



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **TATRANUS s. r. o**, IČO: 28730801,
sídlem Mrzlice 30, 418 04 Hrobčice,
zastoupena Ing. Janem Matějkou, daňovým poradcem,
sídlem Straky 1, 417 71 Zabušany,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**,
sídlem Velká Hradební 39/61, 400 21 Ústí nad Labem,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

takto:

- I. Určuje se, že zásah žalovaného spočívající v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2011 a 2012 zahájené u žalobkyně dne 2. 8. 2016 byl nezákonný.**
- II. Žaloba se v části, jíž se žalobkyně domáhala určení nezákonnosti zásahu žalovaného spočívajícího v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 zahájené u žalobkyně dne 2. 8. 2016, zamítá.**
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 10 400 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Odůvodnění:

1. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobkyně prostřednictvím svého zástupce domáhala, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012 zahájené dne 2. 8. 2016. Pro případ, že by před vydáním rozsudku v této věci došlo k ukončení této daňové kontroly, žalobkyně navrhla, aby soud určil, že daňová kontrola zahájená u žalobkyně dne 2. 8. 2016 byla nezákonným zásahem. Žalobkyně se současně domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně namítala nezákonnost zahájení předmětné daňové kontroly, neboť žalovaný ji zahájil na základě podnětu občana, s jehož obsahem se žalobkyně nemohla seznámit. Žalobkyně se nicméně domnívala, že tento podnět obsahoval skutečnosti či důkazy nasvědčující tomu, že by jí měla být doměřena daň z příjmů právnických osob. Žalovaný tak podle žalobkyně postupoval v rozporu se závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, podle kterého měl žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Tyto důvody nezákonnosti zahájení daňové kontroly žalobkyně uplatnila ve stížnosti podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podané dne 5. 7. 2017, nicméně žalovaný tuto stížnost shledal nedůvodnou s poukazem na to, že by se žalobkyně mohla snažit zmařit správné stanovení daně, a proto byla namísto výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu zahájena daňová kontrola.
3. V žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, podané dne 29. 9. 2017, žalobkyně upozornila žalovaného, že neprokázal naplnění předpokladu pro upuštění od vydání výzvy, tj. že by samotné zpravení žalobkyně o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření správného stanovení daně. Odvolací finanční ředitelství se podle žalobkyně ve vyrozumění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 13. 12. 2017, č. j. 52864/17/5100-41455-711417, nevypořádalo s jejími námitkami a dospělo k závěru, že zmíněné usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu nelze aplikovat, neboť z vyhodnocení vyhledávací činnosti správce daně bylo možné předpokládat i opak, tj. že daň doměřena nebude. Žalobkyně konstatovala, že tento závěr Odvolacího finančního ředitelství nekoresponduje s odůvodněním vyrozumění o stížnosti a je v rozporu s postupem žalovaného v průběhu daňové kontroly spočívajícím v tom, že žalovaný vůči žalobkyni uplatnil zajišťovací příkaz ze dne 2. 6. 2017, který vycházel z předpokladu doměření daně, a k vymožení částky uložené k zajištění daně nařídil dne 14. 6. 2017 daňovou exekuci příkázáním pohledávky z bankovního účtu žalobkyně. Současně poukázala na rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 7. 2017, č. j. 31648/17/5100-41453-712099, jímž zamítlo její odvolání proti zajišťovacímu příkazu a ve kterém shledalo opodstatněným předpoklad žalovaného, že žalobkyně nezahrnula do základu daně za zdaňovací období roku 2011 některé výnosy, které navíc vzhledem k neodvedení daně z přidané hodnoty bude nutno zdanit daní z příjmů a že daňová kontrola vyústí ve stanovení daně. Tento závěr si však podle žalobkyně protirečí s výše uvedeným vyrozuměním Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 12. 2017.
Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

4. Žalobkyně trvala na tom, že zahájením daňové kontroly postupoval žalovaný v rozporu s právním názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, a dodala, že v žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dopodrobna rozebrala důvody, proč považuje argumentaci žalovaného za lichou.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný ve svém vyjádření konstatoval, že se nechtěl vyhnout povinnosti postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Daňovou kontrolu zahájil v plném rozsahu a daňovou povinnost prověřoval komplexně bez omezení na dosud zjištěné dílčí poznatky. Z toho je podle žalovaného zřejmé, že před zahájením daňové kontroly nedisponoval takovými poznatky, aby mohl vydat výzvu podle § 145 daňového řádu. Žalovaný nesdílel názor žalobkyně, že se Odvolací finanční ředitelství nevypořádalo s jejími námitkami, a odkázal na body 15 až 18 vyrozumění o prošetření. Připomněl, že daňová kontrola byla zahájena dne 2. 8. 2016 a zajišťovací příkaz byl vydán dne 5. 6. 2017. Žalovaný si tak v době mezi zahájením daňové kontroly a vydáním zajišťovacího příkazu opatřil další důkazní prostředky (např. od odběratelů žalobkyně), vydal výzvu k prokázání skutečností a získal odpověď žalobkyně na tuto výzvu. Zatímco před zahájením daňové kontroly měl žalovaný oprávněné podezření o porušení daňové povinnosti, v průběhu daňové kontroly soustředil takové důkazní prostředky, z nichž vyplývalo, že daň bude doměřena. Vydání exekučního příkazu podle žalovaného nepotvrzuje předpoklad doměření daně, neboť nijak nesouvisí s tím, zda měl žalovaný dostatek informací k vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný současně odmítl tvrzení žalobkyně, že si Odvolací finanční ředitelství protiče. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, žalovaný podotkl, že měl jisté indicie, že by mohlo dojít k doměření daně, nicméně nebyly tak silné, aby mohl vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Žalovaný upozornil na to, že v písemnosti č. j. 36533/16/2514-60562-505699, kterou žalobkyně obdržela v upravené verzi, konstatoval, že se v daňové kontrole zaměří také na propojení žalobkyně a fyzické osoby – P. N., prověří ukončení podnikání fyzické osoby a přesun majetku mezi fyzickou a právnickou osobou. Podle žalovaného tak v tomto případě nebylo možno zformulovat dostatečně spolehlivý závěr o tom, že je poslední známá daňová povinnost nesprávná, a nebylo možno vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Žalovaný poznamenal, že žalobkyně začala proti zahájení daňové kontroly brojit až po jedenácti měsících a že při daňové kontrole bylo zjištěno, že žalobkyni bylo odcizeno účetnictví. Uzavřel, že kontrolu zahájil v mezích daňových zákonů a neodchýlil se ani od uvedeného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

6. V replice ze dne 16. 4. 2018 žalobkyně citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2013-33 (*myšleno 9 Afs 46/2016-33, pozn. soudu*), a zdůraznila, že v jejím případě byla naplněna podmínka existence konkrétních důvodů zavdávajících předpoklad pro doměření daně. Žalobkyně upozornila na písemnost žalovaného č. j. 36533/16/2514-60562-505699 (vyhodnocení podnětu), která odkazuje na podnět občana, z něhož vyplynulo, že žalobkyně nepřiznala ke zdanění všechny své zdanitelné příjmy. Podle žalobkyně je jediným možným autorem tohoto podnětu bývalá manželka jejího jednatele Ing. H. K., která osobně vystavovala faktury žalobkyně a disponovala jejími bankovními účty. Žalobkyně proto navrhla provedení důkazu výsledkem Ing. H. K., která Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

by měla vědět, jaké konkrétní informace žalovanému sdělila. Bez tohoto poznatku je podle žalobkyně odpověď na otázku možnosti aplikace usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014-55 nepřezkoumatelná. Podle žalobkyně byl v jejím případě naplněn i předpoklad plynoucí z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2017, č. j. 51 A 37/2017-29, podle kterého lze za důvodný předpoklad doměření daně považovat situaci, kdy má správce daně spolehlivé poznatky o tom, že daňové tvrzení neobsahuje všechny relevantní informace (např. v něm nejsou zahrnuty všechny dosažené příjmy), přitom však nelze s jistotou určit výši doměrku daně. Žalobkyně citovala výše zmíněné vyhodnocení podnětu, podle něhož žalovaný vyhledávací činností zjistil, že žalobkyně nezahrnula do svých výnosů za zdaňovací období roku 2011 faktury za provedené práce ve výši 1 077 488 Kč bez daně z přidané hodnoty, a za zdaňovací období roku 2012 ve výši 8 365 Kč bez daně z přidané hodnoty. Po provedené daňové kontrole byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období roku 2011 ve výši 303 240 Kč, přičemž dodatečně stanovený základ daně činil 1 596 304 Kč, a za zdaňovací období roku 2012 byla žalobkyni doměřena daň ve výši 63 320 Kč, přičemž dodatečně stanovený základ daně činil 327 880 Kč. Z uvedeného podle žalobkyně vyplývá, že se za zdaňovací období let 2011 a 2012 naplnil předpoklad žalovaného ohledně doměření daně spočívající v neúplnosti daňových tvrzení žalobkyně, přičemž výše doměrku daně nebyla dopředu přesně známa. Žalobkyně zdůraznila, že podle citované judikatury zakládají tyto okolnosti povinnost žalovaného vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového priznání.

Ústní jednání soudu

7. Při jednání soudu konaném dne 10. 6. 2020 zástupce žalobkyně předeslal, že tato věc úzce souvisí s věcí vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 15 A 47/2018. Skutečnost, že žalovaný nevěděl, zda má vyměřit daň žalobkyni, či fyzické osobě (P. N.), byla prvně uvedena v závěrečné řeči ve věci sp. zn. 15 A 47/2018. Zástupce žalobkyně poukázal na skutečnost, že v projednávané věci byly vydány zajišťovací příkazy, což není v souladu s tvrzením žalovaného, že nevěděl, komu má být doměřena daň. Zástupce žalobkyně poznamenal, že argumentace žalovaného přednesená při jednání je v rozporu s písemným vyjádřením k žalobě, kde bylo poukazováno na existenci obav ze zmaření výběru daně, což vedlo k zahájení daňové kontroly a vydání zajišťovacích příkazů. Podle zástupce žalobkyně by soud neměl nahrazovat názory a závěry správních orgánů, měl by naopak vycházet z odůvodnění, které mu bylo předloženo. Změnu argumentace ze strany žalovaného nepovažoval zástupce žalobkyně za férový přístup. Zdůraznil, že mezi hlediska umožňující dospět k závěru, že daňová kontrola byla zákonná i bez výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, v žádném případě nepatří skutečnost, že byla následně stanovena daň. Zástupce žalobkyně navrhl, aby soud určil, že daňová kontrola v této věci byla nezákonným zásahem.
8. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání uvedla, že skutečnost, že správce daně nevěděl komu vyměřit daň, vyplývá z vyhodnocení podnětu založeného ve správním spisu. Konstatovala, že zajišťovací příkazy byly vydány až po deseti měsících od zahájení daňové kontroly a v té době již měl žalovaný k dispozici celou řadu dalších podkladů. Upozornila na skutečnost, že Odvolací finanční ředitelství se v rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům obsáhle zabývalo otázkou nutnosti postupu podle § 145 daňového řádu a dospělo k závěru, že zahájení daňové kontroly nebylo nezákonné.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Pověřená pracovnice žalovaného uzavřela, že z vyhodnocení podnětu vyplývá, že v době zahájení daňové kontroly neměl žalovaný dostatek podkladů pro vydání výzvy, což následně potvrdil i odvolací orgán.

Posouzení věci soudem

9. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem soud posoudil podle části třetí hlavy druhé třetího dílu s. ř. s. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu se podle § 82 odst. 1 s. ř. s. může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, domáhat ochrany proti takovému zásahu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Podle § 87 odst. 1 s. ř. s. platí, že soud o této žalobě rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; pokud soud rozhoduje pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu. Podle § 87 odst. 2 s. ř. s. platí, že soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. Žalovaným je pak podle § 83 s. ř. s. správní orgán, který podle žalobního tvrzení zásah provedl.
10. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, který tu byl v době tvrzeného zásahu (neboť jde o žalobu deklaratorní, když předmětná daňová kontrola již skončila), dospěl k závěru, že žaloba je zčásti důvodná a zčásti nedůvodná.
11. V této souvislosti soud podotýká, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 22/2014-44, dostupného na www.nssoud.cz, „... *daňový řád zakotvuje právo správce daně zahájit a ukončit daňovou kontrolu ke každé posuzované dani nebo daňovému období zvlášť.*“ V rozsudku ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 350/2016-43, dostupném na www.nssoud.cz, k tomu Nejvyšší správní soud dodal, že „... *jak postupné rozšiřování společné daňové kontroly na další období, tak i postupné ukončování těchto kontrol, bylo-li provedeno tak, že odpovídalo jednotlivým předmětům kontroly, je v souladu se zákonem, neboť jde o postup plynoucí ze smyslu právní úpravy v daňovém řádu ...*“ Vycházejí z těchto závěrů Nejvyššího správního soudu zdejší soud konstatuje, že je třeba posuzovat zákonnost daňové kontroly za každé zdaňovací období zvlášť.
12. Zdejší soud dále připomíná, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že „[o]chrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li – a to kumulativně, tedy zároveň – splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením (zásahem správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka) ... Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). První, druhou, čtvrtou a pátou podmínku považuje zdejší soud za splněné, neboť daňová kontrola byla vedena přímo proti žalobkyni, představuje nepochybně zásah do její právní sféry a jedná se pojmově o zásah v širším slova smyslu, který není rozhodnutím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29, publ. pod č. 3199/2015 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). Zbývá Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tedy posoudit, zda byla naplněna třetí podmínka, tedy zda byla daňová kontrola ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím zahájena nezákonně.

13. Nejprve se soud zabýval námitkou žalobkyně, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu na základě podnětu občana, s jehož obsahem se žalobkyně nemohla seznámit. Tuto námitku nepovažuje soud za důvodnou, ani za relevantní. Žalobkyně by si měla uvědomit, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009-46, publ. pod č. 1983/2010 Sb. NSS, dostupného na www.nssoud.cz, „[s]právce daně nemusí při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti“. Tento názor zdejší soud sdílí a dodává, že pokud je správce daně (žalovaný) oprávněn zahájit daňovou kontrolu i bez konkrétních podezření či pochybností, může ji logicky zahájit také na základě anonymního podnětu, jak tomu bylo v projednávané věci. Skutečnost, že žalobkyně nebyla s obsahem předmětného podnětu seznámena, přitom podle názoru soudu nezakládá nezákonnost daňové kontroly, kterou – jak již bylo řečeno – mohl žalovaný zahájit i bez podnětu.
14. Upozorňovala-li žalobkyně na žalovaným vydaný zajišťovací příkaz ze dne 2. 6. 2017, na daňovou exekuci tohoto zajišťovacího příkazu, nařízenou žalovaným dne 14. 6. 2017, a na rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 7. 2017, č. j. 31648/17/5100-41453-712099, ve věci odvolání žalobkyně proti zajišťovacímu příkazu, soud zdůrazňuje, že všechny tyto písemnosti byly vyhotoveny až po zahájení daňové kontroly a nelze z nich bez dalšího dovozovat, jaké informace měl žalovaný k dispozici před jejím zahájením.
15. Námitky zpochybňující vyřízení stížnosti žalobkyně podle § 261 daňového řádu a vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství o výsledku prošetření způsobu vyřízení předmětné stížnosti pokládá soud pro projednávanou věc za irrelevantní, neboť postup žalovaného ve věci této stížnosti ani navazující postup Odvolacího finančního ředitelství nemají žádný vliv na posouzení zákonnosti zahájení daňové kontroly u žalobkyně. Stejně tak je podle názoru soudu irrelevantní, v jaké výši byla žalobkyni následně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2011 a 2012, neboť to nic nevypovídá o stavu poznání žalovaného v okamžiku zahájení předmětné daňové kontroly. Zcela bez významu pro projednávanou věc jsou také údaje a námitky týkající se jiných zdaňovacích období, než kterých se daňová kontrola zahájena dne 2. 8. 2016 týkala.
16. Poté soud přistoupil k hodnocení námitek dovozujících nezákonnost zahájení daňové kontroly z toho, že žalovaný nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu platí, že „[k] doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“ Toto ustanovení přitom uvádí, že „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“
17. Výkladem citovaných ustanovení se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, ve kterém vyslovil, že je nutné respektovat zákonodárcem definovanou hierarchii, jejíž základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Rozšířený senát konstatoval, že „... daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední ... Ustanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.“ Rozšířený senát v citovaném usnesení uzavřel, že „[d]ozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“

18. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, publ. pod č. 3398/2016 Sb. NSS, „[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatkami, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří ...“ Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu dále plyne, že „... podmínku důvodného předpokladu doměření daně ... nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně. Naopak, typicky v případech, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně“ (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, a ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, dostupné na www.nssoud.cz). V těchto rozsudcích Nejvyšší správní soud uzavřel, že „... v případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhostejno přitom v jaké výši.“ Právě taková situace nastala podle názoru zdejšího soudu v projednávané věci, pokud jde o zdaňovací období roků 2011 a 2012, zatímco ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2010 nikoli.
19. Z obsahu spisové dokumentace soud zjistil, že zahájení daňové kontroly, k němuž došlo dne 2. 8. 2016, předcházely (kromě jednotlivých daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2010 až 2012, včetně příloh) nepodepsaný podnět, který žalovaný obdržel dne 13. 3. 2015. Poté následovaly výzvy žalovaného k poskytnutí informací ze dne 17. 3. 2015, adresované společností DOMES BYLANY s. r. o. a TRAIL Servis a. s. a A. S. – AUTODOPRAVA. Společnost TRAIL Servis a. s. zaslala dne 24. 3. 2015 žalovanému seznam zdanitelných plnění, která od ní žalobkyně odebrala za roky 2011 až 2015, a sestavu svých závazků zahrnující pohledávky vůči žalobkyni, všechny před splatností. Společnost DOMES BYLANY s. r. o. poskytla dne 2. 4. 2015 žalovanému

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

všechny faktury za roky 2011 až 2014 týkající se žalobkyně a sdělila, že veškeré závazky a pohledávky jsou vyrovnány. A. S. – AUTODOPRAVA předložil dne 22. 4. 2015 seznamy přijatých a vydaných faktur za roky 2011 až 2014 týkajících se žalobkyně. Dne 4. 6. 2015 dodala žalobkyně v elektronické podobě seznam vydaných faktur za rok 2011, knihy pohledávek k 31. 12. 2012, k 31. 12. 2013 a k 31. 12. 2014, účetní deníky za rok 2011, 2012, 2013 a 2014. Žalovaný dále dne 18. 9. 2015 vyzval jednotlivé bankovní instituce k poskytnutí údajů, přičemž Komerční banka, a. s., předložila žalovanému přehled transakcí na účtech žalobkyně za dobu od 22. 6. 2010 do 31. 12. 2014. Poté následovala písemnost žalovaného ze dne 18. 1. 2016, č. j. 36533/16/2514-60562-505699, nazvaná *Vyhodnocení podnětu*, která se kromě žalobkyně týkala ještě dalšího daňového subjektu, jehož údaje byly ve veřejné části spisu anonymizovány. V tomto vyhodnocení žalovaný mimo jiné uvedl, že z dokladů zaslaných v odpovědích odběratelů žalobkyně na zmíněné výzvy bylo zjištěno, že žalobkyně nezahrnula do svých výnosů v roce 2011 faktury za provedené práce v celkové výši 1 292 985 Kč a v roce 2012 faktury za provedené práce ve výši 10 038 Kč, obojí včetně daně z přidané hodnoty.

20. Vycházejí z těchto zjištění soud shledal, že žalovaný měl před zahájením daňové kontroly napadené touto žalobou k dispozici silné a spolehlivé poznatky, z nichž bylo možno vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně z příjmů právnických osob žalobkyně za roky 2011 a 2012, a tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně za tato zdaňovací období. Žalovaný již před zahájením daňové kontroly vyhledávací činností zjistil, že žalobkyní podaná řádná daňová tvrzení za zdaňovací období roků 2011 a 2012 neobsahují přiznání konkrétních daňově relevantních skutečností (faktury odběratelům za provedené práce za rok 2011 ve výši 1 292 985 Kč a za rok 2012 ve výši 10 038 Kč, obojí včetně daně z přidané hodnoty). Podle názoru soudu tak bylo možno již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň za zdaňovací období roků 2011 a 2012 bude doměřena, neboť řádná daňová tvrzení nebyla vyplněna správně. Argumentace žalovaného, že nevěděl, zda má doměřit daň žalobkyni, či P. N., by mohla být relevantní v době, kdy žalovaný disponoval toliko anonymním podnětem ze dne 12. 3. 2015, nikoli však po porovnání podkladů získaných od žalobkyně a od jejích odběratelů, kdy sám žalovaný ve vyhodnocení podnětu ze dne 18. 1. 2016 označil konkrétní výši částek, které žalobkyně (nikoli P. N.) nezahrnula do svých výnosů, tudíž zjevně věděl, že bude třeba doměřit daň právě žalobkyni.
21. Soud proto dospěl k závěru, že ve vztahu k dani z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období roků 2011 a 2012 byly naplněny předpoklady k vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, jak je formulovala výše citovaná judikatura. Žalovaný byl tedy povinen namísto zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období vyzvat žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání.
22. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, dostupného na www.nssoud.cz, platí: „*Pakliže správce daně nevyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, a namísto toho zahájí daňovou kontrolu bez předchozího vyloučení způsobilosti případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně, dojde tím k nerespektování zásady přiměřenosti a zásady zdrženlivosti při správě daní. Takto zahájenou daňovou kontrolu je pak nutno považovat za nezákonně zahájenou, přičemž jednotlivé úkony prováděné daňové kontroly i její celek nutně představují nezákonný zásah do práv daňového subjektu.*“ S tímto názorem se zdejší soud plně ztotožňuje a uzavírá, že nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu má za následek nezákonnost daňové kontroly daně. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

z příjmů právnických osob žalobkyně zahájené dne 2. 8. 2016, pokud jde o zdaňovací období roků 2011 a 2012.

23. S ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti soud podle § 87 odst. 2 věty první s. ř. s. výrokem I. tohoto rozsudku určil, že žalovaným provedený zásah vůči žalobkyni spočívající v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2011 a 2012 zahájené u žalobkyně dne 2. 8. 2016 byl nezákonný. Jen na okraj soud poznamenává, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, publ. pod č. 3888/2019 Sb. NSS, dostupného na www.nssoud.cz, to ještě samo o sobě nezpůsobuje nezákonnost doměření daně.
1. Jiná situace nastala u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, neboť ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období žalovaný před zahájením daňové kontroly nezjistil nic, co by se dalo považovat byť jen za indicii o nesprávném stanovení daně. Žalovaný proto podle názoru soudu nepochybil, pokud za dané procesní situace dne 2. 8. 2016 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, a naopak postupoval plně v souladu s daňovým řádem i s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalobkyně se mýlí, pokud se domnívá, že podnět, jehož vyhodnocení vedlo k zahájení předmětné daňové kontroly, obsahoval dostatečně konkrétní skutečnosti či důkazy nasvědčující tomu, že žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2010 nepřiznala ke zdanění všechny své zdanitelné příjmy a že jí měla být doměřena daň z příjmů právnických osob. Zjištění žalovaného učiněná před zahájením daňové kontroly nepostačovala pro závěr, že v žalobkynině podaném řádném daňovém tvrzení za rok 2010 absentuje přiznání konkrétních daňově relevantních skutečností. Nebyly tedy splněny podmínky pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, jak je formulovala výše citovaná judikatura.
2. Soud proto uzavírá, že se žalovaný ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 nedopustil tvrzeného nezákonného zásahu, neboť s ohledem na tehdejší stav svého poznání nebyl povinen před zahájením předmětné daňové kontroly za toto zdaňovací období vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, a naopak byl plně oprávněn přímo zahájit daňovou kontrolu. Soud tedy žalobu v tomto rozsahu vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji výrokem II. tohoto rozsudku, pokud jde o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
3. Žalobkynině navržené dokazování soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. pro nadbytečnost neprovedl, neboť výslech bývalé manželky jednatele žalobkyně Ing. H. K. by nemohl nic změnit na výše uvedených zjištěních soudu o tom, jakými informacemi žalovaný před zahájením daňové kontroly disponoval. Argument žalobkyně, že bývalá manželka jejího jednatele je jediným možným autorem předmětného podnětu, považuje soud za nepodloženou spekulaci.
4. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci částečný úspěch v rozsahu dvou třetin, neboť ve vztahu ke dvěma zdaňovacími obdobími ze tří soud shledal daňovou kontrolu nezákonnou; ve zbytku byl úspěšný žalovaný. Úspěch žalobkyně tak převažuje nad úspěchem žalovaného, a proto soud dospěl k závěru, že je namístě přiznat náhradu nákladů řízení žalobkyni. Vzhledem k dvoutřetinové úspěšnosti žalobkyně považuje soud za adekvátní přiznání náhrady ve výši Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dvou třetin důvodně vynaložených nákladů řízení, které činily 15 600 Kč a skládaly se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 2 000 Kč, z částky 12 400 Kč za čtyři úkony právní služby zástupce žalobkyně po 3 100 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a) AT; podání žaloby a repliky – 2 x § 11 odst. 1 písm. d) AT; účast u jednání soudu – § 11 odst. 1 písm. g) AT] a z částky 1 200 Kč jako náhrady hotových výdajů daňového poradce [čtyři režijní paušály po 300 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 13 odst. 1 a 3 AT]. Jiné náklady zástupce žalobkyně nahradit nepožadoval. Dvě třetiny z důvodně vynaložených nákladů řízení ve výši 15 600 Kč činí 10 400 Kč, a proto soud uložil procesně méně úspěšnému žalovanému, aby žalobkyni nahradil náklady řízení právě ve výši 10 400 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 10. června 2020

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.