



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Ing. B. P.**, zastoupeného JUDr. Jindřichem Finkem, advokátem se sídlem Palackého třída 135, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad Brno I**, se sídlem Příkop 25, Brno, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 1. 2008, č. j. 29 Ca 194/2007 - 26,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost proti výroku I. napadeného rozsudku **se o d m í t á.**
- II. Kasační stížnost proti výroku II. napadeného rozsudku **se z a m í t á.**
- III. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byly výroky I. a II. zamítnuty jeho žaloby 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 roku 2001 a 2002 prováděné žalovaným Finančním úřadem Brno I.

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“). Stěžovatel poukazuje na znění ustanovení § 38g zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném 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. Uvádí, že ustanovení § 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů, jakožto zvláštního právního předpisu k zákonu o správě daní a poplatků, zcela jednoznačně používá pro určení komu a za jakých podmínek vzniká povinnost podat daňové přiznání pojem „příjmy“. Citované ustanovení tak nelze vyložit jinak, než že povinnost podat daňové přiznání vzniká daňovému subjektu v okamžiku, kdy zákonné hranice 10 000 Kč dosáhnou „příjmy“ daňového subjektu, nikoli „základ daně“, jehož zjištění a výše jsou pro vznik uvedené povinnosti zcela nerozhodnými. Stěžovatel se proto domnívá, že v jeho případě vznikla povinnost podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2001 již v tomto roce a nikoli v roce následujícím, jak nesprávně dovodil krajský soud; obdobně pak je tomu se vznikem povinnosti podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2002. Stěžovatel dále namítá, že krajský soud pochybil, pokud daňovou kontrolu, resp. její zahájení, 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. Konstatuje, 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 o správě daní a poplatků, kterým může být až následný úkon správce daně v případě, kdy výsledkem ověření je zjištění, že daňový subjekt daň neodvedl vůbec nebo v nižší výši. V závěru kasační stížnosti pak stěžovatel poukazuje na nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu, které považuje za kusé a neúplné, přičemž nelze zjistit, v jakém rozsahu v něm části textu chybí. Z výše uvedených důvodů proto 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, jakož i předchozími závěry vyslovenými zdejším soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Navrhuje proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

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

Protokolem o ústním jednání ze dne 16. 8. 2005 byla se stěžovatelem zahájena daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 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 námitky 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. bezvysledně 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 v rozhodnutí ze dne 12. 12. 2006, č. j. 29 Ca 264/2005 - 31, 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.

Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud zrušil shora uvedený rozsudek krajského soudu, a to rozsudkem ze dne 13. 9. 2007, č. j. 9 Afs 4/2007 - 55, v jehož rámci neshledal důvodnými kasační námitky týkající se nesprávné aplikace ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, ani ustanovení § 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jelikož však nebylo zjištěno, že by krajský soud spojil ke společnému projednání věci vedené pod sp. zn. 29 Ca 264/2005 (řízení ve věci tvrzené nezákonné daňové kontroly za zdaňovací období roku 2001) a sp. zn. 29 Ca 42/2006 (řízení ve věci tvrzené nezákonné daňové kontroly za zdaňovací období roku 2002), neměl za této procesní situace podmínky pro rozhodnutí také o žalobě proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v zahájení a provádění daňové kontroly za zdaňovací období roku 2002, kterou zahrnul do výroku svého rozhodnutí. Byť tedy bylo napadené rozhodnutí krajského soudu v části týkající se zákonnosti prováděné daňové kontroly za rok 2001 z věcného hlediska správné, bylo ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zatíženo jinou vadou mající za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé.

V dalším řízení krajský soud rozhodl na základě návrhu stěžovatele o spojení dosud samostatně vedených řízení ke společnému projednání a vydal ve věci nové rozhodnutí, v němž z hlediska posouzení zákonnosti provádění daňové kontroly

za zdaňovací období let 2001 a 2002 setrval na svých dosavadních závěrech a obě žaloby jako nedůvodné zamítl.

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 pro nedostatečnost a chybějící části jeho odůvodnění [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. 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 krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je v části směřující do výroku I. napadeného rozhodnutí krajského soudu nepřípustná a v části směřující do výroku II. napadeného rozhodnutí krajského soudu nedůvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti kasační stížnosti směřující do výroku I. napadeného rozhodnutí krajského soudu, jímž tento zamítl žalobu stěžovatele na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, spočívajícím v zahájení a trvání daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001.

Ve vztahu k této části kasační stížností napadeného rozhodnutí z obsahu předloženého soudního spisu vyplývá (a Nejvyšší správní soud tuto skutečnost uvádí výše), že krajský soud již jednou v předmětné právní věci rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 12. 12. 2006, č. j. 29 Ca 264/2005 - 31, kterým žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v zahájení a trvání daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 (a rovněž zdaňovacího období roku 2002) zamítl. Ke kasační stížnosti žalobce byl uvedený rozsudek krajského soudu zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2007, č. j. 9 Aps 4/2007 - 55, a věc byla tomuto soudu vrácena k dalšímu řízení.

V odůvodnění zrušovacího rozhodnutí přitom Nejvyšší správní soud vyslovil, že byť bylo napadené rozhodnutí krajského soudu shledáno v části týkající se zákonnosti prováděné daňové kontroly za rok 2001 věcně správným, krajský soud zatížil jím vydané rozhodnutí vadou mající za následek jeho nezákonnost, neboť do výroku napadeného rozhodnutí (výroku I.) zahrnul také daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2002, která ovšem předmětem řízení, vedeného krajským soudem pod sp. zn. 29 Ca 264/2005, nebyla. Vzhledem k jednotě výroku

o žalobě bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno celé rozhodnutí, přestože část týkající se kontroly za zdaňovací období roku 2001 byla meritorně přezkoumána a námitky kasační stížnosti byly shledány nedůvodnými.

V dalším řízení krajský soud na základě návrhu stěžovatele usnesením spojil dosud samostatně vedená řízení ve věci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2001 a daňové kontroly za zdaňovací období roku 2002 ke společnému projednání a nyní napadeným rozsudkem obě žaloby zamítl (výrokem I. žalobu ve věci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2001 a výrokem II. žalobu ve věci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2002).

Podle ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Vázanost právním názorem Nejvyššího správního soudu vyplývá z ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. a znamená povinnost krajského soudu, jehož rozhodnutí bylo zrušeno, respektovat v novém rozhodnutí právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. V případě opakované kasační stížnosti směřující proti novému rozhodnutí krajského soudu pak lze toliko namítat, že se tento soud závazným názorem Nejvyššího správního soudu neřídil. Uvedené závěry Nejvyšší správní soud vyslovil již ve svém rozhodnutí ze dne 8. 4. 2005, č. j. 7 Azs 338/2004 - 106, zveřejněném na www.nssoud.cz: „*Pokud se stěžovatel v kasační stížnosti podané proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, dovolává stížních důvodů v předchozí kasační stížnosti již jednou uplatněných a Nejvyšším správním soudem věcně přezkoumaných, je kasační stížnost v této části nepřijatelná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.*“

Z výše uvedeného vyplývá, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat totožnou věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva vyslovil. Podrobení takového rozhodnutí krajského soudu novému přezkumu v rámci řízení o kasační stížnosti by odporovalo zásadě hospodárnosti a efektivnosti rozhodování.

V nyní posuzované věci byla Nejvyššímu správnímu soudu předložena kasační stížnost opětovně podaná stěžovatelem, v níž tento brojí proti nesprávnému právnímu posouzení, když v tomto konkrétním případě kasační námitka poukazující na nerespektování závazného právního názoru ve smyslu ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., věty za středníkem, nebyla stěžovatelem v kasační stížnosti uplatněna. Z uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud nemohl dospět k jinému závěru, než že kasační stížnost směřující do této části (rozuměj výroku I.) napadeného rozhodnutí krajského soudu je podle shora citovaného ustanovení s. ř.

s. nepřipustná, neboť k důvodnosti shodně uplatněných námitek ve stejné věci se již jednou vyjádřil.

Nejvyšší správní soud poté přistoupil k posouzení kasačních námitek stěžovatele týkajících se zahájení a trvání daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, které dosud předmětem věcného přezkoumání zdejší soudem nebyly.

Ani v této části však Nejvyšší správní soud stěžovatelem uplatněným kasačním námitkám nepřisvědčil, neboť neshledal důvody k odchýlení se od své dosavadní konstantní judikatury vycházející z následujících úvah:

Domáhal-li se stěžovatel v předcházejícím řízení vydání rozhodnutí, kterým by krajský soud žalovanému zakázal pokračovat v provádění daňové kontroly za zdaňovací období roku 2002, 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 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. ... 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 mící 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 byli 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 2002 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 2002 vznikla stěžovateli ve zdaňovacím období roku 2003, 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 posoudili nesprávně. 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 2002), a nikoli až v roce následujícím, kdy je daňový poplatník

povinen daňové přiznání podat (v daném případě v roce 2003). 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. Jestliže tedy zákonodárce stanovil u daně z příjmů fyzických osob jako zdaňovací období právě kalendářní rok, je logickým důsledkem, že lhůtu pro deklarování výše příjmů daňového subjektu posunul až do kalendářního roku následujícího, kdy jediné je možno zjistit skutečnou výši celkových příjmů za kalendářní rok, který uplynul.

Ke shodnému závěru přitom zdejší soud dospěl již ve svém rozhodnutí ze dne 19. 9. 2007, č. j. 7 Afs 187/2006 - 85, zveřejněném na www.nssoud.cz, dle kterého: „Vzhledem k okolnosti, že zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, stanoví, že rozhodným pro vznik povinnosti podat daňové přiznání je „roční příjem“, podává poplatník daňové přiznání až se zohledněním právě této skutečnosti. Proto je nutno lhůtu stanovenou § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, interpretovat v mezích § 40 odst. 3 tohoto zákona. Z tohoto důvodu je rozhodným pro stanovení běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně konec roku, ve kterém má daňový subjekt dle § 40 odst. 3 cit. zákona povinnost podat daňové přiznání.“

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 2002, stěžovatel měl povinnost podat daňové přiznání do 31. 3., resp. do 30. 6. 2003. Tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně počala běžet od konce roku 2003 a uplynula by dnem 31. 12. 2006. 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, neboť 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. Za úkon zakládající běh nové prekluzivní lhůty je tak nutno považovat až následný úkon správce daně po ukončení daňové kontroly a na daňovou kontrolu navazující v případě, že výsledkem ověření je zjištění, že daňový subjekt daň neodvedl vůbec nebo ji odvedl v nižší výši.

K takto uplatněné kasační námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že ani v tomto případě nemá důvodu odchýlit 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. Závěr stěžovatele, dle něhož může být za úkon přerušující běh lhůty pro vyměření daně stanovené § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků považován pouze úkon správce daně učiněný po ukončení daňové kontroly, kterou bylo zjištěno pochybení daňového subjektu při vyměření daně, nemá dle Nejvyššího správního soudu oporu v § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ani v jiném ustanovení tohoto zákona. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vymezuje předmětný úkon pouze jako „úkon směřující k vyměření daně či jejímu dodatečnému vyměření“. Zjištění nebo prověření daňového základu, což je zákonem výslovně stanovený účel daňové kontroly, jsou úkony správce daně, které poskytují skutková i právní zjištění, na základě kterých správce daně rozhoduje o případném vyměření či dodatečném doměření daně, jsou tedy úkony správce daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

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 přerušování 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 zdaňovací období roku 2002 tak Nejvyšší správní soud neshledal ze všech výše uvedených důvodů 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 je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

K námitce stěžovatele týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu Nejvyšší správní soud uvádí, že se částečně ztotožňuje s názorem stěžovatele, že napadené rozhodnutí krajského soudu mohlo být lépe a podrobněji odůvodněno. Na rozdíl od názoru stěžovatele se však nedomnívá, že by uvedené pochybení krajského soudu bylo pochybením natolik závažným a intenzivním, že by způsobovalo nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ať už pro jeho nesrozumitelnost či spíše pro nedostatek odůvodnění. Nejvyšší správní soud v této souvislosti podotýká, že krajský soud již dříve ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2001 zákonnost daňové kontroly meritorně posuzoval. S argumentací krajského soudu obsaženou v původním rozhodnutí (a následně z hlediska věcné správnosti potvrzenou zdejším soudem) proto stěžovatel musel být dobře obeznámen; krajský soud nadto v novém rozhodnutí nikoli nepřipustně na uvedené rozhodnutí Nejvyššího správního soudu přímo odkazuje. Pro stěžovatele tak z rozhodnutí krajského soudu zcela jasně vyplývá, z jakých skutečností ve svém rozhodování vycházel, jakými úvahami se řídil, jak posoudil zákonnost tvrzeného zásahu žalovaného spočívajícího v provádění daňové kontroly, a tedy že stěžovatel v tomto ohledu nebyl nikterak na svých veřejných subjektivních právech zkrácen.

Z výše uvedeného tak vyplývá, že kasační stížnost v části směřující do výroku I. napadeného rozhodnutí krajského soudu musela být Nejvyšším správním soudem odmítnuta podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh (v tomto případě kasační stížnost), je-li podle tohoto zákona nepřipustný.

Co do výroku II. napadeného rozhodnutí krajského soudu Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížností uplatňovaných

stěžovatelem, sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto v této části podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je ve vztahu k odmítavému výroku I. rozsudku Nejvyššího správního soudu odůvodněn ustanovením § 60 odst. 3 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

Ve vztahu k zamítavému výroku II. rozsudku Nejvyššího správního soudu je výrok o náhradě nákladů řízení odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 28. května 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu