

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **L. P.**, zastoupený Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem, se sídlem Tř. 1. máje 97, Liberec 1, proti žalovanému: **Finanční úřad v Liberci,** se sídlem Tř. 1. máje 97, Liberec 1, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 8. 10. 2010, č. j. 59 A 32/2010 - 36,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen“stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v provádění daňové kontroly zahájené dne 9. 10. 2009, vztahující se k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 a 2007.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje kasační důvody ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."). Stěžovatel má za to, že krajský soud v napadeném rozsudku nesprávně posoudil otázku týkající se běhu prekluzivní lhůty. Dále namítá, že se krajský soud nevypořádal se všemi žalobními body.

Stěžovatel v žalobě vznesl námitku, že v případě daňové kontroly došlo v roce 2009 pouze k formálnímu zahájení, neboť na sepsání protokolu o zahájení kontroly ze dne 9. 10. 2009 nenavázal do konce roku žádný úkon správce daně, který by vedl k faktickému provedení kontroly. Na základě citovaného protokolu bylo stěžovateli toliko oznámeno, že je vůči němu zahájena daňová kontrola, aniž by bylo příslušné jednání spojeno s vlastní kontrolní činností. K faktické kontrolní činnosti při tomto jednání nemohlo dojít, neboť se uskutečnilo shodou okolností, když pracovník správce daně využil k sepsání protokolu příležitosti, že stěžovatel navštívil finanční úřad z jiných důvodů. Stěžovatel o zamýšlené daňové kontrole nic nevěděl, a proto s sebou neměl a nemohl mít připraveny žádné podklady, které by mohly být předmětem kontrolní činnosti.

Stěžovatel odkázal na závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 7/2005-96 ze dne 17. 2. 2006 a dále na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2082/09 ze dne 15. 3. 2010 a sp. zn. I.ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008.

Za výše uvedených okolností stěžovatel konstatoval, že ke dni 31. 12. 2009 došlo ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2006 k uplynutí prekluzivní lhůty. Sám žalovaný v rozhodnutí o námitce stěžovatele ze dne 30. 4. 2010 připustil, že protokolem ze dne 9. 10. 2009 nedošlo k zahájení daňové kontroly, zároveň však konstatoval, že za úkon k ověření a objasnění skutečností je třeba považovat výzvu č. j. 246493/09/192931501541 ze dne 3. 12. 2009. Na základě tohoto sdělení stěžovatel podal příslušnou žalobu, ve které podrobně argumentoval tím, že zmiňovaná výzva nemohla mít účinky dle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neboť mu nebyla do konce roku 2009 doručena.

Stěžovatel zdůraznil, že skutečnost, že protokolem ze dne 9. 10. 2009 nedošlo k zahájení kontroly byla mezi stranami nesporná, avšak krajský soud dospěl k závěru, že k zahájení kontroly, resp. k přerušení prekluzivní lhůty došlo právě zmiňovaným protokolem ze dne 9. 10. 2009. Dle názoru stěžovatele se jedná o zmatečný postup, který jej poškozuje na právech, neboť je evidentní, že jeho předcházející argumentace byla z důvodu stanoviska žalovaného vedena odlišným směrem. Dle stěžovatele měl krajský soud vyjít z rozhodnutí žalovaného o námitce, ve které konstatoval, že protokol ze dne 9. 10. 2009 neměl účinky faktického zahájení daňové kontroly, a zabývat se nadále již pouze spornou otázkou, zda tyto účinky měla či neměla následná výzva žalovaného ze dne 3. 12. 2009.

Stěžovatel namítl, že krajský soud zcela pominul část žaloby týkající se výzvy žalovaného, se kterou sám žalovaný spojoval faktické zahájení kontroly a rozhodnutí žalovaného o námitce potvrdil ze zcela odlišných důvodů, než na kterých bylo toto rozhodnutí založeno. Na základě odůvodnění rozhodnutí žalovaného o námitce se pak stěžovatel v žalobě zaměřil na zpochybnění výzvy žalovaného ze dne 3. 12. 2009 jakožto úkonu způsobujícího přerušení prekluzivní lhůty. Nelze akceptovat zásadní obrat

v rozhodnutí krajského soudu, jakož i zásadní obrat v postoji žalovaného, který ve vyjádření k podané žalobě začal pod tlakem žalobních argumentů dovozovat zahájení kontroly již protokolem ze dne 9. 10. 2009. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na nejednoznačnost a zmatečnost postoje žalovaného, která vyplývá také z toho, že ve zmiňovaném vyjádření k žalobě se poměrně obsáhle věnoval otázce účinků výzvy ze dne 3. 12. 2009. Pokud by byl přesvědčen o tom, že k faktickému zahájení kontroly došlo již v rámci protokolu ze dne 9. 10. 2009, bylo by toto vyjádření nadbytečné. Tento argumentační obrat se jeví ze strany žalovaného jako ryze účelový. Ze strany krajského soudu je pak nutné jej odmítnout nejen proto, že předmětem posouzení měla být odlišná otázka, ale rovněž i z věcného hlediska.

Stěžovatel s ohledem na shora uvedené namítl, že krajský soud pochybil, pokud předmětem svého posouzení učinil skutečnosti nesporné (formální zahájení kontroly dne 9. 10. 2009) a naopak se nezabýval tvrzeným rozporem.

Stěžovatel dále namítl, že pokud se již krajský soud zabýval otázkou, zda protokol ze dne 9.10.2009 byl faktickým zahájením kontroly s účinky dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, vyhodnotil tuto otázku nesprávně a v rozporu s ustálenou judikaturou.

Stěžovatel považoval za nutné poukázat v souvislosti s touto kasační stížností také na to, že samotná snaha žalovaného zahájit v závěru roku 2009 daňovou kontrolu se jeví jako účelová, vedená hlavním záměrem dosáhnout v dané věci prodloužení prekluzivní lhůty. Žalovaný nevyužil zmiňovanou základní tříletou lhůtu k jakékoliv své kontrolní činnosti, přestože časový prostor tří let se k tomu jeví více než dostatečný. Stěžovatel dále odkázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 36/2008 ze dne 16. 12. 2009 a nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008.

Stěžovatel má za to, že daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 zahájená po uplynutí práva daň vyměřit a doměřit je v daném případě nezákonným zásahem. Žalovavý svým postupem porušil čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Stěžovatel navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Kasační stížnost stěžovatele je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí spočívající na nesprávném posouzení právní otázky soudem, týkající se určení počátku běhu prekluzivní lhůty dle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a dále nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], když dle stěžovatele se krajský soud nevypořádal s žalobní argumentací.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval posouzením, zda napadený rozsudek trpí nepřezkoumatelností, neboť v takovém případě by již nebylo třeba vážit o dalších kasačních námitkách.

Stěžovatel dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku jednak z postupu krajského soudu, který učinil předmětem žalobního přezkumu nesporné skutečnosti (formální zahájení daňové kontroly protokolem ze dne 9. 10. 2009), jednak spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v nedostatcích jeho odůvodnění. Krajský soud se dle stěžovatele nevypořádal se všemi žalobními body.

Stěžovatel má za to, že krajský soud byl povinen vycházet z rozhodnutí žalovaného o námitce, ve kterém konstatoval, že protokol ze dne 9. 10. 2009 neměl účinky faktického zahájení kontroly, a dále se měl zabývat pouze spornou otázkou, zda tyto účinky měla či neměla následná výzva žalovaného ze dne 3. 12. 2009.

Se stěžovatelem nelze souhlasit.

Domáhal-li se stěžovatel v předcházejícím řízení vydání rozhodnutí, kterým by krajský soud žalovanému zakázal pokračovat v daňové kontrole, jednalo se o žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s. Podle tohoto ustanovení každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování.

V přezkoumávané věci byla za zásah stěžovatelem označena daňová kontrola. Ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaného pod č. 735/2006 Sb. NSS, *„zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.*“

Stěžovatel nezákonnost zásahu spatřoval v provádění daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 přestože uplynula prekluzivní lhůta dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V řízení před krajským soudem uplatnil námitku směřující do posouzení běhu prekluzivní lhůty. Stěžovatel odkázal na obsah námitky dle § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ze dne 27. 4. 2010 a rozhodnutí žalovaného č. j. 123764/10/192931505133 ze dne 30. 4. 2010, kterým se žalovaný se vznesenou námitkou vypořádal. V žalobě dále stěžovatel tvrdil, že k faktickému zahájení daňové kontroly došlo až v roce 2010.

Pro posouzení důvodnosti žaloby, resp. posouzení důvodnosti stěžejní žalobní námitky ohledně uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření a doměření daně je rozhodujícím hlediskem určení počátku a konce běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Krajský soud tak byl oprávněn posoudit otázku zahájení kontroly, neboť řádné zahájení kontroly je úkonem způsobilým přerušit běh lhůty pro doměření daně a mělo v projednávané věci pro posouzení důvodnosti žaloby stěžejní význam.

Stěžovatel se mýlí, pokud se domnívá, že krajský soud byl v projednávané věci povinen bez dalšího převzít závěry žalovaného z rozhodnutí o námitce ze dne 30. 4. 2010 a nebyl oprávněn je nahradit svými. Rozhodnutí o námitce nebylo v projednávané věci předmětem přezkumu, tím je v projednávané věci posouzení běhu prekluzivní lhůty a z toho dovozovaná nezákonnost daňové kontroly. Rozhodnutí o námitce a moment jeho doručení je relevantní pro posouzení včasnosti žaloby na nezákonný zásah. Dále je třeba zdůraznit, že otázku prekluze je krajský soud povinen zkoumat ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I.ÚS 2082/09, z úřední povinnosti bez ohledu na žalobní námitky.

Krajský soud tedy nepochybil, pokud předmětem svého přezkumu učinil protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 10. 2010 a jeho vliv na běh prekluzivní lhůty, a to přestože stěžovatel směřoval žalobní námitky především proti výzvě žalovaného ze dne 3. 12. 2010. Pokud ústní jednání konané při sepisu protokolu o zahájení kontroly ze dne 9. 10. 2010 posoudil jako faktické zahájení kontroly přerušující běh prekluzivní lhůty, nemusel se již zabývat námitkami stěžovatele ohledně doručení výzvy k dokazování ze dne 3. 12. 2009, neboť závěry z něj vyvozené, by nemohly mít vliv na rozhodnutí ve věci.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že napadený rozsudek netrpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Dále se Nejvyšší správní soud zaměřil na přezkum toho, zda se krajský soud dopustil nesprávného právního posouzení dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Nesprávné právní posouzení stěžovatel spatřuje v závěru soudu, který shledal protokol o zahájení daňové kontroly sepsaný dne 9. 10. 2009 faktickým zahájením daňové kontroly s účinky dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatel zdůraznil, že samotná snaha žalovaného zahájit v závěru roku 2009 daňovou kontrolu se jeví jako účelová, vedená hlavním záměrem dosáhnout v dané věci prodloužení prekluzivní lhůty. Žalovaný nevyužil zmiňovanou základní tříletou lhůtu k jakékoliv své kontrolní činnosti, přestože časový prostor tří let se k tomu jeví více než dostatečný.

Stěžovatel dále odkázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 36/2008 ze dne 16. 12. 2009 a nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008.

Námitky stěžovatele posuzoval Nejvyšší správní soud dle níže uvedených ustanovení.

Dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, 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.

Podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, 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. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Jak již bylo tímto soudem judikováno např. v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 – 96, *„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.“* Taktéž podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 - 87 *„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.“* V rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, rovněž zdejší soud konstatoval, že *„daňová kontrola je procesním postupem, který je před správcem daně zahájen sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a projednáním výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole před správcem daně také ukončen. 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.“*

V daném případě ze spisového materiálu vyplývá, že stěžovatel byl dne 2. 9. 2009 rozhodnutím č. j. 19839/09/192931501541 předvolán na den 22. 9. 2009 k zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006. Současně byl stěžovatel vyzván k tomu, aby předložil daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů, přičemž mu bylo sděleno, že kontrola bude zaměřena na ověření správnosti dílčího základu daně z pronájmu a ostatních příjmů z prodeje nemovitostí. Konkrétně byl stěžovatel požádán, aby předložil přehled příjmů a výdajů z pronájmů včetně dokladů a nájemních smluv. V případě příjmů z prodeje nemovitostí, měl předložit přehled příjmů podléhajících dani a přehled příjmů od daně osvobozených podle § 4 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Stěžovatel měl předložit i kupní smlouvy o prodeji nemovitostí, směnné smlouvy, to vše včetně znaleckých posudků, smlouvy o pořízení těchto nemovitostí včetně znaleckých posudků a další výdajové doklady podle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Výzva byla doručována na adresu N. P. 667/44, L. Dle doručenky byla vložena stěžovateli do schránky dne 22.9.2009. Ve správním spise jsou založeny doručenky dokládající, že stěžovatel na výše uvedené adrese jiné písemnosti žalovaného v rozhodném období přebíral (např. doručenka písemnosti č. j. 206857/09/192901507366 ze dne 8. 10. 2009).

Dne 9. 10. 2009 sepsal správce daně se stěžovatelem protokol č. j. 206996/09/192931501541, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 a 2007. V textu protokolu je specifikováno, že předmětem kontroly bude ověření správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání – příjmů z pronájmu a příjmů z prodejů nemovitostí za rok 2006 a 2007. Stěžovatel byl vyzván, aby předložil daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů, která je nezbytná k provedení daňové kontroly příjmů z pronájmu za rok 2006 a další doklady spojené s příjmy a výdaji z prodeje nemovitostí za roky 2006 a 2007. Žalovaný stěžovateli sdělil, že byl již k zahájení kontroly vyzván, avšak ve stanovený termín se nedostavil. Žalovaný dále uvedl, že z informací získaných z katastrálních úřadů má informace o prodejích a směnách roku 2006 dle 30 smluv. Stěžovatel byl vyzván k předložení prodejů za rok 2006 ve lhůtě do 15 dnů. Stěžovatel do protokolu uvedl, že o předvolání neví, do 15 dnů žalovanému zavolá, a dále, že v současné době je nemocen.

Ze spisu nevyplývá, že by stěžovatel na výzvu žalovaného ve výše uvedeném protokolu ze dne 9. 10. 2009 **reagoval a doklady doložil,** případně se se správcem daně spojil, jak sám přislíbil. Správce daně proto následně dne 3. 12. 2009 rozhodnutím č. j. 246493/09/192931501541 stěžovatele vyzval dle § 31 odst. 9 v návaznosti na § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků k dokazování. Výzvu správce daně doručoval stěžovateli na adresu N. P. 667/44, L. Dle doručenky byla výzva vložena dne 22. 12. 2009 do schránky stěžovatele.

Z výše uvedeného je zřejmé, že žalovaný v rámci protokolu ze dne 9. 10. 2009 stěžovateli oznámil, že u něj zahajuje daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 a 2007, rozsah kontroly specifikoval ve vztahu k příjmům z pronájmů a příjmů z prodeje nemovitostí a v průběhu jednání taktéž stěžovatele vyzval k předložení požadovaných dokladů. Výzva byla zcela konkrétní a korespondovala s předmětem zahajované daňové kontroly. Taktéž lhůta 15 dnů, jež byla stěžovateli stanovena, byla s ohledem na požadované dokumenty přiměřená. Stěžovatel na výzvu nijak nereagoval a požadované doklady žalovanému nepředložil. S žalovaným, ačkoli přislíbil, se stěžovatel ve lhůtě 15 dnů nespojil. Z důvodu nečinnosti stěžovatele jej žalovaný k doložení požadovaných dokladů opětovně vyzval dne 3. 12. 2009.

Nejvyšší správní soud v kontextu výše zjištěných skutečností má stejně jako krajský soud za to, že sepsání protokolu ze dne 9. 10. 2009 nelze označit za úkon ryze formální a učiněný pouze s cílem přerušit běh prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní, tak jak namítá stěžovatel.

V této souvislosti lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2007, č. j. 5 Afs 155/2006 - 90 , v němž tento soud mimo jiné uvedl: „*Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem.*“ Obdobně tak konstatoval Nejvyšší správní soud i

v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109: *„Přerušení prekluzívní lhůty nemůže způsobit jakýkoli úkon, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených zákonem o správě daní a poplatků, zejména pak § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, 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 něj.“*

O tom, že protokol o zahájení kontroly nebyl pouze formálním úkonem sloužícím výhradně k přerušení prekluzivní lhůty, resp. kontrola nebyla tímto protokolem zahájena pouze účelově, svědčí mimo jiné i skutečnost, že žalovaný kontrolu zahájil nikoli zcela nahodile, a bez důvodů, ale na základě informací získaných z katastrálních úřadů a pouze z důvodu nečinnosti na straně stěžovatele nebylo možno fyzicky zahájit kontrolu dokladů, neboť stěžovatel správci daně požadované doklady nepředložil. Obdobně judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 80/2009 - 81 ze dne 27. 1. 2011.

Nedostatek součinnosti ze strany stěžovatele nelze přičítat k tíži žalovaného. Pokud stěžovatel věděl, že je s ním zahájena kontrola, seznal, které z dokladů a proč je žalovanému povinen předložit, nelze než konstatovat, že stěžovatel svou nečinností znemožnil správci daně v kontrole fakticky dále pokračovat. O tom, že nešlo v případě sepsání protokolu ze dne 9. 10. 2009 o úkon, jež by pouze účelově prodlužoval lhůtu k doměření daně, svědčí i skutečnost, že se žalovaný pokusil kontrolu provést již v září 2009, kdy stěžovateli zaslal předvolání k zahájení kontroly. V době doručování předvolání stěžovatel na doručovací adrese písemnosti přebíral. Pokud měl stěžovatel v této době problémy s doručováním, jak uvedl v protokolu ze dne 9. 10. 2009, a skutečnost, že mu nebylo doručeno předvolání k zahájení kontroly ze září 2009 zjistil až u jednání, nic mu nebránilo zvolit si jinou doručovací adresu a tuto žalovanému sdělit, případně zvolit si zmocněnce, obzvlášť za situace, kdy si byl vědom toho, že je u něj zahájena daňová kontrola. Tvrdil-li stěžovatel v žalobě, že se na adrese N. P. 667/44, L. již několik let nezdržuje, nemá toto tvrzení oporu ve spise, neboť jak již bylo výše uvedeno, ze správního spisu je zřejmé, že stěžovatel na výše uvedené adrese jiné písemnosti žalovaného v rozhodném období přebíral (např. doručenka písemnosti č. j. 206857/09/192901507366 ze dne 8.10.2009). Pokud by se stěžovatel na doručovací adrese nezdržoval, jak tvrdí, sdělil by jistě tuto skutečnost žalovanému při jednání dne 9.10.2009, což se však nestalo.

V projednávané věci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že sepsáním protokolu dne 9. 10. 2009 žalovaný učinil zcela relevantní úkon, kterým byla prekluzivní lhůta pro vyměření daně ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků přerušena. K prekluzi daně za zdaňovací období roku 2006 proto nedošlo.

Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelem podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř., sám neshledal ani jiné vady uvedené v § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., když stěžovatel neměl ve věci úspěch a žalovanému správnímu orgánu žádné

náklady s tímto řízením nevznikly. Soud proto vyslovil, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. února 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu