



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **CZ stavby, s.r.o.**, sídlem Barákova 561/79, Plzeň, zast. JUDr. Pavlem Šímou, advokátem se sídlem Radobyčická 8, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2015, č. j. 36931/15/5300-22443-711377, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2017, č. j. 30 Af 1/2016 – 48,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Včas podanou kasační stížností napadla žalobkyně v záhlaví uvedený rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „*krajský soud*“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2015, č. j. 36931/15/5300-22443-711377. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti třem dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) za měsíce srpen, září a listopad roku 2010, kterými byla žalobkyni doměřena daň a stanovena povinnost uhradit penále v tam specifikované výši.

[2] Při posuzování věci vycházel krajský soud z následujícího skutkového stavu, který vyplývá ze správního spisu. Finanční úřad v Plzni (dále jen „*správce daně*“) protokolem ze dne 26. 1. 2012 vydaným pod č. j. 12996/12/138933401939 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2008, leden a březen až prosinec roku 2009 a leden až prosinec roku 2010. Dne 21. 7. 2014 správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění z kontroly DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2010, jak dokládá protokol vydaný pod č. j. 1409625/14/2301-05403-400761. Dne 4. 8. 2014 podala žalobkyně vyjádření ke kontrolnímu zjištění a navrhla provedení dalších důkazů. Po doplnění řízení o výsledky navržených svědků byla sepsána zpráva o daňové kontrole DPH za uvedená zdaňovací období

a dne 11. 12. 2014 byla tato zpráva projednána s žalobkyní. Dne 16. 12. 2014 vydal správce daně jednotlivé dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období srpen, září a listopad 2010, vůči nimž dne 14. 1. 2015 podala žalobkyně odvolání, které doplnila dne 5. 2. 2015. Dne 15. 10. 2015 byla žalobkyně v souladu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, seznámena se skutkovými zjištěními, která byla provedena v rámci odvolacího řízení, a vyzvána k vyjádření ke zjištěným skutečnostem, což učinila v podání ze dne 26. 10. 2015. Odvolání bylo následně zamítnuto rozhodnutím uvedeným v záhlaví, která žalobkyně napadla žalobou.

[3] Po posouzení věci dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná. Nejprve shrnul, že žalobkyně netvrdila, že by došlo k porušení hmotněprávních ustanovení a zaměřila se na porušení daňového řádu, ze kterých dovozovala nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Tvrzení žalobkyně, že v dané věci se jednalo o společnou daňovou kontrolu pro daň z příjmu právnických osob a daň z přidané hodnoty pak shledal nedůvodným. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že veškerá kontrolní zjištění a veškeré kontrolní závěry se týkají výhradně DPH za předmětná tři zdaňovací období. Z uvedeného tedy plyne, že při posuzování prekluzivní lhůty pro stanovení DPH je nezbytné vycházet ze dne zahájení daňové kontroly k této dani, tzn. 26. 1. 2012. Přesvědčení žalobkyně o uplynutí prekluzivní doby pro vyměření a stanovení daně totiž vycházelo právě z předpokladu, že počátek běhu prekluzivní lhůty je nutno odvozovat ode dne zahájení daňové kontroly ve věci daně z příjmů právnických osob, pakliže se jednalo o společné daňové řízení. Krajský soud se následně zabýval i dalšími aspekty případné prekluze (zejm. během prekluzivní lhůty) a dospěl k závěru, že daň byla vyměřena v zákonné lhůtě.

[4] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že v průběhu daňového řízení byly prováděny výslechy jednatelů mimo daňové řízení bez přítomnosti žalobkyně, a tyto byly převzaty jako podklady v souběžně vedeném řízení ve věci dani z příjmů právnických osob. Výslechy totiž byly prováděny v intencích jednotlivých návrhů daňového subjektu, a to většinou za přítomnosti jeho zástupce. Nedůvodným shledal soud také tvrzení, že správce daně odmítl provést jím navrhované důkazy, jelikož „byly provedeny veškeré důkazy, které byly daňovým subjektem navrženy a pokud další nebyly provedeny, pak správce daně v odůvodnění závěrů zprávy o daňové kontrole a samotný žalovaný v napadeném rozhodnutí se vždy vypořádali s argumenty, proč tyto navrhované důkazy není potřebné provést a proč již provedené důkazy postačí pro učinění rozhodnutí ve věci samé.“ Stejně tak krajský soud označil za neopodstatněné tvrzení žalobkyně, že v důsledku provedení výslechu svědků v odvolacím řízení mělo dojít k novému projednání zprávy o daňové kontrole. Všechny žalobkyní jmenované svědky totiž správce daně vyslechl před vydáním dodatečných platebních výměrů. Krajský soud taktéž dodal, že provádění místního šetření u pana A. D. bez přizvání žalobkyně a neumožnění klást svědkovi otázky není porušením zákonných procesních pravidel. Právo být přítomen výslechu svědka a klást svědkovi otázky je totiž „vázáno na provádění výslechu svědka ve smyslu § 96 odst. 5 daňového řádu a při provádění místního šetření nebylo aplikováno.“ Tvrzení žalobkyně o nezákonnosti neprovedení nového ústního jednání v odvolacím řízení z důvodu doplnění spisového materiálu pak krajský soud vyhodnotil jako nedůvodné a procesní vadu v postupu odvolacího orgánu neshledal. Žalovaný totiž nové důkazy provedené v průběhu odvolacího řízení se žalobkyní projednal v intencích § 115 odst. 2 daňového řádu a poskytl jí lhůtu k vyjádření k novým skutečnostem, s novými zjištěnými skutečnostmi byla tedy žalobkyně řádně seznámena.

[5] Proti rozsudku krajského soudu brojila žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností, a to z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). V ní zejména namítala, že krajský soud negoval existenci porušení hmotněprávních ustanovení žalovaným, aniž by svá tvrzení řádně odůvodnil. Nesouhlasila také s posouzením otázky uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, kdy měl krajský soud za to, že je třeba vycházet z data 26. 1. 2012 (den zahájení kontroly DPH). Stěžovatelka

pokračování

zdůraznila, že podle nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1935/07 (stěžovatelka měla patrně na mysli nálezy sp. zn. I. ÚS 1835/07 – pozn. soudu), platí, že aby daňová kontrola mohla být považována za úkon směřující k vyměření daně dle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně, je třeba, aby správce daně měl konkrétní podezření, že daň přiznaná daňovým subjektem je nižší, než by měla být. O konkrétních důvodech tohoto podezření by měl být daňový subjekt správcem daně informován při zahájení kontroly. Odkázala také na komentář k daňovému řádu, v němž je uvedeno, že běh prekluzivní lhůty přerušuje podle nové právní úpravy pouze řádně zahájená daňová kontrola a uvedla, že zahájení daňové kontroly v projednávané věci nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, vzhledem k tomu, že správce daně neměl dostatek apriorních důvodů pro zahájení kontroly, žádné důvody stěžovatelce nesdělil a ani je nevyjádřil v protokolu o zahájení kontroly. Toto zahájení daňové kontroly tedy nebylo úkonem způsobilým přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně a dodatečné vyměření daně tak bylo provedeno po zákonné lhůtě.

[6] Závěrem stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, případně aby spolu s napadeným rozsudkem zrušil i žalobou napadené správní rozhodnutí, či vyslovil jeho nicotnost.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a uvedl, že napadený rozsudek neshledává nezákonným ani nepřezkoumatelným. Setrval také na svých postojích a argumentech a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného správního rozhodnutí. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a nepřiznal stěžovatelce náhradu nákladů řízení a právního zastoupení.

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[9] Předmětem sporu v nyní projednávané věci je posouzení otázky uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně nebyl přerušen zahájením daňové kontroly, jelikož jí správce daně řádně nesdělil důvody (resp. podezření), pro které byla daňová kontrola zahájena.

[10] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejprve poznamenat, že navzdory skutečnosti, že stěžovatelka uplatnila uvedenou námitku prekluze ve zcela jiné podobě, než to učinila v žalobě (k tomu srov. § 104 odst. 4 s. ř. s.), je povinen se jí zabývat. Z konstantní judikatury Ústavního soudu (viz např. nálezy ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, či ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07) totiž vyplývá, že k zániku práva vyměřit nebo doměřit daň jsou soudy povinny přihlížet z moci úřední. Tuto judikaturu ostatně akceptoval Nejvyšší správní soud již v řadě svých rozhodnutí. Například v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[s]oud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.“

[11] Stěžovatelka své tvrzení o povinnosti správce daně disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti, resp. sdělit tato podezření či pochybnosti daňovému subjektu při zahájení daňové kontroly, zakládá na závěrech vyslovených v nálezu

Ústavního soudu vydaném dne 18. 11. 2008 pod sp. zn. I. ÚS 1835/07. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí následující.

[12] V první řadě je nezbytné podotknout, že uvedený náleží vydal Ústavní soud za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který se však nevztahuje na daňovou kontrolu v nyní projednávané věci. Ta byla totiž zahájena až v roce 2012, avšak zákon o správě daní a poplatků byl s účinností od 1. 1. 2011 nahrazen daňovým řádem, který v § 264 odst. 1 stanovil, že „[ř]ízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.“

[13] Zejména je však nutno konstatovat, že i přes názor vyslovený Ústavním soudem v tomto ojedinělém náleží setrvala konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu na svém závěru, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti. K uvedenému lze odkázat zejména na rozsudek ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS, jehož právní věta zní: „Správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti.“, nebo na rozsudek ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS, v němž zdejší soud vyslovil, že „plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v náleží sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolným prováděním daňové kontroly a minimalizace zásahů správce daně do autonomní sféry daňového subjektu. Ke stejnému cíli však lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném náleží; za situace, kdy k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv mohou dostatečně sloužit prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, přičemž Ústavní soud se touto výkladovou alternativou nezabýval, je Nejvyšší správní soud oprávněn se od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit.“

[14] Se stěžovatelkou pak lze v obecné rovině souhlasit v tom, že účinky přerušení prekluzivní lhůty má zahájení daňové kontroly jen tehdy, pokud je daňová kontrola řádně zahájena (tj. v souladu se zákonem a při neexistenci zákonných překážek bránících jejímu zahájení – tedy zejména právě uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně). Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu přitom platí, že „[d]aňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.“ Aby tedy byla daňová kontrola řádně zahájena, musí správce daně vymežit předmět daňové kontroly a rozsah, v němž bude vymezený předmět kontroly prověřovat. Kontrola je pak zahájena dnem, kdy správce daně provede první úkon, jímž tyto skutečnosti daňovému subjektu oznámí a začne fakticky daňovou kontrolu provádět.

[15] V nyní projednávané věci správce daně vymežil předmět a rozsah daňové kontroly v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 26. 1. 2012 následovně: „kontrola daňových povinností ve smyslu § 4 odst. 1 písm. n) a dalších povinností vyplývajících ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, uvedených daňovým subjektem v daňových příznacích k DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2008, leden, březen-prosinec 2009, leden-prosinec 2010.“ Z uvedeného vymezení je podle názoru Nejvyššího správního soudu bezpochyby zřejmé, jaké povinnosti daňového subjektu mají být předmětem kontroly (tj. předmět daňové kontroly) i v jakém rozsahu budou tyto povinnosti prověřovány (tj. rozsah daňové kontroly). Součástí protokolu o zahájení daňové kontroly je přitom i výzva k předložení konkrétních důkazních prostředků k prokázání rozhodných skutečností. Správce daně tedy ještě tentýž den začal daňovou kontrolu fakticky provádět. Nejvyšší správní soud tudíž dospěl k závěru, že správce daně dne 26. 1. 2012 řádně zahájil daňovou kontrolu. Skutkový stav,

pokračování

z něhož správce daně při vydání platebních výměrů vycházel, se pak o zjištění učiněné při daňové kontrole opíral.

[16] Nejvyšší správní soud se také ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že ze správního spisu jednoznačně plyne, že se jednalo o samostatnou kontrolu DPH za zdaňovací období srpen, září a listopad 2010. Z obsahu správního spisu nelze nikterak seznat, že by se v dané věci mělo jednat o společnou daňovou kontrolu pro daň z příjmu právnických osob a daň z přidané hodnoty. Stejně tak kasační soud shledal správným i hodnocení krajského soudu týkající se běhu prekluzivní lhůty (viz první odstavec na straně 7 napadeného rozsudku), ostatně proti tomu stěžovatelka ani ničeho nenamítala.

[17] Na základě výše uvedeného tak nelze dospět k jinému závěru, než že uvedené kasační námítky stěžovatelky nejsou důvodné a daň z přidané hodnoty za předmetná období byla doměřena v zákonné lhůtě.

[18] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že neshledal důvodnou ani dílčí námítku stěžovatelky týkající se tvrzení krajského soudu, že stěžovatelka v žalobě nenamítala porušení hmotněprávních ustanovení žalovaným. Nejednalo se totiž o žádnou „negaci“ porušení hmotněprávních ustanovení žalovaným bez odůvodnění, jak uvádí stěžovatelka, ale pouze o konstatování skutečnosti, že žaloba stěžovatelky obsahovala toliko argumentaci týkající se porušení daňového řádu, tj. procesního právního předpisu. Žádné další odůvodnění tohoto závěru krajského soudu proto nebylo zapotřebí.

[19] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni je zákonný. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[20] O náhradě nákladů řízení rozhodl zdejší soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení ze zákona. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti náleželo, nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné administrativní činnosti. Soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 27. února 2019

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu