

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a JUDr. Karla Šimky v právní věci **žalobce E. P., s. r. o.,** zastoupeného JUDr. Jiřím Podlipským, advokátem se sídlem Pod Višňovkou 33/1661, Praha 4, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu,** Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 5. 2003, č. j. 28 Ca 686/2002 - 79,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 7. 2002, č. j. FŘ-2229/12/02 bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Praze-Modřanech, a sice platební výměr č. 1000000074, pod č. j. 74529/00/01, ze dne 19. 6. 2000, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 1995 ve výši 814 260 Kč. Rozhodnutí Finančního úřadu v Praze-Modřanech bylo rozhodnutím žalovaného změněno tak, že daň byla za shora uvedené období doměřena ve výši 827 380 Kč. Odvolání žalobce tak nebylo vyhověno, naopak, rozhodnutím odvolacího orgánu mu byla uložena daňová povinnost v ještě větší výši než jakou žalobci uložil Finanční úřad v Praze-Modřanech.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou se domáhal jeho zrušení. Namítal, že nelze vyměřit daň ani doměřit daň po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období. Poukázal na to, že dne 31. 12. 1999 v 16 hodin byl sice podepsán jednatelem žalobce mezi dveřmi jeho bytu protokol o ústním jednání, v němž bylo uvedeno, že se zahajuje daňová kontrola, že však žádné další kroky tento den správce daně nepodnikl a že od žalobce nepožadoval další doklady. Podle žalobce tak uplynutím roku 1999 uplynula tříletá lhůta, po níž nelze daň vyměřit ani doměřit, aniž došlo k jejímu přerušení, neboť jediným úkonem ze strany správce daně vůči žalobci v době plynutí této lhůty bylo právě oznámení o jejím zahájení, obsažené v protokolu ze dne 31. 12. 1999, jímž však ještě daňová kontrola zahájena nebyla. V této souvislosti žalobce poukázal na právní názor, který vyslovil Krajský soud v Ostravě v odůvodnění rozsudku ze dne 26. 6. 2000 ve věci sp. zn. 22 Ca 417/99, podle něhož sdělení správce daně daňovému subjektu, že v konkrétním dni bude u něj zahájena daňová kontrola, není ještě úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení; nerozhoduje přitom, zda takové sdělení bylo učiněno písemně (poštou). Podle žalobce pouhé podepsání protokolu o zahájení daňové kontroly, tj. formální zahájení, není prvním úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 i ve smyslu § 21 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Žalobce poukázal na § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu. Pokud tedy pracovník daňové kontroly 31. 12. 1999 nechtěl vidět žádný doklad, nepožadoval informace směřující ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení nebo vyměření daně, jedná se o čistě formální zahájení kontroly, které v souladu se stávající judikaturou není prvním úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Proto mu podle žalobce byla daň vyměřena v rozporu s § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Žalobce dále vytýkal žalovanému další porušení zákona, a sice nesprávné zhodnocení provedených důkazů a odmítnutí provést další důkazy žalobcem navržené.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 13. 5. 2003, č. j. 28 Ca 686/2002 – 79 žalobu žalobce zamítl. Porušení zákona spočívající v nesprávném zhodnocení provedených důkazů a odmítnutí provést další důkazy žalobcem navržené soud neshledal, což podrobně odůvodnil.

I žalobcovu námitku ohledně toho, že žalobci byla vyměřena daň v rozporu s § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, soud shledal nedůvodnou. Soud uvedl, že z protokolu o ústním jednání ze dne 31. 12. 1999 plyne, že uvedeného dne byla zahájena daňová kontrola žalobce, mj. ohledně daně z příjmu právnických osob za rok 1995, přičemž protokol o ústním jednání podepsal jednatel žalobce. Podle Městského soudu v Praze zákon o správě daní a poplatků neobsahuje výslovné ustanovení o způsobu zahájení daňové kontroly. Podle § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Podle soudu vzhledem k absenci výslovného ustanovení o okamžiku zahájení daňové kontroly je za tento okamžik nutno považovat okamžik, kdy je daňovému subjektu doručen projev vůle správce daně o tom, že u daňového subjektu zahajuje daňovou kontrolu. K tomu lze využít i ústní jednání, jehož předmětem je zpravení daňového subjektu o zahájení kontroly, jak tomu bylo podle Městského soudu v Praze i v projednávané věci. Soud dále poukázal na ustanovení § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož je řízení zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo 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. Podle soudu tedy, pokud správce daně oznámí daňovému subjektu, že u něj zahajuje daňovou kontrolu a pokud je daňový subjekt o tom vyrozuměn ve lhůtě podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, je tímto okamžikem zahájeno řízení o daňové kontrole a je tak učiněn úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně a běží nová tříletá lhůta od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Soud dále poukázal na shodný závěr, ke kterému Městský soud v Praze dospěl ve věci sp. zn. 38 Ca 157/2001 a podle něhož je zahájení daňové kontroly nepochybně úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a není zákonnou podmínkou, aby současně byly činěny další úkony či požadovány doklady. Teprve až vlastní provádění daňové kontroly se podle soudu řídí ustanovením § 16 zákona o správě daní a poplatků, nikoli však její zahájení.

Proti rozsudku Městského soudu v Praze podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž uvedl, že rozsudek napadá z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Napadenému rozhodnutí vytýkal nesprávné posouzení právní otázky soudem. Konkrétně namítal, že soud nesprávně posoudil obsah právního úkonu žalovaného spočívajícího v tom, že 31. 12. 1999 se jeho zaměstnanec dostavil k jednateli žalobce do bytu a nechal si od něho podepsat protokol o ústním jednání, jehož obsahem bylo sdělení o zahájení daňové kontroly. Podle žalobce soud nesprávně posoudil tento úkon jako úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, následkem čehož dospěl k nesprávnému závěru, že správce daně mohl žalobci doměřit daň, neboť tehdy ještě neuplynula doba tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Žalobce v kasační stížnosti dále v podstatě zopakoval argumenty, které přednesl již před Městským soudem v Praze a které byly popsány výše.

Žádné další námitky žalobce v kasační stížnosti nevznesl, zejména pak nenamítal cokoli, co by souviselo s hodnocením důkazů provedených správním orgánem a odmítnutím provést další důkazy žalobcem navržené.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil tak, že navrhl její zamítnutí. Právní závěry vyslovené Městským soudem v Praze považoval za správné. Podle žalovaného nedošlo k porušení ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, neboť z protokolu ze dne 31. 12. 1999 jasně vyplývá, že správce daně tento den zahájil daňovou kontrolu a že žalobce, jehož jednatel protokol podepsal, byl o tomto úkonu správce daně tento den zpraven. Podle žalovaného je ústní jednání dne 31. 12. 1999 prvním úkonem učiněným správcem daně vůči daňovému subjektu, takže jím bylo zahájeno daňové řízení, čímž došlo k přerušení běhu tříleté prekluzívní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Úkon správce daně, tj. ústní jednání dne 31. 12. 1999 nebyl žádným zastřeným úkonem, nýbrž jednáním, na němž byl žalobce poučen o svých právech jako daňový subjekt a bylo mu sděleno zahájení daňové kontroly. Zahájení daňové kontroly předcházela podle žalovaného rozsáhlá vyhledávací činnost, která může být podle jeho názoru prováděna i bez přímé součinnosti s daňovým subjektem (§ 36 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků).

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a stěžovatel v ní namítá důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní poplatků 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 odst. 2 citovaného paragrafu, 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.

Žalobci byla doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1995, a to rozhodnutím Finančního úřadu v Praze-Modřanech z roku 2000 ve spojení s rozhodnutím žalovaného z roku 2002. Aby mohl žalovaný doměřit daň, musel být běh tříleté prekluzívní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků přerušen nejpozději v poslední den roku 1999, tedy 31. 12. 1999, tj. nejpozději v tento den musel být správcem daně učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Přerušení prekluzívní lhůty nemůže způsobit jakýkoli úkon, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených zákonem o správě daní a poplatků, zejména pak § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, 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.

Úkonem, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, může být i daňová kontrola, kterou podle § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje 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 podle zákona o správě daní a poplatků. Daňová kontrola je nepochybně úkonem, který tím, že zjišťuje nebo prověřuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, směřuje k tomu, aby následně, po vyhodnocení těchto okolností, mohla být případně vyměřena nebo doměřena daň (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Aby byla daňová kontrola jako úkon „učiněna“ ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, je třeba, aby s jejím prováděním bylo započato ještě v době běhu tříleté prekluzívní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Vzhledem k neexistenci jiné výslovné úpravy nutno mít za to, že i pro zahájení daňové kontroly platí ustanovení § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, 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).

Z obsahu § 16 zákona o správě daní a poplatků 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 nezřídka 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. Nejvyšší správní soud již 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.

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.

Z protokolu Finančního úřadu v Praha - Modřany ze dne 31. 12. 1999, č. j. 101069/99/12930/1081, vyplývá, že tohoto dne bylo v K. ul. 115, P. 3, tj. v bydlišti jednatele žalobce p. A. H., konáno ústní jednání, při kterém pracovník žalovaného p. N. poučil žalobce o jeho právech jakožto daňového subjektu podle různých ustanovení zákona o správě daní a poplatků a dále mu sdělil, že tento den, tj. 31. 12. 1999, byla zahájena u žalobce daňová kontrola na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1995 a na dani z přidané hodnoty za období prosinec 1996, rok 1997, rok 1998 a leden až říjen 1999. Jednatel žalovaného prohlásil, že byl seznámen se zněním protokolu a porozuměl uděleným poučením, vyjádřil se k obsahu protokolu a nemá žádné další připomínky ani výhrady. Protokol vlastnoručně podepsal za správce daně jeho pracovník p. N. a za žalobce jednatel p. H., který dále podpisem s uvedením data stvrdil převzetí kopie protokolu.

Z výzvy ke splnění povinnosti při daňové kontrole datované dnem 18. 1. 2000, č. j. 101069/99/12930/1081, kterou žalobce převzal dne 19. 1. 2000, vyplývá, že necelé tři týdny po zahájení daňové kontroly správce daně vyzval daňový subjekt k doložení skutečností týkajících se daňového základu, konkrétně správnosti čtyř přesně specifikovaných faktur za období říjen až prosinec 1995.

Mezi zahájením daňové kontroly a dalším úkonem správce daně, kterým již správce daně vyžadoval od daňového subjektu doložení zcela konkrétních daňově relevantních skutečností, tedy uplynula doba počítaná na dny a i následující další dílčí kroky daňové kontroly probíhaly v přiměřených časových intervalech. Z toho 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 zákona o správě daní a poplatků. Proto je jeho úkon, ústní jednání konané dne 31. 12. 1999, při němž byla daňová kontrola ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zahájena a žalobce poučen o jeho právech a povinnostech, nutno považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, kterým se podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušil běh prekluzívní lhůty stanovené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Pokud tedy na základě zjištění daňové kontroly následně žalovaný doměřil žalobci daň, stalo se tak zcela po právu a Městský soud v Praze nepochybil, pokud z tohoto důvodu žalobou napadené rozhodnutí žalovaného nezrušil a žalobu žalobce zamítl.

Žalobcova argumentace právním názorem vysloveným v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne ze dne 26. 6. 2000 ve věci sp. zn. 22 Ca 417/99 není v daném případě správná. V uvedeném rozsudku bylo vysloveno, že sdělení správce daně daňovému subjektu, že v konkrétním dni bude u něj zahájena daňová kontrola, není ještě úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení; nerozhoduje přitom, zda takové sdělení bylo učiněno písemně (poštou). Uvedenému závěru nelze nic vytknout, ovšem netýká se situace posuzované v případě žalobce. Při ústním jednání dne 31. 12. 1999 nebylo totiž žalobci oznamováno, že někdy v budoucnu v nějaký konkrétní den bude provedena daňová kontrola, nýbrž tato kontrola samotná byla již zahájena provedením jejích úvodních procedur. Ústní jednání ze dne 31. 12. 1999 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. Uvedené ústní jednání by proto nebylo možno považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení například tehdy, pokud by správce daně po několik dalších měsíců v provádění kontroly nepokračoval, neboť by nečinil ve věci další konkrétní kroky, takže by z okolností případu bylo patrné, že ústní jednání provedl pouze ve snaze o přerušení běhu prekluzívní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, aniž by ve skutečnosti měl přinejmenším rámcovou představu, co a jakým způsobem chce u daňového subjektu kontrolovat. V daném případě tomu tak ale, jak výše podrobně zdůvodněno, nebylo.

Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost žalobce jako nedůvodnou zamítl podle ustanovení § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

Za této procesní situace, kdy Nejvyšší správní soud rozhodl o zamítnutí kasační stížnosti, se z důvodu nadbytečnosti již samostatně nezabýval návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému v souvislosti s kasační stížností žalobce žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 9. prosince 2004

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu