

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra, v právní věci žalobkyně: **D. D.**, zastoupené JUDr. Ladislavem Sedlákem, advokátem v Humpolci, Nerudova 185, proti žalovanému: **Finanční úřad v Humpolci**, se sídlem Příčná 1525, Humpolec, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2009, čj. 31 Ca 87/2009 - 54,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobkyně se žalobou u Krajského soudu v Brně domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který podle ní spočíval v provádění nezákonné daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004. Namítla, že žalovaný zahájil kontrolu po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť začal fakticky prověřovat základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně až v roce 2008. Úkony žalovaného z roku 2007 (ústní jednání ze dne 11. 12. 2007 a výzva k prokázání skutečností v průběhu daňového řízení ze dne 14. 12. 2007, čj. 35439/07/092930/3109) nepovažovala za úkony, kterými byla daňová kontrola zahájena, neboť žalovaný dohodl předložení účetních dokladů na počátek roku 2008. Kontrolu dokladů za rok 2004 pak žalovaný provedl až v dubnu 2008. Dotazy žalovaného zachycené v protokolu ze dne 11. 12. 2007 žalobkyně považovala za ryze formální (pozn. kasačního soudu: žalovaná i krajský soud chybně uváděli datum

protokolu o ústním jednání 11. 12. 2007 namísto 12. 12. 2007; v textu tohoto rozsudku bude i v citacích uváděno správné datum 12. 12. 2007. Tento omyl neměl vliv na posouzení a rozhodnutí věci samé).

Žalobkyně dále namítla, že žalovaný zahájil kontrolu nezákonným způsobem, neboť jí nesdělil konkrétní důvody pro zahájení kontroly, což je v rozporu s § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád"). Protokol o ústním jednání ze dne 12. 12. 2007 pokládala za nezákonný, neboť předmětem jednání bylo projednání zprávy o kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 2002. Protokol také neobsahoval v rozporu s § 12 daňového řádu označení hlavního předmětu jednání a nebyl z něj zřejmý záměr žalovaného zahájit daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2004.

Namítla, že výzva ze dne 14. 12. 2007 byla vydána před zahájením daňové kontroly. Žalovaný vyzval žalobkyni k prokázání skutečností, aniž by jí nejdříve sdělil své pochybnosti a požadoval od ní vysvětlení. Konstatovala, že výzvu nelze považovat za úkon, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení.

Krajský soud v Brně zamítl žalobu rozsudkem ze dne 27. 10. 2009. Uvedl, že daňová kontrola byla zahájena v rámci ústního jednání dne 12. 12. 2007, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty. Žalovaný se již při zahájení daňové kontroly tázal žalobkyně na konkrétní skutečnosti, nakládání s rezervou vytvořenou v předchozích letech. Při ústním jednání se žalobce se žalobkyní dohodl na předání dokladů. Daňová kontrola tedy nebyla zahájena pouze formálně.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 12. 12. 2007 je zřejmý důvod pro zahájení daňové kontroly. Protokol nelze považovat za nezákonný proto, že správce daně projednal při ústním jednání současně zprávu o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2002. Z protokolu o ústním jednání vyplývá, kdo se jednání účastnil a kde a kdy se jednání uskutečnilo. I když za hlavní předmět jednání bylo označeno projednání zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 2002, nebrání žádné zákonné ustanovení tomu, aby bylo jednání vedeno i o jiném, dílčím předmětu. Protokol zachycuje udělená poučení a vylíčení průběhu jednání. Nezákonnost protokolu krajský soud nedovodil ani z toho, že společně s posuzovanou daňovou kontrolou žalovaný zahájil i daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2003, kterou později ukončil.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám ohledně výzvy ze dne 14. 12. 2007. Výzva byla vydána po zahájení daňové kontroly. Žalobkyně měla na základě § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu povinnost předložit na požádání záznamy, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, o které žalovaný požádal. Žalovaný nepřekročil rozsah svých zákonných oprávnění, pokud pouze vyzval žalobkyni ke splnění zákonné povinnosti.

Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Namítla, že daňová kontrola byla zahájena pouze formálně. Za zahájení kontroly je potřeba považovat okamžik, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Podle protokolu ze dne 12. 12. 2007 měly být doklady vztahující se ke kontrole předloženy začátkem roku 2008. Sjednání tohoto termínu svědčí o tom, že žalovaný měl

fakticky v úmyslu zahájit daňovou kontrolu až v roce 2008. Ke skutečnému prověřování dokladů žalovaný přistoupil až v roce 2008, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty.

Stěžovatelka zdůraznila, že dotaz „*Jakým způsobem jste se vypořádala s rezervou, která byla vytvořena letech 2001 a 2002?*“, vznesený při ústním jednání dne 12. 12. 2007, nelze považovat za úkon ve smyslu § 21 odst. 1 daňového řádu. Otázka je neurčitá a není z ní zjevné, zda se vztahuje ke zdaňovacímu období roku 2003 nebo 2004. Podle stěžovatelky se vztahovala pouze ke kontrolovanému období roku 2003, protože v tomto období s rezervou nakládala. Zdůraznila, že nelze připustit, aby správce daně mohl položit jakoukoliv otázku, která bude automaticky v řízení posouzena jako šetření, zjišťování nebo prověřování daňového základu. Chybějící specifikace druhu rezervy zakládá neurčitost, nepřezkoumatelnost a nesrozumitelnost otázky. Namítla, že otázku nelze považovat za sdělení důvodu pro zahájení daňové kontroly.

Výzvu ze dne 14. 12. 2007 označila za ryze formální a nelze ji proto považovat za faktický úkon prověřování základu daně. Zopakovala, že při ústním jednání dne 12. 12. 2007 bylo dohodnuto, že doklady budou předloženy až začátkem roku 2008. Touto skutečností se krajský soud vůbec nezabýval.

Stěžovatelka namítla, že žalovaný použil jako důvod pro zahájení daňové kontroly poznatky, které získal při provádění nezákonné kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Zpochybnila i platnost protokolu o ústním jednání ze dne 12. 12. 2007, který se opřel o tyto nezákonně získané poznatky.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem nelze uplatnit důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť v dané věci nebylo vydáno rozhodnutí správního orgánu. Uvedl, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Je zřejmé o jaké věci bylo rozhodováno a jak bylo rozhodnuto. Z odůvodnění rozsudku vyplývá, jak se krajský soud vypořádal s jednotlivými žalobními námitkami. Krajský soud nevycházel při posouzení, zda daňová kontrola byla zahájena formálně, pouze z obsahu protokolu o ústním jednání. Přihlédl i k výzvě ze dne 14. 12. 2007, která bezprostředně navazovala na ústní jednání. Otázku „*Jakým způsobem jste se vypořádala s rezervou, která byla vytvořena letech 2001 a 2002?*“ nelze hodnotit jako neurčitou. Při ústním jednání dne 12. 12. 2007 stěžovatelka neměla žádné pochybnosti, jakého zdaňovacího období se dotaz týká a zda je jedná o zákonnou rezervu. Žalovaný nesouhlasil s tím, že při zahájení daňové kontroly použil nezákonně získané informace z daňové kontroly za zdaňovací období roku 2002. Skutečnost, že stěžovatelka v roce 2001 a 2002 tvořila zákonnou rezervu, kterou začala rozpouštět v roce 2003 a zcela rozpustila v roce 2004, vyplývá z přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2001, 2002, 2003 a 2004. Z daňového přiznání však nelze určit, jak bylo s vytvořenými rezervami naloženo. Proto se na tuto skutečnost stěžovatelky ptal. Výzva ze dne 14. 12. 2007 pak byla dalším úkonem učiněným po zahájení daňové kontroly. Žalovaný uzavřel, že z judikatury Nejvyššího správního soudu nevyplývá povinnost správce daně sdělit daňovému subjektu konkrétní důvody pro zahájení daňové kontroly při jejím zahájení. Krajský soud podle žalovaného nepřipustil využití poznatků získaných při kontrole zdaňovacího období roku 2002. Pouze konstatoval, že žalovaný vymezil tímto dotazem oblast, která byla prověřována již v minulosti a kterou považoval za natolik významnou, že ji vtělil do protokolu o zahájení daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud podotýká, že obdobnými námitkami se zabýval ve věcech sp. zn. 8 Aps 3/2010 a 8 Aps 4/2010. V nich byli stěžovatelé účastníky stejného sdružení jako stěžovatelka. Podali identickou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, spočívajícím v nezákonně zahájené daňové kontrole daně z příjmů za zdaňovací období roku 2004, i obsahově totožné kasační stížnosti. Správce daně zahájil v daných případech daňovou kontrolu obdobným způsobem. Osmý senát Nejvyššího správního soudu neshledal důvod, proč by se měl v nyní posuzované věci odchýlit od svých závěrů vyjádřených v rozsudcích v obou uvedených řízeních.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatelka podala kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Při formulaci daného důvodu převzala v podstatě doslovně a bez bližšího upřesnění text citovaného ustanovení a namítla vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu. Dále namítla i vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon takovým způsobem, že Krajský soud v Brně měl správní rozhodnutí zrušit. Tímto důvodem se však Nejvyšší správní soud nemohl zabývat. Z formulace § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. je zjevné, že tento důvod není uplatnitelný z povahy věci v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2007, čj. 1 Aps 2/2007 - 75). Předmětem přezkumu v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem není rozhodnutí správního orgánu.

Stěžovatelka dále namítla nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nesrozumitelnost a pro nedostatek důvodů. Podrobně ale neuvedla, v čem nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro kterýkoliv z uvedených důvodů spočívá. Podle ustálené judikatury (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS) lze za rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost považovat rozhodnutí postrádající základní zákonné náležitosti, rozhodnutí, z něhož nelze seznat o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo o věci rozhodnuto. Dále jím je rozhodnutí zkoumající správní úkon z jiných než žalobních důvodů, pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek. Nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost je i rozhodnutí, jehož výrok je v rozporu s odůvodněním, rozhodnutí neobsahující vůbec právní závěry vyplývající ze skutkových okolností nebo jehož důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. Nejvyšší správní soud neshledal v napadeném rozhodnutí vadu podobného druhu. Z rozhodnutí krajského soudu je zjevné, o jaké věci bylo rozhodováno a jak bylo rozhodnuto. Krajský soud zkoumal v rozsahu žalobních bodů, zda daňová kontrola představuje nezákonný zásah. Výrok rozhodnutí je v souladu s jeho odůvodněním. Rozhodnutí není ani nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, proč soud nepovažoval za důvodnou argumentaci stěžovatelky a proč považuje její námitky na liché, mylné nebo vyvrácené (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Stěžovatelka neuvedla, že by se krajský soud opomněl vyrovnat s některou z jejích námitek, a ani Nejvyšší správní soud takové

pochybení neshledal (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS).

Stěžovatelka namítla, že daňová kontrola byla zahájena při ústním jednání dne 12. 12. 2007 pouze formálně a ve skutečnosti byla zahájena až v roce 2008, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud se k otázce formálně zahájené daňové kontroly opakovaně vyjádřil. V rozsudku ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005 - 96, č. 1480/2008 Sb. NSS, uvedl, že „[f]*ormální 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*“. Podle rozsudku ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003 - 109, správce daně „[p]*rovádění 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*“. Z citovaných rozhodnutí je patrné, že zahájení daňové kontroly je způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty jen tehdy, jestliže se nejedná o úkon veskrze formální. Zda se v konkrétní věci jednalo pouze o formální úkon či o řádné zahájení daňové kontroly je třeba posuzovat v kontextu celého daňového řízení. Je nutné přihlédnout i k další procesní aktivitě správce daně a daňového subjektu.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 12. 12. 2007, čj. 35438/07/092930/3109, vyplynulo, že žalovaný zahájil u stěžovatelky podle § 16 daňového řádu mimo jiné daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004. Již při ústním jednání se žalovaný stěžovatelky dotazoval na konkrétní skutečnosti, které se týkaly daně a zdaňovacího období, ke kterému kontrolu zahájil. Bezprostředně po zahájení daňové kontroly vyzval žalovaný stěžovatelku, aby předložila označené doklady. Ze správního spisu nejsou patrny žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že zahájení daňové kontroly ze strany žalovaného bylo ryze účelové a formální. V průběhu daňové kontroly nedocházelo ze strany žalovaného k bezdůvodným průtahům. Jeho jednotlivé kroky na sebe logicky navazovaly. Účelem zahájení daňové kontroly nebylo pouhé přerušení běhu prekluzivní lhůty.

Z toho, že při zahájení daňové kontroly bylo dojednáno předložení dokladů „začátkem roku 2008“, neplyne, že by žalovaný měl v úmyslu zahájit kontrolu až v roce 2008. Ujednání mezi žalovaným a stěžovatelkou pouze dokládá, kdy byla stěžovatelka povinna splnit jednu z povinností daňového subjektu při daňové kontrole vyplývající z § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu (povinnost předložit záznamy, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti na požádání správce daně). Lhůta ke splnění povinnosti byla stanovena tak, aby měl daňový subjekt dostatečný časový prostor k jejímu splnění a aby nedocházelo ke zbytečným průtahům v řízení. Ve stanovení termínu k předložení dokladů začátkem roku 2008 nelze spatřovat snahu žalovaného pouze přerušit běh prekluzivní lhůty a s kontrolou fakticky začít až v roce 2008. Žalovaný vyzval 14. 12. 2007 stěžovatelku, aby předložila ve výzvě specifikované doklady a stanovil jí k tomu konkrétní lhůtu „*30 dnů ode dne následujícího po dni doručení této výzvy*“. Žalovaný činil bezprostředně po řádném zahájení kontroly konkrétní kroky směrem k dosažení účelu kontroly. I tato okolnost posiluje přesvědčení Nejvyššího správního soudu o tom, že daňová kontrola nebyla zahájena pouze formálně.

Daňová kontrola je ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu úkonem směřujícím k vyměření daně. K přerušení prekluzivní lhůty pak dochází zahájením daňové kontroly. Výzva ze dne 14. 12. 2007 je úkonem učiněným v rámci daňové kontroly. Součástí daňové kontroly jsou dílčí úkony, které vedou k naplnění jejího účelu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, čj. 5 Afs 71/2009 - 48). Výzva k předložení podkladů ke kontrole je jedním z těchto dílčích úkonů. Stanovení lhůty pro předložení dokladů ke kontrole není projevem záměru zahájit kontrolu v roce 2008, nýbrž dílčím úkonem v rámci zahájené daňové kontroly. Neobstojí rovněž tvrzení, že se krajský soud s danou otázkou nevypořádal. Krajský soud náležitě odůvodnil, že daňová kontrola byla řádně zahájena při ústním jednání dne 12. 12. 2007, a nikoliv až v roce 2008. Snaha stěžovatelky odvíjet okamžik zahájení daňové kontroly od okamžiku, kdy jsou správci daně předloženy doklady ke kontrole, by ve svém důsledku vedla k tomu, že daňový subjekt by mohl zabránit zahájení daňové kontroly tím, že by doklady nepředložil. Takový výklad je nepřípustný. Stejně tak nelze dodržení lhůty vázat na to, zda a jaká lhůta k předložení dokladů je mezi daňovým subjektem a správcem daně dohodnuta. Se zřetelem k výše uvedenému by to navíc mohlo mít za následek stanovení reálně nepřiměřeně krátkých lhůt k plnění požadovaných povinností. Jak již bylo uvedeno, předložení dokladů je pouze jednou z dílčích povinností daňového subjektu v rámci daňové kontroly. Již okamžikem řádného zahájení daňové kontroly dochází k faktickému prověřování daňového základu. Daňová kontrola byla v posuzovaném případě zahájena dne 12. 12. 2007 a od tohoto žalovaný začal prověřovat základ daně.

Stěžovatelka namítla, že zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon ve smyslu § 21 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k výše uvedenému je zahájení daňové kontroly na jednání dne 12. 12. 2007 nutné považovat za úkon ve smyslu § 21 odst. 1 daňového řádu, kterým bylo zahájeno daňové řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003 - 109, a ze dne 13. 8. 2009, čj. 7 Afs 57/2009 - 100). Námitka je tak nedůvodná.

Stěžovatelka nesouhlasila s tím, že se jí žalovaný dotazoval při ústním jednání dne 12. 12. 2007 na konkrétní skutečnost, na nakládání s rezervou vytvořenou v předchozích letech. Podle stěžovatelky je otázka neurčitá, neboť z ní není zjevné, ke kterému zdaňovacímu období se váže a k jakému druhu rezervy se vztahuje. Námitka není důvodná. Z odpovědi stěžovatelky zachycené v protokolu o ústním jednání ze dne 12. 12. 2007 nevyplynulo, že by stěžovatelka měla při jednání o obsahu dané otázky pochybnosti, ani nepožádala o upřesnění otázky. Byla si vědoma, ke kterému zdaňovacímu období i k jakému druhu rezerv se otázka vztahuje, jak vyplynulo z její odpovědi. Lze jen doplnit, že rezerva tvořená v letech 2001 a 2002 byla čerpána ve zdaňovacím období roku 2003 a 2004 (viz výzva k prokázání skutečnosti ze dne 10. 4. 2008). Otázka se tedy vztahovala i ke zdaňovacímu období, k jehož kontrole byla zahájena předmětná daňová kontrola. Není proto možné ji považovat za neurčitou. Žalovaný se ptal stěžovatelky na zcela konkrétní skutečnosti, které se vztahovaly ke zdaňovacímu období, jež bylo předmětem zahájené daňové kontroly.

Stěžovatelka dále namítla, že jí žalovaný při zahájení daňové kontroly nesdělil žádné důvody pro její zahájení. Konkrétní pochybnost žalovaného o správném vyměření daňové povinnosti však lze dovodit právě z otázky „*Jakým způsobem jste se vypořádala s rezervou, která byla tvořena v letech 2001 a 2002?*“ Daná otázka dokládá pochybnost žalovaného o

způsobu naložení s dříve vytvořenou rezervou, kterou měl již v okamžiku zahájení daňové kontroly. Otázka vymezuje konkrétní oblast, která může být při přezkoumání daňové povinnosti sporná. Z protokolu o zahájení daňové kontroly je proto zřejmé, že žalovaný nezahájil kontrolu bez konkrétních pochybností.

Za nedůvodné je rovněž třeba považovat tvrzení stěžovatelky, že krajský soud si vymyslel důvod pro zahájení daňové kontroly. Pochybnosti žalovaného o způsobu naložení s dříve vytvořenou rezervou jsou zjevné z protokolu o ústním jednání ze dne 12. 12. 2007. Tyto pochybnosti pak byly důvodem pro zahájení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud proto v posuzované věci mohl ponechat stranou to, zda obecně lze požadovat po správci daně, aby měl před zahájením daňové kontroly konkrétní pochybnosti o správně stanovené daňové povinnosti. Pro úplnost jen připomíná, že se závěry vyplývajícími z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, opakovaně zabýval např. v rozsudcích ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 56, č. 1983/2010 Sb. NSS, a ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52, č. 2000/2010 Sb. NSS.

Podle stěžovatelky nelze výzvu ze dne 14. 12. 2007 považovat ze úkon, kterým by žalovaný prověřoval daňový základ, neboť výzva byla zcela formální. Námitka není důvodná. Běh prekluzivní lhůty byl v posuzovaném případě přerušen zahájením daňové kontroly dne 12. 12. 2007, která je jako celek považována za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Výzva ze dne 14. 12. 2007 byla úkonem učiněným v rámci daňové kontroly. Ve výzvě žalovaný vyzval stěžovatelku k předložení dokladů a oproti protokolu o ústním jednání ze dne 12. 12. 2007 specifikoval, jaké doklady má stěžovatelka předložit. Ke splnění uložené povinnosti jí stanovil lhůtu. Výzvu proto nelze považovat za formální úkon.

Nejvyšší správní soud se nemohl pro nepřípustnost zabývat tvrzením stěžovatelky o neplatnosti protokolu ze dne 12. 12. 2007 proto, že se opírá o poznatky, které získal žalovaný v nezákonně vedené daňové kontrole. Danou námitku totiž stěžovatelka neuplatnila v žalobě. Totéž platí i o stížní námitce, že žalovaný při zahájení daňové kontroly daně z příjmů za zdaňovací období roku 2004 použil poznatky, které získal při nezákonně vedené daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob a zdaňovací období roku 2002. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná, je-li opřena o důvody, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem. Uplatnění dané námitky pak stěžovatelce nic nebránilo.

S odkazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud shledal napadené rozhodnutí krajského soudu zákonným, a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu soudního spisu nevznikly náklady řízení nad rámec běžné činnosti.

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

V Brně 30. července 2010

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu