



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **F. Š.**, zastoupeného Mgr. Tomášem Zachou, advokátem se sídlem Široká 36/5, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 1. 11. 2010, čj. 13909/10-1300-107220, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2013, čj. 3 Af 2/2011 – 43,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Praze – Modřanech (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 11. 2009, čj. 126480/09/012912108019, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2005 ve výši 295 783 Kč.

[2] Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu změnilo rozhodnutím ze dne 1. 11. 2010, čj. 13909/10-1300-107220 (dále jen „napadené rozhodnutí“), napadený platební výměr tak, že dodatečně doměřenou daň snížilo z částky 295 783 Kč na částku 293 126 Kč.

[3] Ve věci původně rozhodovalo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství.

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu žalobu k Městskému soudu v Praze. Argumentoval, že daňová kontrola byla zahájena v rozporu se zákonem, neboť správce daně ji zahájil bez konkrétního podezření na porušení daňových předpisů. Dále namítl, že daňová povinnost prekludovala, neboť do konce lhůty pro doměření daně nebylo ve věci vydáno pravomocné rozhodnutí. Kontrola daně z přidané hodnoty totiž byla zahájena již dne 21. 12. 2006, a nikoli až 12. 3. 2007, jak tvrdí žalovaný. Lhůta pro doměření daně tedy uplynula již 31. 12. 2009, zatímco napadený platební výměr nabyl právní moci až 1. 11. 2010.

[5] Městský soud žalobu zamítl. Označil za bezpředmětnou námitku, že daňová kontrola byla zahájena v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, neboť byla zahájena bez podezření podloženého konkrétními skutečnostmi. Odkázal na stanovisko Ústavního soudu sp. zn. pl. ÚS-st 33/11, kterým Ústavní soud překonal právní názor vyjádřený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Podle korigovaného právního názoru Ústavního soudu není v rozporu s principy daňového řízení a v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny, pokud správce daně zahájí daňovou kontrolu bez podezření podloženého konkrétními skutečnostmi.

[6] Městský soud se neztotožnil ani s názorem žalobce, že zahájením kontroly daně z příjmů správce daně rovněž reálně zahájil i kontrolu daně z přidané hodnoty, neboť předvolání ke kontrole ze dne 29. 11. 2006 se týkalo jak daně z příjmů, tak daně z přidané hodnoty. Rozsah daňové kontroly nemohl být určen pouhým předvoláním daňového subjektu, ale teprve až při vlastním zahájení daňové kontroly. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 21. 12. 2006 jednoznačně vyplývá, že daňová kontrola byla zahájena pouze ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za roky 2003 až 2005. O zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za roky 2004 a 2005 byl sepsán samostatný protokol, a to až 12. 3. 2007. Tato daňová kontrola tedy byla zahájena později a doměření daně z přidané hodnoty nebylo prekludováno.

[7] S poukazem na související judikaturu Nejvyššího správního soudu městský soud zdůraznil, že k současnému zahájení daňové kontroly ve vztahu k oběma daním nemohlo dojít i proto, že kontrolované skutečnosti u obou daní nejsou totožné. Nelze proto tvrdit, že pokud správce daně prováděl kontrolu daně z příjmů fyzických osob, prováděl tím současně i kontrolu daně z přidané hodnoty.

III.

[8] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Setrval na námitce, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po prekluzi práva dodatečně doměřit daň z přidané hodnoty. Stěžovatel obdržel předvolání ze dne 29. 11. 2006 k zahájení daňové kontroly daně z příjmů za roky 2003 až 2005 i daně z přidané hodnoty za roky 2004 a 2005. Správce daně uložil v předvolání stěžovateli povinnost předložit také daňovou evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za roky 2004 a 2005. Toto předvolání je rozhodnutím, kterým byl závazně vymezen věcný i časový rámec daňové kontroly. Do 31. 12. 2009 nebylo pravomocně rozhodnuto o žalobcově odvolání proti doměření daně z přidané hodnoty. Žalovaný nebyl oprávněn v roce 2010 dodatečně doměřit daň z přidané hodnoty.

[9] Předvolání k daňové kontrole ze dne 29. 11. 2006 nebylo změněno žádným následným rozhodnutím. Za změnu předvolání nelze považovat to, že v protokolu z ústního jednání o zahájení daňové kontroly ze dne 21. 12. 2006 je zmíněna pouze daň z příjmů, nikoli daň z přidané hodnoty. Protokol o ústním jednání není rozhodnutím podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), a není tak způsobilý změnit rozsah daňové kontroly v předvolání.

[10] O zahájení kontroly též daně z přidané hodnoty svědčí i protokol ze dne 21. 12. 2006. Podle protokolu totiž stěžovatel předal správci daně 8 šanonů dokladů a evidencí, a to včetně evidence daně z přidané hodnoty. Zahájení daňové kontroly se zúčastnila i pracovnice správce daně, která následně prováděla kontrolu daně z přidané hodnoty. Správce daně položil na začátku jednání stěžovateli otázku, zda mu jsou známy skutečnosti, které by mohly mít vliv na podání dodatečného daňového přiznání podle § 41 odst. 1 daňového řádu. Tutéž otázku již správce daně nepoložil při formálním zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty dne 12. 3. 2007. I správce daně považoval kontrolu daně z přidané hodnoty za zahájenou dnem 21. 12. 2006.

[11] Stěžovatel dále označil za nesprávné odkazy městského soudu na judikaturu Nejvyššího správního soudu a uvedl důvody, proč se domnívá, že citovaná judikatura nedopadá na projednávaný případ.

[12] Stěžovatel setrval na názoru, že protokol o formálním zahájení kontroly daně z přidané hodnoty byl sepsán pouze účelově, protože kontrola v té době již fakticky probíhala. Městský soud nevzal v potaz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, čj. 7 Afs 87/2012 – 24, podle kterého lze žádost správce daně o předložení dokladů při ústním jednání považovat za faktický úkon v daňové kontrole. Z tohoto judikátu podle stěžovatele plyne, že předvoláním správce daně stanoví závazný rámec daňové kontroly. Stěžovatel odkázal také na judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2008, čj. 5 Afs 78/2007 – 88, podle kterého lze za zahájení daňové kontroly považovat i faktické úkony spočívající ve vyžádání nebo převzetí dokladů pro kontrolu.

[13] Městský soud se nevypořádal ani s námitkou, že rozhodnutí o předvolání lze změnit pouze rozhodnutím. To však správce daně neučinil. K okamžiku reálného zahájení daňové kontroly se městský soud vyjádřil pouze okrajově.

IV.

[14] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil se závěry městského soudu. K zahájení kontroly daně z přidané hodnoty nestačilo předvolání zasláné daňovému subjektu, ale správce daně musí vůči daňovému subjektu učinit další faktický konkrétní úkon, kterým kontrolu zahájí. K takovému úkonu 21. 12. 2006 nedošlo. Z protokolu o ústním jednání ze dne 21. 12. 2006 plyne, že ten den byla zahájena pouze kontrola daně z příjmů. V protokolu je pouze uvedeno, že stěžovatel předložil doklady za roky 2003 až 2005, přičemž za rok 2005 se jednalo pouze o 2 šanony dokladů. Teprve v protokolu ze dne 12. 3. 2007 je uvedeno, že stěžovatel předložil doklady týkající se daně z přidané hodnoty a že jej správce daně požádal ještě o předložení evidence pro účely DPH II-IV/2005, obchodní smlouvy a údaje o případných zápočtech s obchodními partnery. Kontrola daně z přidané hodnoty tedy byla zahájena až 12. 3. 2007. Doklady předložené správci daně dne 21. 12. 2006 se týkaly pouze daně z příjmů fyzických osob a správce daně je převzal pouze pro kontrolu této daně.

[15] Rozhodnutí správce daně zahájit dne 21. 12. 2006 pouze kontrolu ve věci daně z příjmů nebylo v rozporu se zákonem. Daňový řád neukládá správci daně povinnost měnit předvolání, jestliže správce daně nepřistoupí k úkonu, ke kterému stěžovatele předvolal. Kontrola daně z přidané hodnoty byla zahájena až 12. 3. 2007, o čemž svědčí protokol z téhož dne. Napadené rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno dne 5. 11. 2010, tedy ve lhůtě pro doměření daně, jejíž konec by připadl na 31. 12. 2010. K prekluzi tedy nedošlo.

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] Rozsudek městského soudu nebyl nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Městský soud jednoznačně uvedl, že rozhodující pro určení okamžiku zahájení daňové kontroly byl obsah protokolu o ústním jednání, nikoli předvolání. To, že byl žalobce 29. 11. 2006 předvolán ke kontrole obou daní, neznamená, že byla daňová kontrola zahájena 21. 12. 2006 ve vztahu k oběma daním. Podle protokolu ze dne 21. 12. 2006 totiž správce daně jednoznačně zahájil kontrolu jen daně z příjmů. Městský soud zdůraznil, že kontrolované skutečnosti u daně z příjmů a daně z přidané hodnoty jsou rozdílné. Obě kontroly sledují rozdílné cíle a zkoumají se při nich jiné skutečnosti. Nelze proto tvrdit, že pokud správce daně prováděl kontrolu daně příjmů, současně tím prováděl i kontrolu daně z přidané hodnoty. Takové odůvodnění plně odpovídá požadavkům na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí, vyplývajícím z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. Je z něj zřejmé, z jakého důvodu soud nepovažoval žalobní argumentaci za důvodnou či jaké právní úvahy považoval za klíčové (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2011, čj. 7 As 18/2011 - 54). Názor městského soudu může stěžovatel považovat za nesprávný, nelze jej však označit za nepřezkoumatelný.

[19] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s názorem stěžovatele, že předvoláním ze dne 29. 11. 2006 byl závazně určen věcný i časový rozsah daňové kontroly a že tento rozsah mohl správce daně změnit jen následným rozhodnutím. Taková úvaha je v rozporu s povahou rozhodnutí o předvolání. Ačkoli má rozhodnutí o předvolání obecně formu rozhodnutí podle § 32 daňového řádu, neboť zakládá adresátovi povinnost dostavit se ke správci daně, nejedná se o rozhodnutí v materiálním slova smyslu, samostatně přezkoumatelné žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. Jedná se o úkon správního orgánu podle § 70 písm. c) s. ř. s., kterým se upravuje vedení řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2008, čj. 2 Aps 3/2007 - 91). Nejsou jím totiž nijak zasažena ani ovlivněna veřejná subjektivní práva účastníků řízení. Jeho účelem je zajistit osobní přítomnost adresátů na ústním jednání či výslechu, a usnadnit tak správci daně vedení řízení. Takovým rozhodnutím není správní orgán vázán a může je kdykoliv změnit nebo vydat rozhodnutí, v němž rozhodne jinak (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2006, čj. 4 Ads 86/2005 - 62). Obsah rozhodnutí o předvolání k ústnímu jednání tedy nebránil správci daně zahájit a vést daňovou kontrolu v užším rozsahu, než původně oznámil.

[20] Z hlediska přerušení prekluzivní lhůty tedy není rozhodné, že správce daně uvedl v předvolání ze dne 29. 11. 2006 konkrétní datum plánovaného zahájení daňové kontroly a její předpokládaný rozsah. Podstatný je až obsah protokolu o ústním jednání, ze kterého zřetelně vyplývá, kterého dne byla daňová kontrola skutečně zahájena, které daně se týkala a jaké správce daně učinil další kroky k prověření správnosti daňového tvrzení.

[21] Nejvyšší správní soud se netotožnil ani s námitkou, že o zahájení kontroly daně z přidané hodnoty svědčí i obsah protokolu ze dne 21. 12. 2006. Obsah protokolu nepotvrzuje, že by stěžovatel předal správci daně i evidenci daně z přidané hodnoty. V protokolu je pouze uvedeno, že dne 21. 12. 2006 byla zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za roky 2003 až 2005 a že správce daně od stěžovatele převzal 4 šanony dokladů za rok 2003, 2 šanony dokladů za rok 2004 a 2 šanony dokladů za rok 2005.

[22] Pro určení okamžiku přerušeni prekluzivní lhůty pro doměření daně z přidané hodnoty je bezvýznamné, že se ústního jednání dne 21. 12. 2006 zúčastnila pracovnice správce daně, která posléze vedla kontrolu daně z přidané hodnoty. Daňový řád nespaturuje v přítomnosti konkrétního pracovníka správce daně na ústním jednání žádnou zvláštní okolnost, která by mohla mít vliv na určení okamžiku zahájení daňové kontroly, resp. na okamžik přerušeni prekluzivní lhůty pro doměření daně.

[23] Podobně není rozhodné, že správce daně při zahájení kontroly daně z přidané hodnoty dne 12. 3. 2007 nepoložil stěžovateli otázku, zda mu jsou známy skutečnosti, které by mohly mít vliv na podání dodatečného daňového příznání podle § 41 odst. 1 daňového řádu. Není totiž povinen vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jak snížit výslednou daňovou povinnost (srov. usnesení ústavního soudu ze dne 25. 10. 2002, sp. zn. IV. ÚS 298/02). Taková povinnost správce daně by ostatně byla v rozporu i s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2007, čj. 8 Afs 111/2005 – 106, podle kterého má nemožnost podat dodatečné daňové příznání po zahájení daňové kontroly i sankční charakter, neboť postihuje daňový subjekt, který neplnil své daňové povinnosti řádně a včas (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2007, čj. 8 Afs 111/2005 – 113). Mezi položením otázky podle § 41 odst. 1 daňového řádu a zahájením daňové kontroly tedy není žádná přímá souvislost. Pokud správce daně nepoložil takovou otázku stěžovateli dne 12. 3. 2007, ještě to neznamená, že ten den nemohla být účinně zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty.

[24] Není důvodná ani námitka, že daňové kontroly na dani z příjmů a na dani z přidané hodnoty běžně probíhají paralelně. I když nelze vyloučit, že někteří správci daně zvolí tento postup, neznamená to, že správce daně bude takto postupovat vždy po celou dobu konání daňové kontroly. Jak správně podotkl městský soud, kontrolované skutečnosti u daně z příjmů a daně z přidané hodnoty nejsou totožné. Tentýž daňový doklad může být relevantním jak pro kontrolu daně z příjmů, tak pro kontrolu daně z přidané hodnoty. Z hlediska daně z příjmů bude předmětem posouzení například daňová uznatelnost vynaloženého nákladu, z hlediska daně z přidané hodnoty například to, zda byly splněny podmínky pro nárok na odpočet daně. Nelze proto dovozovat, že prováděním kontroly daně z příjmů správce daně prováděl zároveň i kontrolu daně z přidané hodnoty.

[25] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou, že odkazy městského soudu na judikaturu Nejvyššího správního soudu jsou nepřipadné, neboť nemají žádnou souvislost s projednávanou věcí. Stěžovatel dovozuje nepřiléhavost citovaných judikátů z odlišných skutkových okolností jednotlivých případů. Městský soud však nepostavil svou argumentaci na tom, že skutkové okolnosti projednávané věci byly shodné se skutkovými okolnostmi řešenými v citovaných rozsudcích. Pro městský soud byly podstatné právní názory, ke kterým Nejvyšší správní soud v citovaných rozsudcích dospěl a které lze vztáhnout pro jejich obecnou platnost i na projednávaný případ. Takový způsob práce s judikaturou není neobvyklý. V každém rozsudku se soud zabývá řadou právních otázek, která vyvstala na základě jedinečných skutkových okolností dané věci. Množiny takto řešených právních otázek se prolínají napříč jednotlivými soudními případy, takže i ve skutkově odlišných kauzách může soud řešit obdobné právní otázky. Na právní závěry předchozích rozsudků ohledně těchto dílčích shodných otázek tak lze poukázat, ač se skutkový stav projednávané věci částečně liší. To platí tím spíše, čím jsou právní závěry obecnější. Městskému soudu by bylo možné vytýkat odkazy na judikaturu pouze v případě, kdy by citovaný právní názor neměl žádnou či minimální souvislost s projednávanou věcí a s linií soudní argumentace. Tak tomu však nebylo, neboť právní názory citované městským soudem se týkaly kontroly daně z příjmů a daně z přidané hodnoty.

[26] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[27] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 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. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 30. dubna 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu