



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce I. H., proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, se sídlem Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2005, čj. 542/110/2005-Bud, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2005, čj. 31 Ca 41/2005 - 40,

t a k t o :

- I. **Kasační stížnost se zamítá.**
- II. **Žalobci se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 10. 2. 2005, čj. 542/110/2005-Bud, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 23. 7. 2003, čj. 164512/03/228911/1310, jímž mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 70 648 Kč.

Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, přičemž brojil zejména proti posouzení dne zahájení daňové kontroly. Konkrétně uvedl, že správce daně začal první úkony ve smyslu § 16 zákona ČNR č. 337/1992, zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), uskutečňovat až dne 16. 1. 2003 a ani odvolací orgán neuznal oprávněnou námitku prekluze dle § 47 daňového řádu. Dne 19. 12. 2002, kdy byl sepsán protokol o zahájení daňové kontroly, správce daně neučinil nic, co by mělo znaky zjišťování nebo prověřování

daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně dle § 16 odst. 1 daňového řádu. Zjišťování předmětu podnikání bylo pouze formální, neboť správci daně je tento předmět znám z živnostenského oprávnění. Dále namítal neprovedení důkazů výsledkem navržených svědků, nepřezkoumání prvoinstančního rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání, nedostatky odůvodnění a neuznání odměny mandátáře za daňově uznatelný náklad.

Krajský soud rozsudkem ze dne 30. 11. 2005 napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Své rozhodnutí odůvodnil tak, že s ohledem na ustanovení § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu nelze v posuzovaném případě za okamžik zahájení daňové kontroly považovat protokol o jednání ze dne 19. 12. 2002, neboť se jednalo o formální úkon, kterým kontrola zahájena nebyla; tato byla řádně zahájena až dne 16. 1. 2003. Z obsahu zmíněného protokolu ze dne 19. 12. 2002 je patrné, že správce daně zjišťoval pouze předmět podnikání žalobce a sjednal termín předložení účetních dokladů. Vzhledem k tomu, že správce daně má v souvislosti s registrací daňových subjektů k dispozici jejich živnostenská oprávnění, jednalo se při ústním jednání o zcela formálně zjišťovanou skutečnost. Tvzení žalovaného, že získával rovněž informace o rozsahu podnikatelské činnosti žalobce, nemá oporu v obsahu uvedeného protokolu. Z obsahu protokolu taktéž nevyplývá, že by správce daně vznesl požadavek, aby žalobce účetnictví předložil do konce roku 2002, příp. ani to, že by tak žalobce v tomto termínu nemohl učinit. Za obsah protokolu o jednání odpovídá správce daně a je zcela v jeho kompetenci, aby v něm veškeré podstatné okolnosti, k nimž došlo v průběhu jednání, zaznamenal. Daňová kontrola tak byla provedena po uplynutí zákonné lhůty.

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl uvedený rozsudek včasnou kasační stížností opírající se o důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Namítl, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku zahájení daňové kontroly u žalobce. Uvedl, že na úkon, jímž se zahajuje daňová kontrola, není ve správním soudnictví evidentně jednotný názor, k čemuž doložil rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, čj. 59 Ca 10/2003 - 50. Žalovaný je přesvědčen, že daňová kontrola je zahájena okamžikem sepsání protokolu o ústním jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly, její program včetně poučení o právech a povinnostech daňové subjektu. I samotné sjednání termínu pro předložení účetních dokladů je úkonem směřujícím k dodatečnému vyměření daně pro posouzení běhu lhůt podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Tím, že byl sjednán termín pro předložení dokladů, došlo k zahájení kontroly dnem 19. 12. 2002. Žalovaný poukázal taktéž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 16/2004 - 60. Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem čj. 59 Ca 10/2003 - 50, jímž argumentuje žalovaný, s tím, že i v tomto rozhodnutí stojí, že za zahájení daňové

kontroly je nutno považovat okamžik, kdy správce daně v souladu se zákonem fakticky začne daňovou kontrolu realizovat, tedy když skutečně vyžaduje po daňovém subjektu splnění jeho povinností a umožní mu uplatnění zákonem stanovených práv při daňové kontrole, a to za účelem zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiné rozhodné okolnosti pro správné stanovení daňové povinnosti. Žalovaný však dne 19. 12. 2002 nepožadoval plnění povinností žalobcem za účelem zjištění nebo prověření daňového základu. V průběhu řízení bylo prokázáno, že žalobce nebyl v prodlení s předložením daňových dokladů žalovanému, neboť ten se jich dne 19. 12. 2002 nedomáhal. Z uvedených důvodů žalobce navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu uplatněných námitek.

Ze správního spisu byly zjištěny následující skutečnosti:

- 1) Dne 19. 12. 2002 ve 14:30 hod. byl se žalobcem sepsán protokol o ústním jednání podle § 12 daňového řádu, čj. 225827/02/228931/4213. Předmětem jednání bylo zahájení daňové kontroly. Průběh jednání je zachycen tak, že daňový subjekt byl seznámen s tím, že kontrolována bude daňová povinnost: daň z příjmů za zdaňovací období 1998, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období III. a IV. čtvrtletí roku 1998 a daň silniční za zdaňovací období roku 1998. Poté je uvedeno: „Dále pan H. objasnil správci předmět podnikání a byl sjednán termín předložení účetních dokladů v místě FÚ Hradec Kr. dne 16. 1. 2003 v 9:00 hodin“.
- 2) Dne 16. 1. 2003 byl se žalobcem na Finančním úřadě v Hradci Králové sepsán protokol o ústním jednání, jehož předmětem bylo „Předložení účetních dokladů za rok 1998, seznámení správce daně s číslováním dokladů, systémem vedení účetnictví a skladové a jiné evidence dle protokolu čj. 225827/02/228931/4213 ze dne 19. 12. 2002. Pokračování kontrolního šetření“. Ve vylíčení průběhu jednání je v části A) uvedeno, jaké účetní doklady žalobce předložil, v části B) pak zjištění, že žalobce provozuje výhradně zahraniční přepravu a dále i stanovování cen přepravy a popis průběhu obchodního případu.
- 3) Dne 30. 1. 2003 proběhlo další ústní jednání, čj. 25044/03/228931/2770, jehož předmětem bylo předložení účetních dokladů, mandátní smlouvy, dokladů a knihy jízd z roku 1998, vrácení převzatých dokladů dne 16. 1. 2003 a pokračování kontrolního šetření.
- 4) Dne 15. 7. 2003 byl sepsán protokol (čj. 159667/03/228931/4213) o projednání zprávy o daňové kontrole čj. 146132/03/228931/4213.

- 5) Dne 23. 7. 2003 byl vydán dodatečný platební výměr čj. 164512/03/228911/1310, č. 1030000665, jímž byla dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 70 648 Kč.

Nejvyšší správní soud přistoupil k přezkoumání stěžovatelovy námitky nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem v předchozím řízení, spočívající v posouzení okamžiku zahájení daňové kontroly u žalobce.

Podle § 47 odst. 1 daňového řádu pokud citovaný 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 § 47 odst. 2 daňového řádu byl-li před uplynutím tříleté lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tato 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.

Úkon přerušující běh prekluzivní lhůty (§ 47 odst. 2 daňového řádu) musí směřovat k vyměření daně či jejímu dodatečnému stanovení a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven. To znamená, že se musí jednat o úkon učiněný vůči daňovému subjektu, tj. o úkon správce daně. Daňová kontrola podle § 16 daňového řádu může představovat úkon směřující k vyměření daně ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005 - 96¹, judikoval, že 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. Dle rozsudku téhož soudu ze dne 20. 6. 2005, čj. 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 rozhodnutí ze dne 8. 2. 2007, čj. 2 Afs 93/2006 - 75, se Nejvyšší správní soud rovněž vypořádával s námitkou formálního zahájení daňové kontroly, přičemž dospěl k závěru, že se o formální zahájení nejedná, neboť

¹ všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz

sporným protokolem byl stěžovatel uvědoměn o zahájení daňové kontroly 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; mj. v tentýž den byla vydána výzva k součinnosti třetích osob za účelem poskytnutí konkrétních informací pro daňovou kontrolu.

V předložené věci, jak vyplývá ze správního spisu, správce daně dne 19. 12. 2002 sepsal se žalobcem protokol o ústním jednání podle § 12 daňového řádu, čj. 225827/02/228931/4213, jímž považoval daňovou kontrolu za zahájenou. Mimo vymezení rozsahu daňové kontroly je v tomto protokolu uvedeno, že žalobce měl objasnit a objasnil předmět podnikání a byl sjednán termín pro předložení účetních dokladů. Co se týče dotazování správce daně na předmět činnosti žalobce, lze takové dotazování v souladu se závěrem krajského soudu považovat za ryze formální, neboť takové údaje jsou správci daně známy v souvislosti s registrační povinností daňových subjektů. Správce daně se v tomto případě nedotazoval např. na průběh obchodních případů v rámci podnikatelské činnosti daňového subjektu, smluvní aspekty, způsob evidenci účetních dokladů, účtování či daňové uplatnění nákladů; dle obsahu protokolu se omezil pouze na zjištění předmětu činnosti žalobce. Samotné sjednání termínu předložení účetních dokladů svědčí tomu, že správce daně měl v úmyslu fakticky zahájit provádění daňové kontroly až dne 16. 1. 2003. V tento den, jak vyplývá z protokolu čj. 4331/03/228931/4213, žalobce předložil účetní doklady, správce daně se ho dotazoval na způsob číslování účetních dokladů, způsob stanovování cen zahraniční přepravy a průběh obchodních případů. S ohledem na obsah jednotlivých protokolů, je Nejvyšší správní soud názoru, že u žalobce byla daňová kontrola fakticky zahájena až dne 16. 1. 2003. Z obsahu správního spisu přitom nebyly zjištěny žádné překážky na straně žalobce pro předložení potřebných dokladů do konce roku 2002, naopak, správce daně jejich přeložení nepožadoval a do konce roku 2002 ani nepovažoval za nutné zahájit jakákoliv šetření ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně.

Pokud stěžovatel poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 16/2004 - 60, je nutno konstatovat, že tento na daný případ nedopadá, neboť jím byla řešena zejména otázka včasnosti podané žaloby, posouzení otázky rozsahu plné moci a aplikace § 17 odst. 7 daňového řádu. Faktem je, že je v odůvodnění rozhodnutí mj. uvedeno, že daňová kontrola není „samostatným řízením, ale představuje procesní úkon či procesní postup, který je před správcem daně zahájen (sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly) a před správcem

daně také ukončen, a to projednáním kontrolních výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole“, k otázce faktického zahájení daňové kontroly a přerušení běhu prekluzivní lhůty však existuje komplementární judikatura, jež je pro daný případ určující.

Nepřiléhavým je i stěžovatelův poukaz na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 19. 7. 2005, čj. 59 Ca 10/2003 - 50, jenž není nikterak v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Zde krajský soud přímo uvedl, že je nutné *„za zahájení daňové kontroly považovat okamžik, kdy správce daně v souladu se zákonem fakticky začne daňovou kontrolu realizovat ...“*.

S ohledem na uvedené závěry Nejvyšší správní soud neshledal stěžovatelovy námitky důvodnými.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání (§ 109 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce náhradu nákladů řízení neuplatnil a dle obsahu spisu mu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl, že se žalobci náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. září 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu