



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **Ing. B. P.**, zastoupeného JUDr. Jindřichem Finkem, advokátem se sídlem v Brně, Palackého třída 135, za účasti **Finančního úřadu Brno I**, se sídlem v Brně, Příkop 25, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 12. 2006, č. j. 29 Ca 264/2005 - 31,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 12. 2006, č. j. 29 Ca 264/2005 - 31, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), spočívajícím v zahájení a trvání daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2001 a 2002 prováděné Finančním úřadem Brno I (dále jen „žalovaný“).

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Neztotožňuje se s právním názorem krajského soudu ohledně stanovení počátku běhu prekluzivní lhůty dle ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Zatímco žalovaný a krajský soud mají zato, že tato lhůta začala běžet od konce roku 2002, stěžovatel se domnívá, že se tak stalo již od konce roku 2001. Poukazuje přitom na ustanovení § 38g zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve

znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), z něhož vyplývá, že daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 10 000 Kč. Pro počátek běhu prekluzivní lhůty dle citovaného ustanovení zákona je tak rozhodným okamžik, v němž příjem daňového poplatníka překročí zákonem stanovenou hranici 10 000 Kč. Stěžovatel dále namítá, že krajský soud pochybil, když daňovou kontrolu, resp. její zahájení na základě protokolu ze dne 16. 8. 2005, považoval za úkon směřující k vyměření či doměření daně dle ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tj. za úkon, který je způsobilý založit běh nové tříleté prekluzivní lhůty. Stěžovatel uvádí, že účelem daňové kontroly je zjištění či prověření základu daně, a tedy se nejedná o úkon směřující k vyměření či doměření daně tak, jak jej definuje ustanovení § 47 odst. 2 zákona. Stěžovatel dále poukazuje na judikaturu Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu, podle níž je daňová kontrola úkonem pouze jako celek. Z tohoto hlediska pak nemůže být úkonem její dílčí úsek, tedy ani její zahájení. Úkonem směřujícím k dodatečnému stanovení daně může být až následný úkon správce daně, tj. závěrečná zpráva o daňové kontrole, v níž správce daně konkretizuje své poznatky z daňové kontroly a z níž teprve je zřejmé, zda bude následovat dodatečné stanovení daňové povinnosti či nikoli. V závěru kasační stížnosti stěžovatel konstatuje, že v předmětném řízení se bránil proti daňové kontrole prováděné žalovaným za zdaňovací období roku 2001, nikoli daňové kontrole za zdaňovací období roku 2002, o níž je u krajského soudu vedeno řízení pod sp. zn. 29 Ca 42/2006. S ohledem na skutečnost, že kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu zahrnuje obě zdaňovací období 2001 a 2002 a stěžovateli není známo, že by bylo vydáno usnesení o spojení věcí ke společnému projednání, uplatňuje rovněž důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. jinou vadu řízení mající za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a dále nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu spočívající v nedostatku odůvodnění dle shodného ustanovení s. ř. s. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožňuje se závěry krajského soudu. Má zato, že stěžovatel nesprávně vyložil znění ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož je počátek běhu lhůty pro vyměření daně odvozován od zdaňovacího období, v němž daňovému subjektu vznikla povinnost podat daňové přiznání, nikoli od prvního dne běžného zdaňovacího období, v němž daňový subjekt dosáhl zákonem požadovaného příjmu. V případě zdaňovacího období roku 2001 tak stěžovateli vznikla povinnost podat daňové přiznání ve zdaňovacím období 2002, tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně počala běžet od konce roku 2002 a měla uplynout dnem 31. 12. 2005. Žalovaný taktéž odmítá argumentaci stěžovatele, že daňová kontrola, a tím méně i její zahájení, není úkonem způsobilým založit běh nové prekluzivní lhůty. V dané souvislosti poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, a navrhuje, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Z obsahu předloženého spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Dne 25. 3. 2002 stěžovatel podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001. Protokolem o ústním jednání ze dne 16. 8. 2005 byla se stěžovatelem zahájena daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2001 až 2004 a výzvou ze dne 5. 10. 2005 žalovaný vyzval stěžovatele ke splnění důkazní povinnosti. Stěžovatel se proti postupu pracovníka správce daně bránil podáním námítky ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, v níž poukázal na marné

uplynutí prekluzivní lhůty pro dodatečné vyměření daně. Žalovaný námitce stěžovatele rozhodnutím ze dne 14. 10. 2005, č. j. 228842/05/288935/3523, nevyhověl, čímž stěžovatel ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s. bezvýsledně vyčerpal právní prostředky stanovené zákonem ke své ochraně.

Žalobou podanou u krajského soudu dne 11. 11. 2005 se stěžovatel domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který měl dle jeho tvrzení spočívat v provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001. Nezákonnost zásahu stěžovatel spatřoval v tom, že daňová kontrola za předmětné zdaňovací období, zahájená sepsáním protokolu o ústním jednání dne 16. 8. 2005 (resp. fakticky zahájená výzvou k dokazování ze dne 5. 10. 2005), byla žalovaným prováděna po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel namítal, že počátek běhu prekluzivní lhůty je nutno odvíjet od konce zdaňovacího období roku 2001, neboť právě v průběhu tohoto roku stěžovateli vznikla povinnost podat daňové přiznání dosažením příjmů převyšujících hranici 10 000 Kč. Z uvedených důvodů proto krajskému soudu navrhl, aby žalovanému zakázal pokračovat v daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2001 a aby mu přikázal obnovit stav před jejím zahájením.

S ohledem na skutečnost, že žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 1. 2006, č. j. 7237/06/288935/1897, zamítl také námitku stěžovatele proti postupu pracovníka správce daně dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, v níž poukázal na marné uplynutí prekluzivní lhůty pro provádění daňové kontroly za rok 2002, stěžovatel podáním ze dne 8. 2. 2006 upřesnil žalobní petit tak, aby krajský soud žalovanému zakázal pokračovat v daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 2001 a 2002 a přikázal mu obnovit stav před jejím zahájením. Rovněž se dožadoval, aby soud žalovanému zakázal použít výsledků, poznatků a závěrů daňové kontroly za roky 2001 a 2002 v jakémkoli daňovém řízení, a to i v budoucnu. Stěžovatel dále uvedl, že podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, je celá daňová kontrola jediným samostatným úkonem, který může být následován jiným samostatným úkonem vyměření daně nebo úkonem jejího dodatečného stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný tak dle názoru stěžovatele neučinil úkon, který by podle citovaného ustanovení zákona přerušil běh prekluzivní lhůty a založil běh lhůty nové, neboť daňová kontrola, a tím méně její zahájení, není úkonem směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, ale je vždy pouze úkonem směřujícím k přezkoušení správnosti daňové povinnosti.

Krajský soud přezkoumal žalobu stěžovatele podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího, s. ř. s. a dospěl k závěru, že tato není důvodná. K námitce stěžovatele, že daňová kontrola prověřující základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 byla zahájena po uplynutí prekluzivní lhůty, krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že povinnost podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2001 stěžovateli vznikla ve lhůtě do 31. 3. 2002. Není tedy pravdivým tvrzení stěžovatele, že mu povinnost podat daňové přiznání k předmětné dani za zdaňovací období roku 2001 vznikla již v roce 2001, a to v okamžiku, kdy jeho zdanitelné příjmy přesáhly částku 10 000 Kč. Daňová kontrola tak nebyla ze strany žalovaného zahájena v době, kdy již uplynula lhůta k doměření daně z příjmů fyzických osob za dotčené zdaňovací období, a nejedná-li se o nezákonnou daňovou kontrolu, nejedná se ani o nezákonný zásah ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. Pokud jde o daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, krajský soud se v případě tohoto zdaňovacího období uplynutím prekluzivní lhůty nezabýval, neboť stěžovatel tuto námitku nevzněl. Krajský soud se v odůvodnění svého rozhodnutí

vypořádal také s námitkou stěžovatele, že daňová kontrola není úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Své závěry opřel o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, podle něhož naopak daňová kontrola, resp. její zahájení, je úkonem, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí spočívající na nesprávném posouzení právní otázky soudem, týkající se určení počátku a konce běhu prekluzivní lhůty dle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a taktéž otázky, zda daňová kontrola je úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Namítána je rovněž nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu a dále jiná vada řízení mající vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], spočívající v tom, že krajský soud ve svém rozhodnutí posuzoval nezákonnost prováděné daňové kontroly za zdaňovací období let 2001 a 2002, přestože se stěžovatel v předmětném řízení bránil pouze proti provádění daňové kontroly za zdaňovací období roku 2001, neboť daňová kontrola za zdaňovací období roku 2002 je předmětem jiného řízení vedeného krajským soudem pod sp. zn. 29 Ca 42/2006. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Krajský soud zahrnul do výroku napadeného rozsudku jak zákonnost daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, tak i roku 2002. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval důvodností námitek stěžovatele týkajících se kontroly za zdaňovací období roku 2001.

Domáhal-li se stěžovatel v předcházejícím řízení vydání rozhodnutí, kterým by krajský soud žalovanému zakázal pokračovat v provádění daňové kontroly za zdaňovací období roku 2001, jednalo se o žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. Podle tohoto ustanovení každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování.

Skutečnost, zda zahájená daňová kontrola je oním nezákonným zásahem ve smyslu výše citovaného ustanovení zákona, již byla Nejvyšším správním soudem řešena, a to v usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS, podle něhož: *„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. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal 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. ... Zda jde o zásah nezákonný, který porušuje subjektivní právo žalobce, nebo o zásah jsoucí v souladu s právem, je již závěrem o věcné legitimaci“.

V přezkoumávané věci stěžovatel nezákonnost zásahu v podobě zahájení a následného provádění daňové kontroly dovozoval z nerespektování ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V kasační stížnosti stěžovatel uplatnil námitku mířící do nesprávného právního posouzení otázky běhu prekluzivní lhůty stanovené v citovaném ustanovení, v jehož smyslu zpochybnil zákonnost provádění daňové kontroly z důvodu zániku práva žalovaného daň vyměřit nebo doměřit.

Podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a 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 ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků 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.

Podle ustanovení § 40 odst. 3, věty první, zákona o správě daní a poplatků se daňové přiznání nebo hlášení podává nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

Podle ustanovení § 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů, který je ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků zákonem zvláštním, je povinen daňové přiznání podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 10 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána podle § 16 odst. 2. Daňové přiznání je povinen podat i ten, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, nepřesáhly 10 000 Kč, ale vykazuje daňovou ztrátu. Odst. 2 tohoto ustanovení pak určuje, který poplatník není daňové přiznání povinen podat, a odst. 3 stanovuje, které příjmy je poplatník v daňovém přiznání povinen uvést.

V projednávané věci nebyly mezi účastníky řízení sporné žádné skutkové okolnosti týkající se předcházejícího daňového řízení, vznikl však mezi nimi spor o to, kdy stěžovateli vznikla povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2001 a kdy tedy uplynula tříletá lhůta pro zánik práva tuto daň doměřit. Krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 vznikla stěžovateli ve zdaňovacím období roku 2002, neboť podle ustanovení § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků byl stěžovatel povinen podat daňové přiznání nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

Stěžovatel je však přesvědčen o tom, že žalovaný i krajský soud právní otázku stanovení počátku běhu tříleté prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nesprávně posoudily. Dle stěžovatele povinnost podat daňové přiznání vzniká již okamžikem dosažení příjmů, které jsou předmětem daně a přesahují hranici 10 000 Kč,

tj. ještě v předmětném zdaňovacím období (v daném případě v roce 2001), a nikoli až v roce následujícím, kdy je daňový poplatník povinen daňové přiznání podat (v daném případě v roce 2002). S tímto právním názorem však nelze souhlasit, a to z následujících důvodů:

Předně Nejvyšší správní soud podotýká, že otázka běhu prekluzivní lhůty a pravidel pro její stanovení již byla předmětem jeho posouzení, např. v rozhodnutí ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Aps 5/2006 - 98, publikovaném na www.nssoud.cz, z jehož odůvodnění je ve vztahu k souzené věci nutno ocitovat následující: „Pro výpočet daňové povinnosti je rozhodný daňový základ, který je definován § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak, že základem daně se rozumí částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Jestliže je základ daně zjišťován za kalendářní rok, musí být uvažováno s veškerými příjmy a daňovými výdaji za takový rok. Není pochyb o tom, že kalendářní rok končí až uplynutím posledního dne v tomto roce (tj. 31. 12.). I § 38g zákona o daních z příjmů, jehož znění se stěžovatel domáhá, váže povinnost podat daňové přiznání na roční příjmy. ...Roční příjmy přitom lze zjistit až po uplynutí celého kalendářního roku. Daňový subjekt nemá povinnost podat daňové přiznání v okamžiku, kdy jeho příjmy přesáhnou částku 10 000 Kč, ale pouze když jeho roční příjmy přesáhnou 10 000 Kč. Pokud v průběhu roku daňový subjekt dosáhne určitých příjmů přesahujících tuto částku, nemusí to ještě znamenat, že jeho roční příjmy tuto částku přesáhnou, a že bude povinen podat daňové přiznání.“

Je tedy zřejmé, že argumentace stěžovatele, obsažená v kasační stížnosti, opomíjí právě skutečnost zohlednění výše ročních příjmů, a to i z důvodu, že zdaňovacím obdobím je v případě daní z příjmů fyzických osob právě kalendářní rok (§ 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Až uplynutím kalendářního roku je tedy možno postavit najisto, zda daňový subjekt splnil zákonem stanovenou podmínku pro vznik povinnosti podat daňové přiznání, tedy zda překročil stanovenou hranici příjmů.

Nejvyšší správní soud dále uvádí, že při aplikaci práva nelze vycházet pouze z gramatického výkladu jazykového znění ustanovení § 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů, které začíná slovy: „Daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 10 000 Kč...“, jak to učinil stěžovatel, když účelem právní úpravy obsažené v citovaném ustanovení zákona o daních z příjmů je vymezení okruhu subjektů, na které se vztahuje povinnost podat daňové přiznání. Realizace této povinnosti je však z výše uvedených důvodů vázána až na lhůtu stanovenou v § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, který vymezuje právní událost určující vznik povinnosti podat daňové přiznání z hlediska běhu lhůt pro podání daňového přiznání (a tedy i vymezení okamžiku rozhodného pro počátek běhu prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků).

Vzhledem k tomu, že se v dané věci jednalo o daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2001, stěžovatel měl povinnost podat daňové přiznání do 31. 3., resp. do 30. 6. 2002. Poté tříletá prekluzivní lhůta počala běžet od konce roku 2002 a uplynula dnem 31. 12. 2005. Daňová kontrola zahájená ze strany žalovaného dne 16. 8. 2005 (resp. fakticky zahájená výzvou k dokazování ze dne 5. 10. 2005) proto nebyla prováděna nezákonně, když právo žalovaného na dodatečné doměření daně dosud v důsledku neuplynutí prekluzivní lhůty nezaniklo. Shodný právní závěr ve vztahu k určení počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ostatně Nejvyšší správní soud zaujal již ve svém rozhodnutí ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, publikovaném

na www.nssoud.cz; nepřímo se pak o tento právní závěr opřel také ve svém rozhodnutí ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaném pod č. 954/2006 Sb. NSS.

Zbývá tedy posouzení otázky, zda daňovou kontrolu je možno považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh tříleté prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně, resp. zda je takovým úkonem daňová kontrola jako celek nebo i její jednotlivé části. Stěžovatel namítá, že daňová kontrola nesměřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, ale je vždy pouze úkonem směřujícím k přezkoušení správnosti daňové povinnosti. Dále uvádí, že daňová kontrola, která je úkonem správce daně pouze jako celek, může založit běh nové prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně pouze tehdy, je-li řádně dokončena. Za úkon zakládající běh nové prekluzivní lhůty je tak nutno považovat až následný úkon správce daně po ukončení daňové kontroly, tedy projednání závěrečné zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně konkretizuje své poznatky z daňové kontroly a z níž teprve je zřejmé, zda bude následovat dodatečné stanovení daně či nikoli.

K takto uplatněné kasační námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že ani v tomto případě nemá důvodu odchytil se od své dosavadní judikatury. Dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, publikovaného pod č. 634/2005 Sb. NSS, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh tříleté prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně, je nutno ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považovat daňovou kontrolu jako celek, a na běh této lhůty již proto nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly, včetně sepsání zprávy o daňové kontrole. Z hlediska časového je pak třeba daňovou kontrolou rozumět celé období od okamžiku sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly do okamžiku projednání výsledků a podepsání zprávy o daňové kontrole. Lhůta běžící dle § 47 zákona o správě daní a poplatků je přerušena prvním vstupem správce daně, který je úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Jak je podrobně uvedeno v již zmíněném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, takovým úkonem může být nejen jednorázový akt (např. výzva správce daně k prokázání určitých skutečností), ale i déletrvající proces (např. typicky daňová kontrola). Již od okamžiku sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly daňovému subjektu ve vztahu ke správci daně provádějícímu daňovou kontrolu náleží práva a povinnosti uvedené v § 16 odst. 2 a 4 citovaného zákona. Zahájení daňové kontroly při ústním jednání tak lze považovat za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, který má za následek přerušení prekluzivní lhůty podle odstavce 1 tohoto ustanovení.

V předmětném rozhodnutí Nejvyšší správní soud zároveň vyslovil, že jakkoliv samotný pojem daňové kontroly navozuje zdání, že se jedná o soubor řady dílčích úkonů, znamenal by takový výklad z hlediska ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků navození stavu značné právní nejistoty daňového subjektu (lhůta pro vyměření daně by byla přerušována nově každým úkonem správce daně provedeným v rámci daňové kontroly), ačkoli primárním cílem odst. 1 citovaného ustanovení je právě nastolení právní jistoty. Jestliže totiž daňová kontrola představuje činnost, při níž pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje velikost daňového základu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u příslušného daňového subjektu, odst. 1 citovaného ustanovení garantuje časový limit proti potencionální libovůli správce daně, a i z tohoto důvodu je proto nutno upřednostnit výklad, podle něhož se prekluzivní lhůta přerušuje od okamžiku zahájení daňové

kontroly, a nikoli od případných dalších úkonů, které by ve svých důsledcích bezdůvodně a pouze dle uvážení správce daně zákonnou prekluzivní lhůtu „nastavovaly“.

Námítky stěžovatele proti části výroku napadeného rozhodnutí týkajícího se daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za období roku 2001 ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal důvodné.

Dále bylo povinností Nejvyššího správního soudu vypořádat se s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů, či zatížení řízení krajského soudu jinou vadou mající za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, které představují natolik závažné vady řízení, k nimž Nejvyšší správní soud přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

K námitce stěžovatele týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu Nejvyšší správní soud ověřil, že napadené rozhodnutí je srozumitelným způsobem odůvodněno a pro stěžovatele z něj zcela jasně vyplývá, z jakých skutečností krajský soud vycházel a jakými úvahami se při svém rozhodování řídil. Krajský soud se v souladu s příslušnými ustanoveními části třetí, hlavy druhé, dílu třetího s. ř. s. zabýval posouzením zákonnosti tvrzeného zásahu žalovaného spočívajícího v provádění daňové kontroly, shrnul podstatu sporu i skutečný stav věci potřebný pro posouzení důvodnosti podané žaloby, a jeho rozhodnutí ve věci proto není nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ani pro nedostatek odůvodnění.

Nejvyšší správní soud však shledal důvodnou námitku stěžovatele týkající se zatížení řízení krajského soudu jinou vadou mající za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Jak stěžovatel uvedl v kasační stížnosti, krajský soud výrokem I. napadeného rozhodnutí rozhodl o zamítnutí žaloby na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a trvání daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2001 a 2002. Stěžovatel poukázal na skutečnost (a krajský soud tuto skutečnost potvrdil), že ohledně daňové kontroly za zdaňovací období 2002 je u krajského soudu vedeno samostatné řízení, a to pod sp. zn. 29 Ca 42/2006, v němž dosud nebylo rozhodnuto o věci samé. Z obsahu předloženého soudního spisu sp. zn. 29 Ca 264/2005 Nejvyšší správní soud dále zjistil, že v projednávaném případě nebylo krajským soudem vydáno usnesení o spojení dosud samostatně vedených věcí ke společnému projednání. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že za této procesní situace krajský soud neměl podmínky pro rozhodnutí o žalobě proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v zahájení a provádění daňové kontroly za zdaňovací období roku 2002, když tato je předmětem jiného (dosud neskončeného) řízení před krajským soudem, a pokud tak učinil, zatížil předcházející řízení, jakož i své rozhodnutí, vadou mající vliv na zákonnost ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Vzhledem ke skutečnosti, že výrok I. napadeného rozhodnutí krajského soudu není rozlišen na část týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly za zdaňovací období roku 2001 a část týkající se zdaňovacího období roku 2002, Nejvyšší správní soud pro výše uvedenou vadu z důvodu přehlednosti, srozumitelnosti a právní jistoty účastníků řízení zrušil napadené rozhodnutí jako celek.

Ze shora uvedeného vyplývá, že byť je napadené rozhodnutí krajského soudu v části týkající se zákonnosti provádění daňové kontroly za rok 2001 z věcného hlediska správné,

je pro zahrnutí daňové kontroly za období roku 2002 do výroku rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zatíženo jinou vadou mající za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud proto kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení povinen v souladu s vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, jímž je dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán, znovu ve věci rozhodnout, a to o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, která jediné je předmětem tohoto řízení.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne dle ustanovení § 110 odst. 2 s. ř. s. také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 13. září 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu