



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové PhD a JUDr. Jakuba Camrdu PhD v právní věci žalobce: **R. P.**, zastoupeného JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem se sídlem v Liberci, U Soudu 363/10, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka Liberec ze dne 25. 7. 2006, č. j. 59 Ca 52/2005 - 32,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka Liberec ze dne 25. 7. 2006, č. j. 59 Ca 52/2005 - 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 25. 7. 2006, č. j. 59 Ca 52/2005 - 32 zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka Liberec (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2005, č. j. 12264-1/110/04. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím - dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 3. 2004, č. j. 32898/04/187912/5519, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 825 Kč a č. j. 32901/04/187912/5519, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1999 ve výši 12 225 Kč.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatnil kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nesouhlasí s právním posouzením protokolu o ústním jednání č. j. 97477/02/187931/030 ze dne 20. 12. 2002, kterým byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola. Z protokolu není patrné, kdo daňové řízení prováděl (z protokolu je zřejmé, že jednání prováděla paní H. neurčitého správního úřadu) absentuje otisk úředního razítka, nejasně je uvedeno i místo jednání (jako FÚ v Jablonci), není uveden čas ani průběh, označení hlavního předmětu jednání je neurčitě uvedeno (je uvedeno pouze zahájení daňové kontroly bez souvislosti na zdaňovací období či druh daně). Neurčitost předmětu jednání spatřuje stěžovatel v tom, že každá daň je určena nejen druhem daně, ale i zdaňovacím obdobím. Správce daně pouze uvedl roky, aniž by specifikoval, zda jde o rok hospodářský či kalendářní. Z výše uvedeného stěžovatel usuzuje, že protokol o zahájení daňové kontroly je neurčitým právním úkonem a nemůže být proto považován za platný a nebylo tak zahájeno vyměřovací řízení. Protokol neobsahuje souvislé vyličení průběhu jednání. Dvojtečky v textu, aniž by bylo zaznamenáno vyjádření stěžovatele v protokolu ukazují, že bylo zapsáno pouze něco z jednání (pouze to, co správce daně uznal za vhodné). Stěžovatel dále namítá, že v rámci protokolu hovořil, aniž by to z protokolu bylo patrné. Nebyl řádně poučen o svých právech a neznal ani zákonné náležitosti protokolu. Další pochybení protokolu je tvrzení žalovaného, že opis protokolu byl vydán zástupci stěžovatele. Stěžovatel žádného zástupce neměl. Obsah protokolu je tedy nepravdivý. V textu protokolu není zaznamenána podstatná náležitost a to vyjádření zúčastněných stran.

V souvislosti s výše uvedeným stěžovatel namítá, že se krajský soud s namítanou neurčitostí protokolu nikterak nevypořádal. Stěžovatel zdůrazňuje, že správce daně měl na zahájení kontroly více než tři roky a zmiňuje zásadu dle ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. V protokolu je uvedeno, že bude provedena kontrola za rok 1988, což soud označil za písařskou chybu a již nikterak neprovéřoval, zda žalovaný po stěžovateli požadoval důkazní prostředky, ze kterých by vyplynulo, že kontrola byla fakticky zahájena. Krajský soud nesprávně aplikoval právní normu, když uvedl, že zahájení daňové kontroly je tím úkonem, který má význam na běh tříleté lhůty dle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, když kontrola nebyla fakticky v prosinci 2002 zahájena.

Ve věci daně z příjmů fyzických osob podávajících daňová přiznání za zdaňovací období roku 1998 a 1999 bylo řízení zahájeno podáním příslušného daňové přiznání. Na základě podaného přiznání správce daně v souladu § 46 daňového řádu vedl vyměřovací řízení, ve kterém vyměřil základ daně a daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 a 1999 tak, jak je založeno ve spisu stěžovatele vedeném na Finančním úřadu v Jablonci nad Nisou. Vyměřovací řízení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 bylo tady řádně ukončeno vyměřením daně dne 19. 4. 1999 a na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 vyměřením daně dne 3. 5. 2000. Ve spise u správce daně není založen žádný úkon, kterým by správce daně zahájil vyměřovací řízení v roce 2002.

Řízení o dodatečném stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 a 1999 bylo správcem daně zahájeno doručením souzených dodatečných platebních výměrů v dubnu 2004. Toto nově zahájené vyměřovací řízení o dodatečném

stanovení daňové povinnosti, však již bylo zahájeno po lhůtě pro doměření daně dle § 47 odst. 1) daňového řádu, která již marně uplynula. A proto napadené dodatečné platební výměry stěžovatel považuje za nezákonné a soud pochybil, když tuto skutečnost neosvědčil.

Stěžovatel namítá, že z výše uvedených vad řízení měl soud zrušit nezákonné rozhodnutí žalovaného, jež vydal správce daně protizákonně po prekluzi daně dle § 47 daňového řádu. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc soudu vrátil k dalšímu řízení, a dále aby rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 13. 11. 2006 a navrhl její zamítnutí. Své právní a skutkové závěry podrobně odůvodnil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a rozsudkem ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 169/2006 - 58, ji zamítl. Dospěl přitom k těmto závěrům:

„Ze základních zásad daňového řízení, zejména pak z ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou zákona o správě daní a poplatků, plyne, že správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně a tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě; provádění daňové kontroly nemůže svévolně přerušit a odložit její pokračování na pozdější dobu a jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech.

Ústní jednání ze dne 20. 12. 2002 by nebylo možno považovat za zahájení daňové kontroly (a tedy za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení), pokud by v přiměřené době po něm nenásledovaly další kroky správce daně, jimž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti. Z protokolu použité formulace „kontrola bude provedena“ nelze dospět k závěru, že kontrola bude provedena v budoucnu, jak se domnívá stěžovatel, nýbrž tato formulace vymezovala předmět daňové kontroly. Ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně v zahájené daňové kontrole pokračoval dne 20. 1. 2003, kdy stěžovatelem byly předány správci daně doklady k daňové kontrole jím vyžádané dne 20. 12. 2002 a kontinuita daňové kontroly tak byla zachována.

Nejvyšší správní soud tak dochází k závěru, že protokolem o ústním jednání ze dne 20. 12. 2002 byla zahájena daňová kontrola. Zahájením daňové kontroly byl přerušen běh tříleté lhůty dle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu a správcem daně dodatečné platební výměry vydané na základě výsledků daňové kontroly tak nejsou vydány po prekluzi.

Nejvyšší správní soud tak neshledal naplnění stížního důvodu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s., když dospěl k závěru, že právní i skutkové otázky byly krajským soudem posouzeny v souladu se zákonem, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.“

Proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 169/2006 - 58, podal ústavní stížnost stěžovatel R. P.

Ústavní soud nálezem ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 169/2006 - 58, zrušil. Dospěl přitom, mimo jiné, k těmto závěrům:

„Je-li daňová kontrola jediným úkonem, pak to dle přesvědčení Ústavního soudu znamená, že důvody a podezření musí existovat v okamžiku zahájení kontroly a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly.

Ústavní soud (je) přesvědčen, že za formální daňovou kontrolu je třeba, a to především, považovat tu, která byla zahájena bez toho, že by zde a priori existovalo podezření o zkrácení daňové povinnosti a bez toho, že by byl daňový subjekt o konkrétních důvodech takového podezření při zahájení kontroly zpraven. Takový postup správce daně je nepřipustným porušením shora vymezené autonomní sféry jednotlivce a proto i realizací pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny.

Ústavní soud je navíc přesvědčen, že neústavnost takového postupu nemůže být zhojena ani skutečností, že v průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že ke zkrácení daně ze strany stěžovatele (daňového subjektu) skutečně došlo. To nejen proto, že daňová kontrola představuje jeden (nedělitelný) procesní úkon, ale též proto, že „usvědčující“ důkazy byly opatřeny protiústavním postupem.

Lze proto konstatovat, že v daném případě nelze zahájení kontroly dne 20. 12. 2002, resp. daňovou kontrolu jako celek, považovat za úkon směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně, tedy úkon, který byl ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty. Daňové výměry vydané dne 26. 3. 2004 byly proto vydány po lhůtě stanovené zákonem o správě daní a poplatků. Vzhledem k tomu, že těmito rozhodnutími byla stěžovateli neústavním způsobem stanovena daňová povinnost zatěžující jeho majetek, došlo tak v konečném důsledku k porušení jeho vlastnického práva, které požívá ústavní ochrany dle čl. 11 odst. 1 Listiny.“

Nálezem Ústavního soudu je Nejvyšší správní soud v této konkrétní věci vázán a je jím vázán i krajský soud.

Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), v němž se krajský soud bude řídit závazným právním názorem Ústavního soudu. V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. srpna 2009

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu