



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Míluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **KCK Cykloport-Mode, spol. s r. o.**, se sídlem U Mlýna 12, 664 51 Kobylnice, zastoupeného JUDr. Zlatavou Davidovou, advokátkou se sídlem Přívrat 12, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 11. 2008, č. j. 31 Ca 55/2007 - 60,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1.] Včas podanou kasační stížností brojí žalobce (dále též „stěžovatel“) proti rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně („žalovaný“) ze dne 25. 1. 2007, č. j. 1544/07-1200-701607. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 18. 4. 2006, č. j. 102036/06/303916/6490, kterým mu byla na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 vyměřena daň ve výši 312 170 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

[2.] Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“), tzn. namítá nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu, vady správního řízení a dále nepřezkoumatelnost rozsudku.

[3.] Spornou otázkou se v dané věci jevílo uplatnění nákladů na promítání reklamního loga stěžovatele v Praze podle faktur č. 12/2001 a č. 21/2001 ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[4.] Stěžovatel nejprve argumentuje nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, podle něhož ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“) je třeba vykládat restriktivně a nelze proto prodlužovat tříletou prekluzivní lhůtu na lhůtu čtyřletou. Stěžovatel z tohoto důvodu namítá nicotnost rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, neboť jimi došlo k vyměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty – tato uplynula dne 31. 12. 2004. Dne 15. 12. 2004 sice správce daně se stěžovatelem sepsal protokol o ústním jednání ve věci zahájení daňové kontroly, nicméně jednalo se o čistě formální záležitost. Další úkon v tomto roce již proveden nebyl a teprve 13. 1. 2005 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností. Až tento úkon stěžovatel považuje za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh lhůty podle ustanovení § 47 daňového řádu.

[5.] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že krajský soud potvrdil správnost postupu žalovaného, avšak bez náležitého vysvětlení. Pokud totiž tvrdí, že faktické uskutečnění sjednané služby nebylo prokázáno, toto tvrzení řádně neodůvodnil. Ohledně důkazu účetnictvím firmy BRASE, spol. s r. o. soud argumentuje, že nebylo prokázáno plnění třetích osob pro tuto firmu a tím ani plnění ve prospěch stěžovatele. Zcela však opomíjí, že tato firma o vystavených fakturách řádně účtovala. Soud se nevypořádal ani s námitkou, že se žalovaný nevypořádal s předloženými formálními důkazy. Za situace, kdy správce daně a žalovaný odmítli provedení řady důkazů, stěžovatel trvá na tom, že důkazní břemeno přešlo na správce daně. Pochybení spatřuje stěžovatel i v tom, že se krajský soud vůbec nezabýval prokazatelným zvýšením obrátu v letech 2002 a 2003 oproti roku 2001, což má spojitost s vynaloženými náklady na předmětnou reklamu. Konečně stěžovatel namítá porušení ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s., jehož se soud dopustil nevyslechnutím svědků při jednání s odůvodněním, že tento výslech nebyl navrhován v daňovém řízení.

[6.] Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit, příp. deklarovat jeho nicotnost.

III. Vyjádření žalovaného

[7.] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatel v předchozím řízení nezpochybnil zákonost doměření daňové povinnosti z hlediska lhůty zakotvené v ustanovení § 47 daňového řádu. Žádná námitka nebyla uplatněna ani k zahájení daňové kontroly. Proto se k těmto otázkám krajský soud nemohl vyjádřit. Žalovaný dále poukazuje na břemeno tvrzení, které nese daňový subjekt, a také na břemeno důkazní. V daném případě bylo zásadním posouzení správnosti uplatnění daňově účinného nákladu, což se stěžovateli nepodařilo. Firma BRASE, spol. s r. o. totiž nevyrobila promítací matici a ani neprováděla promítání. Na základě smlouvy o dílo a předložených faktur nebylo možné konstatovat, že k uskutečnění plnění došlo. Samotné účetnictví tento nárok založit nemůže. K nevyslechnutým svědkům žalovaný uvádí, že byli vyhledáni až po skončení odvolacího řízení a neunesení důkazního břemene nelze napravovat teprve v rámci žalobního řízení.

[8.] Proto žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91

[9.] Nejvyšší správní soud kasační stížnost výše označeným rozsudkem ze dne 22. 5. 2009 zamítl jako nedůvodnou. Učinil tak z následujících důvodů:

- Napadený rozsudek krajského soudu není nicotný, jelikož stěžovatel ani netvrdil, že by předmětná správní rozhodnutí (a tím méně rozsudek krajského soudu) byla vydána mimo věcnou působnost těchto orgánů, příp. že by tato rozhodnutí nebyla proveditelná, příp. by se jednalo o rozhodnutí absolutně nesrozumitelná. Rozhodnutí, kterými by byla vyměřena daňová povinnost (byť i) po uplynutí prekluzivní lhůty, totiž za nicotná považovat nelze; namísto je hodnocení toliko z hlediska jejich zákonnosti.
- K tvrzené prekluzi daňové povinnosti Nejvyšší správní soud uvedl, že tato námitka nebyla v žalobním řízení uplatněna a stěžovatel ani netvrdil, že k zahájení daňové kontroly došlo pouze formálně. Jen pokud by totiž bylo v daném případě zjištěno, že daňová kontrola byla zahájena toliko formálně, bylo by možno usuzovat na prekluzi daňové povinnosti.
- Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani namítanou nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, jelikož při hodnocení důkazů správce daně a žalovaný svoje závěry náležitě odůvodnili a rozsudek, kterým krajský soud tyto závěry aproboval, proto není nepřezkoumatelný.
- K námitce neprovedení výslechu některých svědků krajským soudem Nejvyšší správní soud uvedl, že na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je třeba trvat tehdy, pokud (1.) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a (2.) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.). Nic z toho však v projednávané věci splněno nebylo a proto ani tato stížnostní námitka nebyla shledána důvodnou.

V. Zrušení rozsudku NSS ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, Ústavním soudem

[10.] Ústavní soud nálezem ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu zrušil. Učinil tak proto, že „pokud se má správní soud zabývat námitkou prekluze práva státu na vyměření nebo doměření daně ex officio, je povinen se zabývat touto otázkou nejen z pohledu prostého počítání tříleté lhůty, nýbrž nepochybně i z hlediska správného stanovení počátku běhu této prekluzivní lhůty, přičemž je nutno přiblížit také k tomu, zda úkon, který byl za trvání běhu této lhůty učiněn, není úkonem ryze formálním a tedy úkonem běh prekluzivní lhůty nepřerušujícím. Pouze v případě, pokud je prekluze práva zkoumána také z těchto hledisek, může být učiněn logický závěr o uplynutí či neuplynutí běhu prekluzivní lhůty. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud ve vyjádření v ústavní stížnosti, "vždy musí být postaveno najisto, že k prekludování daně skutečně došlo". Nejvyšší správní soud však tuto "jistotu" vykládá v neprospěch stěžovatelky, která dle jeho názoru musí uvést všechny okolnosti, respektive námitky, na základě kterých by se mohl správní soud případně dobrat závěru, zda k prekluzi došlo či nikoli. Ústavní soud naopak vychází z toho, že je povinností správního soudu, aby zjistil z daňového spisu a z úřední povinnosti přezkoumal veškeré okolnosti, ze kterých je třeba vycházet při závěru o prekluzi práva na vyměření daně.“

[11.] Ústavní soud dále poukázal na skutečnost, že „otázka počátku běhu tříleté lhůty pro vyměření daně (ve smyslu řešení "3 plus 0"), byla vyřešena nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, ve kterém Ústavní soud konstatoval, že zákonem stanovená lhůta pro vyměření či doměření daně se počítá již od konce roku, za který se daňové přiznání podává, a nikoli až od konce roku, ve kterém se podává. Opačný (tedy do té doby převážně zastávaný výklad) dle Ústavního soudu "prodlužuje jasně stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou", přičemž výsledkem je prodloužení nejistoty daňového subjektu.“ ... „Pokud jde o otázku tzv. formálně zahájené daňové kontroly, k té se Nejvyšší správní soud již vícekrát

v minulosti vyjadřoval, např. v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, kde judikoval, že formální sepsání protokolu o zabavení 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 zabavení 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 zabavení daňové kontroly není možno považovat sepsání protokolu o jejím zabavení, 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. Ve světle shora uvedeného se jeví jako vnitřně rozporné konstatování Nejvyššího správního soudu ve vyjádření k ústavní stížnosti, že na jedné straně "k závěru o prekluzi předmětné daně nedospěl" a na straně druhé, že "v daném případě nebylo a z důvodu procesní pasivity stěžovatele ani nemohlo být postaveno najisto, zda k prekluzi daňové povinnosti došlo", např. i proto, že "stěžovatel neuvedl, že prekluzivní lhůta nebyla čtyřletá, nýbrž pouze tříletá".

[12.] Ústavní soud proto zakončil svoji argumentaci tím, že „správní soudy disponují znalostmi o délce a stanovení počátku běhu prekluzivní lhůty, jak je stanoví příslušné zákonné ustanovení a interpretuje judikatura, stejně tak jako o úkonech, které způsobují či nezpůsobují její přerušení, a musí v každé konkrétní věci při zkoumání běhu lhůty pro vyměření daně z těchto znalostí vycházet a aplikovat z úřední povinnosti na danou věc, a nikoli ponechat na účastníku řízení, aby veškeré možné okolnosti, které mohou mít vliv na prekluzi práva pro vyměření či doměření daně, uváděl. Není tedy povinností účastníka řízení tvrdit, že daný úkon byl formální či nikoli, nebo namítat počítání běhu lhůty "3 plus 0" nebo "3 plus 1", k těmto skutečnostem musí přiblížit správní soud z úřední povinnosti, neboť jen po zvážení takových okolností může dospět k závěru o případné prekluzi práva na vyměření či doměření daně. Tím spíše je pak nutno výslovně závěry ohledně takových okolností majících ve svých důsledcích vliv na běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně uvést v odůvodnění rozhodnutí správního soudu v případě, kdy jsou takové námitky účastníkem řízení podány, a je nutné konstatovat, jak se s nimi soud vypořádal. Nelze tedy akceptovat závěr soudu o neuplynutí prekluzivní lhůty, pokud byly soudem takové účastníkem řízení uvedené námitky opomenuty, a k závěru o prekluzi soud dospěl bez toho, že by k nim přiblížnil. ... Z uvedených důvodů Ústavní soud ústavní stížnosti vyhověl a podle § 82 odst. 3 písm. a) zákona o Ústavním soudu napadený rozsudek Nejvyššího správního soudu zrušil. Nyní bude na Nejvyšším správním soudu, aby se v dalším řízení otázkou prekluze práva vyměřit nebo doměřit daň řádně, tedy i ve světle stěžovatelkou uvedených námitek, zabýval, a podle toho o kasační stížnosti rozhodl.“

VI. Argumentace Nejvyššího správního soudu

[13.] Jak plyne ze shora provedené rekapitulace dosavadního řízení, kasační stížnost se koncentrovala na čtyři námitky, s nimiž se zdejší soud vypořádal v citovaném rozsudku ze dne 22. 5. 2009, nicméně tento rozsudek zrušil Ústavní soud náležením sp. zn. I. ÚS 2082/09. Je proto nutno o kasační stížnosti rozhodnout znovu.

[14.] Ve vztahu ke kasačním námitkám, jimiž stěžovatel tvrdil nicotnost rozsudku krajského soudu, případně jeho nepřezkoumatelnost, a brojil proti neprovedení výslechu některých svědků krajským soudem, Nejvyšší správní soud konstatuje, že v tomto rozsahu plně odkazuje na argumentaci, obsaženou v jeho rozsudku, zrušeném Ústavním soudem. Jak totiž plyne ze shora uvedeného, tato část odůvodnění nebyla zpochybněna ani ústavní stížností a proto se jí Ústavní soud nezabýval. Protože ani sám Nejvyšší správní soud neshledal žádný rozumný důvod, pro který by měl svoje předchozí závěry (s nimiž byli účastníci řízení náležitě seznámeni a přesto je stěžovatel u Ústavního soudu nezpochybnil), a které považuje i nadále za správné, jakkoliv revidovat, z důvodu hospodárnosti řízení tyto znovu neopakuje a toliko na ně v plném rozsahu odkazuje.

[15.] Z důvodu citovaného nálezu Ústavního soudu je nicméně nutno znovu se zabývat otázkou prekluze daňové povinnosti stěžovatele.

[16.] Nejvyšší správní soud má v této otázce za postaveno najisto, že se v daném případě jednalo o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, takže – ve shodě s právním názorem Ústavního soudu (tzv. řešení „3 plus 0“, poprvé viz náleze ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, in: <http://nalus.usoud.cz>) – tato prekluzivní lhůta měla uplynout dne 31. 12. 2004. Rovněž podle judikatury Ústavního soudu (např. nálezy sp. zn. I. ÚS 1169/07, II. ÚS 1416/07, III. ÚS 1420/07, a zejména citovaný náleze sp. zn. I. ÚS 2082/09, vydaný přímo v této věci) platí, že k prekluzi daňové povinnosti je nutno přihlížet ex officio. S těmito východisky Nejvyšší správní soud nikterak nepolemizuje a vnímá je jako daná a relevantní i v nyní rozhodované věci.

[17.] V nyní projednávaném případě je proto klíčovou otázkou posouzení zahájení daňové kontroly. Pokud by totiž tato daňová kontrola byla zahájena řádně, jednalo by se o úkon přerušující běh prekluzivní lhůty obsažené v ustanovení § 47 daňového řádu a k prekluzi předmětné daňové povinnosti by tak nedošlo. Podle odst. 1 tohoto ustanovení totiž platí, že *„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.“* Odst. 2 věta první nicméně stanoví, že *„byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běžší tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.“*

[18.] Dlužno dodat, že se Ústavní soud v nálezu vydaném v nyní projednávané věci k otázce prekluze meritorně nevyjádřil (sic má za to, že se jedná o otázku, kterou je nutno se zabývat ex officio!) a nikterak proto svým názorem zdejší soud v tomto směru nezavázal. Pouze konstatoval, že *„nyní bude na Nejvyšším správním soudu, aby se v dalším řízení otázkou prekluze práva vyměřit nebo doměřit daň řádně, tedy i ve světle stěžovatelkou uvedených námitek, zabýval, a podle toho o kasační stížnosti rozhodl.“*

[19.] K řešené právní otázce stěžovatel tvrdí, že sice dne 15. 12. 2004 byl čistě z formálních důvodů sepsán ústní protokol o zahájení daňové kontroly, nicméně nejednalo se o úkon, který by mohl přerušit běh lhůty zakotvené v ustanovení § 47 daňového řádu. Za první úkon směřující k vyměření daně je prý proto třeba považovat teprve výzvu k prokázání skutečností, kterou vydal správce daně dne 13. 1. 2005.

[20.] K tomu je třeba uvést, že podle ustálené judikatury zdejšího soudu skutečně nestačí, pokud je daňová kontrola zahájena toliko formálně. Podle rozsudku ze dne 20. 6. 2005, sp. zn. 5 Afs 36/2003 - 87 (in: č. 698/2005 Sb. NSS) totiž *„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.“* Tento názor je blíže rozveden v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, sp. zn. 8 Afs 7/2005 (in: č. 1480/2008 Sb. NSS): *„Formální sepsání 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.“* Z citované judikatury je tedy jasně patrné, že zahájení daňové kontroly je způsobilé přerušit běh předmětné prekluzivní lhůty jen tehdy, jestliže se nejedná o úkon veskrze formální. Jeho formálnost nicméně nelze hodnotit pouze s ohledem na jeho samotnou podobu, nýbrž v kontextu celého daňového řízení, tj. s přihlédnutím na úkony správce daně, které zahájení daňové kontroly předcházejí a zejména následují.

[21.] V nyní projednávané věci z obsahu spisu plyne, že se stěžovatelem byl dne 15. 12. 2004 sepsán protokol o ústním jednání ve věci zahájení daňové kontroly č. j. 238966/04/303936/5180, jehož obsahem je pouze vymezení stěžovatele coby daňového subjektu, označení jeho zástupců, vymezení předmětu jednání (zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za období

2001 a daně z přidané hodnoty za období listopad, prosinec 2001) a zákonné poučení. Při zahájení daňové kontroly tedy byl vymezen její předmět tak, jak judikoval i Ústavní soud (náleží sp. zn. III. ÚS 86/99, sv. 16, str. 155).

[22.] Na tento protokol pak navázala výzva Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 13. 1. 2005, č. j. 3201/05/303936/5180, kterou byl stěžovatel ve smyslu ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) a e) daňového řádu vyzván k prokázání a doložení blíže specifikovaných skutečností, týkajících se údajné obchodní spolupráce se společností BRASE, spol. s r. o. (reklamní akce). Následovaly další úkony, prováděné v rámci daňové kontroly (ústní jednání, výslechy svědků apod.). Daňová kontrola byla zakončena zprávou o výsledku daňové kontroly ze dne 16. 9. 2005, č. j. 182615/05/303936/3312.

[23.] Z logiky a smyslu zákonné úpravy je zřejmé, že přerušení prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu nemůže způsobit jakýkoliv úkon správce daně, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených daňovým řádem, zejména pak jeho ustanovením § 2 odst. 7, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Jak dovodil Ústavní soud (viz např. náleží sp. zn. II. ÚS 493/05, sv. 44, str. 58), *„účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které, zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaté s určitými problémy.“*

[24.] Úkonem, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, může být i daňová kontrola, kterou podle § 16 odst. 1 daňového řádu pracovník správce daně zjišťuje nebo proěřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější; daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu zákona. Daňová kontrola je nepochybně úkonem, který tím, že zjišťuje nebo proěřuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, směřuje k tomu, aby následně, po vyhodnocení těchto okolností, mohla být případně vyměřena nebo doměřena daň. Aby byla daňová kontrola jako úkon „učiněna“ ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, je třeba, aby s jejím prováděním bylo započato ještě v době běhu tříleté prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k neexistenci jiné výslovné úpravy je přitom nutno mít za to, že i pro zahájení daňové kontroly platí ustanovení § 21 odst. 1 cit. zákona, podle něhož je řízení zahájeno a) dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo b) dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili. V projednávaném případě je relevantní alternativa sub b).

[25.] Z obsahu ustanovení § 16 daňového řádu dále vyplývá, že daňová kontrola má obvykle různé fáze, v nichž různým způsobem probíhá interakce mezi správcem daně a daňovým subjektem. Daňovému subjektu je nutno nejprve sdělit, že se kontrola zahajuje, poučit jej o jeho právech a povinnostech a vyžádat od něj potřebné podklady, případně jinou součinnost. Poskytování podkladů daňovým subjektem se neřídka může dít v několika dílčích částech po dobu vícero dní, týdnů a v některých případech i měsíců, v závislosti na výsledcích dílčích zjištění, jež z poskytnutých podkladů plynou, a na potřebě jejich doplnění. Závěrečnou fází daňové kontroly je pak vypracování zprávy o daňové kontrole. Ze základních zásad daňového řízení, zejména pak z ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou daňového řádu, pak 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.

[26.] Jak uvedl zdejší soud již v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 113 (www.nssoud.cz), je třeba v konkrétním případě vždy hodnotit, jaká doba uplynula mezi zahájením daňové kontroly a dalším úkonem správce daně, kterým již správce daně vyžadoval od daňového subjektu doložení zcela konkrétních daňově relevantních skutečností. To znamená, zda se jedná o dobu počítanou na dny, týdny či měsíce, a zda i následující další dílčí kroky daňové kontroly probíhaly v přiměřených časových intervalech.

[27.] V nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud v tomto směru na straně správce daně neshledal žádné pochybení. Z obsahu spisu je totiž patrné, že ke zjištění problematizujícím některé údaje uváděné stěžovatelem (daňovým subjektem) dospěl správce daně teprve na základě kontroly prováděné u jiného daňového subjektu, a to až na konci roku 2004 (viz odpovědi na dožádání, založené ve správním spise). K zahájení daňové kontroly u stěžovatele tedy došlo bezprostředně po těchto zjištěních. Rovněž ze shora uvedeného plyne, že faktické úkony správce daně následovaly neprodleně po zahájení daňové kontroly, tj. v horizontu dnů (viz výzva k prokázání skutečností, kterou vydal správce daně ze dne 13. 1. 2005), takže nedošlo ke zneužití zahájení daňové kontroly jen za účelem přerušení tříleté prekluzivní lhůty (nemluvě ostatně ani o tom, že v té době nemohlo být zřejmé, že podle tehdy převládajícího právního názoru platilo počítání „3 plus 1“ a nikoliv „3 plus 0“). Nenastala proto ani situace, která by vedla ke zhoršení postavení situace stěžovatele v tom smyslu, že s rostoucím časovým odstupem je samozřejmě stále obtížnější prokázat relevantní skutečnosti tak, jak na to správně upozornil Ústavní soud. Pokud totiž časové rozmezí mezi zahájením daňové kontroly a faktickými úkony činěnými v jejím rámci nečinilo ani jeden měsíc, o znevýhodnění pozice daňového subjektu nelze hovořit.

[28.] Z předchozích úvah v konkrétním případě vyplývá, že správce daně postupoval při daňové kontrole v souladu se zákonnými požadavky plynoucími z ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou daňového řádu. Proto je jeho úkon, tzn. protokol o ústním jednání konaném dne 15. 12. 2004, při němž byla daňová kontrola ve smyslu § 21 odst. 1 daňového řádu zahájena a stěžovatel byl poučen o jeho právech a povinnostech, nutno považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, kterým se podle § 47 odst. 2 daňového řádu přerušil běh prekluzivní lhůty

[29.] Jen pro úplnost je třeba uvést, že pokud stěžovatel a také Ústavní soud poukázali na již jednou citované rozsudky Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Afs 36/2003 a 8 Afs 7/2005, v nichž je obsažen názor, podle něhož pouhý formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly nepředstavuje úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, není závěr vyslovený v tomto rozsudku s těmito judikáty v rozporu. V obou citovaných rozsudcích byla totiž řešena odlišná skutková situace: v rozsudku sp. zn. 5 Afs 36/2003 (poznámka soudu: tento rozsudek byl navíc Ústavním soudem později zrušen, byť samozřejmě z jiných důvodů) byl protokol o zahájení daňové kontroly vyhotoven dne 7. 12. 2000 a výzva k prokázání relevantních skutečností byla datována ke dni 14. 3. 2001, takže první faktický úkon následoval více než po čtyřech měsících od formálního zahájení daňové kontroly; ve věci vedené pod sp. zn. 8 Afs 7/2005 „provedl 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“. Oproti tomu v nyní projednávané věci první faktický úkon následoval již necelý měsíc po zahájení daňové kontroly, tzn. v podstatě bezprostředně, v horizontu několika dnů. Nelze se proto domnívat, že by k zahájení daňové kontroly ze strany správce daně došlo ryze účelově a formálně jen proto, aby byla přerušena zákonná prekluzivní lhůta. Naopak, z celého průběhu daňového řízení je jasně seznatelné, že v něm nedocházelo k bezdůvodným průtahům, jednotlivé kroky správce daně na sebe logicky navazovaly, byly transparentní a směřovaly k účelu, stanovenému daňovým řádem.

[30.] Proto zdejší soud závěrem konstatuje, že mezi právními názory obsaženými v citovaných rozsudcích sp. zn. 7 Afs 22/2003, 5 Afs 36/2003 a 8 Afs 7/2005 neexistuje rozpor, pro který by senát rozhodující v této konkrétní věci musel využít postup předvídaný v ustanovení § 17 s. ř. s., tzn. nemusel aktivovat rozšířený senát. Z těchto právních názorů totiž souhrnně plyne, že pouhé formální zahájení daňové kontroly sepsáním protokolu, na něž bezprostředně nenásledují další faktické úkony správce daně, není způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Za bezprostřední následování těchto faktických úkonů přitom zdejší soud považuje časový horizont dnů, určitě nepřesahující jeden měsíc, což bylo v daném případě splněno.

VII. Závěr

[31.] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že kasační stížnost shledal nedůvodnou a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), jelikož nezjistil naplnění žádného z namítaných kasačních důvodů [§ 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s.].

[32.] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu nevznikly náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 1. června 2010

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu