



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **Ing. J. H.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Šmrhou, advokátem se sídlem Plánkova 600, 386 01 Strakonice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, Mánesova 3a, 371 87 České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 3. 2006, č. j. 10 Ca 204/2005 - 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 :

I.

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále též „stěžovatel“) proti shora uvedenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného dne 20. 9. 2005, č. j. 5123/110/2005, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému vyměření daně z příjmů fyzických osob zdaňovací období roku 1999. Dodatečným platebním výměrem č. 1050000094, č. j. 39970/05/105910/4024, ze dne 3. 5. 2005 byla stěžovateli Finančním úřadem ve Strakonici dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 26 675 Kč.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že byl postupem žalovaného zkrácen na svých právech, zaručených ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „daňový řád“), když mu nebylo umožněno *vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění*. Správce daně se totiž podle stěžovatele nevypořádal

s námitkou marného uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu, kterou vznesl jednak v protokolu o ústním jednání, jednak následně i v písemném vyjádření ke zprávě o daňové kontrole ze dne 26. 4. 2005. Zjištění soudu, že stěžovatel nenamítal uplynutí prekluzivní lhůty, neodpovídá skutkovým zjištěním, a je v rozporu se základním smyslem a posláním prekluzivní lhůty. K prekluzi je příslušný orgán povinen z úřední povinnosti přihlížet bez jakýchkoli námitek, rovněž na samém začátku řízení je povinen se otázkou uplynutí času prioritně zabývat a zhodnotit, zda vůbec řízení smí zahájit. Stěžovatel konstatoval, že správce se otázkou uplynutí času nezabýval ani z úřední své povinnosti, ani zejména k jeho výslovným námitkám, na které naprosto nikterak nereagoval. Zpráva o daňové kontrole, která neobsahuje reakce správce daně na vyjádření a návrhy daňového subjektu, je pak podle stěžovatele nepřezkoumatelná a tedy nezákonná, neboť porušuje jeho práva podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Stěžovatel dále odkazoval na nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01. Krajský soud byl podle stěžovatele povinen v rámci rozhodování o žalobě napravit porušení procesních práv, neučinil-li tak, naplnil kasační důvod podle § 103 zákona odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a současně svým postupem porušil ustanovení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Stěžovatel se rovněž dovolával nesprávného stanovení počátku běhu tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu. Poukazoval na to, že v roce 1999 dosáhl zdanitelných příjmů přes dva miliony korun, proto je nepochybné, že již v průběhu roku 1999 vznikla povinnost podat daňové přiznání. V souladu s gramatickým a logickým výkladem § 47 odst. 1 téhož zákona se koncem zdaňovacího období stal 31. 12. 1999 a od tohoto data počala běžet tříletá lhůta, která tak skončila dnem 31. 12. 2002. Správce daně, žalovaný i krajský soud chybně vycházel z toho, že rozhodným datem pro počátek běhu lhůty je konec kalendářního roku, v němž bylo podáno daňové přiznání. Samotný úkon podání daňového přiznání je však pouhým formálně - právním důsledkem vzniku právní povinnosti daňové přiznání podat. Podle stěžovatele jde o jakousi vžitou praxi finančních orgánů, která je trpěna soudy, neboť je ku prospěchu státu, který je tak nezákonně zvýhodňován proti daňovým subjektům. Stěžovatel dále uváděl příklad, z něhož podle jeho názoru logicky vyplývá, že stanovení okamžiku vzniku povinnosti podat daňové přiznání je vázáno na podmínku dosažení minimální hranice příjmu a liší se od termínu, v němž tuto povinnost musí daňový subjekt splnit. Poukazoval na to, že se krajský soud odmítl tímto příkladem zabývat, s odůvodněním, že jde o nepřipustné rozšiřování žalobních bodů, přitom podle stěžovatele šlo pouze o doplnění argumentace k tvrzením již v žalobě obsaženým. Stěžovatel proto namítal, že v dané věci v tříleté lhůtě nebyl učiněn žádný úkon směřující k dodatečnému vyměření daně, a úkony, učiněné po datu 31. 12. 2002, jsou jako nezákonné právně neúčinné a nebyly způsobilé přivodit právní důsledky. Krajský soud se dopustil nesprávného posouzení právní otázky stanovení počátku běhu prekluzivní lhůty.

Z výše uvedených důvodů navrhl stěžovatel rozhodnutí krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

III.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že správce daně, jakož i žalovaný, neporušili ustanovení § 47 daňového řádu, neboť předmětné daňové řízení správce daně zahájil ještě před uplynutím prekluzivní lhůty. V předmětné daňové věci začala běžet tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 dnem 31. 12. 2000 a skončila dnem 31. 12. 2003. Jak je ze spisu patrné, správce daně v souladu

s ustanovením § 47 odst. 2 daňového řádu učinil před tímto datem úkon směřující k dodatečnému vyměření daně z příjmu fyzických osob. Nemohlo tedy dojít k zániku práva vyměřit stěžovateli dodatečným platebním výměrem daňovou povinnost za zdaňovací období roku 1999. Žalovaný souhlasil s tvrzením stěžovatele, že správce daně je povinen z moci úřední zkoumat, zda nedošlo k prekluzi, a pokud ano, není možno dále pokračovat v daňovém řízení. Tento případ však u stěžovatele podle žalovaného nenastal. Žalovaný konstatoval, zásadu rovnosti daňových subjektů nelze vykládat tak, že má být rovné postavení mezi státem - tedy správcem daně na straně jedné a daňovým subjektem na straně druhé. Správce daně, tedy správní orgán, který vede daňové řízení má postavení svrchované a nelze proto předmětnou zásadu rovného postavení aplikovat. Postup správce daně, jakož i žalovaného byl v souladu jak s daňovým řádem, tak i s ustálenou rozhodovací praxí správních soudů (viz judikáty Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 7/2005 ze dne 17. 2. 2006, 2 Afs 16/2004 ze dne 8. 2. 2005). Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., neboť stěžovatel namítal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku stanovení počátku běhu prekluzivní lhůty, dále namítal vady řízení, spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty, z níž správní orgán, vycházel, byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Konkrétně uváděl, že byl postupem žalovaného zkrácen na svých právech, zaručených ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

V.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti. Kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 byla zahájena dne 15. 12. 2003, což dokládá protokol o ústním jednání č. j. 74426/03/105930/3913, ze kterého vyplývá že stěžovatel byl o zahájení daňové kontroly uvědomen a v té souvislosti mu byly pracovníky správce daně položeny otázky související s podnikatelskou činností, konkrétně bylo zjišťováno, jakou podnikatelskou činnost vykonává, jak prováděl kalkulace cen, jakým způsobem evidoval denní tržby, jak inventarizoval majetek, měl-li zřízen bankovní účet, kolik měl zaměstnanců, prodával-li zboží přímo konečnému spotřebiteli, vykonával-li činnost osvobozenou od daně z přidané hodnoty, zda zaměstnanci používali svá soukromá vozidla pro služební cesty, zda si žalobce bral peněžní prostředky pro osobní spotřebu, jak vedl účetnictví. Protokol o jednání byl stěžovatelem podepsán. Dne 15. 12. 2003 byla vydána výzva č. j. 74618/03/105930/3913 pro Komerční banku v Praze k součinnosti třetích osob za účelem poskytnutí konkrétních informací pro daňovou kontrolu. Odpověď komerční banky je ve spise založena.

Zpráva o daňové kontrole č. j. 33774/05/105930/3913 byla se stěžovatelem projednána dne 13. 4. 2005 a daňovému subjektu byla téhož dne v písemné formě předána. Ze shrnutí výsledků kontroly plyne, že ke snížení daňového základu za zdaňovací období roku 1999

došlo nesprávnou tvorbou fondu rezerv. Do protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole stěžovatel uvedl, že daňová kontrola byla v prosinci 2003 zahájena pouze formálně, skutečně začala až v roce 2004. Dodal, že se vyjádří písemně.

Písemné vyjádření stěžovatele ke zprávě o daňové kontrole došlo správci daně dne 29. 4. 2005. Stěžovatel uvedl, že k zahájení daňové kontroly dne 15. 12. 2003 došlo spekulativně, skutečná daňová kontrola byla zahájena v únoru 2004. Zahájení daňové kontroly spočívalo ve společenské konverzaci a pracovník správce daně mimoděk požadoval do protokolu zapsat odpovědi na připravené otázky. Tyto otázky se týkaly všeobecně známých skutečností snadno zjištelných z daňových přiznání a místních šetření a odpovědi trvaly přibližně deset minut.

V úředním záznamu ze dne 2. 5. 2005, č. j. 39627/05/105930/3913 se k písemnému vyjádření ke zprávě o daňové kontrole uvádí, že stěžovatel ve svém podání nenavrh ani nepředložil žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na závěry uvedené správcem daně ve zprávě o daňové kontrole. Dále je zde konstatováno, že zahájení daňové kontroly bylo správcem daně provedeno v souladu s daňovým řádem viz protokol o ústním jednání č. j.: 74426/03/105930/3913 ze dne 15. 12. 2003. Současně se zahájením daňové kontroly byl správcem daně učiněn úkon v souladu s ustanovením § 34 daňového řádu zasláno dožádání č. j.: 74618/03/105930/3913 dne 15. 12. 2003 na centrálu K. b., a. s., za účelem poskytnutí informací o stavech účtů. Tento úřední záznam nebyl zaslán či sdělen stěžovateli.

Dodatečným platebním výměrem č. 1050000094, č. j. 39970/05/105910/4024, ze dne 3. 5. 2005 byla stěžovateli Finančním úřadem ve Strakonicih dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 26 675 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, ve kterém poukázal na pouhé formální zahájení daňové kontroly v roce 2003 s tím, že ve skutečnosti byla daňová kontrola zahájena v březnu 2004, dále konstatoval, že dává odvolání na promlčení a prošlou lhůtu pro vyměření daně, z čehož lze v souvislosti s celým obsahem podání vyvodit, že namítal marné uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu.

Odvolání bylo projednáno napadeným rozhodnutím, které je odůvodněno tím, že úkon správce daně ze dne 15. 12. 2003 je úkonem směřujícím k dodatečnému stanovení daňové povinnosti podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Při jednání u správce daně byl přítomen stěžovatel a byly mu položeny takové otázky, které nelze zodpovědět na podkladě daňového přiznání či místního šetření. Jako příklad se uvádí otázka o způsobu provádění kalkulací cen prodávaného zboží či způsob inventarizace majetku. Ve stejný den, kdy kontrola byla zahájena, byla vydána výzva pro komerční banku k poskytnutí informací o stavech účtů stěžovatele.

Toto rozhodnutí stěžovatel napadl žalobou, kterou krajský soud zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí mimo jiné uvedl, že lhůty pro vyměření daně upravuje § 47 odst. 1 daňového řádu. Pro počátek běhu lhůty je rozhodný okamžik vzniku povinnosti pro daňový subjekt podat daňové přiznání. To se podle § 40 odst. 3 daňového řádu podává nejpozději do 31. března roku následujícího po uplynutí ročního zdaňovacího období. V souzené věci jedná se o daň z příjmů, která se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném v roce 1999 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Pro výpočet daňové povinnosti je rozhodný daňový základ, který je definován § 5 odst. 1 zákona. Základ daně z příjmů se podle tohoto předpisu zjišťuje ve zdaňovacím období, jímž je kalendářní rok. Zjednodušeně řečeno, se základ daně z příjmů stanoví tak, že od příjmů dosažených

poplatníkem za celý kalendářní rok se odečtou daňové výdaje. Jestliže je základ daně zjišťován za kalendářní rok, musí být uvažováno s veškerými příjmy a daňovými výdaji za takový rok a ten končí 31. 12. V tento den uplyne zdaňovací období podle § 40 odst. 3 daňového řádu a teprve poté lze podat daňové přiznání. Lhůta k podání takového přiznání běží do 31. 3. následujícího kalendářního roku. Aplikováno na souzenou věc to znamená, že zdaňovací období 1999 představuje tentýž kalendářní rok a ten skončil dne 31. 12. 1999. Daňové přiznání bylo možno podat nejprve následující rok, tedy v roce 2000, přičemž lhůta k podání řádného daňového přiznání uplynula 31. 3. roku 2000. Lhůta tří let, ve které lze daň doměřit, běží právě od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost daňové přiznání podat. Jak již bylo uvedeno, to se vždy děje v následujícím roce po uplynutí zdaňovacího období. Jestliže žalobci vznikla povinnost daňové přiznání podat v roce 2000, pak od konce tohoto zdaňovacího období, tedy roku 2000, začala běžet prekluzivní lhůta k doměření daně a běžela po dobu tří let, tedy od konce roku 2000 do konce roku 2003. Jestliže daňová kontrola byla zahájena prokazatelně dne 15. 12. 2003, stalo se tak před uplynutím prekluzivní lhůty a tedy včas. Řádné zahájení daňové kontroly mělo pak po smyslu § 47 odst. § 2 daňového řádu za následek, že od konce roku 2003 začala běžet další tříletá lhůta k dodatečnému stanovení daně za rok 1999. Běh této další prekluzivní lhůty je vymezen koncem roku 2003 do konce roku 2006. V tomto období došlo k dodatečnému doměření daně a stalo se tak včas a z toho důvodu nelze úspěšně uplatnit námitku prekluze práva daň doměřit.

VI.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že byl postupem žalovaného zkrácen na svých právech, zaručených ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, když mu nebylo umožněno *vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění*. V protokolu o ústním jednání ze dne 13. 4. 2005 a následně i v písemném vyjádření ke zprávě o daňové kontrole ze dne 26. 4. 2005 stěžovatel konstatoval, že k zahájení daňové kontroly dne 15. 12. 2003 došlo spekulativně, skutečná daňová kontrola byla zahájena v únoru 2004. Správce daně se s touto námitkou vypořádal v úředním záznamu ze dne 2. 5. 2005, č. j. 39627/05/105930/3913, ovšem tento úřední záznam nebyl zaslán či sdělen stěžovateli. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01 *závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole*. V projednávaném případě se stěžovatel dověděl o výsledku zjištění při projednávání zprávy o daňové kontrole dne 13. 4. 2005. Pokud se stěžovatel v rámci projednávání vyjádřil a uvedl, že se dále vyjádří písemně, má správce daně povinnost reagovat na toto vyjádření a se svým stanoviskem daňový subjekt seznámit. Účelem projednání zprávy o daňové kontrole je, aby správce daně seznámil daňový subjekt se svými závěry týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i se svým stanoviskem k případným vyjádřením a návrhům daňového subjektu. V dané věci lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 27. 1. 2006, č. j. 59 Ca 14/2004 - 29 (publikovaný pod č. 838/2006 Sb. NSS), podle kterého *pokud daňový subjekt využije svého práva vyjádřit se k výsledku daňové a ve lhůtě poskytnuté správcem daně navrhne doplnění dokazování, ke kterému správce daně přistoupí a své závěry doplní, nelze v takovém postupu spatřovat porušení § 16 odst. 8 citovaného zákona*. V takovém případě není daňová kontrola ukončena

podpisem při doručení zprávy o daňové kontrole, ale je ukončena až po skutečném projednání závěru správce daně učiněného na základě doplnění dokazování navrženého daňovým subjektem v souladu s § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Projednání zprávy o daňové kontrole znamená, že správce daně zaznamená všechna vyjádření, návrhy a námítky daňového subjektu k jejímu obsahu a své stanovisko k nim, popřípadě výsledky doplněného dokazování. Právu daňového subjektu vyjadřovat se ke zprávě o daňové kontrole odpovídá povinnost správce daně se s vyjádřeními vypořádat a sdělit své stanovisko daňovému subjektu, jinak by institut projednávání zprávy o daňové kontrole postrádal svůj smysl. Ze správního spisu plyne, že správce daně reagoval na vyjádření daňového subjektu v úředním záznamu ze dne 2. 5. 2005, č. j. 39627/05/105930/3913, ovšem tento úřední záznam nebyl zaslán či sdělen stěžovateli. Lze proto souhlasit se stěžovatelem, že byl postupem žalovaného zkrácen na svých právech, zaručených ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost. V daném případě je zřejmé, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem. Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou, zda toto porušení mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Stěžovatel namítal, že k zahájení kontroly došlo pouze formálně. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96 judikoval, že *formální sepsí protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 cit. zákona, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně.* Taktéž podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 - 87 *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 byly ze strany správce konány jakékoli úkony s kontrolou související.* V daném případě byl dne 15. 12. 2003 sepsán protokol o ústním jednání č. j. 74426/03/105930/3913, ze kterého vyplývá že byl stěžovatel uvědomen o zahájení daňové kontroly a v té souvislosti mu byly pracovníky správce daně položeny otázky konkrétně související s podnikatelskou činností, konkrétně bylo zjišťováno, jakou podnikatelskou činnost vykonává, jak prováděl kalkulace cen, jakým způsobem evidoval denní tržby, jak inventarizoval majetek, měl-li zřízen bankovní účet, kolik měl zaměstnanců, prodával-li zboží přímo konečnému spotřebiteli, vykonával-li činnost osvobozenou od daně z přidané hodnoty, zda zaměstnanci používali svá soukromá vozidla pro služební cesty, zda si žalobce bral peněžní prostředky pro osobní spotřebu, jak vedl účetnictví. V tentýž den byla vydána výzva č. j. 74618/03/105930/3913 pro K. b. v Praze k součinnosti třetích osob za účelem poskytnutí konkrétních informací pro daňovou kontrolu. Z uvedeného je zřejmé, že námitka pouhého formálního zahájení daňové kontroly v daném případě neobstojí, neboť po seznámení daňového subjektu s zahájením daňové kontroly následovaly další kroky správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti. Daňová kontrola byla proto skutečně zahájena dne 15. 12. 2003.

Lze předpokládat, že v souvislosti s formálním zahájením daňové kontroly stěžovatel namítal i uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť námitkou o formálnosti zahájení daňové kontroly chtěl pravděpodobně dosáhnout závěru, že mu není možné doměřit daň z příjmů fyzických osob a že na úkony správce daně směřující k jejímu doměření, stejně jako na případné samotné doměření této daně, je nutné nahlížet jako na nezákonné.

Podle ustanovení § 47 daňového řádu, *pokud tento nebo jiný 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 odstavce 2 uvedeného ustanovení dochází k přerušení prekluzivní lhůty tehdy, *byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení.* V takovém případě běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň lze podle stejného ustanovení vždy nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání podat.

Stěžovatel namítal nesprávné posouzení právní otázky stanovení počátku běhu tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu a uplynutí prekluzivní lhůty i v kasační stížnosti. V posuzované věci jde o běh prekluzivní lhůty u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999. Stěžovatel udává, že povinnost podat daňové přiznání mu vznikla již v roce 1999, neboť již v průběhu roku 1999 dosáhl zdanitelných příjmů přes dva miliony korun. S tímto právním názorem však nelze souhlasit. Pro výpočet daňové povinnosti je rozhodný daňový základ, který je definován § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů. *Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.* Jak správně posoudil krajský soud, jestliže je základ daně zjišťován za kalendářní rok, musí být uvažováno s veškerými příjmy a daňovými výdaji za takový rok a ten končí 31. 12. Podle § 38g citovaného zákona *daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 10 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené, o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána podle § 16 odst. 2.* Povinnost podat daňové přiznání je i zde stanovena v návaznosti na roční příjmy. Roční příjmy přitom lze zjistit až po uplynutí celého kalendářního roku. Daňový subjekt nemá povinnost podat daňové přiznání v okamžiku, kdy jeho příjmy přesáhnou částku 10 000 Kč, ale pouze když jeho roční příjmy přesáhnou 10 000 Kč. Pokud v průběhu roku daňový subjekt dosáhne určitých příjmů přesahujících tuto částku, nemusí to ještě znamenat, že jeho roční příjmy tuto částku přesáhnou, a že bude povinen podat daňové přiznání. Stěžovatelem uváděné příklady proto jeho argumentaci nijak nepodporují. Aplikováno na posuzovanou věc to znamená, že daňové přiznání za zdaňovací období roku 1999 bylo možno podat nejprve následující rok, tedy v roce 2000. Počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty se počítá od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost daňové přiznání podat, tj. od 31. 12. 2000. Jestliže daňová kontrola byla zahájena prokazatelně dne 15. 12. 2003, stalo se tak před uplynutím prekluzivní lhůty, neboť ta uplynula až dnem 31. 12. 2003. Námitce uplynutí prekluzivní lhůty tak nemohl Nejvyšší správní soud přisvědčit.

Ani námitka formálního zahájení daňové kontroly ani námitka uplynutí prekluzivní lhůty není důvodná, a správní orgány i soud se s ní správně vypořádaly jednak v úředním záznamu ze dne 2. 5. 2005, jakož i v rozhodnutí žalovaného o odvolání a rozsudku krajského soudu. Rovněž lze na základě posouzení nedůvodnosti těchto námitek konstatovat, že v tomto konkrétním případě porušení procesních předpisů v řízení před správním orgánem nezkrátilo stěžovatele na možnosti uplatňovat jednotlivá procesní práva a konat procesní úkony, jež by byly způsobilé přivodit pro stěžovatele takové rozhodnutí, které by osvědčilo, že daňová kontrola byla zahájena pouze formálně a po uplynutí prekluzivní lhůty. Stěžovatel byl postupem žalovaného zkrácen na svých právech, zaručených ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, ovšem Nejvyšší správní soud neshledal v posuzované věci zmíněné porušení natolik závažným, aby samo o sobě založilo nezákonnost rozhodnutí správce daně. Procesní pravidla neexistují samoúčelně, ale jejich cílem je poskytování ochrany hmotně právním vztahům, proto pouze pro porušení procesních předpisů, která mohou ovlivnit zákonnost rozhodnutí, lze napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

VII.

Krajský soud tedy nepochybil, pokud žalobu podle § 78 s. ř. s. zamítl. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s právním názorem soudu, že nedošlo k porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, ovšem nejedná se o vadu, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění žádných z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelem a kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

VIII.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 8. února 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu