ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatelky **Mgr. Y. H.,** zastoupené JUDr. Jiřím Šmrhou, advokátem se sídlem ve Strakonicích, Plánkova 600, za účasti **Finančního úřadu ve Strakonicích,** se sídlem ve Strakonicích, Na Ohradě 1067, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 1. 2006, č. j. 10 Ca 178/2005 - 50,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Stěžovatelka včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) ve výroku, kterým byla zamítnuta její žaloba na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), spočívajícím v nezákonně prováděné daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ze strany Finančního úřadu ve Strakonicích (dále jen „žalovaný“).

Stěžovatelka označila za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když se neztotožňuje s právním názorem krajského soudu

ohledně stanovení počátku běhu prekluzivní lhůty dle ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Uvádí, že pro počátek běhu lhůty dle citovaného ustanovení je rozhodným okamžik, v němž příjem daňového poplatníka překročí zákonem stanovenou hranici 10 000 Kč, a samotný úkon podání daňového přiznání je pouhým důsledkem vzniku právní povinnosti daňové přiznání podat, jímž se již existující daňová povinnost předepsaným formálním způsobem realizuje. Namítá, že žalovaný v rozporu se zákonem zahájil dne 15. 12. 2003 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, přestože tak byl oprávněn učinit pouze ve lhůtě počítané ode dne 31. 12. 1999, která uplynula dnem 31. 12. 2002. V doplnění kasační stížnosti ze dne 13. 2. 2006 stěžovatelka jako důvod kasační stížnosti rovněž namítá pochybení krajského soudu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., který dospěl k závěru, že v daném případě není splněna ani podmínka trvání zásahu či jeho opakování, neboť z vyjádření žalovaného vyplynulo, že s ohledem na změnu bydliště žalobkyně (a tedy změnu místní příslušnosti správce daně) již daňovou kontrolu neprovádí.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu, odkázal na obsah předložených listinných materiálů, jakož i na svá vyjádření učiněná v předcházejícím řízení, a navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Z obsahu předloženého spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Žalobou podanou u krajského soudu dne 21. 10. 2005 se stěžovatelka domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který měl dle jejího tvrzení spočívat v provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, jejíž nezákonnost stěžovatelka spatřovala v tom, že byla žalovaným zahájena dne 15. 12. 2003, tj. po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka namítala, že počátek běhu prekluzivní lhůty je nutno odvíjet od konce roku 1999, když právě v průběhu tohoto roku jí vznikla povinnost podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 1999. Stěžovatelka dále uvedla, že se proti provádění daňové kontroly bránila podáním námitky ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu, v níž poukázala na marné uplynutí prekluzivní lhůty pro dodatečné vyměření daně. Žalovaný však námitce stěžovatelky rozhodnutím ze dne 10. 10. 2005, č. j. 66594/05/105930/6382, nevyhověl, čímž ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s. bezvýsledně vyčerpala právní prostředky stanovené zákonem k její ochraně. Stěžovatelka provádění daňové kontroly shledala jako přímý zásah do svých práv, proto navrhla, aby krajský soud žalovanému pokračování v provádění daňové kontroly zakázal a obnovil stav, který zde byl před jejím zahájením.

Krajský soud přezkoumal žalobu stěžovatelky podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího s. ř. s. a dospěl k závěru, že tato není důvodná. V odůvodnění svého rozhodnutí krajský soud konstatoval, že povinnost podat daňové přiznání za rok 1999 vznikla stěžovatelce dle ustanovení § 40 odst. 3 daňového řádu v roce 2000 a tříletá prekluzivní lhůta by proto (nebýt zahájení daňové kontroly dne 15. 12. 2003) uplynula dnem 31. 12. 2003. Daňová kontrola ze strany žalovaného tak nebyla zahájena v době, kdy již uplynula lhůta k doměření daně z příjmů fyzických osob za dotčené zdaňovací období, a nejedná-li se o nezákonnou daňovou kontrolu, nejedná se ani o nezákonný zásah ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. Krajský soud dále uvedl, že v přezkoumávaném případě nebyla splněna ani podmínka trvání zásahu či hrozby jeho opakování, když žalovaný z důvodu změny bydliště stěžovatelky v době rozhodování soudu v provádění daňové kontroly nepokračoval

a veškerý spisový materiál postoupil místně příslušnému Finančnímu úřadu v Praze - Modřanech. Ani okolnost, že žalovaný úřad následně rozhodoval o námitkách stěžovatelky, pak nebyla důkazem toho, že by žalovaný pokračoval v provádění daňové kontroly, když námitky vůči postupu pracovníka Finančního úřadu v Praze - Modřanech byly tímto správcem daně žalovanému postoupeny k vyřízení, neboť o nich podle § 16 odst. 6 daňového řádu rozhoduje nadřízený pracovníka, vůči němuž námitky směřují.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí spočívající na nesprávném posouzení právní otázky soudem, týkající se určení počátku a konce běhu prekluzivní lhůty dle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a dále jiná vada řízení před krajským soudem mající vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], když krajský soud vyšel ve svém rozhodnutí z nesprávných zjištění ohledně nesplnění zákonné podmínky trvání zásahu či hrozby jeho opakování, která nemají oporu ve spisu. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato není důvodná, přičemž o jednotlivých stížních námitkách uvážil následovně:

Domáhala-li se stěžovatelka v předcházejícím řízení vydání rozhodnutí, kterým by krajský soud žalovanému zakázal pokračovat v provádění daňové kontroly, jednalo se o žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. Podle tohoto ustanovení každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování.

V přezkoumávané věci byla za zásah stěžovatelkou označena daňová kontrola. Krajský soud se proto musel nejprve zabývat otázkou, zda žalovaným zahájená daňová kontrola je oním nezákonným zásahem ve smyslu výše citovaného ustanovení zákona. Při řešení uvedené otázky krajský soud zcela správně vyšel z argumentace obsažené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaného pod č. 735/2006 Sb. NSS, podle něhož: *„Zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků …Zda jde o zásah nezákonný, který porušuje subjektivní právo žalobce, nebo o zásah jsoucí v souladu s právem, je již závěrem o věcné legitimaci“*.

V přezkoumávané věci stěžovatelka nezákonnost zásahu v podobě zahájení a následného provádění daňové kontroly vztahuje k nerespektování ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu. V kasační stížnosti stěžovatelka uplatňuje námitku mířící do nesprávného právního posouzení otázky běhu prekluzivní lhůty stanovené v citovaném ustanovení, v jehož smyslu zpochybňuje zákonnost provádění daňové kontroly z důvodu zániku práva žalovaného daň vyměřit nebo doměřit.

Pro posouzení důvodnosti uvedené námitky je rozhodujícím hlediskem určení počátku a konce běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně dle citovaného ustanovení daňového řádu. Dle názoru stěžovatelky je pro počátek běhu lhůty dle § 47 odst. 1 daňového řádu rozhodným okamžik, v němž příjem daňového poplatníka překročí zákonem stanovenou hranici 10 000 Kč, přičemž samotný úkon podání daňového přiznání je pouhým důsledkem vzniku právní povinnosti daňové přiznání podat, kterým se existující daňová povinnost předepsaným formálním způsobem realizuje.

Podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Mezi účastníky řízení nebylo v předcházejícím řízení sporné, že v daném případě se jedná o povinnost stěžovatelky podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999. Vznikl však mezi nimi spor o to, kdy tato povinnost stěžovatelce vznikla a kdy tedy uplynula tříletá lhůta pro zánik práva tuto daň doměřit. Krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 vznikla stěžovatelce ve zdaňovacím období roku 2000, neboť podle ustanovení § 40 odst. 3 daňového řádu byla stěžovatelka povinna podat daňové přiznání nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

Nejvyšší správní soud se v plném rozsahu ztotožňuje s výše uvedenými závěry krajského soudu a konstatuje, že povinnost podat daňové přiznání je povinností procesní stanovenou v citovaném ustanovení § 40 odst. 3 daňového řádu, a nikoli v ustanovení § 38g zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jak se mylně domnívá stěžovatelka. Nejvyšší správní soud dále podotýká, že při aplikaci práva nelze vycházet pouze z gramatického výkladu jazykového znění ustanovení § 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů, které začíná slovy: *„Daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 10 000 Kč…“,* jak to učinila stěžovatelka, když účelem právní úpravy obsažené v citovaném ustanovení zákona o daních z příjmů je vymezení okruhu subjektů, na které se vztahuje povinnost podat daňové přiznání, nikoli však právní událost určující vznik povinnosti daňové přiznání podat (a tedy vymezení okamžiku rozhodného pro počátek běhu prekluzivní lhůty dle § 47 daňového řádu). Skutečnost určující vznik povinnosti podat daňové přiznání z hlediska běhu lhůt pro podání daňového přiznání je třeba hledat v daňovém řádu jako procesním předpisu, a to v ustanoveních § 40 odst. 3 a § 47 odst. 1 tohoto zákona.

V dané věci lhůta pro podání daňového přiznání daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 začala stěžovatelce běžet dnem 1. 1. 2000 a skončila

uplynutím tříměsíční doby v témže roce. Poté tedy tříletá prekluzivní lhůta za zdaňovací období roku 1999 počala běžet dnem 1. 1. 2001 a skončila dnem 31. 12. 2003. Daňová kontrola zahájená ze strany žalovaného dne 15. 12. 2003 proto nebyla prováděna nezákonně, když právo žalovaného na dodatečné doměření daně dosud v důsledku neuplynutí prekluzivní lhůty nezaniklo. Krajský soud v dané souvislosti zcela správně poznamenal, že pouze v případech, kde zákon nestanovuje povinnost podat daňové přiznání, běží prekluzivní lhůta ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu tři roky od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, a to právě proto, že daňovému subjektu současně nevznikla povinnost podat daňové přiznání.

S ohledem na výše uvedené proto Nejvyšší správní soud neshledal uvedenou kasační námitku dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodnou.

Stěžovatelka dále v kasační stížnosti namítá pochybení krajského soudu, který v přezkoumávaném případě neshledal ani naplnění podmínky trvání zásahu či hrozby jeho opakování, když z vyjádření žalovaného nepochybně vyplynulo, že z důvodu změny bydliště stěžovatelky a tedy i místní příslušnosti správce daně dle ustanovení § 4 odst. 12 daňového řádu již v provádění daňové kontroly nepokračuje a veškerý spisový materiál postoupil Finančnímu úřadu v Praze - Modřanech. Stěžovatelka má zato, že uvedený závěr krajského soudu nemá oporu ve spisu, z něhož je naopak zřejmý pravý opak tvrzeného, a to že daňová kontrola nebyla ze strany žalovaného ukončena a že to byl právě žalovaný, který daňovou kontrolu nezákonně zahájil a v průběhu jejího provádění také rozhodoval o podaných námitkách.

K takto uplatněné kasační námitce stěžovatelky Nejvyšší správní soud ověřil, že krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí vyslovil závěr o nesplnění podmínky trvání zásahu či hrozby jeho opakování, když z vyjádření žalovaného vyplynulo, že z důvodu změny trvalého bydliště stěžovatelky již v provádění daňové kontroly nepokračuje a spisový materiál postoupil nově místně příslušnému správci daně. Nejvyšší správní soud zákonem předpokládaný přechod místní příslušnosti na jiného správce daně sám o sobě nepovažuje za ukončení nezákonného zásahu, neboť stěžovatelka se domáhala ochrany před daňovou kontrolou zahájenou správním orgánem v rozporu se zákonem, a tato daňová kontrola změnou místní příslušnosti nebyla ukončena.

Uvedený závěr krajského soudu však nebyl hlavním z důvodů, o který opřel své rozhodnutí. Stěžovatelka v podané žalobě označila správní orgán i jeho jednání, v němž spatřovala nezákonný zásah, krajský soud shledal podmínky pro přezkoumání žaloby a tuto věcně přezkoumal, čímž stěžovatelku nikterak nezkrátil na jejích právech. Výše uvedený názor pak krajský soud vyslovil pouze jako dílčí, podporující jeho závěr o zákonnosti daňové kontroly, vedoucí k zamítnutí žaloby jako nedůvodné. Ve vyslovení zmíněného závěru krajským soudem Nejvyšší správní soud neshledal natolik závažné pochybení, které by mohlo mít za následek nezákonnost vydaného rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížností uplatňovaných stěžovatelkou, sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., když stěžovatelka neměla ve věci úspěch a žalovanému správnímu orgánu

žádné náklady s tímto řízením nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 8. února 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu