



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Karla Kosteckého a soudců Mgr. Lucie Trejbalové a JUDr. Pavla Vacka, v právní věci žalobce: **O.K.**, bytem NB, XX, zastoupeného Ing. Otou Koškem, daňovým poradcem se sídlem Nový Bor, T. G. Masaryka 822, proti žalovanému: **Finanční úřad v Novém Boru**, se sídlem Nový Bor, B. Egernanna 245, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem,

t a k t o :

- I. Žaloba v části týkající se nezákonného zásahu zaměřeného proti žalobci tím, že žalovaný u něj vedl daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004, **s e z a s t a v u j e .**
- II. Žaloba v části týkající se nezákonného zásahu zaměřeného proti žalobci tím, že žalovaný u něj vede daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005, 2006 a 2007, **s e z a m í t á .**
- III. Žádný z účastníků **n e m á n á r o k** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žalobce se svým žalobním návrhem došlým soudu dne 9. 9. 2009 domáhá ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného ve věci zahájení kontroly za období roku 2004 a 2005. Žalobce konstatoval, že dne 17. 10. 2008 žalovaný oznámil žalobci zahájení daňové kontroly podle § 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), protokolem o ústním jednání č.j. 36563/08/175930/6140 za zdaňovací období roků 2004, 2005, 2006 a 2007. Dne 10. 8. 2009 podal žalobce námitku podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu ve věci prekluze práva podle § 47 odst. 1 daňového řádu provádět daňovou kontrolu za období roku 2004 a 2005. Dne 2. 9. 2009 žalovaný pokračoval v řízení bez ohledu na podanou námitku.

Žalobce je názoru, že pokud žalovaný dne 2. 9. 2009 pokračoval v kontrole roku 2005, na jejíž nezákonnost upozornil žalobce svojí námitkou, aniž by na toto upozornění

na nezákonnost včasně a neprodleně reagoval, porušil § 2 odst. 1 daňového řádu a uplatnil státní moc vůči žalobci s tím, že mu uložil povinnost účastnit se jednání po uplynutí zákonné lhůty stanovené v § 47 odst. 1 daňového řádu. Opakovanou žádostí o vysvětlení žalovaný porušil základní zásadu stanovenou v čl. 2 odst. 2 a v čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Žalobce za nezákonné jednání považuje i pokračování kontroly dne 2. 9. 2009 ve stejném obsazení kontrolními pracovníky. Protože správní orgán jeho námitku neřeší, musí se obrátit o ochranu před nezákonným postupem správního orgánu na soud.

Prekluzi práva podle § 47 odst. 1 daňového řádu žalobce dovozuje z nálezu Ústavního soudu I. ÚS 1611/07 a rozsudku NSS 5 Afs 36/2003-87, z nichž vyplývá, že nestačí pouze zahájit kontrolu protokolem o ústním jednání ve lhůtě stanovené v § 47 odst. 1 daňového řádu, ale je nutné v této lhůtě zahájit skutečnou fyzickou kontrolu dokladů. Žalobce poukazuje na to, že pracovnice žalovaného navštívily žalobce v období od 17. 10. 2008 do konce roku asi dvakrát v jeho sídle, při návštěvě upřesňovaly požadavek na rozsah konkrétních dokladů ke kontrole. S žalobcem pracovnice v té době nese-psaly žádný dokument ani si žádný dokument ke kontrole neodnesly. První skutečný průkazný důkaz o fyzickém zahájení daňové kontroly roku 2005 je protokol o ústním jednání sepsaný až v roce 2009. Teprve počátkem ledna pracovnice žalovaného začaly fyzicky kontrolovat doklady v sídle žalobce, které žalobce připravil ke kontrole dle jejich pokynů z návštěv v roce 2008. Žalobce považuje tedy za skutečné zahájení kontroly až rok 2009, kdy jednoznačně uplynula prekluze práva daň vyměřit podle § 47 odst. 1 pro rok 2005.

Žalobce také upozornil na své právo být seznámen, jak vyplývá z nálezu Ústavního soudu I. ÚS 1835/07, s konkrétním důvodem kontroly.

Žalobce proto navrhl, aby soud rozhodl, že napadený protokol o ústním jednání č.j. 36563/08/175930/6140 ze dne 17. 10. 2008 se pro nezákonnost prováděné daňové kontroly roku 2004 a 2005 z důvodu prekluze práva podle § 47 odst. 1 daňového řádu mění v částí o zahájení kontroly na zahájení kontroly na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roků 2006 a 2007.

Dne 18. 9. 2009 soud obdržel podání označené jako doplnění žaloby ze dne 9. 9. 2009. Tímto podáním žalobce rozšířil žádost o ochranu proti nezákonnému zásahu spočívající ve vedení daňové kontroly i na roky 2006 a 2007.

Žalobce uvedl, že dne 10. 9. 2009 převzal rozhodnutí o námitce ze dne 9. 9. 2009, č.j. 32898/09/175930505796, v které jeho námitkám nebylo vyhověno. Žalobce souhlasí s tvrzením žalovaného, že po zahájení kontroly dne 17. 10. 2008 byl pracovníci žalovaného navštíven dne 27. 10. 2008 a 29. 10. 2008. V rozhodnutí o námitce však není vysvětleno, proč pracovnice žalovaného, pokud údajně prováděly fyzickou kontrolu dokladů dne 27. 10. 2008 a vzápětí dne 29. 10. 2008, navštívily žalobce znovu až koncem ledna 2009, tedy po téměř třech měsících a výzvy k doložení skutečností byly vydány až v polovině roku 2009, tj. za dalších 5 měsíců.

Žalobce rovněž považuje za nepravděpodobné tvrzení žalovaného, že kontrolní pracovnice, které u něj strávily ve dnech 27. 10. 2008 a 29. 10. 2008 cca 7 hodin, byly schopny fyzicky zkontrolovat doklady za roky 2004 až 2007 a proč měly potřebu ještě navštívit žalobce koncem ledna 2009. Žalovaný neprokázal a ani nepředložil věrohodný důkaz o skutečném zahájení fyzické kontroly roku 2004 respektive roku 2005. Kontrola si při návštěvě v roce 2008 pouze diktovala potřebné doklady pro okruhy, které chtěla fyzicky zkontrolovat.

Žalobce proto navrhuje, aby soud vydal rozsudek, kterým by napadený protokol o ústním jednání č.j. 36563/08/175930/6140 ze dne 17. 10. 2008 pro nezákonnost prováděné daňové kontroly roku 2004 a 2005 z důvodu prekluze práva podle § 47 odst. 1 daňového řádu a nezákonně prováděné kontroly podle nálezu I. ÚS 1835/07 za období roku 2004, 2006, 2006 a 2007 nesdělením důvodů a tím zásahem do zaručených práv, zrušuje.

V rozhodnutí o námitce podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu ze dne 9. 9. 2009, č.j. 32898/09/175930505796, žalovaný neshledal postup při provádění daňové kontroly u žalobce za zdaňovací období roků 2004, 2005, 2006 a 2007 jako nezákonný.

Podle žalovaného námitku týkající se prvního úkonu žalovaného v roce 2009 nelze na základě dále uvedeného považovat za důvodnou. Kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2004 až 2007 byla zahájena dne 17. 10. 2008, po předchozí telefonické domluvě termínu s žalobcem. Při ústním jednání zaznamenaném do protokolu č.j. 36563/08/175930/6140, bylo dohodnuto s žalobcem provádění kontroly v jeho prostorách v souladu s § 16 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Dále byl sjednán termín 27. 10. 2008, kdy budou v těchto prostorách připraveny doklady a pracovnice žalovaného Ing. M.H. a K.M. budou moci začít vykonávat kontrolní činnost. Z cestovních příkazů, kterými pracovnice dokládaly opuštění budovy Finančního úřadu v Novém Boru, je patrné, že dne 27. 10. 2008 v době od 8,50 do 14,15 hodin a dne 29. 10. 2008 v době od 9,07 do 11,37 hodin byla jimi prováděna fyzická kontrola dokladů za roky 2004 až 2007 u žalobce.

Námitka ve věci zahájení kontroly za zdaňovací období roku 2004 je nedůvodná, neboť od okamžiku, kdy měl správce daně k dispozici náleze Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, již nebyly žalovaným činěny žádné úkony ke zdaňovacímu období roku 2004. Dne 29. 4. 2009 pracovnice Ing. M.H. a K.M. informovaly žalobce, že s ohledem na citovaný náleze Ústavního soudu v kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 nebudou pokračovat. Dále mu sdělily, že tato skutečnost bude uvedena ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný pochybil tím, že toto sdělení nezaznamenal do protokolu č.j. 20005/09/1759306140.

Námitka ve věci požadavku doložení skutečností ze zdaňovacího období roku 2004 a 2005 (odkaz daňového subjektu na protokol č.j. 27626/09/175930506093 ze dne 31. 7. 2009) a tím porušení zásady daňového řízení dle § 2 odst. 2 ZSDP s ohledem na daňovým subjektem zmiňovanou prekluzi je nedůvodná, neboť skutečnosti, které správce daně požaduje prokázat důkazními prostředky z let předcházejících roku 2005 se týkají určitých skutečností z roku 2005. Tyto důkazní prostředky jsou nezbytné pro prověření výše vykázaných příjmů a výdajů z hlediska věcné a časové souvislosti ke zdaňovacímu období roku 2005 a následujícím.

Námitku ve věci nesdělení důvodu kontroly považuje žalovaný rovněž za nedůvodnou. Podle žalovaného předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správném stanovení daně; jde pouze o zjištění nebo prověření toho, zda byla stanovena správně.

Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný uvádí, že zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2004, 2005, 2006 a 2007 oznámil žalovaný při protokolovaném ústním jednání dne 17. 10. 2008. Při jednání bylo schváleno, že místem provádění daňové kontroly je sídlo žalobce, že poskytováním informací je pověřena účetní paní P. z firmy XX a že termínem začátku provádění daňové kontroly je den 27. 10. 2008 mezi 8. a 9. hodinou. Tohoto dne opustily pracovnice správce daně Ing. Martina Hejduková a K.M.finanční úřad v 8:34 hodin a ve smluveném čase se dostavily do místa bydliště žalobce, kde je osobně očekával.

Ještě za přítomnosti žalobce začaly pracovnice obvyklým způsobem provádět daňovou kontrolu. Nejprve si ověřili, že v připravených kartónových bednách jsou faktury, pokladní doklady i peněžní deník dle druhu za roky 2004 až 2007. Pak se vypsaly žalobce na běžné věci týkající se jeho podnikatelské činnosti a způsobu, jak skutečnosti eviduje, aby si ověřily, zda informace poskytnuté v daňových přiznáních skutečně odpovídají a zjistily skutečnosti doplňující, např. způsob evidence zásob, jak odlišuje v evidencích a dokladech činnosti stavební a dřevařskou provozovanou na pile, jak stanovuje cenu stavebních zakázek, jakým způsobem je schopen ji prokázat (např. rozpočty, dodací listy, faktury) a jakým způsobem je schopen prokázat, které nákupy, tj. výdaje či náklady patří ke které zakázce. Žalobce ukázal pracovním žalovaného na jedné zakázce, jakou dokumentaci k ní vystavil, pak odešel.

Podruhé v roce 2008 zkoumaly pracovnice správce daně doklady v sídle žalobce dne 29. 10. 2008, což žalovaný dokládá jejich poznámkami, ze kterých je zřejmé, že se zabývaly jednotlivými zakázkami od roku 2004, z nichž tři byly ke dnům 31. 12. 2003 a 31. 12. 2004 rozpracované, což znamená, že pokračovaly v letech 2004 a 2005, a tak ovlivnily v těchto letech základ daně z příjmů. Není povinností správce daně, aby svá průběžná zjištění při kontrole protokoloval. Skutečnost, že žalobce nebyl přítomen provádění kontroly poskytnutých dokumentů dne 29. 10. 2008, že nebyla nařizována ústní jednání, vydávány výzvy k prokázání skutečností, není důkazem toho, že kontrola roku 2005 nebyla fyzicky prováděna již v roce 2008. Žalobce se podle žalovaného mylí, když tvrdí, že pracovnice správce daně začaly počátkem ledna fyzicky kontrolovat doklady v sídle žalobce. Důkazem je elektronická evidence docházky, dle které jedna z pracovník nevykovala žádnou pracovní cestu a jedna vykonala pracovní cestu dne 27. 1. 2009 v jiné věci, a to na Finanční ředitelství v Ústí nad Labem.

K nesdělení důvodů, pro které byla daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za roky 2004 až 2007 zahájena se správce daně vyjádřil v rozhodnutí o námitce. Dovolává se též rozsudku Nejvyššího právního soudu č.j. 8 Afs 46/2009-46 a dodává, že v případě předmětné daňové kontroly byla jejím důvodem skutečnost, že žalobce při provádění stavební a dřevařské činnosti (jiného druhu příjmy nepřiznával) dlouhodobě (od roku 2000) při ročních příjmech vyšších než 10 mil. Kč, za rok 2004 blížících se 20 mil. Kč, přiznával daňové ztráty nebo základ daně před odečtením nezdanitelných částí ne vyšší než 173 tis. Kč a od roku 2006 změnil do té doby používanou daňovou evidenci na účastnictví, když za rok 2005 byl povinen

odvést daň z minimálního základu daně, ačkoliv přiznal daňovou ztrátu. V daňových přiznáních uvedl pohledávky a závazky v nevýznamných výších vzhledem k výši příjmů. O všech těchto skutečnostech žalobce věděl, neboť je poskytl v daňových přiznáních. Jiný podnět k zahájení daňové kontroly správce daně neměl.

Krajský soud zahájil řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud v dané věci nejprve zkoumal, zda jsou splněny podmínky řízení.

Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. *žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.*

Podle § 85 *žaloba je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky nebo domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.*

Zdejší soud vycházel z právních závěrů vyjádřených v usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 (publ. in: Sb. NSS 735/2006), který k otázce daňové kontroly jako možného nezákonného zásahu, judikoval, že:

- I. Zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního.*
- II. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpал právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.*
- III. Lhůta pro podání takové žaloby (§ 84 s. ř. s.) počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek (§ 16 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), popřípadě od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek.*
- IV. Nestanoví-li daňový řád lhůtu pro vyřízení námitek, užije se o délce této lhůty per analogiam iuris ustanovení § 49 zákona č. 71/1967 Sb., správního řádu.*

Jak patrně, podmínkou možnosti domáhat se u správních soudů ochrany před nezákonným zásahem v případě, že za nezákonný zásah je považována nezákonně vedená daňová kontrola, je uplatnění námitek podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Tím dochází ke splnění podmínky vyčerpání jiných opravných prostředků. Rámec přezkumu je tak dán rozsahem námitek, které pozdější žalobce uplatnil v podaných námitkách proti postupu správce daně.

V daném případě soud z podání žalobce ze dne 9. 8. 2009, založeném ve správním spise, zjistil, že námitkami podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu žalobce výslovně namítal prekluzi roků 2004 a 2005. Svoji argumentace stavěl na svém přesvědčení, že ke skutečnému zahájení daňové kontroly došlo až v roce 2009, tudíž možnost vyměřit daň za roky 2004 a 2005 již byla prekludována. Na druhé straně dané podání obsahuje i velice obecně formulovanou námitku, že v protokole č.j. 36563/08/175930/6140 ze dne

17. 10. 2008, kterým byla zahájena daňová kontrola, nejsou uvedeny důvody kontroly, což je v rozporu s nálezem Ústavního soudu I. ÚS 1835/07. Z označeného protokolu soud zjišťuje, že jím byla zahájena daňová kontrola za roka 2004 až 2007. Nelze tedy jednoznačně určit, že tato námitka se týká pouze roků 2004 a 2005, jak by tomu nasvědčovalo vymezení zbytku námitek podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Ostatně je-li zpochybněna zákonnost daňové kontroly prostřednictvím jeho formálního znaku, jímž je protokol o zahájení daňové kontroly, přičemž tento protokol se vztahuje ke všem obdobím, jež daňové kontrole podléhají, je nepochybné, že námitka pokrývá daňovou kontrolu za veškerá období, bez rozlišení na jednotlivé roky. Soud proto konstatuje, že žalobce před podáním žaloby řádně uplatnil námitku ve vztahu ke všem daňovým obdobím, jichž se týká daňová kontrola žalobcem vnímaná jako nezákonný zásah.

Druhou otázkou, kterou se soud zabýval, je včasnost podání žaloby. Nejvyšší správní soud citovaným rozhodnutím rozšířeného senátu navázal počátek běhu dvouměsíční lhůty pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem na okamžik, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek, popřípadě od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek. Lhůtu pro vyřízení námitek Nejvyšší správní soud odvodil per analogiam iuris z ustanovení § 49 zákona č. 71/1967 Sb., správního řádu (v současnosti je třeba vycházet z § 71 odst. 1 a 3 zákona č. 500/2004 Sb., který je však téměř totožný s § 49 zákona č. 71/1967 Sb. – pozn. soudu), z čehož dovodil, že: *„Nadřízený pracovník správce daně je proto povinen o námitkách podle § 16 odst. 6 daňového řádu rozhodnout bezodkladně, nejdéle však ve lhůtě do třiceti dnů ode dne, kdy je daňový subjekt podal. Pokud je nadřízený pracovník správce daně v této lhůtě nevyřídí, počíná prvně dne následujícího po marném uplynutí této lhůty běžet subjektivní lhůta pro podání žaloby.“*

Jak vyplývá z předloženého správního spisu a shodného tvrzení žalobce, námitka podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu proti pokračování daňové kontroly žalovaným za situace, kdy podle názoru žalobce byla nezákonně zahájena, byla žalovanému doručena dne 10. 8. 2008. Třicetidenní lhůta pro rozhodnutí o námitkách skončila dne 9. 9. 2008. Lhůta pro podání žaloby počala běžet ode dne následujícího, tedy od 10. 9. 2009. Pokud tedy žalobce podal žalobu ke zdejšímu soud již 9. 9. 2009, jednalo o podání předčasné. Soud však z této skutečnosti nevyvodil žádný pro žalobce nepříznivý závěr, neboť od žalobce dne 18. 9. 2009 obdržel podání označené jako doplnění žaloby ze dne 9. 9. 2009. K danému podání byla přiložena i původní žaloba ze dne 9. 9. 2009. Za dané procesní situace soud konstatuje, že žaloba byla podána včas, ve dvouměsíční lhůtě ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu (žalobce doručení rozhodnutí o námitkách dne 10. 9. 2009 v textu „doplnění žaloby“ reflektuje). Z materiálního hlediska bere soud původní žalobu i její doplnění jako jeden úkon, jímž se žalobce domáhá ochrany podle § 82 a násl s. ř. s.

Podle § 86 s. ř. s. soud zastaví řízení, zjistí-li, že po podání žaloby již zásah ani jeho důsledky netrvají a nehrozí opakování zásahu.

Soud z předloženého správního spisu, z vyjádření žalovaného i shodného tvrzení žalobce učiněného vůči soudu v podání ze dne 22. 6. 2010 zjistil, že vůči žalobci nejsou žalovaným činěny žádné úkony ke zdaňovacímu období roku 2004. Žalovaný tuto okolnost vysvětluje tím, že zohlednil právní názor vyslovený v nálezů Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07. Za dané situace, kdy žalovaný vůči žalobci ohledně

zdaňovacího období roku 2004 již nečiní žádné úkony soudu nezbylo, než v dané části (ve vztahu k roku 2004) podle § 86 s. ř. s. řízení zastavit.

Z hlediska zkoumání důvodnosti žalobních námitek je třeba předem odkázat na konstantní judikaturu správcích soudů – odkazující na již citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího právního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – jež vnímají sumu úkonů, jimiž je nadán správce daně v rámci jím prováděné daňové kontroly, jako konání, které zasahuje do rámce informačního seburčení fyzických a právnických osob a je způsobilé přimět daňový subjekt k plnění určitých povinností. Činnost správce daně v rámci daňové kontroly tak je třeba vnímat jako zásah, jehož oprávněnost je možno zkoumat prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s.

Žalobce se předně domnívá, že zahájení daňové kontroly protokolem o ústním jednání ze dne 17. 10. 2008, č.j. 36563/08/175930/6140, bylo toliko formálním úkonem, kterým nedošlo k právně relevantnímu přerušení prekluzivní lhůty. K faktickému zahájení daňové kontroly dle přesvědčení žalobce došlo až v roce 2009, což znamená, že právo žalovaného doměřit žalobci daňovou povinnost ve vztahu k rokům 2004 a 2005 již bylo prekludováno.

S ohledem na formulaci námítky je soud povolán k posouzení zahájení daňové kontroly, a to ve vztahu k roku 2005 (když ve vztahu k roku 2004 soud řízení zastavil). 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 daňové povinnosti za rok 2005 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, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.“*

K tomu je třeba uvést, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nestačí, pokud je daňová kontrola zahájena formálně. Podle rozsudku ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 - 87 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 7/2005-96: *„Formální sepsí 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 jasné patrné, že zahájení daňové kontroly je způsobilé přerušit běh 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.

V nyní projednávané věci z obsahu spisu plyne, že se žalobcem byl dne 17. 10. 2008 sepsán protokol o ústním jednání ve věci zahájení daňové kontroly č. j. 36563/08/175930/6140. V tomto protokolu je deklarováno, že se zahajuje daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2004, 2005, 2006 a 2007. Dále je v něm uvedeno označení žalobce coby daňového subjektu, označení jeho zástupce a zástupce finančního úřadu, místo a čas sepsu protokolu a zákonné poučení. Protokol obsahuje i informaci o tom, že místem provádění daňové kontroly daňového subjektu, U Sh., NB (což je sídlo žalobce – *pozn. soudu*), a závěrečné ujednání, které zní: termín 27. 10. 2008 mezi 8 a 9 hodinou. Protokol byl podepsán oběma stranami jednání, čímž bylo mj. i stvrzeno, že proti obsahu protokolu nebyly vzneseny žádné námitky.

Správní spis dále obsahuje elektronické výpisy docházky K.M. a Ing. MH, které ukazují jejich odchody a příchody na Finanční úřad v Novém Boru ve dnech 27. 10. 2008 a 29. 10. 2008. Ve spise jsou následně založeny rukou psané poznámky ze dne 27. 10. 2008 a 29. 10. 2008 týkající se některých účetních operací žalobce.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č.j. 7 Afs 22/2003-113, 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.

V nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud v tomto směru na straně žalovaného neshledal žádné pochybení. Soud nemá pochybnosti o tom, že zástupkyně žalovaného začali činit faktické úkony neprodleně po zahájení daňové kontroly, tj. v horizontu dnů. Z ničeho přitom nevyplývá, že tyto úkony musí mít formální podobu výzvy, příkazu apod. Skutečnost, že zástupkyně žalovaného navštívili žalobce v souvislosti se zahájenou daňovou kontrolou dvakrát za sebou, a to jen s malým odstupem od sepsání protokolu o ústním jednání ve věci zahájení daňové kontroly č. j. 36563/08/175930/6140 není přitom mezi stranami sporná. V čem se postoje účastníků liší, je charakter toho, co se při těchto návštěvách dělo. Žalovaný tvrdí a předkládá důkazní prostředky o tom, že již v roce 2008 bylo přistoupeno ke kontrole účetních dokladů žalobce, podle vyjádření žalobce kontrolní pracovnice žalovaného při svých návštěvách jen upřesňovaly požadavek na rozsah konkrétních dokladů ke kontrole. Jakkoli má soud zato, že již v průběhu října docházelo ze strany žalovaného k prověřování účetních dokladů žalobce, jak o tom svědčí předložené důkazy, tak i kdyby byla pravdivou verze žalobcova, a to, že zástupkyně žalobcova pouze upřesňovaly rozsah toho, co má být kontrolováno, nelze toto hodnotit jinak, než že se jednalo o faktické úkony, které mají souvislost se zahájenou daňovou kontrolou a které jsou součástí kroků v rámci daňové kontroly. Pokud počáteční fáze kontroly se odehrávala v prostorách žalobce, je pochopitelné, že kroky vůči žalobci byly činěny faktickou cestou a nebylo tudíž nutné žalobce k předkládání dokumentace vyzývat za pomoci formálních výzev. Je tedy zjevné, že ze strany žalovaného nedošlo ke zneužití zahájení daňové kontroly jen za účelem přerušení tříleté prekluzivní lhůty.

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 17. 9. 2008, při němž byla daňová kontrola ve smyslu § 21 odst. 1 daňového řádu zahájena a žalobce 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.

Podstatou druhé ze stěžejních námitek žalobce v projednávané věci je jeho přesvědčení, že zahájení daňové kontroly je nezákonné i z toho důvodu, že protokol o ústním jednání ze dne 17. 10. 2008, č. j. 36563/08/175930/6140, neobsahuje uvedení důvodů, pro které bylo k daňové kontrole přistoupeno. Svůj právní názor žalobce opírá o právní závěr učiněný Ústavním soudem v jeho nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Vzhledem k tomu, že žaloba nepřináší žádnou specifickou argumentaci ve prospěch názoru, že absence důvodů zahájení daňové kontroly způsobuje nezákonnost jejího následného vedení, nýbrž jediným důvodem pro tento názor je citovaný náleze Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, soud přistoupil k jejímu řešení v obecné rovině. Přitom zohlednil konstantní judikaturu Nejvyššího správního orgánu, jakožto vrcholného soudního orgánu ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví, který zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování (§ 12 odst. 1 s. ř. s.).

Zdejší soud poukazuje na to, že otázkou závaznosti právního názoru Ústavního soudu vysloveného v citovaném nálezu se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval již v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publ. in: Sb. NSS č. 1983/2010), zejména pak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, (publ. in Sb. NSS č. 2000/2010), na nějž navázal např. rozsudek téhož soudu ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, dále rozsudek ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54, či rozsudek ze dne 24. 3. 2010, č. j. 8 Afs 7/2010 - 70, a do současnosti řada dalších.

Citovaná rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu se vypořádává se závazností nálezů Ústavního soudu vypořádává tezí, že – citováno podle rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009-52, na nějž sám Nejvyšší správní soud i rozhodnutí krajských soudů pravidelně odkazuje – že „*právní názor, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr svědčí zejména princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva*“. V daném rozsudku Nejvyšší správní soud dále cituje ze svého rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004-44, podle něhož „*jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevypořádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní*

změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil“.

V návaznosti na tato východiska dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009-52, k závěru, že nález sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrné, že by tak činil záměrně. Ústavní soud v citovaném nálezu především nezohlednil judikaturu Nejvyššího správního 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“.* Ústavní soud ve svém nálezu explicitně nevyvrátil, že jím sledovaného cíle, tj. ochrany před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu, nelze dostatečně dosáhnout prostředky plynoucími z judikatury Nejvyššího správního soudu. Z tohoto závěru dovozuje Nejvyšší správní soud možnost, již v případě otázky absence důvodů zahájení daňové kontroly jako projevu nezákonného postupu ze strany správce daně pravidelně využívá, odchýlit se od právního názoru vyjádřeného v předmětném nálezu Ústavního soudu.

Výše uvedená konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu považuje daňovou kontrolu za preventivní nástroj, jehož předmětem je přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Jejím podstatným znakem je možnost jejího namátkového provedení, tj. správce daně nemusí a priori disponovat podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Tyto znaky jsou typické pro jakékoliv kontroly prováděné v oblasti veřejné správy. Naproti tomu vytýkácí řízení podle § 43 daňového řádu je konstruováno výrazně odlišným způsobem. Předpokladem zahájení vytýkácího řízení je, že vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Vzhledem k tomu, že nedochází k vyměření daně, musí správce daně ve výzvě dle § 43 daňového řádu sdělit tyto své pochybnosti daňovému subjektu (k tomu blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publ in: Sb. NSS č. 1729/2008). Zásadním rozdílem mezi daňovou kontrolou a vytýkácím řízením je, že v případě vytýkácího řízení daňový řád vyžaduje, aby správce daně před jeho zahájením disponoval konkrétními pochybnostmi a sdělil je daňovému subjektu. Na tuto skutečnost poukazuje i odlišné stanovisko předsedkyně senátu JUDr. Ivany Janů k nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. JUDr. Ivana Janů ve svém odlišném stanovisku, stejně jako následně i Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009-52, odmítla nahlížet na daňovou kontrolu jako na formu trestního obvinění. Na této myšlence je naopak postaven již několikrát zmiňovaný nález sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Vycházejí z ustáleného právního názoru Nejvyššího správního soudu zdejší soud uzavírá, že žalovaný byl oprávněn zahájit u žalobce daňovou kontrolu, aniž mu současně sdělil konkrétní podezření, že žalobce přiznal svoji daňovou povinnost v nesprávné výši. Žalovaný nebyl tudíž povinen sdělit žalobci důvody pro zahájení daňové kontroly. Tento právní názor přitom obстоjí i v testu proporcionality (v podrobnostech srov. shora citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu, zejména rozsudek ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009-52). Daňová kontrola provedená u žalobce byla zahájena v souladu se zákonem i ústavním pořádkem a představuje úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, který založil běh nové prekluzivní lhůty, neboť byl učiněn zcela nepochybně – ve vztahu k rokům 2005, 2006 a 2007 – v průběhu původní tříleté lhůty k vyměření daně dle § 47 odst. 1 daňového řádu. Ve vztahu k roku 2004 k takové situaci nedošlo. Nicméně ohledně tohoto roku žalovaný již daňovou kontrolu neprovádí a soud řízení ohledně tohoto roku podle § 86 s. ř. s. řízení zastavil. Provádí-li žalovaný daňovou kontrolu na základě protokolu o ústním jednání ze dne 17. 10. 2008, č. j. 36563/08/175930/6140, který neobsahuje uvedení důvodů (pochybností), pro které bylo k daňové kontrole přistoupeno, nejedná se o nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.

Co se týče námítky žalobce uplatněné v jeho podání ze dne 9. 9. 2009, kde za nezákonné i pokračování kontroly dne 2. 9. 2009 ve stejném obsazení kontrolními pracovníky, soud se k ní pro její přílišnou obecnost nemůže vyjádřit. Z námítky není patrné, na základě jakých důvodů žalobce považuje takový postup za nezákonný. Soud tak případnost takových důvodů nemůže ani posoudit. Z obsahu námitek podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu, jimiž se žalobce bránil jím tvrzené nezákonnosti vedené daňové kontroly, přitom nevyplývá, že by jimi byla namítána podjatost pracovníků žalovaného, které u žalobce daňovou kontrolu prováděly.

V návaznosti na uvedené soud konstatuje, že neshledal, z hlediska toho, co bylo žalobou namítáno a co žalobce považoval za projev nezákonného zásahu, na straně žalovaného pochybení, a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl, jak uvedeno ve výroku II. tohoto rozsudku.

O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřisluší a žalovanému v souvislosti s řízením před zdejším soudem žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě 2 týdnů od doručení jeho písemného vyhotovení, k Nejvyššímu správnímu soudu, prostřednictvím **soudu podepsaného**, písemně, trojmo.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel podle § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen **advokátem**.

Kasační stížnost lze podat pouze **z důvodů** uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. Podle § 106 odst. 1 s. ř. s. musí kasační stížnost **obsahovat** kromě obecných náležitostí označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a

z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu rozhodnutí bylo doručeno.

Kasační stížnost **n e m á** odkladný účinek. Jiné opravné prostředky nejsou přípustné.

V Liberci dne 7. září 2010

Mgr. Karel Kostecký, v.r.
předseda senátu