



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Collector System s.r.o.**, se sídlem Komenského 1371/7a, Velké Meziříčí, zastoupeného JUDr. Michaelem Bartončíkem, Ph.D., advokátem se sídlem Koliště 259/55, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2014, č. j. 33065/14/5200-11433-711217,

t a k t o :

- I. Žaloba s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení**

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobce se domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí

Finančního úřadu pro Kraj Vysočina, Územního pracoviště ve Velkém Meziříčí (dále též „správní orgán I. stupně“ či „správce daně“), ze dne 26. 6. 2014, č. j. 1244550/14/2913-05700-706130 (dále též „prvostupňové rozhodnutí“).

Správním orgánem I. stupně byl dne 24. 3. 2014 sepsán u správního orgánu I. stupně protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 469705/14/2913-05400-707240 (dále též „protokol o zahájení daňové kontroly“). V protokolu o zahájení daňové kontroly je uvedeno, že správce daně zahajuje u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem je daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí roku 2012 a leden – prosinec 2013 a daň z příjmů právnických osob (dále též „DPPO“) za zdaňovací období roku 2012, a současně u žalobce zahajuje za předmětná zdaňovací období doměřovací řízení. Žalobce byl správcem daně dotázán, kdy předloží účetní a daňové doklady, smlouvy, evidence DPH pro účely daně a hlavní knihu za kontrolovaná období. K tomu uvedl, že tyto budou správci daně k dispozici do 10. 4. 2014. Na dotaz, čím se jeho firma zabývá mimo výrobu elektřiny ve fotovoltaické elektrárně ve Velkém Meziříčí, odpověděl, že se zabývala nákupem a prodejem kabelů. K obsahu protokolu nebyly vzneseny žádné námítky či připomínky a protokol byl jednatelem žalobce podepsán. Dne 4. 4. 2014 žalobce požádal o prodloužení lhůty k předložení účetních dokladů do 22. 4. 2014, neboť jeho zmocněnkyně (dle plné moci ze dne 3. 4. 2014) odjíždí do zahraničí a následně je povinna účastnit se školení. Jeho žádosti bylo plně vyhověno a ústní jednání bylo nařizeno na den 22. 4. 2014. V průběhu ústního jednání dne 22. 4. 2014, zaznamenaném v protokolu č. j. 712609/14/2913-05401-703007, jehož se zúčastnila zmocněnkyně žalobce, byly správci daně předány účetní doklady. Následně bylo dne 15. 5. 2014 u správce daně pod č. j. 1104368/14 zaevidováno dodatečné daňové přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2012 (dále též „dodatečné daňové přiznání k DPPO“). V průvodním dopisu žalobce uvedl: *„Kontrolou účetnictví byly zjištěny důvody pro podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2012. Důvodem je chybné vykázání nákupu a prodeje zboží. Den zjištění pro podání dodatečného daňového přiznání je 8. dubna 2014 a to i v souvislosti s podáním dodatečných přiznání k dani z přidané hodnoty, jež vedlo následně ke zjištění chybně vykázaného výsledku hospodaření v rámci daně z příjmů právnických osob za rok 2012.“*

Prvostupňovým rozhodnutím bylo řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k DPPO dle ustanovení § 141 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zastaveno s odůvodněním, že dodatečné daňové přiznání k DPPO dle ustanovení § 141 odst. 6 daňového řádu není přípustné, neboť dne 24. 3. 2014 byla zahájena daňová kontrola. Správní orgán I. stupně v prvostupňovém rozhodnutí uzavřel, že údaje uvedené v podaném dodatečném daňovém přiznání k DPPO se využijí při doměření daně.

Proti prvostupňovému rozhodnutí podal žalobce dne 9. 7. 2014 odvolání, evidované u správního orgánu I. stupně pod č. j. 1283283/14. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a potvrdil rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

II. Obsah žaloby

Žalobce v podané žalobě nejprve obecně uvedl, že napadené rozhodnutí je nezákonné, jelikož správními orgány došlo k porušení základních práv, zakotvených v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), jakož i čl. 4 a čl. 11 odst. 5 Listiny, přičemž jsou tyto zásady promítnuty do daňového řízení prostřednictvím ustanovení § 5 daňového řádu. Dle žalobce správce daně nedodržel taktéž zásady vyplývající z ustanovení § 6 odst. 3 a § 8 odst. 3 daňového řádu.

Následně žalobce koncipoval svou žalobu do dvou hlavních žalobních bodů. Předně žalobce brojil proti úkonu, jímž měla být dle správce daně zahájena daňová kontrola. Žalobce setrval na svých tvrzeních, že dne 24. 3. 2014 došlo ze strany správce daně pouze k pokusu o formální zahájení kontroly, aniž by tento úkon byl materiálně naplněn. I pokud listina nadepsaná jako protokol o zahájení daňové kontroly formálně splňuje zákonné požadavky na takový úkon, nelze tento považovat za perfektní, pokud nedošlo k jeho materiálnímu naplnění. Ústní jednání ze dne 24. 3. 2014 fakticky nebylo úkonem zahajujícím daňovou kontrolu, což žalobce dovozuje z několika důvodů. Nejprve poukázal na skutečnost, že nebyl na tento konkrétní termín předvolán k žádnému úkonu ke správci daně, na kterém mělo dojít k zahájení daňové kontroly. Správce daně jej překvapil v době, kdy vyřizoval u správce daně jinou záležitost. Správce daně dále nebyl připraven na řádné zahájení daňové kontroly, o čemž svědčí nepřipravenost konkrétních otázek. Otázky, jež mu byly položeny, byly formálního charakteru a nesměřovaly ke zjištění daňové povinnosti, ani jimi nebyla prověřována jeho tvrzení. V této souvislosti odkázal na závěry Nejvyššího správního soudu v rozhodnutích sp. zn. 8 Afs 7/2005, sp. zn. 5 Afs 36/2003 a sp.zn. 8 Afs 17/2006. Absence faktického materiálního naplnění projednávaného úkonu je poté zjevná i z obsahu protokolu, dle kterého mělo ústní jednání trvat pouhých deset minut. Za tuto dobu nemohl být správce daně schopen žalobce řádně poučit o jeho právech a povinnostech, sdělit mu, že zahajuje daňovou kontrolu, dotázat se žalobce na otázky, vyčkat odpovědi, sepsat protokol a hlasitě jej přečíst a nechat podepsat. Žalobce tak nebyl fakticky poučen, nýbrž mu bylo poučení pouze předloženo k podpisu. Zákonodárce přitom neměl v úmyslu upravit zahájení daňové kontroly pouhou formální listinou doručenou žalobci, nýbrž skutečným právním úkonem. Úkon, se kterým správce daně spojoval zahájení daňové kontroly, za takový úkon tedy nelze považovat, neboť tento nebyl nikdy po materiální stránce naplněn. Na základě výše uvedeného tak žalobce presumuje, že dodatečná daňová přiznání k DPH, podaná dne 7. 4. 2014 k DPH za období III. čtvrtletí roku 2012 a za měsíce duben, červen, červenec a srpen roku 2013, byla podána včas před zahájením daňové kontroly, přičemž tuto premisu je třeba převzít rovněž v řízení o dodatečném daňovém přiznání k DPPO. Správce daně tudíž měl žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu.

V druhé žalobní námitce žalobce namítal nevyužití postupu méně zatěžujícího daňový subjekt a porušení zásady rovnosti. Správní orgán I. stupně před zahájením daňové kontroly bezdůvodně využil postupu více zatěžujícího žalobce, ačkoliv mohl využít postupu pro něj výhodnějšího, tj. postupu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu. Toto ustanovení umožňuje správci daně, lze-li důvodně předpokládat doměření daně, vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Tento postup je jistě méně zatěžující, neboť je

časově a organizačně méně náročný a důsledky takového postupu jsou pro daňový subjekt výhodnější, neboť daňovému subjektu nehrozí penále. Porušením této zásady dochází rovněž k porušení zásady rovnosti, neboť správce daně nesmí bezdůvodně u jednoho daňového subjektu odepřít tento postup a u jiného jej využít. Správce daně měl indicie k tomu, že bude potřeba stanovit dodatečnou daň, neměl kompletní materiály ke stanovení přesné daně, a tudíž mu nic nebránilo vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. V případě nesplnění povinnosti mohl následně stanovit daň na základě pomůcek.

Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření především uvedl, že žalobní námitky de facto citují či rozvíjejí námitky obsažené v odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí s těmito odvolacími námitkami v plném rozsahu vypořádal, přičemž dostatečně zdůvodnil svůj právní závěr. Z toho důvodu žalovaný odkázal na rozsáhlé odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť v něm shrnul veškeré relevantní skutečnosti předcházející zastavení řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k DPPO, tak i jeho podání a zahájení daňové kontroly.

Žalovaný následně ve vyjádření uvedl rozsáhlou argumentaci k vypořádání námitek žalobce, která je s drobnými odchylkami téměř totožná s odůvodněním napadeného rozhodnutí, proto zdejší soud nepovažoval tuto část vyjádření žalovaného za účelné podrobně transkribovat.

Nad rámec odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný k druhé hlavní žalobní námitce poznamenal, že povinnost správce daně volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty ve vztahu k daňové kontrole znamená její provádění jen v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu daňového řádu, nikoliv její vyloučení. Žalovaný k tomu uvedl, že nedisponoval takovými důkazy či jednoznačnými indiciemi vypovídajícími o jistém doměření daně, proto nebylo a ani nemohlo být tohoto institutu (§ 145 odst. 2 daňového řádu) využito.

Žalovaný tak v závěru svého vyjádření navrhl žalobu pro její nedůvodnost zamítnout.

IV. Replika žalobce

Žalobce především uvedl, že žalovaný odkázal na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu zabývající se otázkou okamžiku zahájení daňové kontroly, avšak tato se paradoxně vyhýbá zřetelnému konstatování o tom, že pouze formální protokol o zahájení daňové kontroly ještě zahájení daňové kontroly neznamená. Žalovaný zcela nesprávně

považoval za zahájení daňové kontroly dva dotazy učiněné na jednání dne 24. 3. 2014. První otázka směřovala na dobu, kdy je daňový subjekt schopen poskytnout správci daně součinnost, nikoli na konkrétní skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a vyměření daně. Druhá otázka poté nasvědčuje tomu, že správce daně již nějakými informacemi o jiné jeho činnosti mimo fotovoltaické elektrárny musel disponovat. Žalobci není jasné, co správci daně bránilo v dalším zjišťování a faktických úkonech. Žalovaný nadto sám v jiných řízeních s obdobným předmětem odkazoval na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 22/2003, sp. zn. 8 Afs 7/2005 a sp. zn. 8 Afs 17/2006, která svědčí o tom, že formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly, ani jeho doplnění o dva zcela neurčité dotazy, není možné považovat za řádné zahájení daňové kontroly. Protokol jako veřejná listina může osvědčovat skutečnosti v něm uvedené, ale posouzení, zda byla daňová kontrola skutečně zahájena, vyžaduje posouzení naplnění podmínek pro její zahájení. Je na žalovaném, aby prokázal, že faktické úkony činil, což se mu však nepodařilo.

K otázce nejméně zatěžujícího postupu správce daně proti daňovému subjektu žalovaný zapomíná, že za nejméně zatěžující postup je nutné považovat takový úkon, kdy se zásahům správce daně lze vyhnout zcela, a to úkony v podobě zcela jiných institutů, než je daňová kontrola.

Žalobce také zpochybnil přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

V.

Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

Soud o věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný vyjádřili souhlas s takovým projednáním (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a následujících s. ř. s. v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Krajský soud v Brně dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud při svém rozhodování vyšel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Vzhledem k tomu, že žalobce předně v podané žalobě uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného, krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je totiž vadou natolik závažnou, ke které krajský soud přihlíží z úřední povinnosti

(ex offio) a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalované dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno.

Krajský soud na úvod připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. V případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů pak soud posuzuje, zda se žalovaný v rozhodnutí vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými okolnostmi a zda srozumitelným způsobem uvedl, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí.

Vychází-li krajský soud z výše uvedených závěrů, jakož i ze základních zásad vztahujících se k obsahovým náležitostem odůvodnění rozhodnutí, pak je zřejmé, že žalobou napadené rozhodnutí tyto základní obsahové náležitosti nepostrádá. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný popsal dosavadní průběh řízení, uvedl odvolací námitky, tyto posoudil s právními předpisy a řádně odůvodnil. Z odůvodnění rozhodnutí je tak možno seznat, jakými úvahami byl žalovaný ve své rozhodovací činnosti veden, jakými skutečnostmi se zabýval a jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Z rozhodnutí jsou patrné závěry, které žalovaný zaujal a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěl. Ostatně žalobce v podané žalobě se závěry žalované nesouhlasil a dále s nimi polemizoval, což by nebylo možné, pokud by rozhodnutí bylo vadou nepřezkoumatelnosti zatíženo. Namítanou nepřezkoumatelnost proto krajský soud v daném případě neshledal, a proto mohl přistoupit k věcnému přezkumu v žalobě uplatněných námitek.

Zdejší soud se v nyní řešené věci v podstatě ztotožnil s právním hodnocením podaným žalovaným v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Na argumentaci žalovaného pak soud výslovně odkazuje též vzhledem k obsahové podobnosti odvolacích a žalobních námitek.

Podstata celé věci stojí nejprve na posouzení, zda byly v případě žalobce naplněny podmínky pro zahájení daňové kontroly, resp. zda správní orgán I. stupně měl využít postupu méně zatěžujícího daňový subjekt, tj. postup dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu. Z toho důvodu krajský soud považoval za vhodné vyjádřit se nejdříve k druhé žalobní námitce.

Dle ustanovení § 85 odst. 1 daňového řádu *předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.*

Dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu *pokud 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.*

Krajský soud má za to, že je především nutné rozlišit rozdíl mezi povahou daňové kontroly a postupu podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu.

K postupu dle ustanovení § 145 odst. 2, tedy k výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání, komentář k daňovému řádu uvádí: „*Ve smyslu § 143 odst. 3 platí, že k doměření z moci úřední může u konkrétní daně dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly, ovšem pouze takové kontroly, kterou správce daně prověřuje daňové povinnosti týkající se této konkrétní daně. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo takovou daňovou kontrolu, popř. v rámci kontroly jiné daně, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle odstavce 2. Správce daně v takovém případě, kdy zjistí skutečnosti vedoucí ke změně poslední známé daně, může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (nejčastěji k podání dodatečného daňového přiznání) a stanovit mu náhradní lhůtu pro jeho podání (tato lhůta nemá vliv na uplatnění úroku z prodlení). Ve smyslu zásady rovnosti daňových subjektů před správcem daně (§ 6 odst. 1) je vyloučeno, aby v obdobných případech správce daně u některých daňových subjektů vyzýval k podání dodatečného přiznání a u jiných zahajoval daňovou kontrolu s následkem vyměření penále. Dá se očekávat, že správce daně bude k podání řádného daňového přiznání vyzývat zejména v případech, když bude mít zjištěno, že daňová povinnost daňového subjektu byla vyměřena v nesprávně nižší výši. Cílem správy daní (viz § 1 odst. 2) je ovšem správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, proto by měl správce daně postupovat uvedeným způsobem vždy, když zjistí mimo daňovou kontrolu skutečnosti nebo důkazy svědčící o nesprávnosti stanovené daně. Protože je výzva rozhodnutím správce daně, ve kterém ukládá daňovému subjektu povinnost, a protože se rozhodnutí obecně odůvodňuje, pokud zákon nestanoví jinak (viz § 102 odst. 2), přičemž komentované ustanovení jinak nestanoví, platí, že výzva správce daně musí obsahovat odůvodnění, což ještě akcentuje text komentovaného ustanovení podmínkou, že postup lze uplatnit, je-li možné důvodně předpokládat splnění podmínek pro vydání výzvy. Je třeba mít na paměti, že splnění povinnosti podat dodatečné daňové přiznání je odvislé od zjištění předmětných skutečností nikoliv správcem daně, ale daňovým subjektem. V dodatečném daňovém přiznání má daňový subjekt povinnost podle § 141 odst. 5 uvést mimo jiné i rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění. Pokud by mu správce daně důvody pro podání dodatečného daňového přiznání nesdělil, mohla by být, podle již zmíněného názoru jednoho z autorů, výzva k jeho podání ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) nicotným rozhodnutím, jestliže by ukládala povinnost, která je pro neobeznámený daňový subjekt fakticky neuskutečnitelná. V tomto odůvodnění by proto měl správce daně daňovému subjektu sdělit, z jakého důvodu jej stihá povinnost dodatečné daňové tvrzení podat. (...) Jestliže daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení na základě výzvy správce daně nepodá, stanoví správce daně jeho daňovou povinnost za použití pomůcek. (...) I zde se bude praxe zřejmě potýkat s otázkou, kdy lze zahájit daňovou kontrolu ohledně doměření daně, zda po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě správce daně, či kdykoliv. Správce daně by měl, dokonce přímo musí z hlediska rovnosti daňových subjektů umožnit daňovému subjektu před kontrolou, pokud má ovšem již jasno v tom, že existují důvody pro doměření, podat dodatečné daňové přiznání.*“ (KOBÍK, Jaroslav a KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem 2013*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0.).

Postup dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu se tedy použije toliko za situace, kdy správce daně má k dispozici takové skutečnosti, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Výzvu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu pak musí správce daně odůvodnit tím, že uvede, jaké jsou ony nové skutečnosti nebo důkazy, a je také povinen tyto skutečnosti či důkazy daňovému subjektu zpřístupnit. I to nasvědčuje tomu, že k uplatnění postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu je potřeba znát skutečnosti svědčící pro podání dodatečného daňového přiznání.

Komentář k daňovému řádu se poté k otázce daňové kontroly vyjadřuje následovně: *Ze systematického zařazení daňové kontroly v dílu druhém, hlavě VI., části druhé jednoznačně vyplývá, že daňová kontrola je postupem při správě daní. Je tedy uceleným, zákonem upraveným procesem, jehož výsledkem není vydání rozhodnutí. Je ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole a shrnuje výsledky kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů provedených v jejím průběhu (§ 88). Hodnotící závěry, jež jsou výsledkem daňové kontroly, mohou však být podkladem pro vydání rozhodnutí o daňové povinnosti. Daňová kontrola je tedy postupem kontrolním, jímž je ve vymezeném rozsahu prověřován předmět kontroly, tj. daňová povinnost daňového subjektu vázící se ke konkrétnímu zdaňovacímu období nebo ke konkrétní jednorázové dani. Daňová kontrola je svým obsahem shromažďováním, prováděním a hodnocením důkazních prostředků.(...) Daňovou kontrolou správce daně především ověřuje tvrzení daňového subjektu a další skutečnosti podstatné pro správné stanovení daně v případech, kdy daň byla již vyměřena, a je tak ověřováno, zda daň byla stanovena ve správné výši. Daňová kontrola je v takovém případě jediným postupem, na základě jehož výsledků může správce daně přistoupit k doměření daně z úřední povinnosti (srov. komentář k § 143 odst. 3). (...) Předmětem daňové kontroly je ověření tvrzení daňového subjektu a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. (...) Při provádění daňové kontroly musí být respektovány základní zásady správy daní. Je třeba především zdůraznit zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti (srov. komentář k § 5 odst. 3), ukládající správci daně povinnost volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty, což, jak dovodil Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, pro daňovou kontrolu znamená její provádění jen v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu daňového řádu. Rovněž lze z judikatury Ústavního soudu dovodit, že by bylo v rozporu s touto zásadou, pokud by správce daně vyzval daňový subjekt k prokazování nad rámec jeho vlastních tvrzení.“ (BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9).*

Rozlišujícím kritériem pro to, kdy má správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, a kdy může bez výzvy zahájit daňovou kontrolu, je právě „důvodný předpoklad doměření daně“. Je-li naplněn, může správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Naopak pokud na základě nových skutečností či důkazů vzniká pouhé podezření správce daně a potřebná zjištění nejsou úplná, není podmínka k vydání výzvy naplněna a správce daně může daňovou kontrolu provést bez vydání této výzvy.

Těmto závěrům odpovídá i judikatura Nejvyššího správního soudu. Krajský soud v tomto směru odkazuje například na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne

5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 98/2013-31, ve kterém je uvedeno: „Nejvyšší správní soud se na základě výše uvedených skutečností přiklonil k závěru krajského soudu, že finanční úřad nepostupoval nezákonně. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (§ 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 DR). Ze správního spisu je zřejmé, že finanční úřad měl důvodné pochybnosti o zařazení příjmů stěžovatele z podnájmu vozidla třetí osobě pod příjmy dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP (namísto § 9 odst. 1 písm. b) ZDP), a to zejména s ohledem na tvrzení stěžovatele o používání vozidla pro své podnikání a s ohledem na listinný důkaz o pronájmu vozidla třetí osobě. Správci daně nebylo zřejmé, v jakém poměru bylo v letech 2009 a 2010 vozidlo užíváno zúčastněnými subjekty. Finanční úřad však nemusel s jistotou předvídat doměření daně, neboť doměření daně bylo závislé na zjištění uvedených skutečností z dalších důkazů (např. knihou jízd). Lze tedy sice souhlasit se stěžovatelem, že dodatečné doměření daně představovalo potvrzení již počátečních pochybností finančního úřadu ohledně klasifikace příjmů stěžovatelem, nicméně DR vyžaduje pro postup dle § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 DR „důvodný předpoklad doměření daně“. V projednávané věci nelze konstatovat, že by správce daně zahájením daňové kontroly porušil práva daňového subjektu, neboť vedle předpokladu doměření daně existovaly i pochybnosti, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly.“

V této souvislosti lze připomenout rovněž závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014-84, dle kterého: „Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem stěžovatele vyjádřeným pod bodem ad b), naopak přisvědčuje argumentaci krajského soudu obsažené na stranách 22 a 23 přezkoumávaného rozsudku (viz odstavec [11] tohoto rozsudku). Učinění výzvy vůči daňovému subjektu k podání dodatečného daňového tvrzení nepředstavuje bezpodmínečnou povinnost správce daně před zahájením daňové kontroly. Správce daně musí v každém konkrétním případě zvážit, zjistí-li nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, zda jsou splněny podmínky pro vydání výzvy, nebo zda existují určité pochybnosti, které je třeba odstranit prostřednictvím daňové kontroly. Jak upozornil také žalovaný, na daný případ lze aplikovat závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 98/2013-31, konkrétně v bodu 26, kde Nejvyšší správní soud neshledal nezákonným postup správce daně, který nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a zahájil daňovou kontrolu, neboť v daném případě existovaly vedle předpokladu k doměření daně také pochybnosti, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly. Z toho tedy jasně vyplývá, že správce daně nemusí vždy vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, musí tak učinit pouze tehdy, jsou-li pro takový postup splněny podmínky, a to lze-li důvodně předpokládat, že daň bude doměřena bez dalších pochybností. Závěr uvedený v odkazovaném rozsudku lze vztáhnout i na další případy, přestože se nejedná o totožný skutkový stav, jak namítá stěžovatel. Aplikace obecných judikатурních závěrů na konkrétní případ se vždy odvíjí od konkrétních skutkových okolností. Krajský soud vycházel ze skutkových okolností dané věci. Připustil, že kromě nových indicií či důkazů zjištěných mimo prováděnou daňovou kontrolu, lze aplikovat § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu i v případě zjištění učiněných v rámci daňové kontroly u dotčeného daňového subjektu, avšak ohledně jiné daně či jiného zdaňovacího období. Nicméně zdůraznil, že v daném případě jsou rozhodné pro úvahu správce daně konkrétní okolnosti daného případu. (...) [41] Přístup správce daně odpovídal okolnostem daného případu, který byl zjevně veden také jednou ze základních

zásad uplatňovaných při správě daní, již je zásada rychlosti a hospodárnosti řízení přímo vyjádřená v ustanovení § 7 daňového řádu, která se vztahuje na veškerá počínání správce daně.“

Zdejší soud k výše uvedenému poznamenává, že daňový řád skutečně prostřednictvím ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu (ani jiným ustanovením tohoto zákona) navzdory přesvědčení žalobce nestanovuje správci daně povinnost poučit daňový subjekt o možnosti podat dodatečné daňové přiznání za všech okolností. Ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu je ustanovením dispozitivním, které dává správci daně pouhou možnost tohoto postupu využít, nikoliv povinnost, avšak za současného naplnění podmínek pro jeho aplikaci, jak bylo výše specifikováno. Správce daně je oprávněn tohoto ustanovení využít typicky v případě, kdy zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, kdy již na základě běžné úvahy lze předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. V případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhostejno přitom, v jaké výši (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23). Je rovněž správná argumentace žalovaného, že k vydání výzvy dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu by měl správce daně přistupovat pouze tehdy, pokud disponuje dostatkem informací, které mohou v případě neuposlechnutí dané výzvy daňovým subjektem sloužit jaké pomůcky k doměření daně, pomocí nichž bude možné daň stanovit dostatečně spolehlivě. Tyto předpoklady pro využití postupu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu však v případě žalobce nebyly splněny, neboť správce daně neměl důvodný předpoklad o tom, že existují důvody pro podání dodatečného daňového přiznání. Z obsahu správního spisu rovněž nevyplývá, že by správce daně zjistil konkrétní daňově relevantní skutečnost, která nebyla žalobcem uvedena, a po jejímž doplnění by bylo možné bez dalších pochybností daň doměřit. Vyžaduje-li správce daně na základě zjištěných skutečností či důkazů po daňovém subjektu podání dodatečného daňového přiznání, musí výzvu mj. odůvodnit tak, že uvede, jaké jsou ony skutečnosti či důkazy, které jej vedou k vydání výzvy dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu. Žádné takové konkrétní indicie správce daně k dispozici neměl, a proto by ani nemohl žalobce ve smyslu ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu účinně poučit o důvodech nutnosti podání dodatečného daňového přiznání. Krajský soud si ze správního spisu žalovaného dále ověřil, že v případě žalobce existovaly především pochybnosti správce daně, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly, a nikoliv přesné informace o jeho daňové povinnosti, jež měla být doměřena. Správce daně tedy nemusel s jistotou předvídat doměření daně, neboť toto bylo případně odvislé od zjištění získaných v rámci daňové kontroly.

Lze tedy uzavřít, že v nyní projednávané věci nelze souhlasit s názorem žalobce, že by správce daně před zahájením daňové kontroly porušil práva daňového subjektu, neboť v době zahájení daňové kontroly u žalobce neexistoval žádný důvodný předpoklad o doměření daně, nýbrž pouhé podezření správce daně založené na pochybnostech, které bylo vhodné dále prověřit v rámci daňové kontroly. Za dané situace tedy byl takový postup správce daně správný a zákonný a rovněž odpovídal okolnostem daného případu. Soud nadto k věci uvádí, že i pokud by u správce daně byly splněny důvodné předpoklady pro zvolení postupu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, ovšem tento by tohoto postupu nevyužil a zahájil by daňovou kontrolu, nemohl by soud ani takovou vadu bez dalšího považovat za takové pochybení správce daně, které by mělo za následek nezákonnost jeho rozhodnutí, nýbrž by se

musel zaměřit na otázku, zda takové pochybení správce daně reálně mohlo daňový subjekt poškodit na jeho veřejných subjektivních právech.

Zdejší soud se proto na základě všeho výše uvedeného neztotožnil s názorem žalobce, že žalovaný, resp. správní orgán I. stupně, nevyužil postup nejméně zatěžující daňový subjekt a porušil zásadu rovnosti, a tudíž jeho námitku vyhodnotil jako nedůvodnou.

Pouze jako obiter dictum považuje soud za vhodné vyjádřit se k využívání postupu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu správcem daně. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu tohoto ustanovení by měla být správcem daně v rámci řádné správy daně předně odesílána daňovým subjektům, pokud je správci daně zřejmá existence konkrétních daňových skutečností neobsažených v řádném daňovém přiznání, na základě kterých lze alespoň obecně předpokládat, že daň bude doměřena. V takových případech není k využití tohoto postupu na správce daně kladen požadavek znalosti konkrétních, úplných a konzistentních informací ohledně těchto daňových skutečností, nýbrž postačuje pouze důvodný předpoklad správce daně k doměření, založený na tvrzeních a důkazech známých správci daně.

K další žalobní námitce žalobce týkající se pouze formálního zahájení daňové kontroly dne 24. 3. 2014 se krajský soud vyjadřuje následovně.

Dle ustanovení § 87 odst. 1 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. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.

Dle ustanovení § 141 odst. 6 daňového řádu dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně; tyto skutečnosti přerušují běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavce 1 věty první; nová lhůta počne běžet od ukončení daňové kontroly, podle jejíhož výsledku se poslední známá daň nemění, nebo od právní moci dodatečného platebního výměru, byl-li na základě daňové kontroly vydán, popřípadě od právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně.

Dle ustanovení § 141 odst. 7 daňového řádu podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této daně.

Komentář k daňovému řádu k otázce zahájení daňové kontroly dle ustanovení § 87 daňového řádu uvádí následující: „*Aby byla zahájena daňová kontrola, musí správce daně vymezit předmět daňové kontroly a rozsah, v němž bude předmět kontroly prověřovat. (srov. komentář k § 85 odst. 1 a 3). Kontrola je pak zahájena dnem, kdy provede první úkon, jímž tyto skutečnosti daňovému subjektu oznámí a začne fakticky daňovou kontrolu provádět. Daňová kontrola bude zpravidla zahájena při jednání, na němž správce daně daňový subjekt seznámí s předmětem a rozsahem kontroly a začne současně provádět konkrétní kontrolní úkony. To bude zpravidla možné tehdy, pokud správce daně bude daňový subjekt předem informovat o zamýšlené daňové kontrole a daňový subjekt bude připraven okamžité zahájení kontroly umožnit. Pokud by se správce daně při jednání omezil jen na oznámení předmětu a rozsahu kontroly, aniž by konal faktické úkony s prováděním kontroly související, nebylo by možno za den zahájení daňové kontroly považovat den, kdy bylo konání kontroly daňovému subjektu pouze oznámeno, ale až den, kdy správce daně začal v kontrole fakticky konat. O jednání musí být vyhotoven protokol v intencích § 60 odst. 3. Požadavek provádění konkrétních kontrolních úkonů dle předchozí poznámky ovšem neznamená, že správce daně musí ihned začít kontrolovat, tedy že by daňová kontrola byla zahájena až okamžikem, kdy správce daně začne např. prověřovat konkrétní doklady. Za faktické zahájení kontroly lze považovat již okamžik, kdy správce daně začne např. klást daňovému subjektu nebo jeho zástupci otázky, dohodne se s daňovým subjektem na tom, které doklady vyžaduje předložit a kdy je daňový subjekt správci daně předloží, provede prohlídku prostor daňového subjektu apod.*“ (Josef BAXA, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9).

Citované ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu jednoznačně stanovuje podmínky pro zahájení daňové kontroly, přičemž požaduje, aby byl daňový subjekt formálně seznámen s předmětem a rozsahem daňové kontroly a aby správce daně začal fakticky realizovat daňovou kontrolu. Pro okamžik zahájení daňové kontroly je rozhodný den, kdy správce daně provede první úkon, jímž tyto skutečnosti daňovému subjektu oznámí a začne fakticky daňovou kontrolu provádět. Skutečným okamžikem zahájení daňové kontroly se tedy rozumí první úkon správce daně, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při němž současně správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

Jak však vyplývá z komentářové literatury i ustálené judikatury, skutečným okamžikem počátku faktického prověřování daňových povinností daňového subjektu může být mj. vyžádání podkladů k prověření správcem daně, pokud je daňový subjekt nemá v předmětném okamžiku přímo u sebe, přestože je fakticky správce daně začne prověřovat až poté, co tyto podklady od daňového subjektu obdrží. Bylo by zcela nelogické odvozovat skutečné zahájení daňové kontroly až od úkonu na správci daně nezávislém, tedy od poskytnutí vyžádaných podkladů daňovým subjektem. Žalovaný k této otázce zcela správně citoval rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 6. 2009, č. j. 30 Ca 224/2007-82, kde soud dospěl k závěru: „*V posuzovaném případě je podle názoru soudu nutné za okamžik zahájení daňové kontroly považovat okamžik sepsání protokolu o ústním jednání ze dne 2. 11. 2006, č. j. 194842/06/290931/4342, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly. Žalobce i jeho zástupce se dostavili ke správci daně, kde byli poučeni o právech a*

povinnostech v rámci daňové kontroly. Žalobce byl rovněž vyzván ve lhůtě 15 dnů k doložení přijatých a vydaných faktur za kontrolované období. Z protokolu také vyplývá, že žalobce byl správcem daně dotazován, zda jsou mu známy skutečnosti, které by vedly k podání dodatečného daňového přiznání za předmětné období. K tomuto dotazu žalobce odpověděl záporně. O zahájení daňové kontroly byl tedy žalobce i jeho zástupce ve smyslu ust. § 41 odst. 2 d.ř. zpraven, neboť se zahájení daňové kontroly účastnil a podepsal protokol o jejím zahájení. (...) Podle názoru soudu se nelze ztotožnit s výkladem žalobce, že zahájení daňové kontroly je nutné vázat až na faktické prověřování listin a jiných podkladů, neboť jejich předložení je vázáno na splnění povinnosti daňového subjektu tyto podklady při daňové kontrole podle ust. § 16 odst. 2 písm. c) d.ř. poskytnout. Zahájení daňové kontroly by v takovém případě bylo v moci daňového subjektu v závislosti na plnění jeho povinnosti, jež jsou mu stanoveny již v rámci průběhu kontroly.“ S ohledem na závěry vyplývající mj. z tohoto rozsudku má krajský soud za to, že za situace, kdy si správní orgán I. stupně vyžádal od žalobce na ústním jednání konaném dne 24. 3. 2014 podklady, bylo již tímto úkonem učiněno faktické zahájení daňové kontroly ve smyslu ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu.

Důležité pro vymezení skutečného okamžiku zahájení daňové kontroly bez ohledu na její formální zahájení v protokolu o zahájení daňové kontroly tedy je, aby správce daně skutečně zahájil výkon daňové kontroly, což může být dále učiněno taktéž například prostřednictvím otázek na charakter podnikatelské činnosti kontrolovaného subjektu, přičemž však má tento postup směřovat ke skutečnému a bezprostřednímu výkonu daňové kontroly, a nikoliv pouze k následnému bezdůvodnému prodlévání po toliko formálním zahájení daňové kontroly (srov. KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces. Judikatura k problémovým situacím*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-029-4). V tomto ohledu lze odkázat mj. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006-75, dle kterého: „V daném případě byl dne 15. 12. 2003 sepsán protokol o ústním jednání č. j. 74426/03/105930/3913, ze kterého vyplývá že byl stěžovatel uvědomen o zahájení daňové kontroly a v té souvislosti mu byly pracovníky správce daně položeny otázky konkrétně související s podnikatelskou činností, konkrétně bylo zjišťováno, jakou podnikatelskou činnost vykonává, jak prováděl kalkulace cen, jakým způsobem evidoval denní tržby, jak inventarizoval majetek, měl-li zřízen bankovní účet, kolik měl zaměstnanců, prodával-li zboží přímo konečnému spotřebiteli, vykonával-li činnost osvobozenou od daně z přidané hodnoty, zda zaměstnanci používali svá soukromá vozidla pro služební cesty, zda si žalobce bral peněžní prostředky pro osobní spotřebu, jak vedl účetnictví. V tentýž den byla vydána výzva č. j. 74618/03/105930/3913 pro K. b. v Praze k součinnosti třetích osob za účelem poskytnutí konkrétních informací pro daňovou kontrolu. Z uvedeného je zřejmé, že námitka pouhého formálního zahájení daňové kontroly v daném případě neobstojí, neboť po seznámení daňového subjektu se zahájením daňové kontroly následovaly další kroky správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti. Daňová kontrola byla proto skutečně zahájena dne 15. 12. 2003.“ Z obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly je evidentní, že byl žalobce správcem daně dotázán kromě data předložení účetních a daňových dokladů taktéž na to, čím se zabývá mimo výrobu elektřiny ve fotovoltické elektrárně. Žalobce odpověděl, že se zabýval mj. nákupem a prodejem kabelů. Soud se ztotožňuje s argumentací žalovaného, že tuto skutečnost nemohl správce daně zjistit z žádné jemu dostupné evidence, neboť měl žalobce v živnostenském rejstříku zapsán jako předmět podnikání „Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“,

z čehož nelze seznat konkrétní druh činnosti provozované žalobcem. Tato otázka tedy nepochybně směřovala ke zjištění podrobností týkajících se podnikatelské činnosti žalobce a nebyla otázkou pouze formální, neboť jedině jejím prostřednictvím mohl správce daně dále zkoumat údaje uvedené v řádných daňových přiznáních. V daňovém přiznání k DPH totiž žalobce vykázal dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, ačkoliv jako jediný předmět činnosti uvedl výstavbu a provoz fotovoltaické elektrárny. Právě z tohoto důvodu poté byla důvodně a zcela logicky správcem daně žalobci položena otázka směřující ke zjištění činnosti provozované mimo výrobu elektřiny. Položení této otázky nelze proto označit za pouhou formalitu, neboť jejím prostřednictvím správce daně získal odpověď nezbytnou pro další postup správce daně v rámci daňové kontroly. Na základě odpovědi žalobce poté mohl správce daně do sjednaného data předání podkladů zkoumat správnost skutečností uvedených v jeho daňových přiznáních. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, správce daně měl před samotným předáním podkladů žalobce k dispozici mj. podklady získané při vyhledávací činnosti správce daně, se kterými (stejně jako s daňovými přiznáními, výkazy a informacemi získanými z veřejně dostupných zdrojů) mohl po reakci žalobce na danou otázku dále pracovat.

Na výše uvedené navazuje taktéž judikatura Nejvyššího správního soudu týkající se provedení úkonů navazujících na zahájení daňové kontroly v přiměřených lhůtách, kdy například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003-109, vyplývá: „Mezi zahájením daňové kontroly a dalším úkonem správce daně, kterým již správce daně vyžadoval od daňového subjektu doložení zcela konkrétních daňově relevantních skutečností, tedy uplynula doba počítaná na dny a i následující další dílčí kroky daňové kontroly probíhaly v přiměřených časových intervalech. Z toho v konkrétním případě vyplývá, že správce daně postupoval při daňové kontrole v souladu se zákonnými požadavky plynoucími z ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou zákona o správě daní a poplatků. Proto je jeho úkon, ústní jednání konané dne 31. 12. 1999, při němž byla daňová kontrola ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zahájena a žalobce poučen o jeho právech a povinnostech, nutno považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, kterým se podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušil běh prekluzivní lhůty stanovené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.“ Tento názor byl dále rozšířen Nejvyšším správním soudem v rozhodnutí ze dne 26. 7. 2010, č. j. 2 Afs 136/2009-149, dle kterého: „Aby byla daňová kontrola jako úkon „učiněna“ ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, je třeba, aby s jejím prováděním bylo započato ještě v době běhu tříleté prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k neexistenci jiné výslovné úpravy je přitom nutno mít za to, že i pro zahájení daňové kontroly platí ustanovení § 21 odst. 1 cit. zákona, podle něhož je řízení zahájeno a) dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo b) dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili. V projednávaném případě je relevantní alternativa sub b). (...) [25.] Jak uvedl zdejší soud již v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003-113 (www.nssoud.cz), je třeba v konkrétním případě vždy hodnotit, jaká doba uplynula mezi zahájením daňové kontroly a dalším úkonem správce daně, kterým již správce daně vyžadoval od daňového subjektu doložení zcela konkrétních daňově relevantních skutečností. To znamená, zda se jedná o dobu počítanou na dny, týdny či měsíce, a zda i následující další

dílčí kroky daňové kontroly probíhaly v přiměřených časových intervalech. (...) [30.] Proto zdejší soud závěrem konstatuje, že mezi právními názory obsaženými v citovaných rozsudcích sp. zn. 7 Afs 22/2003, 5 Afs 36/2003 a 8 Afs 7/2005 neexistuje rozpor, pro který by senát rozhodující v této konkrétní věci musel využít postup předvídaný v ustanovení § 17 s. ř. s., tzn. nemusel aktivovat rozšířený senát. Z těchto právních názorů totiž souhrnně plyne, že pouhé formální zahájení daňové kontroly sepsáním protokolu, na něž bezprostředně nenavazují další faktické úkony správce daně, není způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Za bezprostřední následování těchto faktických úkonů přitom zdejší soud považuje časový horizont dnů, určité nepřesahující jeden měsíc, což však bylo v daném případě splněno.“

Dle názoru krajského soudu byl v nyní řešené věci správcem daně nepochybně tento časový horizont stanovený Nejvyšším správním soudem naplněn. Je třeba si uvědomit, že se žalobce v protokolu o zahájení daňové kontroly zavázal vyžadované podklady doložit do 10. 4. 2014, tj. za 17 dnů po konání prvního ústního jednání. Nelze poté klást k tíži správce daně, který pouze na základě plného vyhovění žádosti samotného žalobce ze dne 4. 4. 2014 prodloužil lhůtu do 22. 4. 2014. Ani takto prodloužená lhůta pak nepřekračovala hranici jednoho měsíce, která je judikaturou Nejvyššího správního soudu považována za nejvyšší limit konání následných faktických úkonů správce daně. Za daných okolností je zcela zjevná jak snaha správce daně zahájit navazující faktické úkony v co možná nejkratší možné lhůtě, tak snaha vyjít žalobci vstříc v jeho žádosti o prodloužení lhůty. Tento postup nelze správci daně jakkoliv vytýkat, neboť doložení podkladů nezbytných pro učinění dalších faktických úkonů daňové kontroly bylo zcela nezávislé na správci daně a za této situace (jak již soud uvedl výše) nemohl správce daně bez dodaných podkladů bez vlastního zavinění v daňové kontrole dále pokračovat. Je však nutné souhlasit s žalovaným, že v průběhu daňové kontroly provádí správce daně různé neformální činnosti a postupy, které sice nemusí být završeny vydáním písemností obsažených ve správním spisu, avšak i jejich prostřednictvím dochází k faktickému provádění daňové kontroly. Takovou neformální činností je jistě i analýza žalobce ze dne 24. 3. 2014 psaná rukou, založená ve správním spise pod č. 16. Nelze tedy bez dalšího uzavřít, že by správce daně v mezidobí mezi konáním jednotlivých ústních jednání žádné faktické úkony nečinil. S ohledem na vše výše uvedené má tedy krajský soud za to, že i v tomto ohledu byly správcem daně splněny všechny podmínky pro zahájení daňové kontroly a úkony na toto navazující.

Soud k věci dále uvádí, že žalobce v průběhu ústního jednání dne 24. 3. 2014 se správcem daně plně spolupracoval, přičemž protokol o zahájení daňové kontroly podepsal, aniž by k jeho obsahu (případně i poučení) uvedl jakékoliv námitky, vyjádření či výhradu. Jak si soud taktéž ověřil ze správního spisu, žalobce k žádosti o prodloužení lhůty ze dne 4. 4. 2014 doložil rovněž plnou moc pro JUDr. R. P. ze dne 3. 4. 2014, kterou ji zmocnil k jeho zastupování ve věci daňové kontroly z DPPO za rok 2012 a DPH za 1. až 4. čtvrtletí 2012 a leden až prosinec 2013. I tyto skutečnosti nasvědčují tomu, že žalobce si byl plně vědom zahájení daňové kontroly již dne 24. 3. 2014.

Krajský soud považuje dále za důležité zmínit, že obsahem správního spisu je rovněž úřední záznam ze dne 14. 3. 2014, č. j. 495247/14/2913-05401-703007, ve kterém je uvedeno:

„Dne 11.3.t.r. v 9,09 hod jsem telefonoval ze svého čísla (...) na telefon pana M. P. (...), hovor nebyl spojen. V 9,24 hod mi volal zpět pan P. Oznámil jsem mu, že mám za úkol zahájit daňovou kontrolu DPH za všechna zdaňovací období roku 2012 a 2013 a DPPO za rok 2013 u fi CollectorVM a Collector System a chtěl jsem se domluvit, kdy bychom daňovou kontrolu mohli zahájit, navrhoval jsem pátek 14.3. t.r., s tím, že vše bude provedeno na FÚ, dále jsem mimo dokladů požadoval předložení evidence DPH a deníku v elektronické podobě. Pan P. mi sdělil, že doklady jsou u paní účetní S., on jí zavolá a řekne, že ji budu volat ohledně upřesnění požadavku na sestavy v el. podobě. Proti navrženému termínu pan P. nic nenamítal. Termín byl dohodnut předběžně. Paní S. jako třetí osobě jsem nevolal. Dne 14.3. t.r. 9,03 hod jsem volal z čísla (...) opět panu P. za účelem domluvení se na zahájení daňové kontroly, nedovolal jsem se. V 10,02 hod jsem přijal na moje mobilní číslo hovor z čísla (...). Volající se představila jako T. a uvedla, že na její mobil jsou přesměrována volání pana P., který ve čtvrtek večer odletěl do zahraničí. Ptal jsem se tedy, kdy se pan P. vrátí a bylo mi sděleno, že týden bude pryč.“ Ze specifikovaného úředního záznamu plyne, že o potřebě zahájení daňové kontroly k DPH a DPPO za předmětná zdaňovací období byl žalobce srozumitelně vyrozuměn již před samotným ústním jednáním konaným dne 24. 3. 2014, přičemž proti tomuto postupu ničeho nenamítal. Nelze proto přisvědčit jeho tvrzení, že byl zahájením daňové kontroly dne 24. 3. 2014 zaskočen a správce daně tak využil jeho slabosti. Žalobce však s odkazem na pouhé formální zahájení daňové kontroly podal dne 7. 4. 2014 dodatečné daňové přiznání k DPH, na základě kterého dále dne 15. 5. 2014 podal rovněž dodatečné daňové přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2012, ačkoliv byl v protokolu o zahájení daňové kontroly taktéž řádně a srozumitelně poučen o nepřípustnosti takových podání v průběhu daňové kontroly. S ohledem na výše uvedené vyznívá postup žalobce zdejšímu soudu mj. i v návaznosti na výše citovaný úřední záznam správního orgánu I. stupně zcela účelově s cílem vyhnout se povinnosti uhradit penále ve smyslu ustanovení § 251 daňového řádu.

Nad rámec všeho výše uvedeného krajský soud podotýká, že by v případě žalobce nemělo pouhé formální zahájení daňové kontroly pro správce daně žádný význam. Lhůta pro stanovení DPPO za zdaňovací období roku 2012 ve smyslu ustanovení § 148 daňového řádu by i v případě nezahájení daňové kontroly uplynula nejdříve dne 1. 4. 2016. Správce daně tedy neměl důvod u žalobce pouze formálně zahajovat daňovou kontrolu za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty, neboť její uplynutí v době blízké zahájení daňové kontroly nehrozilo. Lze proto předpokládat, že daňová kontrola byla zahájena právě tehdy, kdy mohl správce daně tuto začít fakticky provádět. I kdyby soud připustil argumentaci žalobce, že byla daňová kontrola zahájena skutečně až ke dni 22. 4. 2014, na nepřípustnost dodatečného daňového přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2012 by tato skutečnost neměla žádný vliv, neboť dodatečné daňové přiznání k DPPO podal až dne 15. 5. 2014, tj. až po žalobcem tvrzeném skutečném zahájení daňové kontroly. I tak by tudíž dodatečné daňové přiznání k DPPO bylo správcem daně vyhodnoceno jako nepřípustné.

Jen pro úplnost se zdejší soud vyjadřuje taktéž k žalobcem zmíněným rozsudkům Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 36/2003, 8 Afs 7/2005 a 8 Afs 17/2006, v nichž je obsažen názor, podle něhož pouhý formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly nepředstavuje úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud předně poznamenává, že závěr

vyslovený v tomto rozsudku není s těmito judikáty v rozporu, neboť ve všech těchto rozsudcích byla řešena odlišná skutková situace. V rozsudku sp. zn. 5 Afs 36/2003 byl protokol o zahájení daňové kontroly vyhotoven dne 7. 12. 2000 a výzva k prokázání relevantních skutečností byla datována až ke dni 14. 3. 2001, takže první faktický úkon následoval po více než čtyřech měsících od formálního zahájení daňové kontroly. Ve věci vedené pod sp. zn. 8 Afs 7/2005 provedl správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně. V rozhodnutí sp. zn. 8 Afs 17/2006 poté správce daně formálně zahájil daňovou kontrolu až dne 19. 12. 2002, tedy v den, kdy již zbývalo pouze pět pracovních dní do konce roku, takže bylo více než pravděpodobné, že by k faktickému prověřování daňových povinností daňového subjektu do konce roku nedošlo. Správce daně v tomto případě nadto ani po daňovém subjektu nepožadoval předložení účetních dokladů. Oproti tomu v nyní projednávané věci byl první faktický úkon učiněn již v rámci ústního jednání dne 24. 3. 2014, přičemž další následoval již necelý měsíc po zahájení daňové kontroly (a to přes vyhovění správce daně žádosti žalobce o prodloužení lhůty k doložení podkladů), tzn. v podstatě bezprostředně, v horizontu několika dnů. Nelze se proto domnívat, že by k zahájení daňové kontroly ze strany správce daně došlo ryze účelově a formálně jen proto, aby byla přerušena zákonná prekluzivní lhůta. Naopak, z celého průběhu daňového řízení je seznatelné, že v něm nedocházelo k bezdůvodným průtahům, jednotlivé kroky správce daně na sebe logicky navazovaly, byly transparentní a směřovaly k účelu stanovenému daňovým řádem.

Zdejší soud tedy uzavírá, že k okamžiku zahájení daňové kontroly nelze přistupovat formalisticky. Lze tedy shrnout, že v případě žalobce byly správcem daně naplněny všechny předpoklady pro zahájení daňové kontroly dle ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu, když sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly (který byl žalobcem rovněž podepsán) bylo prvním úkonem správce daně vůči žalobci, předmět a rozsah daňové kontroly byl v protokolu o zahájení daňové kontroly taxativně stanoven jako „daň z přidané hodnoty za 1. až 4. čtvrtletí 2012 a leden až prosinec 2013 a daň z příjmu právnických osob za rok 2012“, a správce daně rovněž učinil již v průběhu tohoto jednání faktické úkony (vyzval žalobce k předložení účetních dokladů a položil mu otázku na jeho podnikatelskou činnost), přičemž správce daně rovněž v této chvíli disponoval i jinými podklady a mohl tudíž přistoupit k prověřování tvrzení žalobce.

Krajský soud tedy nemohl přisvědčit žalobci v tom, že postupem správního orgánu I. stupně a žalovaného došlo k porušení práv žalobce vyplývajících z Listiny či daňovým řádem, neboť dospěl k závěru, že postup správních orgánů byl zcela správný a zákonný. Soud tedy i tuto námitku žalobce vyhodnotil jako nedůvodnou.

VI.

Závěr a náklady řízení

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla za následek nezákonnost

žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

P o u ě n í : 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. 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.

V Brně dne 5. dubna 2017

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu