



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **R. P.**, zast. JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem se sídlem v Liberci, U Soudu 363/10, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka Liberec ze dne 25. 7. 2006, č. j. 59 Ca 52/2005 – 32,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 25. 7. 2006, č. j. 59 Ca 52/2005 - 32 zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka Liberec (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2005, č. j. 12264-1/110/04. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím – dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 3. 2004, č. j. 32898/04/187912/5519, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 825 Kč a č. j. 32901/04/187912/5519, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1999 ve výši 12 225 Kč.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nesouhlasí s právním posouzením protokolu o ústním jednání č. j. 97477/02/187931/030 ze dne 20. 12. 2002, kterým byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola. Z protokolu není patrné, kdo daňové řízení prováděl (z protokolu je zřejmé, že jednání prováděla paní H. neurčitého správního úřadu) absentuje otisk úředního razítka, nejasně je uvedeno i místo jednání (jako FÚ v Jablonci), není uveden čas ani průběh, označení hlavního předmětu jednání je neurčitě uvedeno (je uvedeno pouze zahájení daňové kontroly bez souvislosti na zdaňovací období či druh daně). Neurčitost předmětu jednání spatřuje stěžovatel v tom, že každá daň je určena nejen druhem daně, ale i zdaňovacím obdobím. Správce daně pouze uvedl roky, aniž by specifikoval, zda jde o rok hospodářský či kalendářní. Z výše uvedeného stěžovatel usuzuje, že protokol o zahájení daňové kontroly je neurčitým právním úkonem a nemůže být proto považován za platný a nebylo tak zahájeno vyměřovací řízení. Protokol neobsahuje souvislé vyličení průběhu jednání. Dvojtečky v textu, aniž by bylo zaznamenáno vyjádření stěžovatele v protokolu ukazují, že bylo zapsáno pouze něco z jednání (pouze to, co správce daně uznal za vhodné). Stěžovatel dále namítá, že v rámci protokolu hovořil, aniž by to z protokolu bylo patrné. Nebyl řádně poučen o svých právech a neznal ani zákonné náležitosti protokolu. Další pochybení protokolu je tvrzení žalovaného, že opis protokolu byl vydán zástupci stěžovatele. Stěžovatel žádného zástupce neměl. Obsah protokolu je tedy nepravdivý. V textu protokolu není zaznamenána podstatná náležitost a to vyjádření zúčastněných stran.

V souvislosti s výše uvedeným stěžovatel namítá, že se krajský soud s namítanou neurčitostí protokolu nikterak nevyřadil, protože se jí nezabýval v namítaném rozsahu. Napadá závěr soudu o tom, že stěžovatel nepředložil důkaz, že by protokol byl nesprávný. Stěžovatel naopak v žalobě velmi obsírně uváděl pochybení protokolu a v důsledku těchto vad krajský soud dle stěžovatele nesprávně posoudil okamžik zahájení daňové kontroly. Aby byla kontrola zahájena, nestačí dle stěžovatele pouze formalistické informování stěžovatele o jejím zahájení. Nic správci daně nebránilo, aby již dne 20. 12. 2002 zahájil faktické zjišťování a prověřování daňového základu. Soud udělal nesprávný závěr, když uvedl, že je přirozené, že konkrétní poznatky mohl správce daně získat až na základě podkladů vyžádaných od stěžovatele. V protokolu je pak uvedeno, že kontrola bude provedena, tzn. někdy v budoucnu. Stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 69/2004 - 52 ze dne 21. 5. 2005. Stěžovatel zdůrazňuje, že správce daně měl na zahájení kontroly více než tři roky a zmiňuje zásadu dle ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. V protokolu je uvedeno, že bude provedena kontrola za rok 1988, což soud označil za písařskou chybu a již nikterak neprovéřoval, zda žalovaný po stěžovateli požadoval důkazní prostředky, ze kterých by vyplynulo, že kontrola byla fakticky zahájena. Krajský soud nesprávně aplikoval právní normu, když uvedl, že zahájení daňové kontroly je tím úkonem, který má význam na běh tříleté lhůty dle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, když kontrola nebyla fakticky v prosinci 2002 zahájena. Dále stěžovatel odkazuje na rozsudek č. j. 5 Afs 36/2004 - 64 ze dne 10. 11. 2005.

Ze skutečnosti, že v důsledku daňové kontroly může někdy být dodatečně stanovena daň, nelze udělat závěr, že daňovou kontrolou se vždy vyměřuje či dodatečně stanovuje základ daně. Také zákonodárce vědom si této odlišnosti nepoužil podmiňovací způsob tzn. „úkon, který by mohl směřovat“, ale výslovně uvedl „úkon směřující“. Tímto úkonem dle stěžovatele daňová kontrola není. Daňové řízení je obecný pojem upravený v § 2 daňového řádu a znamená legislativní zkratku pro řízení o daních. Řízení je zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu došlo příslušnému správci daně. Ve věci daně z příjmů

fyzických osob podávajících daňová přiznání za zdaňovací období roku 1998 a 1999 bylo řízení zahájeno podáním příslušného daňové přiznání. Na základě podaného přiznání správce daně v souladu § 46 daňového řádu vedl vyměřovací řízení, ve kterém vyměřil základ daně a daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 a 1999 tak, jak je založeno ve spisu stěžovatele vedeném na Finančním úřadu v Jablonci nad Nisou. Vyměřovací řízení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 bylo tady řádně ukončeno vyměřením daně dne 19. 4. 1999 a na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 vyměřením daně dne 3. 5. 2000. Ve spise u správce daně není založen žádný úkon, kterým by správce daně zahájil vyměřovací řízení v roce 2002.

Řízení může být zahájeno také dnem, kdy se daňový subjekt dozvěděl o prvním úkonu, které vůči němu v daňovém řízení správce daně učinil. Řízení o dodatečném stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 a 1999 bylo správcem daně zahájeno doručením souzených dodatečných platebních výměrů v dubnu 2004. Toto nově zahájené vyměřovací řízení o dodatečném stanovení daňové povinnosti, však již bylo zahájeno po lhůtě pro doměření daně dle § 47 odst. 1) daňového řádu, která již marně uplynula. A proto napadené dodatečné platební výměry stěžovatel považuje za nezákonné a soud pochybil, když tuto skutečnost neosvědčil.

Krajský soud v části rozsudku, která shrnuje body žaloby, uvádí tvrzení stěžovatele, které je v zásadním rozporu s tvrzením uvedeným v žalobě. „Daňovou kontrolou se zjišťuje nebo prověřuje daňový základ a nikoliv vyměřuje daň, není to tudíž úkon, směřující k vyměření (doměření daně podle § 47 odst. 2 daňového řádu), to vyplývá i z jeho zařazení v zákoně ve vyměřovacím řízení“. Přičemž stěžovatel tvrdil opak, tzn. že daňová kontrola není zařazena v části třetí daňového řádu - řízení vyměřovací. Není zřejmé, zda se jedná o pouhou chybu v psaní soudu či soud vycházel při svém rozhodování z argumentace, která nebyla obsahem žaloby a naopak k uvedené podstatné argumentaci nepřihlédl. V této skutečnosti také shledává stěžovatel vady řízení před soudem.

Stěžovatel namítá, že z výše uvedených vad řízení měl soud zrušit nezákonné rozhodnutí žalovaného, jež vydal správce daně protizákonně po prekluzi daně dle § 47 daňového řádu. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc soudu vrátil k dalšímu řízení, a dále aby rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 13. 11. 2006. K námitce o provedené kontrole žalovaný uvádí, že správce daně zahájil daňovou kontrolu sepsáním protokolu o ústním jednání ze dne 20. 12. 2002, č. j. 97477/02187931/0301. Dle ustanovení § 21 odst. 1 daňového řádu je daňové řízení (daňová kontrola), zahájeno dnem, kdy byl daňový subjekt vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu správce daně ve věci vyměření daně učinil. Tímto úkonem je dle názoru žalovaného sepsání protokolu dle § 12 daňového řádu. Protokol je veřejnou listinou, která mj. osvědčuje zahájení daňové kontroly, specifikuje daň, která je předmětem kontroly, a období, kterého se týká. Z předmětného protokolu ze dne 20. 12. 2002 je zřejmé, že jde o protokol Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou (v záhlaví protokolu je uvedena celá adresa FÚ), i to, že se ústního jednání za správce daně zúčastnila pracovnice kontrolního oddělení H. H. a za stěžovatele sám R. P. Účast při jednání byla potvrzena oběma účastníky vlastnoručním podpisem. Na protokolu není otisk úředního razítka, neboť nepatří mezi náležitosti protokolu. K námitce stěžovatele, že v protokolu není uvedeno, kdy a kde byl protokol sepsán, účastník řízení uvádí, že z tohoto protokolu je zřejmé, že se jednání konalo na Finančním úřadě v Jablonci nad Nisou dne 20. 12. 2002. Předmětem jednání bylo „Zahájení daňové kontroly podle § 16 daňového řádu“. Jedná se o označení

hlavního předmětu jednání v souladu s ust. § 12 odst. 2 daňového řádu, neboť smyslem jednání bylo zahájit daňovou kontrolu. Níže v textu protokolu je uvedeno, že jde o kontrolu daně z příjmů fyzických osob, daně silniční a daně z přidané hodnoty s uvedením příslušných let, kterých se kontrola bude týkat. K průběhu jednání a jeho vylíčení do protokolu žalovaný sdělil, že z textu protokolu je zcela zřejmé, že stěžovateli bylo sděleno, že je s ním zahájena daňová kontrola v protokole uvedených daní za uvedená zdaňovací období. Rovněž byl upozorněn na jeho práva a povinnosti a práva a povinnosti pracovníků správce daně při této kontrole dle ustanovení § 16 daňového řádu. Dále byl správcem daně upozorněn ve smyslu ust. § 41 odst. 2 daňového řádu na to, že není přípustné do ukončení kontroly podávat dodatečná daňová přiznání, bylo mu sděleno, které doklady má ke kontrole správci daně předložit. Stěžovatel po hlasitém přečtení protokolu tento podepsal, aniž by uvedl návrhy nebo námitky směřující proti obsahu protokolu.

K další stěžovatelově námitce, že „rok 1988 nebylo možno kontrolovat, a že kontrola za rok 1998 neměla být provedena, jelikož tento rok není v protokolu o zahájení kontroly vůbec uveden“ žalovaný uvádí, že se stěžovatelem souhlasí v tom směru, že rok 1988 již skutečně nemohl být kontrolován a ani kontrolován nebyl. Z odvolacího spisu je patrné, že stěžovatel tyto skutečnosti nenamítal. Je jasné, že jde o chybu v psaní, místo 1998 bylo napsáno 1988, neboť následují roky 1999 a 2000. Rok 1988 nebylo možné kontrolovat a stěžovatel si jasně uvědomoval, že se jedná o rok 1998, jelikož k tomuto roku předložil doklady a rovněž spolupracoval se správcem daně včetně spolupodepsání zprávy o výsledku kontroly.

K stěžovatelově námitce „že vlastní daňová kontrola za rok 1998, resp. za rok 1999 byla zahájena až v roce 2003, protože tehdy fakticky došlo k prověřování základu daně“ žalovaný uvádí, že daňová kontrola je zahájena dnem, kdy byl daňový subjekt - stěžovatel vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu správce daně učinil. Takovým úkonem je i dle názoru Krajského soudu v Ústí nad Labem (rozsudek KS Ústí nad Labem č. j. 16 C 173/2001) sepsání protokolu dle § 12 daňového řádu o zahájení daňové kontroly, tzn. datum sepsání protokolu je třeba považovat za datum zahájení daňové kontroly. Žalovaný uvádí, že protokol je veřejnou listinou, která mimo jiné osvědčuje zahájení daňové kontroly, specifikuje daň, která je předmětem kontroly, období, kterého se kontrola týká. Protokol ze dne 20. 12. 2002 je tedy úkonem, kterým byla zahájena daňová kontrola. Nová tříletá lhůta začala běžet od konce roku, ve kterém byl daňový subjekt o úkonu zpraven, tedy od 31. 12. 2002.

K další stěžovatelově námitce, že daňová kontrola není úkon směřující k vyměření daně, a tudíž vyměřovací řízení za rok 1998 bylo ukončeno dnem 19. 4. 1999 a za rok 1999 dnem 3. 5. 2000 žalovaný odkazuje na rozsudek NSS v Brně ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60. K poslední námitce stěžovatele „že nelze dvě zdaňovací období rozhodnout jedním rozhodnutím účastníka řízení“ tento uvádí, že spojení dvou rozhodnutí v jedno rozhodnutí není žádným ustanovením daňového řádu vyloučeno (nález Ústavního soudu č. j. II. ÚS 246/99 ze dne 13. 12. 1999). Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z předloženého spisového materiálu bylo zjištěno, že dne 20. 12. 2002 sepsal správce daně se stěžovatelem protokol č. j. 97477/02/187931/0301 o ústním jednání dle ustanovení § 12 daňového řádu. Z protokolu je patrné, že byl tento sepsán dne 20. 12. 2002 v místě sídla správce daně, že jej sepsala pracovnice kontrolního oddělení správce daně. Stěžovatel byl

informován, že správce daně u něj zahajuje daňovou kontrolu, přičemž správce daně specifikoval, že daňová kontrola bude provedena na dani z příjmů fyzických osob a silniční dani za rok 1988, 1999, 2000, na dani z přidané hodnoty za rok 2000. Stěžovatel byl poučen ve smyslu ustanovení § 16, § 37, § 41 odst. 2 a § 12 odst. 4 daňového řádu. V posledním odstavci protokolu jsou vymezeny doklady, jejichž předložení si správce daně vyžádal za kontrolované období (peněžní deník, příjmové a výdajové doklady, bankovní výpisy, knihu pohledávek a závazků, faktury přijaté a vydané ... a další...). Protokol byl hlasitě přečten, opis protokolu byl vydán zástupci daňového subjektu. Vyjádření stěžovatele nebylo zaznamenáno (příslušná odrážka je proškrtnuta). Protokol je podepsán pracovníkem správcem daně i samotným stěžovatelem.

Ze spisového materiálu dále vyplývá, že v zahájené daňové kontrole pokračoval správce daně sepsáním protokolu ze dne 20. 1. 2003, kdy stěžovatel správci předal v protokolu vymezené doklady. Výsledky kontroly pak správce daně projednal se stěžovatelem dne 12. 3. 2004. Dne 26. 3. 2004 vydal správce daně platební výměr č. j. 32898/04/187912/5519, kterým stěžovali dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 825 Kč. Stejněho dne dodatečným platebním výměrem č. j. 32901/04/187912/5519 stěžovateli správce daně dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 12 255 Kč. Proti výše uvedeným dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání. Odvolání žalovaný dne 25. 2. 2005 zamítl. Rozhodnutí o odvolání napadl stěžovatel včas podanou žalobou ke krajskému soudu. Krajský soud na základě této přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž se ztotožnil se závěry žalovaného a žalobu ve smyslu ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. K tvrzené nezákonnosti dle citovaného ustanovení konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Dle ustanovení § 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.

Pokud stěžovatel tvrdí, že se krajský soud s namítanou neurčitostí protokolu o zahájení daňové kontroly nikterak nevypořádal, protože se jí nezabýval v namítaném rozsahu, vznáší kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť v případě oprávněnosti této námitky by šlo o vadu rozhodnutí soudu spočívající v jeho nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

Dle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Prvotní je v dané věci námitka nepřezkoumatelnosti, neboť v případě její důvodnosti by nebylo třeba vážit další kasační námitky. Stěžovatel má za to, že krajský soud nepřezkoumal náležitosti protokolu o zahájení daňové kontroly v rozsahu jím všech v žalobě vznesených námitek.

Námitka stěžovatele je nedůvodná.

Nejvyšší správní soud předesílá, že pojem nepřezkoumatelnosti není v soudním řádu správním definován. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů lze označit pouze ta rozhodnutí soudu, ve kterých absentují důvody rozhodovací, nikoli dílčí nedostatky odůvodnění.

V daném případě Nejvyšší správní soud nezjistil, že by se krajský soud výše uvedeného pochybení dopustil. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že se k jednotlivým žalobním námitkám stěžovatele vyjadřoval. Ze strany č. 3 (odst. třetí a poslední) rozsudku pak vyplývá, že krajský soud posuzoval zákonné náležitosti napadeného protokolu o zahájení kontroly ve smyslu ustanovení § 12 daňového řádu. Obsah předmětného protokolu podrobně popsal, přičemž na jednotlivé dílčí nedostatky, jež dle názoru soudu „nečiní protokol nesrozumitelným“ poukázal. Z ohledem na výše uvedené pak krajský soud dospěl k závěru, že předmětný protokol je úkonem směřujícím k vyměření daně ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2) daňového řádu.

Nejvyšší správní soud tak dochází k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu netrpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů a není tak naplněn kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda napadený rozsudek stojí na nesprávném právním posouzení. Stěžovatel předně nesouhlasí s právním posouzením protokolu o ústním jednání č. j. 97477/02/187931/030 ze dne 20. 12. 2002, kterým byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola. Má za to, že tento úkon správce daně je vzhledem k namítaným pochybením neurčitý a pravdivě neosvědčuje podstatné skutečnosti jednání. Proto je dle stěžovatele nelze považovat za platný. Krajský soud dle stěžovatele nesprávně posoudil okamžik zahájení daňové kontroly. Aby byla kontrola zahájena nestačí dle stěžovatele pouze formalistické informování stěžovatele o jejím zahájení. Krajský soud nesprávně aplikoval právní normu, když uvedl, že zahájení daňové kontroly je tím úkonem, který má význam na běh tříleté lhůty dle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel je naopak toho názoru, že daňová kontrola úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu automaticky není, protože daňovou kontrolou se zjišťuje a prověřuje daňový základ a nikoli vyměřuje či doměřuje daň. Daňová kontrola není zařazena v části třetí daňového řádu- vyměřovací řízení. Zahájením daňové kontroly nemůže být bez jakéhokoliv projevu správce daně zahájeno vyměřovací řízení. Ze skutečnosti, že v důsledku daňové kontroly může někdy být dodatečně stanovena daň, nelze udělat závěr, že daňovou kontrolou se vždy vyměřuje či dodatečně stanovuje základ daně. Vyměřovací řízení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 bylo dle stěžovatele řádně ukončeno vyměřením daně dne 19. 4. 1999 a na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku

1999 vyměřením daně dne 3. 5. 2000. Ve spise u správce daně není založen žádný úkon, kterým by správce daně zahájil vyměřovací řízení v roce 2002.

Právní názory stěžovatele Nejvyšší správní soud nesdílí.

Pokud stěžovatel daňovou kontrolu nepovažuje za úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu daňovou kontrolu, nelze s ním souhlasit.

Dle 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.

Lhůta, kterou daňový řád pro vyměření či doměření daně stanovil, je lhůtou prekluzivní, jejím marným uplynutím právo státu na daň zaniká. Jen zákon, a to výslovně, může z tohoto pravidla stanovit výjimku. V daném případě je taková výjimka upravena v § 47 odst. 2 daňového řádu, podle něhož, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k 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. Jen za těchto podmínek může být lhůta založená v odst. 1 cit. ustanovení přerušena, tedy dosud uplynulá doba se stává právně bezvýznamnou a lhůta začne běžet znovu od počátku. Zákon současně předpokládá, že k tomu může dojít i opakovaně – stanoví však nepřekročitelnou hranici desetiletou.

Běží-li základní tříletá lhůty pro vyměření daně, může k jejímu přerušení dojít jen za podmínky, že byl učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení a že o něm byl daňový subjekt zpraven. Co se konkrétně rozumí úkonem zasahujícím do běhu lhůty, zákon neuvádí. Je tedy otázkou výkladu, které úkony mohou způsobit přerušení běhu lhůty, přičemž je třeba mít na zřeteli, že jde o lhůtu prekluzivní, vytvářející jistotu daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Její běh lze proto „prodlužovat“ jen výjimečně a z důvodů závažných.

Úkon přerušující lhůtu musí být výrazem procesní aktivity správce daně. Účelem ust. § 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem. Jestliže zákon takový postup umožnil, ale nestanovil sám, co se rozumí tímto úkonem, musí být vyloženo, čím lze lhůtu znovu otevřít. Nejvyšší správní soud se ve svých rozsudcích zabýval úkony směřujícími k vyměření daně několikrát (např. takovými úkony uznal provedení daňové kontroly č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, povolení přezkoumání podle § 55b daňového řádu č. j. 6 A 76/2001 - 96, naopak neuznal za takový úkon výčet dlužného penále č. j. 2 As 81/2003 - 47, úkon daňového subjektu č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, či vydání platebního výměru č. j. 2 Afs 52/2005 - 102).

Veškeré úkony směřující k vyměření daně jsou prováděny proto, aby daň byla vyměřena, jejich smyslem je zjištění všech skutečností rozhodných pro správné vyměření daně. Lhůta je úkonem přerušena právě proto, že již tento úkon a úkony bezprostředně

následující k vyměření či doměření daně směřují. Jde tedy o úkon, kterým je zahájena určitá konkrétní aktivní činnost správce daně.

Daňová kontrola je upravena v ustanovení § 16 daňového řádu, přičemž toto ustanovení definuje cíl daňové kontroly (zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně). Ustanovení § 16 daňového řádu vybavuje správce daně oprávněním kontrolovat a prověřovat správnost daňové povinnosti kontrolovaného daňového subjektu. Daňová kontrola, ačkoli je v daňovém řádu zařazena v části první (obecných ustanovení), a nikoli, jak namítá stěžovatel, v části třetí (vyměřovací řízení), je úkonem směřujícím k dodatečnému stanovení daně a tedy i úkonem znamenajícím přerušování běhu prekluzivní lhůty.

V již výše citovaném rozsudku ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh prekluzivní tříleté lhůty k vyměření či doměření daně, je nutno ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považovat daňovou kontrolu jako jeden celek. Byla-li správcem daně před uplynutím této lhůty zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven, a její běh již nemohou ovlivnit jednotlivé úkony správce daně provedené v průběhu daňové kontroly.“

K tomu, aby byla provedená daňová kontrola způsobila přerušit běh prekluzivní lhůty, je nutné, aby byla v souladu se zákonem zahájena.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, uvedl, že daňová kontrola je procesním postupem, který je před správcem daně zahájen sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a projednáním výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole před správcem daně také ukončen.

V daném případě byla daňová kontrola zahájena sepsáním protokolu o ústním jednání ze dne 20. 12. 2002, č. j. 97477/02187931/0301. Stěžovatel v kasační stížnosti napadá určitost a platnost předmětného protokolu. Dle stěžovatele není z protokolu patrné, kdo daňové řízení prováděl (z protokolu je zřejmé, že jednání prováděla paní H. neurčitého správního úřadu), absentuje otisk úředního razítka, nejasně je uvedeno i místo jednání (jako FÚ v Jablonci), není uveden čas ani průběh, označení hlavního předmětu jednání je neurčitě uvedeno (je uvedeno pouze zahájení daňové kontroly bez souvislosti na zdaňovací období či druh daně). Protokol neobsahuje souvislé vylíčení průběhu jednání. Dvojtečky v textu, aniž by bylo zaznamenáno vyjádření stěžovatele v protokolu ukazují, že bylo zapsáno pouze něco z jednání (pouze to, co správce daně uznal za vhodné). Stěžovatel dále namítá, že v rámci protokolu hovořil, aniž by to z protokolu bylo patrné. Nebyl řádně poučen o svých právech a neznal ani zákonné náležitosti protokolu. Další pochybení protokolu je tvrzení žalovaného, že opis protokolu byl vydán zástupci stěžovatele. Stěžovatel žádného zástupce neměl. Obsah protokolu je tedy nepravdivý. V textu protokolu není zaznamenána podstatná náležitost a to vyjádření zúčastněných stran.

Stěžovatelem namítané nedostatky protokolu posuzoval Nejvyšší správní soud dle níže uvedených zákonných ustanovení.

Dle ustanovení § 12 odst. 1 daňového řádu sepíše správce daně o ústním jednání v daňovém řízení protokol, který je veřejnou listinou. Dle odstavce 2) musí být z protokolu

zejména patrné, kdo, kde a kdy daňové řízení prováděl, které osoby se zúčastnily, označení hlavního předmětu jednání, souvislé vylíčení jeho průběhu, označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí, udělená poučení, vyjádření poučených osob, jejich návrhy nebo námítky směřující proti obsahu protokolu, rozhodnutí o těchto návrzích nebo námítkách apod. Nahrazuje-li protokol podání, musí mít též jeho náležitosti. Součástí protokolu jsou i ujednání přijatá při ústním projednávání věci a rozhodnutí vyhlášená při jednání (odst. 3). Protokol podepisují po seznámení se s ním všechny osoby, které se jednání nebo provedení úkonu zúčastnily, včetně pracovníků správce daně. Není-li protokol hlasitě diktován, je nutno jej před podepsáním hlasitě přečíst a zapsat v něm, že se tak stalo a dále uvést, co bylo před podpisem protokolu opraveno nebo jinak změněno. Přeskrtnutá místa musí zůstat čitelná. Po vyznačení všech návrhů, námitek, oprav či změn musí být protokol schválen a jednání skončeno. Odepření podpisu, důvody tohoto odepření a námítky proti obsahu protokolu se v něm zaznamenají. Bezdůvodné odepření podpisu nemá vliv na důkazní moc protokolu. Na to je třeba osobu odepírající podpis upozornit. Vzdálila-li se osoba na jednání zúčastněná před podpisem protokolu, nutno tuto okolnost v protokolu zaznamenat s uvedením důvodu (odst. 4). Opis protokolu vydá správce daně daňovému subjektu, s nímž bylo ústně jednáno (odst. 5). Správce daně opraví v protokolu chyby v psaní a jiné zřejmé nesprávnosti. Rozhoduje též o návrzích na doplnění protokolu a o námítkách proti jeho znění. Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat (odst. 6).

Námítka stěžovatele, že z protokolu není patrné, kdo daňové řízení prováděl, je neopodstatněná. Shodně jako krajský soud Nejvyšší správní soud konstatuje, že z protokolu je zřejmé, před kterým správním orgánem stěžovatel jednal, když je předmětná listina opatřena úřední hlavičkou s označením finančního úřadu a protokol je ze strany tohoto úřadu podepsán paní H., pracovníci kontrolního oddělení. Otisk úředního razítka není ve smyslu ustanovení § 12 daňového řádu náležitostí protokolu. Z data sepsání protokolu je zřejmé, že byl tento sepsán dne 20. 12. 2002. Nejvyšší správní soud nemůže též souhlasit s námitkou stěžovatele ohledně nejasného označení předmětu jednání. V protokolu je uvedeno, že je zahájena daňová kontrola dle § 16 daňového řádu na daň z příjmů fyzických osob a daň silniční za rok 1988, 1999, 2000, na dani z přidané hodnoty za rok 2000. Pochybení správce daně, který označil za kontrolované období rok 1988, (a to zejména s ohledem na respektování tříleté prekluzivní lhůty dle ustanovení § 47 daňového řádu a taktéž s ohledem na další správcem daně uvedená kontrolovaná zdaňovací období - následují poslopně roky 1999 a 2000), lze označit za písařskou chybu, nemající vliv na důkazní hodnotu protokolu. V průběhu jednání si správce daně vyžádal předložení specifikovaných dokladů za kontrolovaná období. Tvrzení stěžovatele, že bylo zapsáno pouze něco z jednání (pouze to, co správce daně uznal za vhodné), stěžovatel ničím nedokládá. Z protokolu není patrné, že by se stěžovatel k průběhu jednání vyjadřoval. Pokud by tak učinil, mohl trvat na tom, že jeho vyjádření má být zaznamenáno. Za situace, kdy je protokol stěžovatelem vlastnoručně podepsán, a není z něj zřejmé, že by stěžovatel nepřesnou či neúplnou protokolaci namítal, nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele, že protokolace je neúplná. V rámci protokolu byl stěžovatel poučen ve smyslu ustanovení § 16, § 37, § 41 odst. 2 a § 12 odst. 4 daňového řádu. Námítka absence poučení se tedy jeví nepřipadná. Za pochybení lze označit tu část protokolu, kdy je uvedeno, že opis byl vydán zástupci daňového subjektu, když se ústního jednání zúčastnil samotný stěžovatel, nikoli jeho zástupce. I toto pochybení není dle názoru Nejvyššího správního soudu způsobilé přivodit procesní nepoužitelnost protokolu a nelze taktéž dospět k závěru, že by v důsledku této vady nebyl protokol pravdivý.

Nejvyšší správní soud má z výše uvedeného za to, že protokol o ústním jednání ze dne 20. 12. 2007 i přes vytýkané vady, splňuje požadavky ustanovení § 12 daňového řádu a osvědčuje zahájení daňové kontroly u stěžovatele.

Dále stěžovatel namítá, že k zahájení daňové kontroly nestačí pouze formalistické informování stěžovatele o jejím zahájení. Nic správci daně nebránilo, aby již dne 20. 12. 2002 zahájil faktické zjišťování a prověřování daňového základu. Soud udělal nesprávný závěr, když uvedl, že je přirozené, že konkrétní poznatky mohl správce daně získat až na základě podkladů vyžádaných od stěžovatele. V protokolu je pak uvedeno, že kontrola bude provedena, tzn. někdy v budoucnu. Stěžovatel zdůrazňuje, že správce daně měl na zahájení kontroly více než tři roky a zmiňuje zásadu dle ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud se faktickým zahájením daňové kontroly zabýval ve svém rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96 a dospěl k níže uvedeným závěrům.

„Formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) 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.“

Skutkový stav v projednávané věci však není totožný.

Ze základních zásad daňového řízení, zejména pak z ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou zákona o správě daní a poplatků, plyne, že správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně a tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě; provádění daňové kontroly nemůže svévolně přerušit a odložit její pokračování na pozdější dobu a jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech.

Ústní jednání ze dne 20. 12. 2002 by nebylo možno považovat za zahájení daňové kontroly (a tedy za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení), pokud by v přiměřené době po něm nenásledovaly další kroky správce daně, jimž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti. Z protokolu použité formulace „kontrola bude provedena“ nelze dospět k závěru, že kontrola bude provedena v budoucnu, jak se domnívá stěžovatel, nýbrž tato formulace vymezovala předmět daňové kontroly. Ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně v zahájené daňové kontrole pokračoval dne 20. 1. 2003, kdy stěžovatelem byly předány správci daně doklady k daňové kontrole jím vyžádané dne 20. 12. 2002 a kontinuita daňové kontroly tak byla zachována.

Nejvyšší správní soud tak dochází k závěru, že protokolem o ústním jednání ze dne 20. 12. 2002 byla zahájena daňová kontrola. Zahájením daňové kontroly byl přerušen běh tříleté lhůty dle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu a správcem daně dodatečně platební výměry vydané na základě výsledků daňové kontroly tak nejsou vydány po prekluzi.

Nejvyšší správní soud tak neshledal naplnění stížního důvodu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s., když dospěl k závěru, že právní i skutkové otázky byly krajským soudem posouzeny v souladu se zákonem, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 26. dubna 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu