

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **KCK Cyklosport - Mode, spol. s r. o.,** se sídlem U Mlýna 12, Kobylnice, zastoupeného JUDr. E. Z., daňovou poradkyní, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 8. 2009, č. j. 31 Ca 180/2008 - 107,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 8. 2009, č. j. 31 Ca 180/2008 - 107, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1.] Včas podanou kasační stížností brojí žalovaný (dále též „stěžovatel“) proti rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 1. 2. 2007, č. j. 1385/07-1300-703609. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 18. 4. 2006, č. j. 102052/06/303916/6490, kterým mu byla na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2001 vyměřena daň ve výši 154 783 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

[2.] Stěžovatel v kasační stížnosti (doplněné dne 17. 6. 2010 o poukaz na rozsudek zdejšího soudu č. j. 2 Afs 35/2009 - 124, vydaný ve věci stejných účastníků řízení) uplatnil důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s."), tzn. namítá nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu a jeho nepřezkoumatelnost.

[3.] Nezákonnost spatřuje stěžovatel v chybném posouzení prekluze práva dodatečně vyměřit daň z důvodu nezákonného zahájení daňové kontroly. Tuto prekluzi prý totiž krajský soud dovodil nikoliv z námitky o nezahájení daňové kontroly (tato námitka byla uplatněna opožděně), nýbrž pouze z tvrzení, že daňová kontrola byla zahájena bez uvedení „důvodů a podezření" a nešlo proto o úkon dle ustanovení § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád"). Krajský soud tak v rozporu se s. ř. s. rozšířil žalobu o žalobcem neuplatněné skutkové a právní důvody.

[4.] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu obsaženým v rozsudku ze dne 27. 8. 2008, č. j. 2 Afs 31/2008 - 67, kterým mu bylo uloženo přezkoumat, zda v tomto konkrétním případě správce daně vyvrátil tvrzení žalobce ohledně fakticity uskutečnění předmětného plnění, tj. poskytnutí reklamních služeb ze strany společnosti BRASE, spol. s r. o.

[5.] K provádění daňové kontroly v daném případě stěžovatel uvádí, že tato byla fakticky zahájena dne 15. 12. 2004, byla realizována v souladu se zákonem a představuje proto úkon dle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. K nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 stěžovatel namítá, že se jednalo o odlišné skutkové okolnosti, když např. daňový subjekt zde byl fyzická a nikoliv právnická osoba, jak je tomu v nyní projednávané věci. Kromě toho, starší judikatura Ústavního soudu povinnost sdělit konkrétní pochybnosti již při zahájení daňové kontroly nestanovila. Stěžovatel dále tvrdí, že právní názor obsažený v citovaném nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 je zcela ojedinělý, předsedkyně senátu k němu uplatnila disent (který stěžovatel cituje) a nález nebyl ani publikován ve Sbírce zákonů. Odporuje též zákonné úpravě, jelikož neodlišuje daňovou kontrolu a vytýkací řízení, a pro praxi správců daně je zcela nepředvídatelný.

[6.] Stěžovatel opakovaně poukazuje na skutečnost, že umožňuje-li ustanovení § 16 daňového řádu provedení kontroly daňového základu a daně, příp. dalších relevantních okolností, pak její zahájení u žalobce nebylo svévolným počínáním. Žádná kontrolní činnost ostatně není postavena na presumpci viny, jelikož jde především o jeji preventivní funkci, a jejím základním účelem proto není vždy doměřit daň. Požadavek pregnantní formulace důvodů při zahajování daňové kontroly by právě tuto preventivní funkci mařil. V daném případě ostatně u správce daně existoval důvod pro zahájení daňové kontroly u žalobce, a to na základě skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly prováděné u jiného daňového subjektu (BRASE, spol. s r. o.).

[7.] Stěžovatel dále argumentuje tím, že zahájená daňová kontrola je úkonem způsobilým přerušit běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 daňového řádu a v tomto směru poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 42/2008 - 84. V každém případě v nyní projednávané věci došlo k zahájení daňové kontroly dne 15. 12. 2004, takže od konce roku 2004 běžela nová tříletá lhůta pro vyměření předmětné daně a tato daň proto byla vyměřena v rámci prekluzivní lhůty.

[8.] Daňová kontrola prý byla dne 15. 12. 2004 zahájena i fakticky, nejen formálně, přičemž žalobce v tomto směru neuplatnil v daňovém ani soudním řízení žádnou námitku. Hned 13. 1. 2005 správce daně žalobce vyzval k předložení konkrétních podkladů a již 15. 12. 2004 bylo započato s faktickým prověřováním daňových dokladů a účetnictví, které pokračovalo v sídle žalobce i ve dnech 16. a 21. 12 2004. Teprve na základě takto nabytých poznatků pak mohl správce daně vydat dne 13. 1. 2005 citované výzvy.

[9.] Ze všech prezentovaných důvodů navrhuje stěžovatel napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III. Vyjádření žalobce

[10.] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že daňová kontrola u něj nebyla fakticky zahájena protokolem o ústním jednání ze dne 15. 12. 2004, jelikož šlo o zahájení toliko formální. Tento úkon proto nebyl způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 daňového řádu. Tato s ohledem na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/2007 vypršela dne 31. 12. 2004. Prvním úkonem směřujícím k faktickému prověřování daňové povinnosti byla až citovaná výzva ze dne 13. 1. 2005. Pokud stěžovatel argumentuje interními kontrolními poznámkami z neveřejné části daňového spisu, kterými má být doloženo pokračování daňové kontroly ve dnech 16. a 21. 12. 2004, ty byly zřejmě zpracovány až pro účely řízení o kasační stížnosti, neboť dříve jimi neargumentoval. Toto tvrzení proto považuje za nepravdivé.

[11.] Zahájení daňové kontroly dne 15. 12. 2004 považuje žalobce za zcela formální a protože v tento den nebyl zpraven o existenci podezření o zkrácení daňové povinnosti a o konkrétních důvodech takového podezření, jednalo se o zahájení nezákonné ve smyslu judikatury Ústavního soudu. K vyměření daňové povinnosti proto nemělo dojít, jelikož tato byla již prekludována.

[12.] Žalobce se plně ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku krajského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV. Argumentace soudu

[13.] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[14.] Z rekapitulace kasační stížnosti plyne, že stěžovatel uplatnil dva kasační důvody: nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu. Jakkoliv se jedná o důvody samostatné, zabýval se jimi soud společně, jelikož jsou v této konkrétní věci obsahově provázány.

[15.] Z rozsudku krajského soudu napadeného nyní projednávanou kasační stížností je patrno, že ke zrušení rozhodnutí stěžovatele došlo proto, že zahájení daňové kontroly dne 15. 12. 2004 bylo provedeno toliko formálně. Krajský soud totiž vycházel z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, z něhož plyne, že za formální daňovou kontrolu je třeba 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. Jelikož v daném případě předmětný

protokol nesplňoval náležitosti požadované Ústavním soudem, byla daňová kontrola zahájena protizákonně a celé daňové řízení tak bylo stiženo vadou, která nemohla být zhojena ani následnými zjištěními správce daně. Za těchto okolností došlo k prekluzi práva vyměřit daň dne 31. 12. 2004, k čemuž je třeba přihlížet z úřední povinnosti. Za těchto okolností se krajský soud pro nadbytečnost již nezabýval dalšími žalobními body.

[16.] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že v projednávané věci se jedná o daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2001, takže – ve shodě s judikatorním odklonem, provedeným nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (in: http//nalus.usoud.cz) - tato lhůta měla uplynout dne 31. 12. 2004. Rovněž podle judikatury Ústavního soudu (např. nálezy sp. zn. I. ÚS 1169/07, II. ÚS 1416/07, III. ÚS 1420/07, tamtéž) platí, že k prekluzi daňové povinnosti je nutno přihlížet ex officio. Tato východiska, plynoucí z ustálené judikatury Ústavního soudu, zdejší soud akceptuje a v tomto směru souhlasí i s argumentací krajského soudu, která podrobně dovozuje precedenční účinky rozhodnutí Ústavního soudu.

[17.] V nyní projednávané věci spočívá však ratio decidendi napadeného rozsudku krajského soudu v tom, že dne 15. 12. 2004 byl prý sice čistě formálně sepsán ústní protokol o zahájení daňové kontroly, nicméně nejednalo se o úkon, který by mohl přerušit běh lhůty zakotvené v ustanovení § 47 daňového řádu, a za první úkon směřující k vyměření daně je tak třeba považovat teprve výzvu k prokázání skutečností, kterou vydal správce daně dne 13. 1. 2005.

[18.] K tomu je třeba uvést, že podle ustálené judikatury zdejšího soudu skutečně nestačí, pokud je daňová kontrola zahájena toliko formálně. Podle rozsudku ze dne 20. 6. 2005, sp. zn. 5 Afs 36/2003 - 87 (in: č. 698/2005 Sb.) totiž „*za okamžik zahájení daňové kontroly není možno považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce konány jakékoli úkony s kontrolou související*.“ Obdobně soud konstatoval (rozsudek ze dne 17. 2. 2006, sp. zn 8 Afs 7/2005, in: č. 1480/2008 Sb. NSS), že „*formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 cit. zákona, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně*.“

[19.] V nyní projednávaném případě je proto klíčovou otázkou posouzení zahájení daňové kontroly. Pokud by totiž tato daňová kontrola byla zahájena řádně, jednalo by se o úkon přerušující běh prekluzivní lhůty obsažené v ustanovení § 47 daňového řádu a k prekluzi předmětné daňové povinnosti by tak nedošlo. Podle odst. 1 tohoto ustanovení totiž platí, že „*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*.“ Odst. 2 věta první nicméně stanoví, že „*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*.“

[20.] V nyní projednávané věci z obsahu spisu plyne, že se žalobcem byl dne 15. 12. 2004 sepsán protokol o ústním jednání ve věci zahájení daňové kontroly č. j. 238966/04/303936/5180, jehož obsahem je pouze vymezení stěžovatele coby daňového

subjektu, označení jeho zástupců, vymezení předmětu jednání (zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za období 2001 a daně z přidané hodnoty za období listopad, prosinec 2001) a zákonné poučení. Při zahájení daňové kontroly tedy byl vymezen její předmět tak, jak judikoval i Ústavní soud (nález sp. zn. III. ÚS 86/99, sv. 16, str. 155).

[21.] Na tento protokol pak navázala výzva Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 13. 1. 2005, č. j. 3201/05/303936/5180, kterou byl stěžovatel ve smyslu ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) a e) daňového řádu vyzván k prokázání a doložení blíže specifikovaných skutečností, týkajících se údajné obchodní spolupráce se společností BRASE, spol. s r. o. (reklamní akce). Následovaly další úkony, prováděné v rámci daňové kontroly (ústní jednání, výslechy svědků apod.). Daňová kontrola byla zakončena zprávou o výsledku daňové kontroly ze dne 16. 9. 2005, č. j. 182615/05/303936/3312.

[22.] Z logiky a smyslu zákonné úpravy je zřejmé, že přerušení prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu nemůže způsobit jakýkoliv úkon správce daně, nýbrž pouze takový, který reálně směřuje k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených daňovým řádem, zejména pak jeho ustanovením § 2 odst. 7, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Jak dovodil Ústavní soud (viz např. nález sp. zn. II. ÚS 493/05, sv. 44, str. 58), „*účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které, zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými problémy.*“

[23.] Úkonem, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, může být i daňová kontrola, kterou podle § 16 odst. 1 daňového řádu pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější; daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu zákona. Daňová kontrola je nepochybně úkonem, který tím, že zjišťuje nebo prověřuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, směřuje k tomu, aby následně, po vyhodnocení těchto okolností, mohla být případně vyměřena nebo doměřena daň. Aby byla daňová kontrola jako úkon „učiněna“ ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, je třeba, aby s jejím prováděním bylo započato ještě v době běhu tříleté prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k neexistenci jiné výslovné úpravy je přitom nutno mít za to, že i pro zahájení daňové kontroly platí ustanovení § 21 odst. 1 cit. zákona, podle něhož je řízení zahájeno a) dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo b) dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili. V projednávaném případě je relevantní alternativa sub b).

[24.] Z obsahu ustanovení § 16 daňového řádu dále vyplývá, že daňová kontrola má obvykle různé fáze, v nichž různým způsobem probíhá interakce mezi správcem daně a daňovým subjektem. Daňovému subjektu je nutno nejprve sdělit, že se kontrola zahajuje, poučit jej o jeho právech a povinnostech a vyžádat od něj potřebné podklady, případně jinou součinnost. Poskytování podkladů daňovým subjektem se nezřídka může dít

v několika dílčích částech po dobu vícero dní, týdnů a v některých případech i měsíců, v závislosti na výsledcích dílčích zjištění, jež z poskytnutých podkladů plynou, a na potřebě jejich doplnění. Závěrečnou fází daňové kontroly je pak vypracování zprávy o daňové kontrole. Ze základních zásad daňového řízení, zejména pak z ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou daňového řádu, pak 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.

[25.] Jak uvedl zdejší soud již v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 113 (www.nssoud.cz), je třeba v konkrétním případě vždy hodnotit, jaká doba uplynula mezi zahájením daňové kontroly a dalším úkonem správce daně, kterým již správce daně vyžadoval od daňového subjektu doložení zcela konkrétních daňově relevantních skutečností. To znamená, zda se jedná o dobu počítanou na dny, týdny či měsíce, a zda i následující další dílčí kroky daňové kontroly probíhaly v přiměřených časových intervalech.

[26.] V nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud v tomto směru na straně správce daně neshledal žádné pochybení. Z obsahu spisu je totiž patrno, že ke zjištění problematizujícím některé údaje uváděné stěžovatelem (daňovým subjektem) dospěl správce daně teprve na základě kontroly prováděné u jiného daňového subjektu, a to až na konci roku 2004 (viz odpovědi na dožádání, založené ve správním spise). K zahájení daňové kontroly u stěžovatele tedy došlo bezprostředně po těchto zjištěních. Rovněž ze shora uvedeného plyne, že faktické úkony správce daně následovaly neprodleně po zahájení daňové kontroly, tj. v horizontu dnů (viz výzva k prokázání skutečností, kterou vydal správce daně ze dne 13. 1. 2005), takže nedošlo ke zneužití zahájení daňové kontroly jen za účelem přerušení tříleté prekluzivní lhůty (nemluvě ostatně ani o tom, že podle tehdy převládajícího právního názoru platilo počítání „3 plus 1“ a nikoliv „3 plus 0“). Nenastala proto ani situace, která by vedla ke zhoršení postavení situace žalobce v tom smyslu, že s rostoucím časovým odstupem je samozřejmě stále obtížnější prokázat relevantní skutečnosti tak, jak na to správně upozornil Ústavní soud. Pokud totiž časové rozmezí mezi zahájením daňové kontroly a faktickými úkony činěnými v jejím rámci nečinilo ani jeden měsíc, o znevýhodnění pozice daňového subjektu nelze hovořit.

[27.] Z tohoto hlediska nepovažuje zdejší soud za rozhodné ani to, zda skutečně interní „kontrolní poznámky“, předložené s kasační stížností a mající dokumentovat, že správce daně hned 15. 12. 2004 fakticky započal s prověřováním daňových dokladů a účetnictví žalobce, byly zpracovány již tehdy, jak tvrdí stěžovatel a jsou proto autentické, anebo zda byly opatřeny teprve dodatečně pro účely řízení o kasační stížnosti, jak se domnívá žalobce. Je totiž zřejmé, že pokud by zahájení daňové kontroly nebylo provedeno zákonným způsobem, nemohl by být tento deficit zhojen ani interními poznámkami zaměstnanců správce daně, o nichž nebyl daňový subjekt (žalobce) informován. Z citovaného ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu totiž plyne, že k novému běhu tříleté prekluzivní lhůty dojde po jejím přerušení teprve tehdy, byl-li o úkonu daňový subjekt zpraven. Pokud by však stěžovatel předloženými kontrolními poznámkami chtěl pouze prokázat, že po zahájení daňové kontroly nebyl správce daně nečinný, je to vcelku nadbytečné, jelikož z okolností projednávané věci je zcela zřejmé, že jeho zaměstnanci na

případu žalobce intenzivně pracovali, když necelý měsíc po tomto zahájení byl žalobce vyzván k předložení velmi konkrétních podkladů.

[28.] Z předchozích úvah proto v tomto konkrétním případě vyplývá, že správce daně postupoval při daňové kontrole v souladu se zákonnými požadavky plynoucími z ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou daňového řádu. Proto je jeho úkon, tzn. protokol o ústním jednání konaném dne 15. 12. 2004, při němž byla daňová kontrola ve smyslu ustanovení § 21 odst. 1 daňového řádu zahájena a stěžovatel byl poučen o jeho právech a povinnostech, nutno považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, kterým se podle § 47 odst. 2 daňového řádu přerušil běh prekluzivní lhůty.

[29.] Jen pro úplnost je třeba k citovaným rozsudkům Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Afs 36/2003 a 8 Afs 7/2005, v nichž je obsažen názor, podle něhož pouhý formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly nepředstavuje úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, uvést, že výše vyslovený závěr v tomto rozsudku není s těmito judikáty v rozporu. V obou citovaných rozsudcích byla totiž řešena odlišná skutková situace: v rozsudku sp. zn. 5 Afs 36/2003 (poznámka soudu: tento rozsudek byl navíc Ústavním soudem později zrušen, byť samozřejmě z jiných důvodů) byl protokol o zahájení daňové kontroly vyhotoven dne 7. 12. 2000 a výzva k prokázání relevantních skutečností byla datována až ke dni 14. 3. 2001, takže první faktický úkon následoval po více než čtyřech měsících od formálního zahájení daňové kontroly; ve věci vedené pod sp. zn. 8 Afs 7/2005 *„provedl správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně“*. Oproti tomu v nyní projednávané věci první faktický úkon následoval již necelý měsíc po zahájení daňové kontroly, tzn. v podstatě bezprostředně, v horizontu několika dnů. Nelze se proto domnívat, že by k zahájení daňové kontroly ze strany správce daně došlo ryze účelově a formálně jen proto, aby byla přerušena zákonná prekluzivní lhůta. Naopak, z celého průběhu daňového řízení je jasně seznatelné, že v něm nedocházelo k bezdůvodným průtahům, jednotlivé kroky správce daně na sebe logicky navazovaly, byly transparentní a směřovaly k účelu, stanovenému daňovým řádem.

[30.] Proto zdejší soud závěrem konstatuje, že mezi právními názory obsaženými v citovaných rozsudcích sp. zn. 7 Afs 22/2003, 5 Afs 36/2003 a 8 Afs 7/2005 neexistuje rozpor, pro který by senát rozhodující v této konkrétní věci musel využít postup předvídaný v ustanovení § 17 s. ř. s., tzn. nemusel aktivovat rozšířený senát. Z těchto právních názorů totiž souhrnně plyne, že pouhé formální zahájení daňové kontroly sepsáním protokolu, na něž bezprostředně nenavazují další faktické úkony správce daně, není způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Za bezprostřední následování těchto faktických úkonů přitom zdejší soud považuje časový horizont dnů, určitě nepřesahující jeden měsíc, což však bylo v daném případě splněno.

[31.] Soud ze všech popsaných důvodů uzavírá, že se neztotožňuje s interpretací judikatury Ústavního soudu provedenou krajským soudem ve vztahu k prekluzi práva vyměřit žalobci předmětnou daň, jelikož daňová kontrola byla zahájena zákonným způsobem, takže její zahájení představovalo úkon přerušující běh této lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Kasační stížnost je proto ve vztahu k ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodná. V dalším řízení je krajský soud vázán shora uvedeným právním názorem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[32.] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud též o nákladech řízení (§ 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 26. července 2010

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu