a dále vyfakturovat částku klientovi, která zbývala doplatit na základě smlouvy mezi KS Trade a klientem. Svědek Ludvík Czoka, jednatel společnosti DRAKEN PRAHA, spol. s r.o., dne 8. 2. 2005 vypověděl, že za tuto firmu nejednal a vše zajišťoval pan Budina, který mu zaplatil za to, že se nechal zapsat jako jednatel společnosti. Vybíral peníze z účtu, který pan Budina zřídil, a podepisoval faktury. Za firmu DRAKEN PRAHA, spol. s r.o., žádnou obchodní činnost nevykonával. Ze sdělení Finančního úřadu pro Prahu 10, který prováděl šetření u HC Slavia Praha, vyplynulo, že reklamu na pronajatých plochách zhotovují konkrétní firmy a jejich údržbu zajišťuje sama HC Slavia Praha. Firmu Dvoza ani její zástupce v HC Slavia Praha nikdo nezná. Ze sdělení Finančního úřadu pro Prahu 1 jako dožádaného správce daně vyplývá, že společnost Dvoza nepředložila účetnictví, ani jinak nedoložila, že by přijala nebo poskytla zdanitelná plnění podle předmětných daňových dokladů.

Předmět a rozsah faktického uskutečnění deklarovaného plnění tak nelze mít za prokázaný, a nelze jej vysvětlit samotnou existencí reklamy na zimním stadionu.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje kasační námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatel má zejména za to, že správní orgány nesprávně vyhodnotily smlouvu o zajištění reklamy uzavřenou mezi ním a společností KS Trade a následně i smlouvu o cessi práv a povinností ze smlouvy o zajištění reklamy, uzavřenou mezi společností KS Trade a společností Dvoza, za účasti stěžovatele dne 11. 11. 2002.

Předmětem smlouvy bylo provést pro stěžovatele zajištění, výrobu a údržbu reklamy a maximální propagaci jeho služeb v interiéru či exteriéru Zimního stadionu HC Slavia Praha, v termínu od 3. 9. 2002 do 30. 4. 2003 nebo do konce ligové soutěže, vždy platí pozdější datum. V návaznosti na tuto smlouvu byla mezi shora uvedenými společnostmi se souhlasem stěžovatele uzavřena smlouva o cessi práv a povinností.

Za zákonné definice reklamy podle zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy, vyplývá, že reklamou se nerozumí vyrobení reklamního předmětu, plakátu, poutače apod., ale reklamou je šíření určité prezentace veřejnosti mající za cíl podporu podnikatelské činnosti. Skutečnost, že na zajištění reklamy se podílí více subjektů, akceptoval i zákonodárce, jestliže rozlišuje mezi objednatel, zpracovatelem a šířitelem.

Stěžovateli tak bylo po celé smluvní období poskytováno plnění, které je ve smyslu ustanovení § 9 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném za posuzované období, považováno za dílčí zdanitelné plnění uskutečněné ke dni uvedenému ve smlouvě.

Na základě smlouvy o reklamě byla zdanitelná plnění poskytována i poté, co již byla reklama na zimním stadionu instalována. Jestliže po cessi nebylo třeba, aby společnost Dvoza činila k zajištění reklamy žádné faktické zásahy (nedošlo k poškození či znehodnocení reklamy), neznamená to ještě, že by z její strany nebylo stěžovateli poskytnuto žádné zdanitelné plnění. Tato společnost byla na základě uzavřené smlouvy povinna plnit a stěžovatel byl povinen uhrazovat částky na poskytnutá plnění dle ujednání z této smlouvy.

Stěžovatel má za to, že splnil všechny zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet a nemůže nést odpovědnost za porušení předpisů jinými subjekty. Správní orgány jej navíc zkrátily na jeho procesních právech, když mu neumožnily účastnit se provedených svědeckých výpovědí, přičemž navíc jako důkazy svědčící v neprospěch stěžovatele použily důkazy získané v jiných daňových řízeních.

Ze všech uvedených důvodů navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu a odkázal na svá dosavadní vyjádření. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

pokračování

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou prekluze práva vyměřit daň a v tomto směru je vhodné připomenout, že v důsledku judikatury Ústavního soudu představuje prekluze takovou skutečnost, ke které musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti (ex offa).

V nálezu Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07 (všechna zde uváděná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), vyjádřil Ústavní soud názor, podle něhož za společný rys prekluze, jakožto institutu, který se vyskytuje v různých odvětvích právního řádu, lze považovat i to, že k ní má orgán moci veřejné přihlížet z úřední povinnosti. Tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny, tj. zánik samotného subjektivního práva. Účelem jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.

Z tohoto pohledu tedy městský soud postupoval správně, pokud se primárně zaměřil na otázku prekluze, která byla v daném případě namítána i v žalobě. Kasační soud se však již nemůže ztotožnit s provedeným posouzením této otázky městským soudem.

Předmětem sporu v projednávané věci je dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2003. Základní tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření této daně započala běžet od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost, tj. od 28. 2. 2003, nikoli od 31. 12. 2003, jak nesprávně uvedl městský soud, a její konec tedy připadl na 28. 2. 2006, nikoli na 31. 12. 2006.

Městský soud při svých úvahách nevzal v úvahu, že zdaňovacím obdobím je v posuzované věci kalendářní měsíc, nikoli kalendářní rok, jak je tomu obvykle u daní z příjmů. Pokud tedy bylo deklarované zdanitelné plnění uskutečněno k 5. 2. 2003 a stěžovatel byl v rozhodné době měsíčním plátcem DPH, připadl konec zdaňovacího období na 28. únor 2003 a od tohoto data také počala běžet tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně. Zahájení daňové kontroly dne 22. 11. 2006 tak bylo bezesporu učiněno až po uplynutí této lhůty, a nemohlo tedy bez dalšího mít za následek její přerušování a běh prekluzivní lhůty nové. Závěry městského soudu ohledně posouzení prekluze práva vyměřit daň proto nemohou obstát.

Žalobou napadené rozhodnutí v nyní projednávané věci bylo vydáno dne 19. 8. 2008 a právní moci nabylo dne 27. 8. 2008. V souladu s rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161 (všechna zde uvedená rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz), musí být rozhodnutí odvolacího orgánu v tříleté prekluzivní lhůtě nejen vydáno, ale i oznámeno jeho příjemci. Nestačí tedy, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně.

Pro posouzení prekluze je proto rozhodné, zda byl před koncem tříleté prekluzivní lhůty, tj. před 28. 2. 2006, učiněn ze strany správních orgánů vůči stěžovateli úkon, kterým by byl běh prekluzivní lhůty opět přerušen a založen běh lhůty nové (dále jen „kvalifikovaný úkon“), případně zda na běh prekluzivní lhůty neměly vliv jiné zákonem stanovené okolnosti.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem městského soudu, dle kterého nemůže být tímto kvalifikovaným úkonem výzva ze dne 14. 9. 2004, učiněná správcem daně v rámci místního šetření při vyhledávací činnosti.

V souladu se závěry uvedenými v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, je institut místního šetření podle § 15 zákona o správě daní a poplatků použitelný v jakékoli fázi řízení. Místní šetření může být úkonem samostatným i úkonem prováděným např. v rámci daňové kontroly či odvolacího řízení. Stejně

tak se může jednat o šetření spočívající v ojedinělém úkonu, či se může skládat z více úkonů a jeho výsledek může být podchycen v jednom či více protokolech; omezením je jen, aby jím nebyla nahrazována daňová kontrola tam, kde se rozsah zjišťování z jeho mezí vymyká.

Cílem místního šetření není samotné vyměření daně, ale získávání předběžných informací, jež by bylo možné poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně. Informace takto získané jsou informacemi podkladovými, přičemž prostředkem sloužícím k tomu, aby správce daně zjistil a prověřil řádně daňový základ, je daňová kontrola, která umožňuje zjištění rozhodných skutečností při zachování práv daňového subjektu. Tam, kde je místní šetření pro zjišťování nezbytných skutečností nevhodné, neboť by např. bylo na místě provést daňovou kontrolu, je proto vliv na běh prekluzivní lhůty vyloučen (srovnej zejména bod 21. a 28. uvedeného usnesení).

V projednávané věci je nesporné, že posuzovaná výzva byla vydána v rámci vyhledávací činnosti, přičemž její nesplnění nemohlo mít za následek jakékoliv vyměření daňové povinnosti. Ostatně to byl také důvod, proč bylo rozhodnutí o vyměření daně k žalobě stěžovatele zrušeno. Vliv této výzvy je proto na běh prekluzivní lhůty vyloučen.

Okolností, která však měla na běh prekluzivní lhůty v projednávané věci vliv, je podání žaloby k městskému soudu dne 21. 10. 2005, tj. žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. město Prahu ze dne 10. 8. 2005, č. j. FŘ-8422/13/05.

Podle ustanovení § 41 s. ř. s. se totiž běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně po dobu řízení před soudem staví. Jelikož se jedná se o stavění lhůty (a nikoli o její přerušování, kdy lhůta po odpadnutí překážky běží znovu od počátku), část lhůty, která uběhla před zahájením soudního řízení a část lhůty, která uběhla po něm, se počítají.

S ohledem na skutečnost, že ve věci nebyly činěny žádné jiné úkony ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků, tříletá lhůta pro vyměření daně běžela od 28. 2. 2003 do 21. 10. 2005 (datum zahájení soudního řízení), tedy 31 měsíců a 20 dnů. Následně v období od 21. 10. 2005 do 26. 9. 2006 (po dobu soudního řízení) lhůta neběžela a počala znovu plynout od 27. 9. 2006, takže běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně se v důsledku soudního řízení prodloužil do 4. 2. 2007.

Po proběhlém soudním řízení však Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu v odvolacím řízení nenapravilo vady vytykané správním orgánům městským soudem ve zrušujícím rozsudku, ale rozhodnutím ze dne 18. 10. 2006, č. j. FŘ-15015/13/06, dodatečný platební výměr vydaný na základě místního šetření zrušilo. Následně na to byla dne 22. 11. 2006 správcem daně zahájena za stejné zdaňovací období daňová kontrola, zaměřená na prověřování zcela shodných skutečností. Tato kontrola vyústila v dodatečně vyměření daně, které je předmětem nyní projednávané věci.

Pokud by zahájení daňové kontroly bylo zdejším soudem posouzeno jako kvalifikovaný úkon, dosavadní běh prekluzivní lhůty by se ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušil a od 31. 12. 2006 by počala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta, jejíž konec by připadl na 31. 12. 2009. Za této situace by žalobou napadené rozhodnutí v nyní projednávané věci bylo vydáno a nabylo právní moci (27. 8. 2008) před uplynutím prekluzivní lhůty.

Nejvyšší správní soud však má za to, že zahájení kontroly v nyní projednávané věci nelze za kvalifikovaný úkon považovat. Kontrola byla totiž zahájena po té, kdy odvolací orgán

pokračování

s konečnou platností dodatečné vyměření daně, týkající se neprokázání přijetí zprostředkování reklamy od společnosti Dvoza, zrušil.

V souladu se závěry rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48, je vyloučeno, aby dle zákona o správě daní a poplatků po zrušení platebního výměru odvolacím orgánem správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl novým platebním výměrem. Rozhodnutím o zrušení platebního výměru daňové řízení končí a toto rozhodnutí zakládá překážku věci rozhodnuté. Pokud tak správce daně učiní a platební výměr znovu vydá, pak se jedná o rozhodnutí nezákonné. Tato nezákonnost aktu musí být před soudem namítána, což se v projednávané věci nestalo, a správní soudy proto nemohou posuzovaná rozhodnutí z uvedeného důvodu nad rámec žalobních bodů zrušit.

Výše uvedené ovšem nemá žádný vliv na povinnost soudu posoudit otázku prekluze práva a v tomto důsledku i zákonnost provedených úkonů.

Daňová kontrola zahájená dne 22. 11. 2006 se týkala výhradně skutečností, které již byly správci daně známé a které měly být primárně vyhodnoceny v rámci předcházejícího daňového řízení. Pokud se tak nestalo a odvolací orgán naopak svým zrušujícím rozhodnutím daňové řízení ohledně sporné daňové povinnosti ukončil, nemůže být zahájení daňové kontroly vztahující se k vysvětlení či objasnění již známých skutečností, aniž by zde byly nějaké nové skutečnosti, které by odůvodňovaly oprávnění znovu daňovou povinnost za uvedené období prověřit, úkonem způsobilým přerušit dosavadní běh prekluzivní lhůty a založit lhůtu novou. Při opačném výkladu by byla prekluzivní lhůta obnovována pouze proto, že správní orgány postupovaly v daňovém řízení procesně nesprávným způsobem, což by v konečném důsledku znamenalo přičítání nezákonného postupu státní moci v neprospěch daňového subjektu.

V projednávané věci tedy prekluzivní lhůta, jejíž počátek byl odvozen od 28. 2. 2003 a jejíž konec v důsledku soudního řízení před městským soudem připadl na 4. 2. 2007, uplynula před doručením žalobou napadeného rozhodnutí (27. 8. 2008). Daňová povinnost za zdaňovací období únor 2003 tak byla vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty.

Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že městský soud posoudil namítanou prekluzi práva vyměřit předmětnou daň v rozporu se zákonem.

Shledal-li zdejší soud ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2003 prekluzi práva vyměřit daň, nebylo účelné se zabývat ostatními kasačními námitkami. Vypořádání těchto námitek totiž nemůže žádným způsobem ovlivnit výrok rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

Z výše uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek městského soudu trpí nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky před soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel v kasační stížnosti navrhl, aby rozsudek městského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tento návrh odpovídal pravomoci Nejvyššího správního soudu do 31. 12. 2011 (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Dnem 1. 1. 2012 nabyla účinnosti novela s. ř. s. (zákon č. 303/2011 Sb.), která umožňuje, aby Nejvyšší správní soud, dospěje-li k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zrušil nejen rozhodnutí krajského soudu, ale aby též dle povahy věci sám rozhodl o zrušení rozhodnutí správního orgánu, za přiměřeného použití § 75, § 76 a § 78 s. ř. s. Na základě uvedené novelizace s. ř. s. je Nejvyšší správní soud nyní bez ohledu na návrh oprávněn zvážit, zda je namísto pouze zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci krajskému či městskému soudu k dalšímu řízení, či zda je racionální současné zrušení rozhodnutí správního orgánu.

V posuzovaném případě dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že již v řízení před městským soudem byly důvody pro to, aby rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek městského soudu, věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť současně konstatoval, že pro zrušení rozhodnutí žalovaného byly důvody již v řízení před městským soudem, který by v dalším řízení, při respektování názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí a vzhledem k charakteru vytykánych pochybení, nemohl vady napadeného rozhodnutí žalovaného nikterak zhojit. Nejvyšší správní soud proto současně se zrušením rozsudku městského soudu rozhodl také o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného i o zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 17. 3. 2008, č. j. 118635/08/005512/0644 [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.]. S ohledem na skutečnost, že právo státu vyměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2003 je prekludováno, rozhodl Nejvyšší správní soud o zrušení všech předcházejících rozhodnutí, aniž by věc vracel k dalšímu řízení. Pro pokračování řízení ohledně prekludované daňové povinnosti není dán žádný zákonný důvod.

V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 7 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve správním soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 2 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč). Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou 9 600 Kč.

Zástupce stěžovatele v řízení o žalobě, prof. JUDr. Jan Kříž, učinil ve věci celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění k 31. 12. 2012 (dále jen „advokátní tarif“) a písemné podání ve věci samé (žaloba) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Prof. JUDr. Jan Kříž doložil osvědčení o registraci k DPH. K nákladům řízení o žalobě se tedy přičítá daň z přidané hodnoty v sazbě platné k 31. 12. 2012, tj. 960 Kč. Zástupce stěžovatele v řízení o kasační stížnosti, Mgr. Jakub Fröhlich, učinil ve věci celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] a písemné podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 2 100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 2 400 Kč, vzhledem k tomu, že ve věci byly učiněny čtyři úkony právní služby, náleží stěžovateli 9 600 Kč (4 × 2 400 Kč). Zástupce stěžovatele pro řízení o kasační stížnosti je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti zvyšuje o příslušnou částku DPH v sazbě platné ke dni ukončení tohoto řízení, tj. ve výši 1 008 Kč.

Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 18 568 Kč (z toho 2 000 Kč + 4 800 Kč + 960 Kč DPH za žalobní řízení,

pokračování

5 000 Kč + 4 800 Kč + 1 008 Kč DPH za kasační řízení). Tuto částku je povinen žalovaný uhradit k rukám zástupce stěžovatele Mgr. Jakuba Fröhlicha, advokáta se sídlem Dlouhá 13, Praha 1. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 13. června 2013

JUDr. Radan Malík
předseda senátu