



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: P. D.**, bytem „X“, zastoupeného Ing. Pavlem Lampou, daňovým poradcem, sídlem v Rumburku, Lužické náměstí 158, **proti žalovanému: Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, ul. Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26.3.2010, č.j. 2977/10-1100-501808,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.3.2010, č.j. 2977/10-1100-501808, jímž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Rumburku (dále jen „správce daně“) ze dne 24.9.2009, č.j. 62028/09/179921507006, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 ve výši 81 023,- Kč.

V žalobě konstatoval, že k dodatečnému stanovení povinnosti na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 došlo nezákonným způsobem, neboť provedení daňové kontroly za rok 2005 bylo nezákonné. K účasti na jednání dne 15.12.2008

u správce daně byl žalobce vyzván telefonicky, kdy byl pouze požádán o účast. Dále žalobce odkázal na protokol ze dne 15.12.2008, ze kterého dle jeho názoru vyplývá pouze zahájení daňové kontroly a to, že žalobce předloží do 6.1.2009 daňovou evidenci za požadované období roku 2005. S ohledem na obsah telefonického rozhovoru neměl žalobce možnost ani povinnost požadovanou evidenci opatřit s předstihem. Dále uvedl, že jsou nepravdivá tvrzení Ing. T. M. a Ing. J. R. uvedená v rozhodnutích o námitkách ze dne 9.3.2009 a dne 14.4.2009 o tom, že žalobce bránil v činnosti správci daně nebo že správce daně požadoval v průběhu jednání dne 15.12.2008 předložení daňové evidence. Z obsahu spisu ve věci daňové kontroly je zřejmé, že správce daně v roce 2008 neprovedl žádné úkony směřující ke skutečnému ověřování daňové povinnosti a to ani před jednáním dne 15.12.2008 ani na tomto jednání a ani poté v prosinci roku 2008. Nelze tedy k tíži žalobce přičíst, že správce daně nemohl aktivně zahájit daňovou kontrolu již v roce 2008. Naopak k tíži správce daně lze přičíst, že ke dni zahájení daňové kontroly dne 15.12.2008 nepožadoval po žalobci předložení důkazních prostředků podle § 16 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) nebo již v roce 2008 neprováděl úkony směřující ke skutečnému ověřování daňové povinnosti žalobce. Správce daně jen formálně sepsal protokol o ústním jednání. Daňová kontrola za rok 2005 nebyla tedy minimálně ke dni 20.1.2009 skutečně zahájena. Formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly není možné považovat za úkon směřující k vyměření daně podle § 47 odst. 2 ZSDP. V posuzovaném případě tedy zaniklo právo správce daně daň dodatečně vyměřit za rok 2005 ke dni 31.12.2008. Správce daně pak nesdělil žalobci ani určité a srozumitelné důvody k zahájení daňové kontroly, tj. existenci konkrétních pochybností a podezření, že žalobcem původně přiznaná a správcem daně vyměřená daň je nižší, než by měla být. Formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly tedy není možné považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 ZSDP.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Po stručné rekapitulaci dosavadního řízení uvedl, že námitky vznesené žalobou jsou shodné s tím, co žalobce uváděl v odvolání. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný podrobně popsal a vyhodnotil skutkový a právní stav, podrobně rozvedl právní úvahy, včetně hodnocení důkazů, které ho vedly k vydání napadeného rozhodnutí, pročez odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. K podpoře své argumentace ohledně důvodnosti zahájení daňové kontroly odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.12.2009, č.j. 2 Aps 2/2009-52. Žalovaný má za prokázané, že daňová kontrola byla zahájena, probíhala a byla ukončena zcela v souladu s ustanovením § 16 ZSDP v návaznosti na základní zásady daňového řízení a zcela v souladu s konzistentní judikaturou správních soudů i rozhodovací činností Ústavního soudu v dřívějších řízeních. Posuzovaný případ nenese znak účelového a formálního zahájení daňové kontroly, které by mělo posloužit jen jako úkon podle ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP zakládající nový běh tříleté lhůty.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), bez jednání, neboť žalovaný i žalobce s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí

dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud si vyžádal u žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Žalobce namítl jednak nezákonnost daňové kontroly pro nesdělení konkrétních pochybností správce daně o správném stanovení daně z příjmů fyzických osob za rok 2005 a dále, že zahájená daňová kontrola není úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP, protože uplynula prekluzivní lhůta k vyměření daně dne 31.12.2008.

Žalobce svou první námitkou směřuje k právnímu názoru uvedeného v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Otázkou nutnosti uvedení důvodů zahájení daňové kontroly se již zabývala četná judikatura navazující na citovaný nálezh Ústavního soudu. Lze poukázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.12.2009, č.j. 2 Aps 2/2009-52, ze kterého vyplývá následující: „*V daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je, obdobně jako v jiných případech, třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřeby Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Zde Nejvyšší správní soud opět odkazuje na svoji bohatou judikaturu, kterou definoval přísné standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, rozsudek ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 - 44, rozsudek ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, nebo rozsudek ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2 Aps 3/2006 - 53, vše na www.nssoud.cz). Jinak řečeno, Nejvyšší správní soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu (viz body 21, 22), nicméně toto respektování nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. Takto nazíráno je z obsahu citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 patrné, že se v něm Ústavní soud vůbec nevypořádal právě s citovanou judikaturou zdejšího soudu, který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování*

práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s.ř.s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly.“

Na uvedené závěry Nejvyšší správní soud navázal v řadě svých dalších rozhodnutí (např. rozsudky NSS, č. j. 7 Afs 15/2010 – 89, č.j. 7 Afs 16/2010 - 84, č.j. 1 Afs 28/2010 – 107, č.j. 8 Afs 63/2010 - 106, č.j. 9 Afs 54/2010 - 84, č.j. 5 Afs 13/2010 - 58, č.j. 5 Afs 61/2010-65, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Soud konstatuje, že dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu je v posouzení předmětné otázky nutnosti uvádět důvody daňové kontroly při jejím zahájení zcela konzistentní a ustálená.

V této souvislosti soud považuje za potřebné podotknout, že i Ústavní soud výrazně korigoval svůj předešlý náhled posuzování zákonnosti daňových kontrol prováděných správcem daně u jednotlivých daňových subjektů, jak vyplývá ze stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8.11.2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (www.usoud.cz), ve kterém dovedl, že za svévolný postup správce daně postup nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu.

Z těchto závěrů soud vychází i v nyní posuzované věci. K zahájení daňové kontroly není podle judikatury Nejvyššího správního soudu a nejnovější judikatury Ústavního soudu nutné konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti předchozích daňových přiznání a tato daňová kontrola může být zahajována, obdobně jako v jiných oblastech veřejné správy, na namátkovém principu. I přesto by bylo nutné považovat daňovou kontrolu za nezákonnou, pokud by bylo zřejmé, že její zahájení či provádění je výsledkem svévole (kterou však nelze spatřovat v pouhém zahájení daňové kontroly bez konkrétního podezření na zkrácení daně), resp. šikanózního jednání správce daně vůči daňovému subjektu.

V posuzované věci však z obsahu správního spisu nevyplývají žádné skutečnosti, které by takový závěr odůvodňovaly. V protokole ze dne 15.12.2008, č.j. 60257/08/179930/506911, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly, správce daně vymezil rozsah prováděné kontroly dostatečně určitě tak, že uvedl, že se jedná o daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006. Žalobce svévolný či šikanózní postup správce daně při zahájení a následném provádění daňové kontroly nenamítal a ani soud nic v tomto směru ve spise nenalezl.

Dále bylo na místě posoudit, zda bylo zahájení daňové kontroly dne 15.12.2008 úkonem přerušujícím běh lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP, nebo šlo pouze o formální úkon bez účinku na běh lhůty.

Podle § 47 odst. 1 ZSDP, 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 § 47 odst. 2 věta první ZSDP 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.

Nejvyšší správní soud uvedl, že zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven a na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly (viz rozsudek NSS ze dne 21.4.2005, 2 Afs 69/2004, www.nssoud.cz).

Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že přerušení prekluzivní lhůty stanovené v § 47 odst. 1 ZSDP přitom 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 v ZSDP, zejména pak § 2 odst. 7 ZSDP, 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 nepochybně i daňová kontrola. Ze základních zásad daňového řízení, zejména pak z ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou ZSDP, plyne, že správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně a tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě. Provádění daňové kontroly tedy nemůže pracovník správce daně svévolně přerušit a odložit její pokračování na pozdější dobu, rovněž i jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech.

Protokol o zahájení kontroly by bylo nepochybně 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 následovaly další úkony správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti a pokud by zejména již z protokolu samého byl seznatelný průběh skutečného jednání, jež mělo být v protokole zachyceno – tzn. i takové faktické úkony, které by bylo lze kvalifikovat jako skutečné fyzické zahájení kontroly - např. vyžádání nebo převzetí podkladů pro kontrolu (rozsudky NSS ze dne 12.5.2008, 5 Afs 78/2007, a ze dne 17.2.2006, 8 Afs 7/2005, www.nssoud.cz).

Ze správního spisu soud zjistil, že protokol o ústním jednání ze dne 15.12.2008, jímž byla zahájena daňová kontrola obsahuje nejen předmět kontroly, jak shora uvedeno, ale po zákonném poučení je v zachyceno uvedeno vyjádření daňového subjektu, kde je mimo jiné uvedeno: „*Daňovou evidenci za požadovaná období roku 2004, 2005 a 2006 předložím nejpozději do 6. ledna 2009. Musím se domluvit se svojí účetní p. Š., ona připraví doklady ke kontrole...*“

Z tohoto protokolu o zahájení daňové kontroly je tedy patrné, že žalobce měl za to, že je po něm požadovaná daňová evidence za kontrolovaná období, což je ostatně při zahájení daňové kontroly obvyklé. Soud má dále za to, že správce daně tento termín mlčky akceptoval. Pokud se žalobce sám ujal iniciativy a do svého vyjádření uvedl, že konkrétní daňové doklady předloží a stanovil si k tomu sám lhůtu, jeví se jako zbytečné, aby v protokole o zahájení daňové kontroly byl znovu žalobce (daňový subjekt) vyzýván k něčemu, k čemuž už se sám zavázal. Lhůta stanovená od 15.12.2008 do 6.1.2009 se jeví jako přiměřená, s ohledem na to, že během ní jsou Vánoční svátky a Silvestr a předložení daňové evidence bylo závislé na další osobě, paní Š.. Dne 6.1.2009 se konalo další ústní jednání na kterém žalobce, jednak předložil

některé doklady a dále odpovídal na otázky správce daně. K dalšímu ústnímu jednání došlo dne 9.1.2009, kde žalobce opět odpovídal na otázky správce daně a předložil další doklady. Následně pak činil správce daně další úkony spočívající ve výzvách k součinnosti a výzvách k prokázání skutečností podle ZSDP a konala se další ústní jednání. Soud má zato, že v dané věci je podstatné, že žalobce byl při zahájení kontroly dne 15.12.2008 zavázán k předložení dokladů a následně pak byly činěny úkony, které jednoznačně směřovaly k ověření správnosti daňové povinnosti.

Pokud žalobce namítá, že správce daně mohl již při telefonickém předvolání žalobce na den 15.12.2008 uvést, že je nutno, aby přinesl daňovou evidenci, je nutno konstatovat, že to není povinností správce daně.

Soud tedy závěrem konstatuje, že daňová kontrola byla řádně zahájena a nikoliv toliko formálně a byla tedy úkonem prodlužujícím lhůtu k vyměření daně podle § 47 odst. 2 ZSDP o další tři roky, a to do 31.12.2011. Z výše uvedeného je patrné, že daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 byla žalobci doměřena ve lhůtě stanovené zákonem.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejbližší 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 Ústí nad Labem dne 19.9.2012

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tvarová