



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

žalobce: **P. N.**, narozen „X“,
bytem „X“,
zastoupen 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. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 žalobce prostřednictvím

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

svého zástupce domáhal, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011 zahájené dne 2. 8. 2016. Pro případ, že by před vydáním rozsudku v této věci došlo k ukončení této daňové kontroly, žalobce navrhl, aby soud určil, že daňová kontrola zahájená u žalobce dne 2. 8. 2016 byla nezákonným zásahem. Žalobce se současně domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce namítal nezákonnost zahájení předmětné daňové kontroly, neboť žalovaný ji zahájil na základě podnětu občana, s jehož obsahem se žalobce nemohl seznámit. Žalobce se nicméně domníval, že tento podnět obsahoval skutečnosti či důkazy nasvědčující tomu, že by žalobci měla být doměřena daň z příjmů fyzických osob. Žalovaný tak podle žalobce 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 žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Tyto důvody nezákonnosti zahájení daňové kontroly žalobce uplatnil ve stížnosti podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podané dne 5. 7. 2017 a doplněné dne 13. 7. 2017, nicméně žalovaný tuto stížnost shledal nedůvodnou s poukazem na to, že by se žalobce mohl 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 28. 9. 2017, žalobce upozornil žalovaného, že neprokázal naplnění předpokladu pro upuštění od vydání výzvy, tj. že by samotné zpravení žalobce o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření správného stanovení daně. Odvolací finanční ředitelství se podle žalobce ve vyrozumění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 13. 12. 2017, č. j. 52867/17/5100-41455-711417, nevypořádalo s jeho 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. Žalobce konstatoval, 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 žalobci uplatnil dva zajišťovací příkazy ze dne 7. 4. 2017 a 12. 4. 2017, které vycházely z předpokladu doměření daně, a k vymožení částky uložené k zajištění daně za zdaňovací období roku 2010 nařídil dne 30. 1. 2018 daňovou exekuci srážkami ze žalobcova invalidního důchodu. Žalobce současně poukázal na rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 5. 2017, č. j. 24851/17/5100-41453-712140, jímž zamítlo žalobcovo odvolání proti zajišťovacímu příkazu ze dne 7. 4. 2017 a ve kterém shledalo opodstatněným předpoklad žalovaného, že žalobce nezahrnul do základu daně za zdaňovací období roku 2010 některé příjmy a že daňová kontrola vyústí ve stanovení daně. Tento závěr si však podle žalobce protirečí s výše uvedeným vyrozuměním Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 12. 2017. Žalobce trval na tom, že zahájením daňové kontroly postupoval žalovaný v rozporu s právním názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, a dodal, že v žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dopodrobna rozebral důvody, proč považuje argumentaci žalovaného za lichou.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

4. 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 žalobcův názor, že se Odvolací finanční ředitelství nevypořádalo s jeho námitkami, a odkázal na body 15 až 18 vyrozumění o prošetření. Připomněl, že daňová kontrola byla zahájena dne 2. 8. 2016 a zajišťovací příkazy byly vydány dne 11. 4. 2016 (*myšleno patrně 2017, pozn. soudu*) a dne 13. 4. 2017. Žalovaný si tak v době mezi zahájením daňové kontroly a vydáním zajišťovacího příkazu opatřil další důkazní prostředky (např. od žalobcových odběratelů), vydal výzvu k prokázání skutečností a získal žalobcovu odpověď 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 žalobce, že si Odvolací finanční ředitelství protiřečí. 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 žalobce obdržel v upravené verzi, konstatoval, že se v daňové kontrole zaměří také na propojení daňového subjektu TATRANUS s. r. o. a fyzické osoby – žalobce, 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 žalobce začal proti zahájení daňové kontroly brojit až po jedenácti měsících, a 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 a další podání žalobce

5. V replice ze dne 16. 4. 2018 žalobce citoval 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 zdůraznil, že v jeho případě byla naplněna podmínka existence konkrétních důvodů zavdávajících předpoklad pro doměření daně. Žalobce upozornil na písemnost žalovaného č. j. 36533/16/2514-60562-505699 (vyhodnocení podnětu), která odkazuje na podnět občana, z něhož vyplynulo, že žalobce nepřiznal ke zdanění všechny své zdanitelné příjmy. Podle žalobce je jediným možným autorem tohoto podnětu jeho bývalá manželka Ing. H. K., která osobně vystavovala žalobcovy faktury a disponovala jeho bankovními účty. Žalobce proto navrhl provedení důkazu výsledkem Ing. H. K., která by měla vědět, jaké konkrétní informace žalovanému sdělila. Bez tohoto poznatku je podle žalobce odpověď na otázku možnosti aplikace usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014-55 nepřezkoumatelná. Podle žalobce byl v jeho 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nelze s jistotou určit výši doměrku daně. Žalobce citoval výše zmíněné vyhodnocení podnětu, podle něhož žalovaný vyhledávací činností zjistil, že žalobcem obdržené platby ve zdaňovacím období roku 2010 převyšují příjmy přiznané žalobcem ke zdanění o částku ve výši cca 5,2 miliónu Kč; existuje nesoulad mezi výší žalobcem obdržených plateb a příjmů přiznaných ke zdanění za zdaňovací období roku 2011; za zdaňovací období roku 2012 žalobce vůbec nepodal daňové přiznání, přestože inkasoval příjmy ve výši cca 1 milión Kč; za zdaňovací období let 2013 a 2014 žalobce deklaroval pouze příjmy ze závislé činnosti, přestože na bankovní účet byly připsány částky ve výši cca 700 tisíc Kč (v roce 2013) a cca 1,2 miliónu Kč (v roce 2014). Po provedené daňové kontrole byla žalobci doměřena daň za zdaňovací období roku 2010 ve výši 705 150 Kč, přičemž dodatečně stanovený základ daně činil 5 247 317 Kč, a za zdaňovací období roku 2011 byla žalobci doměřena daň ve výši 110 355 Kč, přičemž dodatečně stanovený základ daně činil 737 609 Kč. Z uvedeného podle žalobce vyplývá, že se za zdaňovací období let 2010 a 2011 naplnil předpoklad žalovaného ohledně doměření daně spočívající v neúplnosti žalobcových daňových tvrzení, přičemž výše doměrku daně nebyla dopředu přesně známa. Žalobce zdůraznil, že podle citované judikatury zakládají tyto okolnosti povinnost žalovaného vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Obdobná situace nastala podle žalobce i u zdaňovacích období let 2013 a 2014.

6. Podáním ze dne 13. 7. 2019 žalobce požádal o seznámení s písemností žalovaného č. j. 36533/16/2514-60562-505699 v úplném znění, neboť ve veřejné části spisu byla tato písemnost neúplná – podstatná část jejího obsahu byla při jejím kopírování zakryta.

Ústní jednání soudu

7. Při jednání soudu konaném dne 10. 6. 2020 zástupce žalobce označil argumentaci žalovaného za zavádějící a špatnou, neboť ze zákonného vyměření daně nelze usuzovat na zákonnost daňového řízení. Trval na tom, že daňová kontrola byla nezákonná, a dodal, že žalovaný popírá závěry jemu nadřízeného orgánu. Zástupce žalobce navrhl, aby soud určil, že daňová kontrola v této věci byla nezákonným zásahem.
8. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání poukázala na skutečnost, že Odvolací finanční ředitelství již rozhodlo o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, přičemž výtku, že podle § 145 odst. 2 daňového řádu měla být vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání, označilo za důvodnou. S tímto závěrem ovšem pověřená pracovnice žalovaného nesouhlasila a doplnila, že i kdyby došlo k uvedenému pochybení, nemá to vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů, pouze nelze vyměřit penále. V dané věci však penále nebylo žalobci účtováno s ohledem na rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 15 Tdo 832/2016, podle kterého je penále sankcí a uložení penále znemožňuje vedení trestního řízení proti daňovému subjektu. Žalovaný nezahrnul penále do dodatečných platebních výměrů, aby nezmařil vedení trestního řízení proti žalobci. Pověřená pracovnice žalovaného upozornila na to, že zásahová žaloba byla podána v samotném závěru daňové kontroly, a její faktický účel tedy není jasný. Podotkla, že z podkladů, které měl žalovaný k dispozici před zahájením daňové kontroly, nebylo zřejmé, komu a zda vůbec má být daň doměřena, zda fyzické osobě, či právnické osobě pro vzájemnou provázanost, a proto bylo nutné v dané věci zahájit daňovou kontrolu.
9. Soud dále při tomto jednání v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. provedl na návrh žalobce dokazování čtením anonymního podnětu ze dne 12. 3. 2015, který byla žalovanému doručen dne 13. 3. 2015 a tvoří součást neveřejné části daňového spisu ve věci vedené zdejším soudem pod sp. zn. 15 A 50/2018. Na skutečnost, že se tento podnět, ačkoli se Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vztahuje též k projednávané věci, nachází pouze v daňovém spisu ve věci sp. zn. 15 A 50/2018, upozornila při jednání soudu pověřená pracovnice žalovaného. Vzhledem k tomu, že soud tímto podnětem provedl důkaz, nebylo možno jej podle § 45 odst. 3 a 4 s. ř. s. vyloučit z nahlížení do spisu, byť se původně nacházel v neveřejné části spisu.

Posouzení věci soudem

10. 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.
11. 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 není důvodná.
12. 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 žalobci, představuje nepochybně zásah do jeho 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 tedy posoudit, zda byla naplněna třetí podmínka, tedy zda byla daňová kontrola v posuzované věci zahájena nezákonně.
13. Nejprve se soud zabýval žalobcovou námitkou, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu na základě podnětu občana, s jehož obsahem se žalobce nemohl seznámit. Tuto námitku nepovažuje soud za důvodnou, ani za relevantní. Žalobce by si měl 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 totéž platí i pro zahájení daňové kontroly u fyzické osoby. Pokud je tedy správce daně oprávněn zahájit daňovou kontrolu i bez konkrétních podezření či pochybností, může ji Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

logicky zahájit také na základě anonymního podnětu, jak tomu bylo v projednávané věci. Skutečnost, že žalobce nebyl s obsahem předmětného podnětu seznámen, přitom podle názoru soudu nezakládá nezákonnost daňové kontroly, kterou – jak již bylo řečeno – mohl žalovaný zahájit i bez podnětu.

14. Upozorňoval-li žalobce na žalovaným vydané zajišťovací příkazy ze dne 7. 4. 2017 a 12. 4. 2017, na daňovou exekuci jednoho z těchto zajišťovacích příkazů, nařízenou žalovaným dne 30. 1. 2018, a na rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 5. 2017, č. j. 24851/17/5100-41453-712140, ve věci žalobcova odvolání proti zajišťovacímu příkazu ze dne 7. 4. 2017, soud zdůrazňuje, že všechny tyto písemnosti byly vyhotoveny až po zahájení daňové kontroly a vycházely z údajů, které žalovaný zjistil v jejím průběhu. V žádném případě pak podle názoru soudu nelze z těchto písemností dovozovat, že by žalovaný měl před zahájením daňové kontroly k dispozici dostatek informací k vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu.
15. Námitky zpochybňující vyřízení žalobcovy stížnosti podle § 261 daňového řádu a vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství o výsledku prošetření způsobu vyřízení předmětné stížnosti pokládá soud pro projednávanou věc za irelevantní, neboť postup žalovaného ve věci žalobcovy stížnosti ani navazující postup Odvolacího finančního ředitelství nemají žádný vliv na posouzení zákonnosti zahájení daňové kontroly u žalobce. Stejně tak je podle názoru soudu irelevantní, v jaké výši byla žalobci následně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2010 a 2011, 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 zahájená dne 2. 8. 2016 týkala.
16. Poté soud přistoupil k hodnocení námitek dovozujících nezákonnost zahájení daňové kontroly z toho, že žalovaný nevyzval žalobce 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. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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. S těmito závěry Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje, nicméně má za to, že v projednávané věci nenastala situace, která by vyžadovala před zahájením daňové kontroly žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání (tvrzení). Žalovaný totiž podle názoru soudu neměl před zahájením daňové kontroly dostatek informací potřebných k náležité formulaci výzvy podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu. 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 poznatky, 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 ...“
19. 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 případě, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňové 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.“ Taková situace ovšem v projednávané věci podle názoru zdejšího soudu nenastala.
20. 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 fyzických osob za roky 2010 až 2014, včetně příloh) toliko písemnost ze dne 18. 1. 2016, č. j. 36533/16/2514-60562-505699, nazvaná *Výhodnocení podnětu*, a výzvy správce daně k poskytnutí údajů ze dne 18. 9. 2015 adresované jednotlivým bankovním institucím, z nichž Komerční banka, a. s., dne 6. 10. 2015 zaslala správci daně přehled transakcí na žalobcových účtech za dobu od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2014. V písemnosti nazvané *Výhodnocení podnětu*, která se kromě žalobce týkala ještě dalšího daňového subjektu, jehož údaje byly ve veřejné části spisu anonymizovány, správce daně uvedl skutečnosti, které zjistil ze svých dostupných evidencí k osobě žalobce, a konstatoval, že porovnáním výpisu z žalobcova účtu č. 786997840227/0100 a žalobcových daňových přiznání bylo zjištěno, že obdržené platby za rok 2010 převyšují příjmy podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) uvedené Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob o částku cca 5,2 miliónu Kč a že v roce 2011 bylo na žalobcův účet připsáno cca 3,3 miliónu Kč, zatímco v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011 žalobce uvedl úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů podle § 6 zákona o daních z příjmů 60 001 Kč a příjmy podle § 7 téhož zákona 3 086 132 Kč, výdaje 2 629 985 Kč a úhrn částek snižujících činil 380 807 Kč. Žalovaný současně vypsál některé položky z žalobcových daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roky 2010 a 2011. Ostatní údaje uvedené ve *Vyhodnocení podnětu* se týkaly jiných zdaňovacích období než daňová kontrola, jejíž nezákonnosti se žalobce domáhá, a proto jsou irelevantní. Žádné dostatečně konkrétní údaje týkající se daně z příjmů fyzických osob žalobce za roky 2010 a 2011 nevyplynuly ani z anonymního podnětu ze dne 12. 3. 2015, jímž soud provedl důkaz při jednání.

21. Vycházejí z těchto zjištění soud shledal, že informace vztahující se k dani z příjmů žalobce za roky 2010 a 2011, které měl žalovaný k dispozici před zahájením daňové kontroly napadené touto žalobou, byly toliko indiciemi, z nichž ještě nebylo možno zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná. Nesoulad mezi celkovou výší částek připsaných v těchto letech na žalobcův účet a příjmy uvedenými v příslušných daňových přiznáních totiž ještě nutně nemusí znamenat, že žalobce nějaké zdanitelné příjmy nezdanil, neboť nelze automaticky předpokládat, že všechny částky připsané na žalobcův účet byly příjmy přímo samotného žalobce a že podléhaly dani z příjmů fyzických osob. Tuto skutečnost bylo třeba teprve prověřit, k čemuž slouží institut daňové kontroly. Žalovaný proto podle názoru soudu nepochybil, pokud za dané procesní situace dne 2. 8. 2016 zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2010 a 2011, a naopak postupoval plně v souladu s daňovým řádem i s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Zdejší soud tedy nesdílí závěry o nutnosti vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, k nimž dospělo Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, jež vzešly z předmětné daňové kontroly.
22. Žalobce se mýlí, pokud se domnívá, že podnět, jehož vyhodnocení vedlo k zahájení předmětné daňové kontroly, obsahoval dostatečně konkrétní skutečnosti či důkazy nasvědčující tomu, že žalobce ve zdaňovacích obdobích roků 2010 a 2011 nepřiznal ke zdanění všechny své zdanitelné příjmy a že mu měla být doměřena daň z příjmů fyzických osob. Zjištění žalovaného učiněná před zahájením daňové kontroly nepostačovala pro závěr, že v žalobcem podaných řádných daňových tvrzeních 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.
23. K odkazu na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2017, č. j. 51 A 37/2017-29, zdejší soud uvádí, že žalovaný v době zahájení daňové kontroly neměl spolehlivé poznatky o tom, že žalobcova daňová tvrzení neobsahují všechny relevantní informace. Žalovaný měl toliko indicie o rozdílu mezi celkovou výší částek připsaných na žalobcův účet, což ovšem nemusely být žalobcem dosažené zdanitelné příjmy, a údaji uvedenými v žalobcových daňových přiznáních. Ani v kontextu zmíněného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích tak podle názoru zdejšího soudu nelze dospět k závěru o povinnosti žalovaného namísto zahájení daňové kontroly vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

24. K žalobcovu požadavku, aby jej soud seznámil s písemností žalovaného č. j. 36533/16/2514-60562-505699 v úplném znění, soud po prostudování této písemnosti založené v neveřejné části spisu podotýká, že zakrytý obsah se vztahuje k jinému daňovému subjektu. Soud proto s ohledem na povinnost mlčenlivosti vyplývající z § 52 a násl. daňového řádu nemohl žalobcovu požadavku vyhovět a předmětnou listinu podle § 45 odst. 3 s. ř. s. vyloučil z nahlížení do spisu.
25. Žalobcem navržené dokazování soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. pro nadbytečnost neprovedl, neboť výslech žalobcovy bývalé manželky Ing. H. K. by nemohl nic změnit na výše uvedených zjištěních soudu o tom, jakými informacemi žalovaný před zahájením daňové kontroly disponoval. Žalobcův argument, že jeho bývalá manželka je jediným možným autorem předmětného podnětu, považuje soud za nepodloženou spekulaci.
26. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že se žalovaný nedopustil tvrzeného nezákonného zásahu, neboť s ohledem na tehdejší stav svého poznání nebyl povinen před zahájením předmětné daňové kontroly vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, a naopak byl plně oprávněn přímo zahájit daňovou kontrolu. Soud tedy žalobu vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
27. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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 nejblíže 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)