



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **A. A.**, zastoupen Mgr. Ing. T. V., daňovým poradcem se sídlem Mánesova 5a, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2007, čj. 1358/07-1102-702767, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 10. 2008, čj. 31 Ca 103/2007 - 26,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** uhradit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2400 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Uherském Hradišti (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000, kterou protokolárně zahájil dne 22. 11. 2004. V účetním období roku 2000 vedl žalobce jednoduché účetnictví, od roku 2001 pak podvojně účetnictví. Správce daně přitom zjistil, že žalobce obdržel dne 5. 12. 2000 platbu za fakturu č. 149/2000 ve výši 1 532 490 Kč a dne

21. 12. 2000 platbu za fakturu č. 158/2000 ve výši 3 136 000 Kč. Tyto obdržené platby však nezahrnul do svého účetnictví v účetním období 2000, jak mu to ukládal zákon. Žalobce si neoprávněně snížil základ daně z příjmů o 4 668 490 Kč. Správce daně doměřil na podkladě těchto závěrů žalobci daň z příjmů za zdaňovací období roku 2000 ve výši 1 493 920 Kč, a to dodatečným platebním výměrem č. 1060000070 ze dne 7. 3. 2006, čj. 44830/06/336911/7058.

[2] Žalobce se proti platebnímu výměru odvolal, přičemž mimo jiné namítal prekluzi práva správce daně doměřit daň. V odvolání uvedl, že protokol o zahájení daňové kontroly byl sice sepsán dne 22. 11. 2004, k faktickému prověřování základu daně ale mělo dle dohody se správcem daně dojít dne 21. 12. 2004. Ani tento den však zaměstnanci správce daně s prověřováním základu daně žalobce nezačali, učinili tak teprve dne 7. 2. 2005. Daňová kontrola je zahájena, až když správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Kontrola proto byla zahájena až v roce 2005, kdy již bylo právo doměřit daň prekludováno.

[3] Žalovaný zamítl odvolání v záhlaví označeným rozhodnutím. K námitce prekluze uvedl, že správce daně se po protokolárním zahájení daňové kontroly domluvil se žalobcem, že kontrola bude prováděna v prostorách společnosti ECOTRADE CONSULT, s. r. o., která vedla žalobci účetnictví, a to dne 21. 12. 2004. Tohoto dne se zaměstnanci správce daně dostavili na sjednané místo, což vyplývá z evidence služebních cest zaměstnanců, evidence docházky a písemných poznámek zaměstnanců. Doklady daňového subjektu zde byly nachystány ke kontrole, správce daně tak zahájil fyzickou kontrolu předložených dokladů. Tímto okamžikem byl učiněn úkon směřující k doměření daně. Dle žalovaného tedy nedošlo k prekluzi práva doměřit daň.

[4] Krajský soud žalobě vyhověl a zrušil rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Brně. Dospěl totiž k názoru, že daň byla žalobci doměřena skutečně po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Krajský soud argumentuje rozsudkem NSS čj. 2 Afs 69/2004 - 52, na jehož podkladě činí závěr, že celistvým úkonem působícím přerušení prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu je jen ukončená daňová kontrola. V daném případě však nebyla daňová kontrola ukončena do 31. 12. 2004, a tudíž zaniklo právo správce daně doměřit daň. Je přitom zcela nerozhodné, zda byla kontrola zahájena v roce 2004 jen formálně, či i fakticky.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[6] Stěžovatel tvrdí, že zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2000 dne 21. 12. 2004 faktickým prověřováním daňového základu a jiných okolností rozhodných pro stanovení základu daně. Toto tvrzení je podepřeno úředním záznamem ze dne 21. 12. 2004 sepsaným zaměstnanci správce daně, kontrolními poznámkami na

stranách 1 a 2 pracovního deníku zaměstnanců správce daně, stejně jako evidencí jejich docházky a služebních cest. Písemné potvrzení zaměstnanců společnosti ECOTRADE CONSULT, s. r. o. je naproti tomu dokument opatřený žalobcem k podpoře jeho účelového tvrzení. Navíc byl pořízen až v průběhu odvolacího řízení. Mezi stěžovatelem a žalobcem není sporným výklad § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť za úkon ve smyslu tohoto ustanovení považují faktické zahájení daňové kontroly. Dle stěžovatele je nutno za úkon správce daně směřující k dodatečnému stanovení daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu považovat faktické zahájení daňové kontroly dne 21. 12. 2004. Nelze akceptovat názor krajského soudu, že došlo k prekluzi práva vyměřit daň z důvodu, že daňová kontrola nebyla ukončena do 31. 12. 2004. Stěžovatel na podporu svého tvrzení cituje pasáže z rozsudků NSS čj. 2 Afs 69/2004 - 52, čj. 7 Aps 6/2006 - 93 a čj. 7 Afs 22/2003 - 109. Krajský soud měl přezkoumat, zda správce daně fakticky zahájil daňovou kontrolu ve lhůtě stanovené dle § 47 odst. 1 daňového řádu. Je totiž nezbytné, aby byla daňová kontrola zahájena ještě v době běhu tříleté prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 daňového řádu, nikoliv aby byla daňová kontrola v této lhůtě ukončena. Na závěr stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalobce ve svém vyjádření ze dne 23. 12. 2008 uvádí, že mu vznikla povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2000 v lednu 2000, neboť již v tomto okamžiku přesáhly jeho příjmy částku 15 000 Kč (§ 38g zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Pokud vznikla povinnost podat daňové přiznání v roce 2000, nelze daň doměřit po uplynutí 3 let od konce roku 2000, tedy po 31. 12. 2003. Daňová kontrola byla fakticky zahájena až v roce 2005, a její zahájení tak představovalo nezákonný zásah do práv žalobce. V dalším odkazuje žalobce na žalobu. Navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

III.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost není důvodná.

III.A

[9] Důvodem kasační stížnosti uplatněným stěžovatelem je nesprávné posouzení právní otázky v předchozím řízení [důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Spornou právní otázku lze formulovat tak, zda úkonem směřujícím k vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu je zahájení daňové kontroly, nebo až ukončení daňové kontroly.

[10] Krajský soud sice ve svém rozhodnutí správně vychází z rozsudku NSS ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52 (publ. pod č. 634/2005 Sb. NSS, všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz), avšak vyvodil z něj nesprávné právní závěry pro nyní posuzovanou věc. Dle tohoto rozsudku „za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh prekluzivní tříleté lhůty k vyměření či doměření daně, je nutno ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu považovat daňovou kontrolu jako jeden celek. Byla-li tedy správcem daně před uplynutím lhůty

stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven (pro úplnost je nutno upřesnit, že daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně). Běh lhůty dle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu již nemohou ovlivnit jednotlivé úkony správce daně provedené v průběhu daňové kontroly, včetně vydání výzvy k prokázání sporných skutečností či projednání zprávy o daňové kontrole.“ (zvýraznění doplněno).

[11] Z uvedeného vyplývá, že *ratio* rozsudku čj. 2 Afs 69/2004 - 52 spočívá v tom, že NSS odmítl tezi, dle níž každý jednotlivý úkon v rámci provádění daňové kontroly představuje úkon přerušující běh prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 2 daňového řádu. Daňovou kontrolu je potřeba považovat za jeden celistvý úkon, který působí přerušení běhu prekluzivní lhůty pouze jednou. V tomto rozsudku je explicitně a zcela jasně uvedeno, že běh prekluzivní lhůty je přerušen, jestliže byla ve lhůtě dle § 47 odst. 1 daňového řádu daňová kontrola **zahájena**. Dále upřesňuje, že za okamžik zahájení daňové kontroly se považuje den, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně.

[12] Nejvyšší správní soud o této právní otázce konstantně a jednotně judikuje v souladu s rozsudkem cit. v bodě [10] shora. Z další judikatury lze namátkou uvést rozsudky ze dne 26. 4. 2007, čj. 8 Afs 110/2005 - 82, a ze dne 27. 11. 2008, čj. 2 Afs 50/2008 - 118 ve věci *HOLMAN Business Partner, s. r. o.* Dále např. rozsudek ze dne 15. 7. 2008, čj. 8 Afs 71/2005 - 207, v němž soud uvedl: „*Jak patrně, daňová kontrola může vést k přetržení lhůty k vyměření (doměření) daně, avšak za rozhodný okamžik, kdy se tak stane, je nutno považovat až faktické prověřování rozhodných okolností.*“ Dále lze uvést i rozsudky, na něž odkazuje stěžovatel v kasační stížnosti, tj. rozsudek ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003 - 109, a ze dne 27. 4. 2007, čj. 7 Afs 6/2006 - 93. Názor krajského soudu, že úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty je ukončená daňová kontrola, není správný.

III.B

[13] Z judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07 - *HMB, spol. s r. o.*, či ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07 - *HMB, spol. s r. o.*, všechna zde cit. rozhodnutí ÚS jsou přístupná na <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>) ovšem plyne, že správní soud včetně NSS je povinen přihlédnout k prekluzi práva správce daně doměřit daň i bez návrhu. Totéž vyplývá i z recentní judikatury NSS, která konstantní judikaturu ÚS plně následuje (rozsudek ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 - 135). Nejvyšší správní soud si tedy musí o otázce prekluze práva doměřit daň učinit vlastní představu i v řízení o kasační stížnosti.

[14] Mezi žalobcem a stěžovatelem je sporné, zda byla daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 fakticky zahájena v roce 2004, což tvrdí stěžovatel, nebo v roce 2005, což tvrdí žalobce. Zahájení daňové kontroly ovšem působí přerušení běhu prekluzivní lhůty jenom tehdy, pokud byla kontrola zahájena dříve, než prekluzivní lhůta uplynula (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2006, čj. 1 Afs 73/2005 - 49).

[15] Dle § 47 daňového řádu 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. 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.

[16] Podle právního názoru Ústavního soudu vysloveného v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, zaniká právo vyměřit nebo doměřit daň po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Ústavní soud k tomu uvedl, že opačný výklad „*prodlužuje jasně stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou. Výsledkem je prodloužení nejistoty daňového subjektu*“ (bod 23 nálezu). Podle Ústavního soudu „*lhůtu k vyměření daně nelze prodlužovat bez racionálního vysvětlení důvodů, proč nebyla věc vyřízena v základní tříleté lhůtě. Účelem tříleté propadné lhůty je nastolení právní jistoty o tom, kolik má být na dani zaplacen. Na tomto konstatování nic nemění ani skutečnost, že má jít o výklad ustálený (a odborníky zastávaný) a v tomto úzkém pojetí tedy předvídatelný*“ (bod 25). Tento právní názor je ve vztahu k daním z příjmů následován i nejnovější judikaturou NSS (např. rozsudek ze dne 25. 2. 2009, čj. 8 Afs 3/2009 - 101 ve věci *Dimension, a. s.*, rozsudek ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 41/2009 - 99 ve věci *Jihočeské lesy České Budějovice, a. s.*, body 24 - 27, rozsudek ze dne 25. 5. 2009, čj. 2 Afs 60/2008 - 76 ve věci *Fakultní nemocnice Brno*, resp. rozsudek ze dne 14. 5. 2009, čj. 9 Afs 75/2008 - 46).

[17] Dlužno podotknout, že základní argument ve prospěch počítání prekluzivní lhůty dle tzv. systému 3+0 (namísto dříve judikaturou zastávaného systému 3+1), který přináší Ústavní soud ve svém nálezu, je ústavněkonformní interpretace zákona. Ústavní soud v žádném případě netvrdí, že by čtyřletá prekluzivní lhůta jako taková mohla být protiústavní. Tvrdí však, že výklad současného znění § 47 odst. 1 daňového řádu, který činí z tříleté lhůty čtyřletou, je excesivní, a proto neústavní (srov. k tomu předchozí bod). Aplikací pravidla *in dubio pro libertate* totiž dospívá k závěru, že podústavní norma z oblasti veřejného práva připouští dvojí výklad. Za této situace je nezbytné dát přednost výkladu, který je příznivější k adresátům lidských práv a svobod a který tato práva a svobody více šetří (srov. k tomuto obecně např. nález ÚS ze dne 19. 11. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 14/07, ve věci *Obec Bavory*, bod 33).

[18] Dle prekluzivní lhůty počítané v rámci tzv. systému 3+0 zaniklo právo správce daně doměřit žalobci daň z příjmů za zdaňovací období roku 2000 uplynutím dne 31. 12. 2003. Daňová kontrola, ať byla zahájena u žalobce v roce 2004, či až v roce 2005, byla v každém případě zahájena již po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 daňového řádu, a tedy nezákonně. Takto zahájená daňová kontrola proto nebyla způsobilá obnovit běh mezitím již uběhnuvší prekluzivní lhůty.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[19] Závěr krajského soudu, že daň byla žalobci doměřena nezákonně po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 daňového řádu, je s ohledem na shora uvedené správný. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 s. ř. s.).

[20] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Stěžovatel je povinen zaplatit úspěšnému žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2400 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce. Tato částka představuje odměnu za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) ve výši 2100 Kč a náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč v souladu s § 7 ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) a § 13 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátního tarifu), v platném znění.

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

V Brně dne 11. června 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu