



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a JUDr. Věry Šimůnkové ve věci

žalobce: **J. L., IČO: x**
sídlem X,
zastoupený daňovým poradcem PDF CZ, s. r. o.
sídlem Na Krčské stráni 445/3, 140 00 Praha 4

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 8. 2015, č. j. 27104/15/5300-22442-711492,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I.

- 1 Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanou dne 23. 10. 2015, domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzena rozhodnutí – dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 1. 2015, č. j. 407821/15/2110-52522-201755, č. j. 408009/15/2110-52522-201755, č. j. 408208/15/2110-52522-201755, č. j. 408288/15/2110-52522-201755 a č. j. 408442/15/2110-52522-201755. Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena daň z přidané

hodnoty za zdaňovací období srpen až prosinec 2011 v celkové výši 5.272.208 Kč a uložena povinnost uhradit penále celkem 1.054.439 Kč.

- 2 Žalobce brojí proti způsobu zahájení daňové kontroly, na jejímž základě byly vydány dodatečné platební výměry, jež má proto za nezákonné. Žalobce předně rekapituluje, že dne 22. 9. 2014 obdržel výzvu k zahájení daňové kontroly, dne 24. 9. 2014 se dostavil ke správci daně a téhož dne byl vydán protokol o zahájení daňové kontroly a také mu byla doručena výzva k doložení dokladů. Poté dne 17. 10. 2014 obdržel výzvu k prokázání skutečností, na niž navazovala tři ústní jednání. Na posledním jednání dne 20. 1. 2015 mu byla k podpisu předložena zpráva o daňové kontrole, načež dne 27. 1. 2017 obdržel výše specifikované dodatečné platební výměry.
- 3 Žalobce je přesvědčen o tom, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena, neboť prvním úkonem, jenž byl vůči němu učiněn, byla výzva podle § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jejíž užití obecně připadá v úvahu až v situaci, kdy daňový subjekt neumožní zahájení a provedení daňové kontroly. Vydání výzvy podle § 87 odst. 2 daňového řádu tak nelze pokládat za postup souladný se zákonem. K tomu žalobce dodává, že telefonát, o němž se píše v odst. 20 rozhodnutí správce daně, se neuskutečnil, a tedy jsou údaje obsažené ve správním spise nepravdivé. Správce daně tím, že nepostupoval podle § 87 odst. 1 daňového řádu, rezignoval na zásadu spolupráce a nerespektoval ustálenou judikaturu Ústavního soudu, podle níž je třeba šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod a v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*). Kromě odepření práva na spolupráci měl správce daně porušit také zásady legality a legální licence (§ 5 odst. 1 a 2 daňového řádu). Že byl žalobce ochoten spolupracovat se správcem daně, je přitom patrné z toho, že se dostavil na každé jednání a na všechny výzvy urychleně odpověděl. Pokud byla daňová kontrola zahájena nezákonným způsobem a celý následný proces byl zatížen vadou, pak dle mínění žalobce musí být i dodatečné platební výměry nezákonné.
- 4 Výzva podle § 87 odst. 2 daňového řádu byla žalobci doručena dne 22. 9. 2014, načež měl žalobce povinnost sdělit správci daně den a hodinu, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly, a to tak, aby k zahájení došlo nejpozději do 15 dnů od doručení výzvy a aby konkrétní termín byl správci daně oznámen nejméně tři pracovní dny předem. Žalobce se domnívá, že v zájmu respektování těchto lhůt mohlo při prvním kontaktu se správcem daně dojít pouze ke sdělení termínu zahájení daňové kontroly. Pokud by žalobce dodržel všechny zákonné lhůty a dne 24. 9. 2014 správci daně sdělil termín zahájení daňové kontroly, pak by k zahájení daňové kontroly mohlo dojít nejdříve dne 29. 9. 2014. Jakýkoli jiný termín zahájení předcházející naposledy uvedenému datu by byl v rozporu s povinnostmi žalobce. Žalobce uzavírá, že daňová kontrola nemohla být zahájena ve středu 24. 9. 2014 a prekluzivní lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za měsíc srpen 2011 uběhla dne 26. 9. 2014. Dodatečný platební výměr za toto období byl tudíž vydán v rozporu se zákonem.
- 5 Žalobce dále uvádí, že podle důvodové zprávy k daňovému řádu je daňová kontrola zahájena okamžikem provedení prvního úkonu vůči daňovému subjektu, z něhož je jasné, co je jejím předmětem a v jakém rozsahu bude daňový subjekt kontrolován, a zároveň musí dojít k započetí samotné daňové kontroly. I kdyby soud nepřisvědčil argumentaci o ohýbání lhůt, nemohlo k zahájení daňové kontroly dojít 24. ani 29. 9. 2014. Z protokolů o ústních jednáních ze dnů 24. 9. 2014 a 15. 10. 2014 je totiž patrné, že správce daně žádnou konkrétní kontrolní činnost v tyto dny nezahájil. Protože podle doktríny lze den uplynutí lhůty k předložení konkrétních dokladů, stanovené na základě výzvy, považovat za den zahájení daňové kontroly, mohla být dne 15. 10. 2014 zahájena daňová kontrola, a to v návaznosti na výzvu, kterou žalobce převzal 24. 9. 2014. Žalobce však zastává názor, že tato výzva nebyla zákonná

a objektivní, a tak mohla být daňová kontrola zahájena nejdříve uplynutím patnáctidenní lhůty stanovené ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 17. 10. 2014, tedy až 3. 11. 2014. Jelikož prekluzivní lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za měsíc září 2011 uběhla dne 26. 10. 2014, byl dodatečný platební výměr za toto období dle názoru žalobce rovněž nezákonný.

- 6 Žalobce upozorňuje také na to, že výzva ze dne 23. 9. 2014 vybočuje ze všech zákonných a ústavních mezí, jakož i mezí slušnosti a vstřícnosti. Tato výzva byla podepsaná dne 23. 9. 2014, avšak ve svém textu odkazuje na protokol o ústním jednání ze dne následujícího. Žalobce má za to, že jednání správce daně lze označit přinejmenším za šikanozní, jelikož se daňovou kontrolu snažil zahájit „*nejlépe včera*“, čímž mimo jiné porušil zásadu proporcionality dle § 5 odst. 3 daňového řádu a vstřícnosti dle § 6 odst. 4 téhož předpisu. Touto námitkou se přitom žalovaný vůbec nezabýval. Žalobce konstatuje, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba považovat daňovou kontrolu za nezákonnou, jestliže je její zahájení nebo provádění výsledkem svévole či šikanozního jednání správce daně. Jednání správce daně tyto vlastnosti mělo. Obdobně žalobce argumentoval již v odvolání proti rozhodnutí správce daně, žalovaný však z neznámého důvodu dospěl k tomu, že svévoli postupu správce daně dovozoval žalobce jen z tvrzeného antedatování výzvy k doložení dokladů.
- 7 Závěrem žalobce podotýká, že se správce daně snažil zahájit daňovou kontrolu před uplynutím prekluzivních lhůt za každých okolností a s využitím všech prostředků. Výzvu dle § 87 odst. 2 daňového řádu správce daně dle mínění žalobce využil s cílem vystrašit žalobce a přimět ho k brzkému dostavení se ke správci daně. V souladu se zákonem nemůže být to, že správce daně v situaci, kdy nestíhá, zašle daňovému subjektu nezákonnou výzvu a následně považuje daňovou kontrolu za řádně zahájenou podle § 87 odst. 1 daňového řádu.
- 8 Žalovaný ve vyjádření k žalobě trvá na tom, že daňová kontrola byla zahájena řádně a v souladu se zákonem, a to postupem podle § 87 odst. 1 daňového řádu v součinnosti s žalobcem při ústním jednání dne 24. 9. 2014. Žalovaný uznává, že výzva k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu byla nezákonná, je však přesvědčen o tom, že jejím vydáním k žádnému faktickému zásahu do práv žalobce nedošlo, a zdůrazňuje, že jediným způsobem, jak lze napravit vydání výzvy, jež vydána být neměla a proti níž se nelze odvolat, je takový postup správce daně, který povinnost uloženou výzvou (rozhodnutím) dále nevynucuje. Přesně v těchto intencích správce daně postupoval, neboť nepožadoval, aby mu žalobce sdělil pouze datum zahájení daňové kontroly, ale v souladu se zásadou rychlosti a hospodárnosti a v návaznosti na předchozí telefonickou komunikaci zahájil daňovou kontrolu. Stalo se tak v součinnosti s žalobcem, který v průběhu jednání proti zahájení daňové kontroly nevznesl žádné námitky. Zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu nemusí dle komentářové literatury předcházet telefonická domluva mezi správcem daně a daňovým subjektem. Že telefonická domluva ohledně termínu zahájení daňové kontroly proběhla, je nicméně podloženo úředním záznamem ze dne 19. 9. 2014. Svou výtku, že tento údaj ve spise je nepravdivý, žalobce nekonkretizoval. K otázce zachování lhůt při zahájení daňové kontroly a prekluzi pak žalovaný odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále dodává, že na ústním jednání dne 24. 9. 2014 nedošlo pouze k oznámení zahájení daňové kontroly, ale proběhlo zde předání dokumentů a žalobci byly položeny dotazy a bezprostředně po ústním jednání správce daně učinil další úkony. Daňová kontrola tedy v tento den byla fakticky zahájena. Námitku šikanozního postupu správce daně vypořádal žalovaný dle svého mínění dostatečně. K tvrzenému vystrašení žalobce výzvou žalovaný uvádí, že jde o běžně užívaný procesní nástroj, který lze využít i bez konkrétních pochybností o správnosti daňového přiznání. S vydáním výzvy nemohl správce daně spojovat očekávání rychlejšího zahájení daňové kontroly, neboť nemohl předvídat, jak rychle se výzvu podaří

doručit, ani to, zda na ni žalobce bude reagovat bezprostředně po jejím doručení. Na tom, že správce daně připravil text výzvy ze dne 24. 9. 2014 předem za předpokladu, že uvedeného dne dojde k zahájení daňové kontroly, neshledává žalovaný ničeho závadného. Naopak byl takový postup v souladu se zásadou hospodárnosti řízení. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

II.

- 9 Soud ze správního spisu zjistil následující skutečnosti podstatné pro posouzení žalobních námitek. Výzvou ze dne 19. 9. 2014, doručenou dne 23. 9. 2014 (nikoli 22. 9. 2014, jak tvrdí žalobce) a vydanou s odkazem na § 87 odst. 2 daňového řádu, byl žalobce vyzván k zahájení daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za období srpen až prosinec 2011. Současně správce daně dne 19. 9. 2014 měl dle úředního záznamu z téhož dne telefonicky informovat žalobce o tom, že u něj bude zahájena daňová kontrola, a mělo být sjednáno, že se žalobce dostaví dne 24. 9. 2014 v 10:00 hodin na Územní pracoviště v Rakovníku. Ve správním spise je dále založen protokol o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu ze dne 24. 9. 2014, podle něhož byla na jednání zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až prosinec 2011. Dne 24. 9. 2014 byla také vydána výzva k doložení dokladů, adresovaná žalobci, který si ji stejného dne převzal do vlastních rukou. Tato výzva byla elektronicky podepsána vedoucím kontrolního oddělení dne 23. 9. 2014 a v textu odůvodnění odkazovala na protokol o zahájení daňové kontroly z následujícího dne. V průběhu měsíců září 2014 až ledna 2015 správce daně vydal několik výzev k poskytnutí informací, adresovaných (s výjimkou jedné) subjektům odlišným od žalobce. Dne 13. 10. 2014 provedl správce daně místní šetření na adrese sídla společnosti L. s. r. o., jejímž jednatelem byl během kontrolovaných zdaňovacích období žalobce. Ve dnech 15. 10. 2014, 19. 11. 2014, 17. 12. 2014 a 20. 1. 2015 proběhla ústní jednání, jichž se žalobce osobně zúčastnil. Na posledním z těchto jednání byla podepsána zpráva o daňové kontrole, na jejímž základě byly dne 22. 1. 2015 vydány dodatečné platební výměry, které byly přezkoumány napadeným rozhodnutím.

III.

- 10 Soud na úvod konstatuje, že před podáním žaloby podle § 65 a násl. s. ř. s. je nezbytné vyčerpat řádné opravné prostředky ve správním řízení. Žalovaným je pak správní orgán, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Z toho plyne, že tento typ žaloby (až na ojedinělé výjimky, kdy je správní řízení jednostupňové) směřuje proti rozhodnutí druhostupňového správního orgánu, a tedy i žalobní námítka, jimiž se krajský soud zabývá, se odvíjejí od tvrzeného pochybení druhostupňového správního orgánu (žalovaného). Žalobce ovšem v převážné části žaloby polemizuje s postupy správce daně a jen velmi okrajově brojí proti závěrům či postupům žalovaného. Z celkového vyznění žaloby je nicméně patrné, že žalobce trvá na své argumentaci uplatněné v odvolání proti rozhodnutí správce daně, s jejímž vypořádáním ze strany žalovaného nesouhlasí. Soud proto shledal, že žaloba, která byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo doručeno zástupci žalobce dne 26. 8. 2017) a osobou k tomu oprávněnou, je projednatelná a meritorně ji posoudil, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná. Ve věci rozhodoval bez nařízeného jednání, neboť žalobce s tímto postupem vyslovil souhlas a žalovaný na výzvu podle § 51 odst. 1 s. ř. s. ve lhůtě dvou týdnů nesdělil, že trvá na konání jednání.
- 11 Žalobce nenamítá věcnou nesprávnost dodatečných platebních výměrů, jež byly potvrzeny napadeným rozhodnutím, nýbrž zpochybňuje zákonnost způsobu zahájení daňové kontroly a tvrdí uplynutí prekluzivních lhůt pro stanovení daně z přidané hodnoty za měsíce srpen a září 2011.

- 12 Otázkou uplatnitelnosti námitek proti zákonnosti daňové kontroly v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu 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 stejně jako ostatní zde citovaná rozhodnutí správních soudů na www.nssoud.cz). Rozšířený senát dospěl k závěru, že k ochraně před různými aspekty daňové kontroly - mimo jiné před jejím zahájením, průběhem či nedodržením lhůt pro stanovení daně - slouží tzv. zásahová žaloba podle § 82 a násl. s. ř. s. Předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly není výsledek kontroly, ale jednání správce daně v jejím průběhu. Zjištění učiněná na základě daňové kontroly mohou být podkladem pro doměřovací řízení, v němž dochází k vydání rozhodnutí správce daně, resp. odvolacího orgánu, ve smyslu § 65 s. ř. s., které podléhá soudnímu přezkumu na základě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. „*Je proto nutno důsledně rozlišovat typy předmětu řízení ve správním soudnictví – na jedné straně daňovou kontrolou jako typovým předmětem řízení o zásahové žalobě podle § 82 a násl. s. ř. s. a na straně druhé samotnou daňovou povinnost jako typovým předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s.*“. To však dle rozšířeného senátu neznamená, že by daňová kontrola nemohla být v určitých aspektech zkoumána i v řízení podle § 65 a násl. s. ř. s. Zatímco předmětem řízení o zásahové žalobě je daňová kontrola *per se*, v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž „*jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. Správní soud v první řadě hodnotí, zda zjištění byla kontrolou učiněna za situace, že vůbec být porížena mohla (například zjištění porížena kontrolou po uplynutí lhůty pro stanovení daně či kontrolou nezákonně opakovanou nemohou být vůbec podkladem pro stanovení daně). Dále u obecně přípustných zjištění hodnotí, nakolik z nich plyne, co z nich správce daně usoudil. V některých případech může samotné hodnocení daňové kontroly a jejího průběhu být důležité pro posouzení, zda bylo vůbec možno daň doměřit (typicky při zkoumání, byla-li daňová kontrola zahájena a prováděna tak, že její konání mělo účinek předpokládaný v § 148 odst. 3 daňového řádu).*“
- 13 Na základě shora uvedeného lze konstatovat, že projednání žalobních bodů týkajících se výlučně daňové kontroly a nikoli obsahu dodatečných platebních výměrů nebrání to, že žalobce své námitky neuplatnil formou tzv. zásahové žaloby, ale zvolil k ochraně žalobní typ dle § 65 a násl. s. ř. s. Při posuzování žalobních výtek však soud musí mít na zřeteli, že předmětem tohoto soudního řízení není přezkum daňové kontroly jako takové, ale její posouzení pouze z hlediska toho, zda byla řádně zahájena, zda ke stanovení daně nedošlo po uplynutí prekluzivních lhůt a zda v jejím průběhu nedošlo k takovým pochybením, že by zjištění z ní pramenící nebylo možné využít v doměřovacím řízení. Ne každé pochybení správce daně při zahájení a provádění daňové kontroly tedy může mít za následek zrušení dodatečných platebních výměrů a napadeného rozhodnutí.
- 14 Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu je daňová kontrola „*zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.*“ Podle § 87 odst. 2 téhož předpisu „*[n]eumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.*“ S nevyhověním výzvě může být spojován následek možnosti stanovení daně podle pomůcek nebo jejího sjednání (§ 87 odst. 5 daňového řádu).
- 15 Soud dává žalobci za pravdu, že vydání výzvy dle § 87 odst. 2 daňového řádu by měl předcházet marný úkon správce daně k zahájení daňové kontroly. Tento závěr plyne z jazykového vyjádření předmětného ustanovení, z důvodové zprávy k daňovému řádu, podle

níž je nově „navrženo řešení situace, kdy se daňový subjekt v rozporu se zásadou spolupráce vyhýbá zahájení daňové kontroly. Odstavce 2 až 6 tak podrobně řeší situaci, kdy daňový subjekt neumožní zahájit a provést daňovou kontrolu, čímž se konkludentně vzdává svého elementárního práva na stanovení daně dokazováním. Porušení zásady spolupráce tak může vést ke stanovení daně podle pomůcek“, i z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 6. 2016, č. j. 10 A 115/2015 – 58. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 3. 2017, č. j. 8 Afs 40/2016 – 40, k rozebíranému ustanovení dále dovodil, že „[k] postupu podle § 87 odst. 2 daňového řádu, tedy k výzvě k zahájení daňové kontroly, však správce daně může přistoupit teprve poté, co z jednání nebo naopak z nekonání daňového subjektu lze usoudit na to, že zahájení daňové kontroly neumožní. Postup podle § 87 odst. 2 daňového řádu tak bude na místě tam, kde bude nepochybné, že se daňový subjekt, ať již jakýmikoliv kroky, snaží daňové kontrole vyhnout, ztížit její zahájení, aby nemohla být vůbec provedena, aby její zahájení oddálil a dosáhl případné prekluze daňové povinnosti, či z jiných obdobných důvodů, odporujících zásadám rychlosti a hospodárnosti řízení ve smyslu § 7 daňového řádu. Výzva k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu bude jistě na místě i tam, kde je daňový subjekt osobou zcela nekontaktní nebo neposkytuje správci daně ani elementární míru součinnosti.“

- 16 Ze správního spisu nevyplývá, že by žalobce neposkytoval správci daně součinnost, byl nekontaktní nebo se jinak vyhýbal zahájení daňové kontroly, a tudíž nebylo vydání výzvy ze dne 19. 9. 2014, č. j. 3735624/14/2121-05401-202674, podle § 87 odst. 2 daňového řádu namístě, což ostatně uznal také žalovaný v napadeném rozhodnutí. Pro posouzení věci je však podstatné to, že výzva podle § 87 odst. 2 daňového řádu sama o sobě neměla a nemohla mít za následek zahájení daňové kontroly, což plyne už jen z toho, že daňový subjekt má na základě výzvy správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly [§ 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Nezákonná výzva ze dne 19. 9. 2014 (doručená dne 23. 9. 2014) proto nemohla ovlivnit zákonnost zahájení daňové kontroly, k níž došlo v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu dne 24. 9. 2014 (k tomu viz dále). Žalobce nebyl v důsledku vydání výzvy nijak zkrácen na svých právech, neboť správce daně souběžně s vydáním výzvy kontaktoval žalobce dne 19. 9. 2014 také telefonicky a sjednal s ním termín ústního jednání, při němž došlo k zahájení daňové kontroly. Daň pak nebyla stanovena pomůckami ani nebyla sjednána (nenastoupil tedy negativní následek, jenž může být s vydáním výzvy tohoto typu v některých případech spojen), ale byla v součinnosti s žalobcem stanovena dokazováním.
- 17 Správce daně tedy sice pochybil, když před zahájením daňové kontroly postupoval zároveň nejen podle § 87 odst. 1, ale také podle § 87 odst. 2 daňového řádu, jeho pochybení však nemělo za následek nezákonnost zahájení a provádění daňové kontroly, neboť s výzvou podle § 87 odst. 2 daňového řádu nespojoval žádné negativní právní následky, nevynucoval ji a naopak dále postupoval v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu. Žalobci nelze přisvědčit v tom, že správce daně rezignoval na zásadu spolupráce a neumožnil žalobci postup podle § 87 odst. 1 daňového řádu, jelikož ze správního spisu naopak plyne, že s výjimkou okamžiku vydání a doručení výzvy podle § 87 odst. 2 daňového řádu před samým zahájením daňové kontroly, byl další postup správce daně (včetně zahájení daňové kontroly) v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu a se zásadou spolupráce, jakož i v mezích pravomocí, které mu byly zákonem svěřeny.
- 18 Tvrzení žalobce, že telefonát ze dne 19. 9. 2014 se neuskutečnil, má soud za vyvrácené obsahem úředního záznamu z téhož dne, č. j. 33735734/14/2121-05401-202674, z něhož plyne, že žalobce byl informován o tom, že u něj bude zahájena daňová kontrola, a byl s ním domluven termín ústního jednání. O hodnověrnosti tohoto úředního záznamu nemá soud důvod pochybovat, a to i s ohledem na to, že se ústní jednání v dohodnutý den a hodinu

uskutečnilo (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 24. 9. 2014, č. j. 3755866/14/2121-05401-202674). I kdyby však telefonát neproběhl, nemění to nic na tom, že se dne 24. 9. 2014 uskutečnilo jednání, v jehož rámci byl učiněn úkon zahajující daňovou kontrolu. Žalovaný v tomto kontextu správně poznamenal, že neformální telefonický hovor před prvním úkonem zahajujícím daňovou kontrolu není obligatorní.

- 19 V souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu má zahájení daňové kontroly za následek přerušení běhu tříleté prekluzivní lhůty k vyměření daně. Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty není pouhý formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly, pokud v přiměřené době po něm nenásledují další kroky správce daně, jimiž jsou prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti (rozsudek ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 – 109). K zahájení daňové kontroly proto nestačí jen sepis protokolu, pokud další úkon správce daně následuje až po deseti měsících po jejím zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně daňovému subjektu (rozsudek ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 – 96, č. 1480/2008 Sb. NSS). Zahájení daňové kontroly je způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty tedy jen tehdy, jestliže se nejedná o úkon veskrze formální. Zda se v konkrétním případě jedná pouze o formální úkon nebo o řádné zahájení daňové kontroly, je třeba posuzovat v kontextu celého daňového řízení a je nutno přihlížet k další procesní aktivitě správce daně a daňového subjektu. O účelové přerušení běhu prekluzivní lhůty nepůjde například tehdy, pokud se správce daně dotazoval daňového subjektu na konkrétní skutečnosti týkající se daně a zdaňovacího období, ke kterému kontrolu zahájil, nebo pokud bezprostředně po zahájení daňové kontroly vyzval daňový subjekt, aby předložil konkrétní dokumenty (rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Aps 2/2010 – 101). Přestože shora uvedené judikatorní závěry byly vysloveny za účinnosti předcházející právní úpravy dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jsou plně přenositelné i na stávající právní úpravu dle daňového řádu (což Nejvyšší správní soud poznamenal např. v rozsudku ze dne 20. 4. 2016, č. j. 2 Afs 17/2016 – 36).
- 20 V projednávané věci se dne 24. 9. 2014 uskutečnilo již zmiňované ústní jednání, jehož výstupem byl protokol o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu, č. j. 3755866/14/2121-05401-202674. Z obsahu protokolu se podává, že předmětem jednání bylo zahájení daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až prosinec 2011, a tedy byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly, jak požaduje § 87 odst. 1 daňového řádu. Z protokolu je dále zřejmé, že žalobce byl poučen o svých právech a povinnostech a byla od něj převzata smlouva o převodu podniku a kopie notářských zápisů. Kromě toho byl žalobce dotázán na předmět svého podnikání a adresu provozoven. Bezprostředně po ústním jednání byl žalobce vyzván k doložení dokladů, které by prokázaly jeho tvrzení ohledně daně z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období, a v následujících čtyřech měsících činil správce daně četné kroky k tomu, aby prověřil relevantní daňové skutečnosti (zmínit lze kupříkladu výzvu k poskytnutí informací ze dne 30. 9. 2014 adresovanou společnosti, jejímž jednatelem byl žalobce v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období, výzvy k poskytnutí informací ze dne 7. 10. 2014 adresované bankovním institucím, místní šetření ze dne 13. 10. 2014, výzvy k poskytnutí informací ze dne 27. 10. 2014 adresované potenciálním obchodním partnerům žalobce a mnohé další úkony). Na ústním jednání, které se uskutečnilo dne 15. 10. 2014 a na které žalobce v žalobě poukazoval, byl žalobce zpraven o dosavadních krocích správce daně (doposud odeslaných výzvách a výsledku místního šetření). Tento skutkový stav dle soudu nevzbuzuje jakýkoli prostor pro pochybnosti o tom, že by zahájení daňové kontroly bylo ryze formálním jednáním ze strany správce daně, jehož účelem bylo pouze přerušit běh prekluzivní lhůty. Naopak je z dokumentů založených ve správním spise zřejmé, že správce daně činil již

na ústním jednání dne 24. 9. 2014 i po něm řadu kroků, jež na sebe navazovaly a směřovaly k výsledku daňové kontroly, a to bez zbytečných průtahů. Tvrdí-li tedy žalobce, že z protokolu o ústním jednání ze dne 24. 9. 2014 je patrné, že správce daně v tento den žádnou konkrétní kontrolní činnost nezahájil, nelze s ním souhlasit, neboť je z kontextu celé daňové kontroly nepochybné, že tímto dnem faktická kontrolní činnost správce daně započala.

- 21 Jelikož daňová kontrola byla zahájena dne 24. 9. 2014, není důvodná ani žalobní námitka, že dodatečné platební výměry vztahující se k dani za měsíce srpen a září 2011 byly vydány po uplynutí prekluzivních lhůt pro stanovení daně. Jak korektně poznamenal žalovaný v napadeném rozhodnutí, prekluzivní lhůta pro stanovení daně za měsíc srpen 2011 by uplynula dne 26. 9. 2014 (neboť v pondělí dne 26. 9. 2011 skončila lhůta pro podání řádného daňového přiznání, k níž je nutno přičíst délku tří let – viz § 148 odst. 1 daňového řádu) a prekluzivní lhůta pro stanovení daně za měsíc září 2011 by uplynula dne 27. 10. 2014 (nikoli 26. 10. 2014, jak uvádí žalobce, neboť lhůta pro podání řádného daňového přiznání uplynula v pondělí 27. 10. 2011, k níž je rovněž třeba přičíst prekluzivní lhůtu v délce tří let). Zahájením daňové kontroly však v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu došlo k přerušení běhu prekluzivních lhůt, a tudíž k vydání dodatečných platebních výměrů za tato zdaňovací období (ani za měsíce říjen až prosinec 2011) nedošlo až po uplynutí prekluzivních lhůt.
- 22 Vzhledem k tomu, že soud dospívá k závěru, že daňová kontrola byla řádně a včas zahájena postupem podle § 87 odst. 1 daňového řádu, ztrácí smysl zabývat se žalobní argumentací týkající se nedodržení lhůt podle § 87 odst. 3 písm. c) a odst. 4 daňového řádu, neboť tyto lhůty jsou navázány na výzvu podle § 87 odst. 2 daňového řádu, která v souzené věci sice byla před zahájením daňové kontroly chybně vydána, avšak nebyla nijak vynucována, ani v návaznosti na ni správce daně nevyvíjel žádnou další procesní aktivitu.
- 23 Žalobce správci daně dále vytýká nezákonnost výzvy k doložení dokladů č. j. 3755991/14/2121-05401-202674. Jak již soud rekapituloval výše v části II. tohoto rozsudku, tato výzva byla vydána dne 24. 9. 2014, tj. v den zahájení daňové kontroly, a stejného dne byla žalobci do vlastních rukou (zřejmě krátkou cestou při ústním jednání) doručena. Výzva ve svém textu odkazuje na protokol o zahájení daňové kontroly ze dne svého vydání. Vedoucím kontrolního oddělení však byla podepsána dne 23. 9. 2014, tedy v době, kdy protokol, na který odkazovala, ještě nebyl vydán.
- 24 Na rozdíl od žalovaného nemá soud za to, že správce daně při vydání výzvy č. j. 3755991/14/2121-05401-202674 nepochybil. Soudu není zcela zřejmé, zda je chybné datum elektronického podpisu a ve skutečnosti zde má být datum pozdější, nebo zda byla výzva vyhotovena a podepsána v den předcházející vydání protokolu o zahájení daňové kontroly pro případ, že druhého dne dojde k zahájení daňové kontroly (žalovaný v napadeném rozhodnutí nicméně tvrdí druhou z těchto variant). V každém případě by však datum podpisu výzvy nemělo předcházet události, na níž je v textu výzvy odkazováno. (Že k vydání výzvy dojde až po jejím podpisu, na tom není ničeho závadného, ale naopak jde o postup zcela obvyklý nejen ve správní, ale také v soudní praxi.) Ani případná nicotnost výzvy č. j. 3755991/14/2121-05401-202674 však nemůže mít vliv na zákonnost zahájení daňové kontroly a dodatečných platebních výměrů vydaných na jejím základě. K zahájení daňové kontroly by totiž došlo, i kdyby výzva nebyla vydána, neboť ze samotného protokolu o jejím zahájení je zřejmé, že správce daně učinil úkon, jímž specifikoval předmět a rozsah daňové kontroly, a již na ústním jednání začal zjišťovat rozhodné skutečnosti, jelikož od žalobce převzal dokumenty a položil mu prvotní otázky nezbytné pro další šetření, a na tento úkon navazovaly úkony další (nejen výzva č. j. 3755991/14/2121-05401-202674). Podklady, které žalobce na základě výzvy ze dne 24. 9. 2014 předložil správci daně, soud nepokládá za nezákonně získané, neboť daňový subjekt, u něhož je prováděna kontrola, má dle daňového

řádu povinnost i bez případné výzvy spolupracovat se správcem daně a předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Zjištěné pochybení tak nedosahuje takové intenzity, aby odůvodnilo zrušení napadeného rozhodnutí a jemu předcházejících dodatečných platebních výměrů.

- 25 Soud nepovažuje za důvodnou ani výtku, že se správce daně výzvou snažil šikanozně zahájit daňovou kontrolu „*nejlépe včera*“, jelikož datum 23. 9. 2014 u elektronického podpisu na výzvě nijak neovlivnilo datum zahájení daňové kontroly (tj. 24. 9. 2014). Ani z jiných postupů správce daně soud nenabývá dojmu, že se správce daně snažil žalobce jakkoliv šikanovat, vystrašit jej, potlačovat jeho procesní práva či vůči němu postupovat nevstřícně. Správce daně se dopustil pochybení (vydání výzvy ze dne 19. 9. 2014 dle § 87 odst. 2 daňového řádu a chybného podepsání výzvy ze dne 24. 9. 2014), ta však neměla vliv na zákonnost správních rozhodnutí a byla svou povahou marginální. V řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s., jež primárně slouží k přezkumu daňové povinnosti, nemohou takové vady vést k závěru o důvodnosti žaloby.
- 26 K tvrzení žalobce, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkou týkající se šikanozního jednání správce daně spočívajícího v nezákonné výzvě ze dne 24. 9. 2014 a porušení zásad proporcionality a vstřícnosti, soud uvádí, že žalovaný tuto námitku vypořádal v odst. 38 až 40 napadeného rozhodnutí. Soud souhlasí s žalobcem, že jeho tvrzení o šikanozních postupech správce daně se neopíralo jen o „*antedatování výzvy*“, z celkového vyznění napadeného rozhodnutí je však patrné, že žalovaný (a stejně tak i tento soud) neshledal, že by postup správce daně při zahájení a provádění daňové kontroly vykazoval jakékoli znaky svévole nebo byl šikanozní. Napadené rozhodnutí proto nelze mít za nepřezkoumatelné.
- 27 S ohledem na shora uvedené soud žalobu zamítl pro její nedůvodnost (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

IV.

- 28 O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovaný, který byl ve věci úspěšný, vznik nákladů v řízení o žalobě netvrdil a ani ze soudního spisu neplyne, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho běžné činnosti vznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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, se sídlem Moravské náměstí 6, 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). Případně-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.

Praha 13. září 2017

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová