



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **J. K.**, zastoupeného Mgr. Annou Suchomelovou, advokátkou se sídlem Karla IV. 92/1, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 12. 2014, č. j. 10A 124/2014 - 49,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 12. 2014, č. j. 10A 124/2014 - 49, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Hlavní otázkou tohoto sporu je, zda žalovaný nezákonně zasáhl do práv žalobce zahájením a prováděním daňové kontroly.

[2] Žalovaný dne 12. 12. 2013 vydal výzvu, kterou vyzval žalobce, aby ve lhůtě 15 dní podal dodatečné daňové tvrzení. Tuto výzvu žalovaný odůvodnil tím, že vyhledávací činností podle § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu zjistil, že žalobce v roce 2010 ve skutečnosti dosáhl vyšších příjmů, než vykázal v řádném daňovém přiznání. Současně žalobci ve výzvě oznámil, že zahajuje řízení ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010.

[3] Žalobce na tuto výzvu reagoval dopisem ze dne 23. 12. 2013, ve kterém z důvodu problémů s opatřením požadovaných dokumentů, požádal o prodloužení lhůty ke splnění výzvy do ledna 2014.

[4] Dne 20. 2. 2014 žalovaný u žalobce zahájil ohledně předmětné daně daňovou kontrolu.

[5] Žalobce podal stížnost na nezákonné zahájení daňové kontroly. Nezákonnost spatřoval v tom, že daňová kontrola byla zahájena po uplynutí lhůty k vyměření daně. Žalovaný stížnost shledal nedůvodnou. Ke stejnému závěru následně dospěl i nadřízený správní orgán.

[6] Následně se žalobce žalobou na ochranu před nezákonným zásahem u krajského soudu domáhal vydání rozhodnutí, že zahájení daňové kontroly bylo nezákonné a že se zakazuje žalovanému v ní pokračovat. Nezákonnost daňové kontroly odůvodňoval tím, že vydaná výzva k podání dodatečného daňového tvrzení neobsahuje konkrétní zjištění vedoucí k jejímu vydání. Díky tomu byla pro žalobce povinnost uložená výzvou neuskutečnitelná. Výzva byla dle žalobce pouhý formální úkon učiněný pouze za účelem prodloužení lhůty pro doměření daně. Předmětná výzva je dle žalobce nicotným rozhodnutím a jako taková nemohla způsobit prodloužení lhůty pro doměření daně. Daňová kontrola tedy byla zahájena po uplynutí lhůty pro vyměření daně. Její zahájení i trvání jsou proto nezákonným zásahem do jeho práv.

[7] Krajský soud žalobu zamítl. Uvedl, že uvedenou výzvu nelze považovat za nezákonný zásah. Výzva je pouze úkonem apelativním, avšak nevynutitelným. Přímo nezkracuje žalobcova práva. Rovněž zákon nestanoví žádné nezbytné náležitosti výzvy, proto absence uvedení konkrétních zjištění získaných vyhledávací činností žalovaného není vadou. Soud nepřisvědčil ani namítané prekluzi práva vyměřit daň, neboť vydání výzvy bylo úkonem, kterým se prodlužuje lhůta pro stanovení daně o 1 rok. Daňová kontrola tak byla zahájena ve lhůtě pro stanovení daně.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[8] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Jako důvody uvádí § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“), tj. nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí.

[9] Stěžovatel v kasační stížnosti vznáší dvě námitky.

[10] První námitkou tvrdí nezákonnost prováděné daňové kontroly. Kontrola byla zahájena až po uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně. Krajský soud nesprávně posoudil zákonné požadavky na vydání výzvy dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Výzva je rozhodnutím žalovaného a rozhodnutí se dle § 102 odst. 2 daňového řádu odůvodňují. Dle daňového řádu může správce daně výzvu vydat, pokud lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Tento důvodný předpoklad musí být obsažen v odůvodnění výzvy. Odůvodnění výzvy je třeba i z toho důvodu, aby stěžovatel věděl, jaký zdanitelný příjem nezahrnul do řádného daňového tvrzení, a aby tak mohl dostat

uložené povinnosti. Stěžovatel o žádném důvodu jeho povinnosti podat dodatečné daňové tvrzení neví, a do vyhledávací části spisu mu nebylo umožněno nahlédnout. Z neurčitého odůvodnění výzvy se lze domnívat, že žalovaný žádnými konkrétními důkazy o tom, že daňová povinnost žalobce má být vyšší, nedisponoval.

[11] Výzva tak je ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu nicotným rozhodnutím a jako taková nemohla způsobit prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok. Byla vydána pouze formálně, těsně před uplynutím prekluzivní lhůty s cílem zachovat žalovanému právo na vyměření daně, které by k 31. 12. 2013 zaniklo. Následná daňová kontrola, zahájená dne 20. 2. 2014, byla tedy zahájena po uplynutí lhůty k vyměření daně. Proto její zahájení i další trvání je nezákonným zásahem.

[12] Druhou námitkou stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu způsobenou jeho nesrozumitelností. Stěžovatel svojí žalobou namítal nezákonný zásah spočívající v zahájení daňové kontroly a v jejím pokračování. Krajský soud však v odůvodnění rozhodnutí provedl test, zda výzva žalovaného naplňuje podmínky nezákonného zásahu a dospěl k závěru, že nikoli, neboť není s to přímo zkrátit žalobce na jeho právech. Krajský soud se však neměl zabývat splněním podmínek zásahu u výzvy, ale u samotné daňové kontroly. Žalobce v žalobě totiž namítal, že zásah představuje nezákonná daňová kontrola, nikoli samotná výzva.

[13] Z těchto dvou důvodů stěžovatel navrhl, aby kasační soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je přípustná. Její důvodnost Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Odůvodnění soud strukturuje dle stěžovatelových dvou kasačních námitek, leč v opačném pořadí. Nejprve je totiž třeba se zabývat otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu (část III. A). Následně se soud vyjádří k otázce, zda ve stěžovatelově případě lze v zahájení a provádění daňové kontroly spatřovat nezákonný zásah (část III. B).

III. A) K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu

[18] Stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí způsobenou jeho nesrozumitelností. Krajský soud totiž v odůvodnění rozhodnutí prováděl test ohledně toho, zda zásah představovala výzva k dodatečnému tvrzení daně, ač samotná žaloba namítala, že zásah spočívá v nezákonné daňové kontrole.

[19] Tato námitka není důvodná.

[20] Rozhodnutí krajského soudu by bylo nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, kdyby byl rozporný jeho výrok, nebo kdyby výrok neměl oporu v odůvodnění. Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů by bylo rozhodnutí krajského soudu tehdy, pokud by soud neuvedl, proč žalobcem uplatněné námitky považoval za nedůvodné (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS a ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 As 38/2004 - 55, publ. pod č. 1070/2007 Sb. NSS).

[21] Krajský soud se zabýval jak tím, jestli výzva mohla zasáhnout do práv stěžovatele, tak i tím, zda tímto úkonem došlo k prodloužení lhůty k vyměření daně. Je pravdou, že první aspekt výzvy nebyl pro rozhodnutí o žalobě na ochranu před zásahem spočívajícím v nezákonné daňové kontrole přímo určující a v rozhodnutí je tak tato pasáž nadbytečná. To však nezakládá jeho nepřezkoumatelnost. Důležité totiž je, že se krajský soud zabýval druhým aspektem výzvy, tedy jejím vlivem na běh lhůty pro vyměření daně, a že se následně vyjádřil i k samotné daňové kontrole.

[22] Stěžovatel v žalobě namítal, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu po lhůtě k vyměření daně, neboť předmětná výzva tuto lhůtu neprodloužila. Z toho dovozoval, že daňová kontrola představovala nezákonný zásah. S tímto argumentem se krajský soud srozumitelně vypořádal na str. 6 napadeného rozsudku. Uvedl, že kontrola byla zahájena ve lhůtě pro stanovení daně. Tento závěr odůvodnil tím, že vydání výzvy bylo úkonem, kterým se prodlužuje lhůta k vyměření daně o 1 rok. Výzva totiž dle soudu obsahovala všechny zákonné požadavky. Nebyla ani pouhou formalitou, neboť správci daně byly známy skutečnosti, které dávaly důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Uvedení těchto konkrétních skutečností není dle § 145 odst. 2 obsahovou náležitostí výzvy. Jelikož tedy byla daňová kontrola zahájena ve lhůtě pro stanovení daně, námitku její nezákonnosti krajský soud shledal nedůvodnou.

[23] Z rozhodnutí krajského soudu je tedy zřejmé jak soud rozhodl i proč tak rozhodl. Kasační námitka nepřezkoumatelnosti je proto nedůvodná.

III. B) K námitce nesprávného právního posouzení zákonnosti daňové kontroly

[24] Druhou kasační námitkou stěžovatel vytýkal krajskému soudu nesprávné posouzení otázky zákonnosti daňové kontroly. Dle stěžovatele kontrola představovala nezákonný zásah do jeho práv, neboť s ní správce daně započal až po uplynutí lhůty k vyměření daně. Výzva na běh této lhůty neměla vliv, neboť byla vydána bezdůvodně a pouze formálně za účelem prodloužení lhůty k vyměření daně.

[25] Dle konstantní judikatury nezákonné zahájení i provádění daňové kontroly představuje nezákonný zásah správního orgánu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS nebo rozsudek ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014 - 29). Jedním z případů nezákonné daňové kontroly je kontrola prováděná v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně.

[26] Daňový řád vstoupil v účinnost dne 1. 1. 2011. Při zjišťování lhůty k vyměření daně za zdaňovací období roku 2010 je tedy nutné vzít v potaz přechodná ustanovení tohoto předpisu. Dle § 264 odst. 4 daňového řádu běh a délka lhůty pro vyměření daně, která započala podle dosavadních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu posuzuje podle ustanovení tohoto předpisu. Okamžik počátku běhu této lhůty podle dosavadních předpisů však zůstává zachován.

[27] Onen dosavadní předpis tvořil především zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Počátek běhu lhůty pro vyměření daně stanovil § 47, dle kterého platilo, že daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Dle tohoto ustanovení v projednávaném případě počátek lhůty k doměření daně za zdaňovací období roku 2010 spadá na konec zdaňovacího období, tj. na den 31. 12. 2010 [k tomuto datu srov. i nálezný Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (N 211/51 SbNU 639), ve věci známé pod názvem 3+0]. V projednávaném případě tedy začala běžet lhůta ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Proto je třeba aplikovat přechodné ustanovení daňového řádu a počátek lhůty určit dle zákona o správě daní a poplatků, její běh a délku však již dle daňového řádu. Počátek byl výše stanoven na den 31. 12. 2010. Délka lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu činí 3 roky. Dle pravidel pro počítání lhůt v daňovém řádu lhůta stanovená podle let končí uplynutím dne, který se číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty (§ 33 odst. 1 daňového řádu). V případě počátku lhůty dne 31. 12. 2010 by tedy konec tříleté lhůty nastal dne 31. 12. 2013.

[28] Nicméně dle daňového řádu rovněž platí, že lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně (§ 148 odst. 2 písm. a)].

[29] Krajský soud dospěl k závěru, že výzva vydaná ve stěžovatelském případě lhůtu pro stanovení daně prodloužila. S tímto závěrem však Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

[30] Lhůta pro stanovení daně se dle § 148 odst. 2 písm. a) prodlužuje pouze za splnění podmínky, že výzva vedla k doměření daně. K nutnosti splnění této podmínky, tedy aby výzva skutečně vedla k doměření daně, se Nejvyšší správní soud již vyjádřil v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49 (konkrétně viz bod 11. rozhodnutí). V této věci se soud zabýval obdobnou situací, kdy správce daně doručil stěžovateli výzvu k dodatečnému daňovému přiznání za zdaňovací období roku 2009 dne 20. 6. 2012. Na tuto výzvu však stěžovatel reagoval sdělením, že dle jeho názoru není důvod pro podávání dodatečného daňového tvrzení. Správce daně však na základě předmětné výzvy daň nedoměřil, ve věci již žádné úkony nečinil a až dne 5. 4. 2013 zahájil daňovou kontrolu, na základě které poté doměřil daň. Nejvyšší správní soud tento postup označil za nezákonný, neboť k prekluzi práva vyměřit daň došlo dnem 31. 12. 2012. Jelikož výzva nevedla k doměření daně, nemohla mít účinky prodloužení prekluzivní lhůty. V tomto rozsudku se sice jednalo o řízení o žalobě proti rozhodnutí o dodatečném vyměření daně, avšak závěry rozhodnutí jsou plně přenositelné i na právě projednávanou věc.

[31] Stejně jako v citovaném tak i v projednávaném případě výzva k doměření daně nevedla. Na výzvu stěžovatel reagoval pouze žádostí o prodloužení lhůty k jejímu splnění.

Následně však nebyla na jejím základě daň doměřena. S ohledem na to, že zákonná podmínka doměření daně na základě výzvy nebyla splněna, výzva nemohla mít zákonem předpokládaný účinek prodloužení lhůty o 1 rok.

[32] Lze tedy shrnout, že lhůta k vyměření daně za rok 2010 uplynula dnem 31. 12. 2013. Jelikož byla daňová kontrola zahájena až po této lhůtě, bylo její zahájení nezákonným zásahem. Krajský soud tedy nesprávně posoudil otázku zákonnosti zásahu daňové kontroly.

[33] Vzhledem k závěru o nesplnění podmínek aplikace § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je samotný obsah předmětné výzvy nepodstatný. Soud se proto námitkami stěžovatele poukazujícími na nedostatky výzvy nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Kasační stížnost je tedy důvodná, a proto soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 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 20. května 2015

JUDr. Marie
Žiškova
předsedkyně senátu