



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Jana Kašpara a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **V.R.**, zast. Mgr. Narcisem Tomáškem, advokátem, se sídlem U Starého mostu 111/4, Děčín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (původně Finanční ředitelství v Praze) v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 27. 8. 2010 čj. 4179/10-1300-201022, čj. 4182/10-1300-201022, čj. 4184/10-1300-201022, čj. 4258/10-1100-202036 a čj. 4259/10-1100-202036,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žalobce je povinen zaplatit žalovanému náhradu nákladů řízení ve výši 2261 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

Odůvodnění

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze uvedených v záhlaví, kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem ve Slaném na daň z přidané hodnoty za druhé, třetí a čtvrté čtvrtletí 2006 a na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roků 2006 a 2007.

Žalobce v žalobě namítá, že dne 3. 6. 2009 správce daně zahájil daňovou kontrolu sepsáním protokolu o ústním jednání dle ust. § 12 zákona o správě daní a poplatků. V tomto poučil žalobce o důsledcích plynoucích z daňové kontroly, dále se dotázal žalobce, zda může sdělit, v čem spočívala jeho podnikatelská činnost v roce 2006, a konečně pracovnice správce daně předala žalobci výzvu k předložení dokladů ke kontrole. Žalobce má za to, že šlo pouze o formální zahájení daňové kontroly bez seznatelného důvodu a tudíž nedošlo k faktickému přerušení běhu prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně. Správce daně nesplnil zákonem a judikaturou kumulativně stanovenou podmínku pro skutečné, nikoliv pouze formální zahájení daňové kontroly, kdy sice správce daně byl osobně přítomen na jednání na příslušném finančním úřadu u žalobce, prokázal se, oznámil žalobci, že zahajuje kontrolu,

avšak tuto kontrolu nezačal fakticky provádět, když pouze položil žalobci irelevantní otázku. Z protokolu je patrné, že správce daně fakticky skutečnou daňovou kontrolu zahájit nemohl a tedy ani nezačala, jelikož teprve při „pseudozahájení daňové kontroly“ vyzýval žalobce k předložení požadovaných dokladů. Toto je pouze formální seps protokolů a nikoliv úkon směřující k vyměření daně. V protokolu o zahájení daňové kontroly není žádné sdělení správce daně ani jednoznačná formulace seznatelných důvodů, které by legitimovaly použití daňové kontroly jako nejcitelnějšího zákonem aprobevaného narušení, respektive omezení autonomní sféry jednotlivce. Takový postup je v rozporu se závěry, k nimž dospěl Ústavní soud v nálezu sp.zn. I.ÚS 1835/07. K tomu žalobce poukazuje na to, že odvolací orgán nebyl oprávněn rozhodnout v rozporu se závěry Ústavního soudu s odůvodněním, že nález Ústavního soudu je závazný pouze v jedné konkrétní věci.

Finanční ředitelství v Praze ve vyjádření k podané žalobě uvedlo, že nepovažuje zahájení daňové kontroly za nezákonný zásah, pokud správce daně nedisponuje konkrétním podezřením na stanovení daně v nesprávné výši. Žalovaný považuje daňovou kontrolu za preventivní nástroj, jehož předmětem je přezkoumání či ověření správnosti základu daně a daně, respektive splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Na situaci, kdy pochybnosti správce daně vyvstanou, nedopadá ust. § 16 odst. 1, nýbrž § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství v Praze se domnívá, že v průběhu daňové kontroly a při jejím zahájení bylo postupováno v souladu s právními předpisy. Měl-li žalobce pochybnosti o správnosti, či oprávnění žalovaného k zahájení daňové kontroly nebo k jejímu průběhu, měl možnost využít podání námítky jako procesního prostředku ke své ochraně, jak stanoví § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Tento právní prostředek však žalobce při zahájení kontroly nevyužil, proto Finanční ředitelství v Praze navrhuje, aby soud žalobu odmítl, popřípadě zamítl.

Ze správního spisu byly zjištěny následující pro rozhodnutí soudu podstatné skutečnosti:

Správce daně dne 2. 6. 2009 vydal výzvu č.j. 37951/09/031930204697 podle § 16 zákona o správě daní a poplatků, jíž byl žalobce vyzván k předložení následujících dokladů: daňová evidence za rok 2006, veškeré doklady zaúčtované v daňové evidenci (pokladní příjmové a výdajové doklady) za rok 2006, výpisy z běžného účtu za rok 2006, evidence majetku a odpisový plán hmotného majetku 2006, inventura majetku a inventura zásob k 1. 1. 2006 a k 31. 12. 2006, cenová evidence, doklady a listiny vztahující se k podnikatelské činnosti v roce 2006 - například smlouvy o úvěru, půjčkách, leasingu (včetně splátkového kalendáře), pronájmu a podobně, evidence pohledávek a závazků, technické průkazy vozidel, pokud jsou používána k podnikatelské činnosti, knihy jízd za rok 2006, další důkazní prostředky prokazující správnost údajů uvedených v přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 2006, mzdovou agendu zaměstnanců (mzdové listy, prohlášení poplatníka, výplatní pásky) za rok 2006.

Dále je ve spise založen protokol o ústním jednání, které se uskutečnilo na pracovišti správce daně dne 3. 6. 2009. V protokolu z tohoto jednání je uvedeno, že „*dnešního dne zahajuje Finanční úřad ve Slaném (u žalobce) daňovou kontrolu podle ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků u těchto daní a zdaňovacích období: daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2006, 2007; daň z přidané hodnoty za druhé, třetí a čtvrté čtvrtletí 2006; daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 2006; daň silniční za rok 2006*“. Z protokolu dále vyplývá, že správce daně položil žalobci následující otázku „*Můžete sdělit, v čem spočívala vaše podnikatelská činnost v roce 2006?*“ Na tento dotaz

žalobce odpověděl „výroba klíčů“. Dále byla žalobci předána shora citovaná výzva k předložení dokladů ze dne 2. 6. 2009.

Podle protokolu ze dne 11. 6. 2009 se uvedeného dne žalobce osobně dostavil na pracoviště správce daně, aby předložil vyžádané doklady k daňovým kontrolám zahájeným dne 3. 6. 2009.

Dne 2. 12. 2009 vydal správce daně následující dodatečné platební výměry:

- čj. 69494/09/031921204999 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období rok 2006, kterým byla žalobci za rok 2006 dodatečně doměřena daňová povinnost ve výši 348.475,- Kč a sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 69.695,- Kč a z dodatečně vyměřené daňové ztráty ve výši 26.929,- Kč,
- čj. 69503/09/01921204999 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období rok 2007, kterým byla žalobci za rok 2007 dodatečně doměřena daňová povinnost ve výši 38.468,- Kč a sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 7.693,- Kč,
- čj. 69536/09/031921204999 na daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2006, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 47.910,- Kč,
- čj. 69537/09/031921204999 na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2006, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 12.776,- Kč,
- čj. 69538/09/031921204999 na daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2006, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 325.765,- Kč.

Žalobce podal proti všem těmto výměrům odvolání, v nichž shodně namítal, že dne 3. 6. 2009 nebyla fakticky daňová kontrola zahájena, protože správce daně nezapočal fakticky prověřovat základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro její stanovení. To je jasně patrné i z toho, že správce daně nemohl fakticky zahájit daňovou kontrolu, neboť daňový subjekt při sepisování protokolu neměl fyzicky žádné konkrétní doklady, listiny, písemnosti, nebo evidenci a podobně, k dispozici s sebou. Podle dostupné judikatury je daňová kontrola zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. To však správce daně v řešeném případě neučinil. Proto namítl, že nebyl učiněn žádný úkon, kterým by správce daně zjišťoval nebo prověřoval daňový základ ve smyslu ust. § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Proto nebyl učiněn ani žádný úkon, kterým by daňový subjekt byl zpraven o úkonu, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

V další námitce žalobce uvedl, že daňovému subjektu nebyl sdělen žádný předem seznatelný důvod, který by legitimoval použití daňové kontroly jako nejcitelnějšího zákonem aprobovaného narušení, respektive omezení, autonomní sféry jednotlivce. Takový postup je v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp.zn. I.ÚS 1835/07, podle něhož musí existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována, zřejmě svoji daňovou povinnost nesplnil nebo ji splnil v míře menší, než měl.

O odvoláních žalobce bylo rozhodnuto žalobou napadenými rozhodnutími Finančního ředitelství v Praze shodně tak, že odvolání byla zamítnuta. V odůvodněních těchto rozhodnutí Finanční ředitelství v Praze uvedlo, že dne 3. 6. 2009 bylo žalobci zcela v souladu s ust. § 16

zákona o správě daní a poplatků sděleno, která zdaňovací období a které daně jsou předmětem daňové kontroly. Správce daně tak žalobci jednoznačně sdělil, jaké daňové řízení konkrétně zahájil, tj. daňovou kontrolu a za jaká zdaňovací období.

Ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků není daňová kontrola samostatným řízením, ale dílčím procesním postupem v jeho rámci, který správce daně zpravidla zahajuje sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Z protokolu o zahájení daňové kontroly vyplývá, že žalobce se dohodl se správcem daně, že místem daňové kontroly je Finanční úřad ve Slaném. Z tohoto důvodu vznikla potřeba předložení dokladů ke kontrole právě na finanční úřad. Z protokolu vyplývá, že žalobce osobně přezval výzvu k předložení uvedených dokladů a termín pro jejich předložení byl domluven na den 11. 6. 2009. Žádné návrhy na doplnění protokolu ani námitky proti obsahu protokolu žalobce neměl. Ze skutečností uvedených v protokole o ústním jednání, kterým byla zahajována daňová kontrola, je zřejmé, že došlo k dohodě správce daně, který doklady ke kontrole požadoval, a žalobcem jako daňovým subjektem, který ve sjednané lhůtě doklady správci daně k provedení daňové kontroly předložil. K poukazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 2 Afs 69/2004, z kterého vyplývá, že daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat okolnosti rozhodné pro stanovení daně, odvolací orgán uvedl, že o zahájení tohoto úkonu byl žalobce jednoznačně zpraven citovaným protokolem o zahájení daňové kontroly. Vzhledem k absenci dokladů potřebných ke kontrole v době sepisování protokolu ze dne 3. 6. 2009 je logické, že správce daně mohl začít prověřovat rozhodné skutečnosti až po jejich předložení, tj. 11. 6. 2009. Lze tudíž přisvědčit tomu, že daňová kontrola byla fakticky zahájena až 11. 6. 2009, avšak žalobcova námitka o pouhém formálním zahájení daňové kontroly je zcela irelevantní. Daňová kontrola byla zahájena v souladu s ustanovením § 47 zákona o správě daní a poplatků a byl učiněn úkon směřující k doměření daně a jejímu dodatečnému stanovení.

K poukazu žalobce na nález Ústavního soudu sp.zn. I.ÚS 1835/07 odvolací orgán uvedl, že Ústavní soud v tomto nálezu řešil individuální případ. Výrokem tohoto nálezu nedošlo ke zrušení žádného ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Postup správce daně nelze považovat za svévolný ve smyslu tohoto nálezu. V žalobcově věci bylo zjištěno, že správce daně postupoval v souladu s platným a účinným ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků a respektoval zásadu zákonnosti vyplývající z ust. § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Postup správce daně tudíž není ani v rozporu s Listinou základních práv a svobod. Daňová kontrola u žalobce byla zahájena na základě vlastní vyhledávací činnosti správce daně. O zahájení daňové kontroly sepsal správce daně protokol o ústním jednání a protokol o převzetí dokladů ke kontrole. Z obsahu těchto protokolů je zřejmé, že žalobce zahájení daňové kontroly žádným způsobem nezpochybnil. Jak vyplývá ze spisového materiálu a z kontrolních zjištění, provedení daňové kontroly nebylo bezdůvodné a postup správce daně nelze považovat za svévolný ve smyslu žalobcem zmiňovaného nálezu Ústavního soudu.

Ze všech shora uvedených důvodů žalovaný podaná odvolání zamítl jako nedůvodná.

Při ústním jednání zástupce žalobce setrval na podané žalobě, zástupce žalovaného s poukazem na obsah spisového materiálu, odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a zejména stanovisko Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011 sp. zn. Pl.ÚS-St. 33/11 navrhl, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta.

Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Městský soud v Praze věc posoudil takto:

Městský soud v Praze se nejprve zabýval tím, zda není na místě žalobu odmítnout, jak navrhovalo Finanční ředitelství v Praze, a shledal, že pro takový postup nejsou splněny podmínky. Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu je podle § 68 písm. a) s. ř. s. nepřípustná mj. tehdy, *nevyčerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, připouští-li je zvláštní zákon, ledaže rozhodnutí správního orgánu bylo na újmu jeho práv změněno k opravnému prostředku jiného*. Předmětem přezkumu soudu jsou v tomto případě rozhodnutí, jimiž byla žalobci stanovena daňová povinnost. Řádným opravným prostředkem proti takovému rozhodnutí je podle § 48 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků odvolání. Tohoto opravného prostředku žalobce v daném případě využil a jeho žaloba tak nemůže být považována za nepřípustnou.

První námitka týkající se formálního zahájení daňové kontroly není důvodná. Jak již v rozsudku ze dne 9. 12. 2004 čj. 7 Afs 22/2003-109 Nejvyšší správní soud konstatoval, *přerušení prekluzivní 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, ...

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 ...

Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 31. 8. 2004, čj. 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.

... Ústní jednání (pozn., při kterém byla zahájena daňová kontrola) ze dne ... 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.

V projednávaném případě žalobce došlo k sepsu protokolu o zahájení daňové kontroly dne 3. 6. 2009 a již dne 11. 6. 2009 (tedy s odstupem zhruba jednoho týdne) byly správci daně předloženy doklady potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti. Správce daně tak již tohoto dne začal prověřovat konkrétní daňově relevantní skutečnosti. Již dne

30. 11. 2009 byly s žalobcem projednány zprávy o daňové kontrole a byly mu vráceny všechny předložené doklady. Je tedy zřejmé, že v případě žalobce po zahájení daňové kontroly v přiměřené době následovaly další kroky správce daně, které nakonec vyústily ve vydání dodatečných platebních výměrů. I pokud by měl být za den skutečného zahájení daňové kontroly považován až den 11. 6. 2009, pak je stále zřejmé, že se tak ve vztahu ke všem prověřovaným zdaňovacím obdobím stalo v zákonem stanovené tříleté prekluzivní lhůtě, která pro 2. čtvrtletí roku 2006 skončila dnem 30. 6. 2009 a pro všechna ostatní prověřovaná zdaňovací období ještě podstatně později.

Ani druhá námitka týkající se nemožnosti provést namátkovou daňovou kontrolu není důvodná. Ohledně této námitky postačuje ocitovat stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011 sp. zn. Pl.ÚS-St. 33/11, kterým byly závěry uvedené v nálezu Ústavního soudu, jehož se žalobce dovolává, překonány. Toto stanovisko zní: *Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.*

Tvrzení žalobce o rozporu postupu správce daně s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I.ÚS 1835/07 je tak zcela bez významu, neboť závěry, k nimž Ústavní soud v tomto nálezu dospěl, byly následně Ústavním soudem v souladu s ust. § 23 zákona o Ústavním soudu překonány.

Vzhledem ke shora uvedenému soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Žalovaný byl v řízení úspěšný a náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených a prokázaných nákladů řízení podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Tyto náklady spočívají v nákladech spojených s ústním jednáním před soudem, a to cestovné pověřeného zaměstnance žalovaného osobním vozidlem ve výši 2194 Kč, když cesta z Brna do Prahy a zpět představuje celkem 418 kilometrů, dle vyhlášky č. 462/2009 Sb. činí základní sazba dle § 1 písm. b) této vyhlášky 3,70 Kč za kilometr, doložená průměrná spotřeba vozidla žalovaného činí 4,3 litrů na 100 kilometrů a cena motorové nafty činí dle § 4 písm. d) citované vyhlášky 36,00 Kč. Další náklady představuje stravné pověřeného zaměstnance ve výši 66 Kč. Proto soud přiznal žalovanému právo na náhradu nákladů řízení ve výši 2261 Kč. Žalovaný vyčíslil náklady řízení částkou 2227 Kč, rozdíl oproti částce přiznaných nákladů vychází z toho, že žalovaný při svém výpočtu vycházel ze znění vyhlášky platného pro rok 2013, ačkoli jednání před soudem v této věci se konalo již v roce 2014.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 19. února 2014

JUDr. Ing. Viera Horčicová , v.r.
předsedkyně senátu