



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyň JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a Mgr. Barbory Berkové v právní věci žalobce **Stavba Šafrán s.r.o.**, se sídlem v Opavě, Ruská 237/57, zastoupeného Rambousek a partner a.s., se sídlem v Praze, Křišťanova 4, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj** se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, spočívajícím v nezákonném vedení daňové kontroly,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013 vůči žalobci protokolem o ústním jednání ze dne 20.5.2014 č.j. 2050666/14/3216-05402-801142 a v následném vedení této kontroly dodnes.

Domáhá se vyslovení, že daňová kontrola nebyla dne 20.5.2014 zahájena v souladu s ustanovením § 90 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a jedná se tedy o nezákonný zásah, v němž se zakazuje pokračovat. V odůvodnění svého podání žalobce uvádí, že dne 24.2.2014 převzal výzvu k odstranění pochybností, čímž byl podle žalovaného zahájen postup k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013 ve smyslu ustanovení § 89 daňového řádu. Žalobce vytýká, že uvedená výzva neobsahovala náležitosti vymezené ustanovením § 89 daňového řádu, jakož i judikaturou Nejvyššího správního soudu. V tomto směru žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.7.2008, č.j. 9 Afs 110/2007-102 (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Postup k odstranění pochybností nebyl veden účelně a hospodárně a nebyly v jeho rámci činy úkony, které by vedly k jeho rychlému a zdárnému ukončení. Po žalobci byly požadovány důkazní prostředky v rozsahu překračujícím rámec postupu k odstranění pochybností, přičemž mu ani nebyl sdělen výsledek tohoto postupu. Žalovaný následně dne 20.5.2014 zahájil daňovou kontrolu, aniž by žalobci sdělil důvody, pro které daňovou kontrolu zahajuje a rozsah daňové kontroly. Žalobce podal proti tomuto postupu stížnost podle ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu. Jelikož žalovaný svůj postup nenapravil, podal žalobce k Odvolacímu finančnímu ředitelství žádost podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu, která byla označena jako nedůvodná. Žalobce tímto považoval všechny možné opravné prostředky za vyčerpané a obrátil se prostřednictvím žaloby podle ustanovení § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.), na Krajský soud v Ostravě (dále též „krajský soud“).

Žalobce doplnil argumentaci obsaženou v žalobě podáním ze dne 4.2.2015, v němž zdůraznil, že postup k odstranění pochybností musí podle daňového řádu obsahovat časově navazující skutečnosti v následujícím pořadí: výzva k odstranění pochybností, reakce daňového subjektu spojená s návrhem důkazů, provedení navržených důkazů, vyhodnocení důkazů, seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností a ukončení postupu k odstranění pochybností anebo zahájení daňové kontroly v rozsahu těchto pochybností. V tomto směru žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2012, č.j. 1 Ans 10/2012-52, podle něhož mají být jednotlivé kroky postupu k odstranění pochybností činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl postup uzavřen bez zbytečných průtahů. Tuto časovou posloupnost žalovaný podle názoru žalobce nedodržel. Také samotné zahájení postupu k odstranění pochybností je dle mínění žalobce nezákonné, jelikož pochybnosti vyjádřené ve výzvě nebyly dostatečně konkrétní, aby žalobci umožnily adekvátní reakci. Žalobce dále vytýká nesprávnost postupu k odstranění pochybností, neboť ten musí směřovat k odstranění pochybností již konkrétně vyjádřených a nikoli k odhalování a vytváření dalších pochybností, jak to činil žalovaný. Žalobce dále namítá, že v rámci postupu k odstranění pochybností nelze vydávat výzvy podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu. Žalobce závěrem namítá nezákonnost zahájení daňové kontroly z důvodu, že nebyly dodrženy všechny podmínky stanovené v § 90 odst. 3 daňového řádu a nesprávnost postupu odvolacího orgánu (tj. Odvolacího finančního ředitelství),

který neprošetřil vlastní obsah stížnosti ve smyslu ustanovení § 261 odst. 3 daňového řádu. Vyřízení stížnosti považuje žalobce za neúplné a povrchní.

Žalovaný navrhuje odmítnutí žaloby, a to s ohledem ke skutečnosti, že žalobce nevyčerpal opravné prostředky. Neshledá-li krajský soud procesní podmínky pro odmítnutí návrhu, navrhuje žalovaný žalobu zamítnout. Žalovaný uvádí, že jakkoli daňový řád při zahájení daňové kontroly před prvním stanovením daně pravidelně předpokládá provedení postupu k odstranění pochybností, lze daňovou kontrolu zahájit i bez tohoto postupu, je-li rozsah pochybností správce daně takový, že správce daně je schopen učinit kvalifikovaný úsudek o nutnosti dokazování v takovém rozsahu, který svým rámcem přesahuje zákonem předpokládaný smysl a účel postupu k odstranění pochybností. Žalovaný dále uvádí, že nedodržení postupu dle ust. § 90 odst. 3 daňového řádu nemůže automaticky znamenat nezákonnost daňové kontroly. Má však za to, že při přechodu do daňové kontroly z vůle správce daně má uvedený postup, tedy ponechání 15-ti denní lhůty ve smyslu ust. § 90 odst. 2 daňového řádu, jen pořádkový význam, neboť případné návrhy daňového subjektu ničeho neovlivní.

Krajský soud usnesením č.j. 22 A 11/2015-21 ze dne 12.3.2015 odmítl podanou žalobu, a to z důvodu nevyčerpání opravného prostředku proti vedené daňové kontrole žalobcem, a to žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobcovo podání ze dne 19.9.2014 je opakovanou stížností proti postupu správce daně dle § 261 odst. 1 daňového řádu, nikoliv žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu, tzn. že žalobce nevyčerpal opravné prostředky a žaloba jako taková je z tohoto důvodu nepřípustná. Proti označenému rozhodnutí krajského soudu podal žalobce kasační stížnost, kdy Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č.j. 4 Afs 74/2015-29 ze dne 29.5.2015 rozhodl tak, že se napadené rozhodnutí krajského soudu zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalobce vyčerpal veškeré opravné prostředky, které měl dle daňového řádu k dispozici, neboť Nejvyšší správní soud posoudil podání žalobce ze dne 19.9.2014 jako žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.

Krajský soud je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

Žalovaný doplnil své vyjádření k žalobě ve světle zrušovacího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dne 30.7.2015. Žalovaný se podrobněji vyjadřuje k postupu vyřízení podaných stížností. K současnému stavu řízení žalovaný uvádí, že s ohledem na to, že doposud nebyly žalobcem předloženy veškeré požadované písemnosti spojené s dokazováním v daňové kontrole, žalovaný provádí vyhodnocování doposud předložených důkazních prostředků a očekává odpověď na zaslané mezinárodní dožádání na Slovensko, kde má být vyslechnut žalobcem navržený svědek.

Krajský soud rozhodoval o věci samé bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili (ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s.).

Soud o věci rozhodl mimo pořadí, v jakém mu věci došly, když žaloby proti nezákonnému zásahu je podle § 56 odst. 3 s.ř.s. povinen projednat přednostně.

Výkladem ust. § 90 d.ř. se již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10.10.2012 č.j. 1 Ans 10/2012-52, Sb. NSS č. 2792/2013, v němž vyložil, že (odst. [19] – [24]): „zákonodárce vytvořil zcela samostatný, procesně uzavřený institut (postupu k odstranění pochybností – pozn. krajského soudu) (...) rozdílem oproti předešlé právní úpravě je zcela zjevně snaha o důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být při tom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (...). Ačkoliv zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů. Z popsaného je zřejmé, že postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování (...) proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení. Pro účely rychlého postupu právě v situaci, kdy z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, má správce daně povinnost v případě pochybností vydat výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení. Jednoznačně tak daňový řád zavedl ‚časový tlak‘ na správce daně, aby v takových případech konkrétních pochybností umožnil daňovému subjektu tyto co nejrychleji odstranit a rozptýlit a sám mohl o vzniku daňového odpočtu vydat co nejrychleji rozhodnutí a vyměřený nadměrný odpočet ve stanovené lhůtě daňovému subjektu vrátit. Oproti předešlé právní úpravě (...) zavedl nyní nově daňový řád možný i odlišný postup (nelze-li postup k odstranění pochybností ukončit vydáním rozhodnutí o dani) – a to vedení daňové kontroly. Nejsou-li postupem dle § 89 a násl. daňového řádu odstraněny a vyvráceny dříve sdělené pochybnosti správce daně, je správce daně podle povahy situace buď oprávněn stanovit daň pomocí pomůcek (§ 90 odst. 4), nebo je oprávněn v rozsahu těchto pochybností zahájit daňovou kontrolu. (...) Daňová kontrola (§ 85 a násl.) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně je rovněž tím, kdo daňové řízení (a postupy v něm) vede. Dospěje-li tedy správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu. Bylo by zcela bez procesní logiky, kdyby se správce daně musel již předem rozhodnout (bez řádné znalosti a prověření celé věci), který z instrumentů zvolí – zda užije postup k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolu. (...) každý z nich správce daně volí v jiné skutkové situaci. Postup podle § 89 a násl. užije v případě, kdy již existují konkrétní dílčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však správcovy pochybnosti odstraněny nejsou a daň není prokázána dostatečně věrohodně, správce daně výsledek tohoto postupu sdělí

daňovému subjektu a ještě mu umožní podat návrh na doplnění dokazování. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, ať již jej má k dispozici, nebo je i nečinný, shledá-li správce daně důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.“

Krajský soud tuto rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu respektuje a v nyní posuzované věci neshledal důvody se od ní odchýlit.

Žalobce namítá, že výzva ze dne 20.2.2014 k odstranění pochybností (dále jen „výzva“) nesplňovala podmínky upravené v § 89 daňového řádu, kterými se zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 8.7.2008, č.j. 9 Afs 110/2007-102, kdy rozšířený senát uzavřel, že „*ve výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (nyní § 89 daňového řádu – pozn. krajského soudu), musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení (...) výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.*“ Krajský soud dospěl k názoru, že v předmětné výzvě správce daně byly obsaženy konkrétní pochybnosti žalovaného, neboť tento odůvodnil pochybnosti o tom, zda byla deklarovaná zdanitelná plnění skutečně přijata a zda byl odpočet daně uplatněn v souladu s příslušnými ustanoveními zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty tím, že přijatá zdanitelná plnění, vykázaná na ř. 40. daňového přiznání žalobce, u nichž byl uplatněn nárok na odpočet daně, značně převýšila hodnoty vykazované v předchozích zdaňovacích obdobích, a to ve všech od počátku registrace k žalobce DPH a zároveň nedošlo k souvisejícímu nárůstu uskutečněných plnění. Nad to krajský soud odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9.9.2009 č.j. 2 Afs 59/2009-84, kdy tento – ve shodě se shora citovaným právním názorem rozšířeného senátu zdůrazňuje, že *pochybnost nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. (...) Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. (...) Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích).*”

Výzvou správce daně sděluje žalobci pochybnosti jasným a srozumitelným způsobem tak, aby daňový subjekt byl schopen na ni kvalifikovaně reagovat, neboť mu sděluje jak důvod pochybností, tak i postup pro odstranění pochybností spolu s uvedením demonstrativního výčtu požadovaných listin k předložení.

Nelze také přisvědčit žalobci, že v rámci postupu na odstranění pochybností není možné vydávat výzvy k prokázání skutečností dle ust. § 92 odst. 4 daňového

řádu. V tomto směru lze zmínit odbornou literaturu, (Baxa, J. a kol. Daňový řád, Komentář. Praha: Wolters Kluwers, 2011), ze které se podává, že právě tento instrument představuje základní prvek komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem. Využití nalezne např. právě v rámci postupu k odstranění pochybností, který je zahájen výzvou podle § 89 daňového řádu.

Krajský soud se neztotožňuje ani s názorem žalobce, že postup správce daně k odstranění pochybností nebyl veden účelně a hospodárně. Žalobce v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10.10.2012, kde tento konstatoval, že jednotlivé kroky činěné správcem daně v rámci postupu k odstranění pochybností musí být činěny ve stmelené časové posloupnosti, což bezesporu představuje rychlé odstranění pochybností. Ze žalovaným doloženého spisového materiálu vyplývá, že správce daně nepostupoval v rozporu s výše uvedeným. Správce daně vyzval žalobce ve lhůtě 30-ti dnů ode dne podání přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013 k odstranění pochybností, spočívající, mimo jiné, v předložení správcem daně označených listin. Žalobce během následujících dvou měsíců doložil pouze část požadovaného, a tak bylo správcem daně žalobci oznámeno dne 20.5.2014 v rámci ústního jednání zahájení daňové kontroly. V mezidobí proběhlo místní šetření a ústní jednání mezi správcem daně a daňovým subjektem, respektive zástupcem daňového subjektu, v rámci kterých bylo postupně daňovým subjektem předkládáno požadované. Správce daně předkládané důkazní prostředky vyhodnocoval a daňový subjekt činil podání ve formě námitek vůči dílčímu postupu správce daně. Krajský soud má za to, že postup k odstranění pochybností byl veden účelně a hospodárně, byl veden k odstranění dílčích pochybností, které byly dostatečně určité vyjádřeny ve výzvě k odstranění pochybností a s ohledem ke skutečnosti, že nebyly tímto postupem odstraněny pochybnosti, byl oprávněn správce daně zahájit daňovou kontrolu. Není tedy možné přisvědčit žalobci, že žalovaný byl tři měsíce nečinný.

Žalobce sice v žalobě uvedl, že v rámci postupu k odstranění pochybností nebyly správcem učiněny kroky, které jsou mu ukládány zákonem, a po žalobci bylo požadováno předložení důkazních prostředků odpovídajících dokazování v rámci daňové kontroly, z čehož dovodil nezákonnost postupu, ale k těmto obecným tvrzením žalobce neuvedl, v čem konkrétně pochybení správního orgánu spočívalo a v čem spatřuje, že byl zkrácen na svých právech. Krajskému soudu nepřísluší za žalobce domýšlet, o jaká pochybení se může jednat. Proto vzhledem k obecné formulaci uvedených tvrzení se touto námitkou nelze blíže zabývat (k tomu blíže usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010, č.j. 4 As 3/2008-78).

Krajský soud dále posuzoval otázku, zda daňová kontrola podle § 90 odst. 3 daňového řádu může být zahájena i přes neexistující předcházející sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností a při neexistující výzvě k návrhu na doplnění dokazování. Krajský soud dospěl k závěru, že za situace, kdy právní úprava umožňuje správci daně zahájit daňovou kontrolu i v případě, že daňový subjekt návrh na pokračování v dokazování nepodá, tzn. za situace, kdy má (jen) správce daně za to, že je třeba další dokazování provést, by kategorické trvání na požadavku na předcházející úplné sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností a zejména trvání na požadavku výzvy daňovému subjektu se stanovením lhůty bylo

pustým formalismem, protože by nemohlo vést k jinému vyústění než k zahájení daňové kontroly. Účelem poskytnutí lhůty dle § 90 odst. 2 věty druhé daňového řádu je podle krajského soudu zjevně poskytnutí možnosti daňovému subjektu odvrátit uzavření postupů k odstranění pochybností stanovením daňové povinnosti tak, že daňovým orgánům osvědčí potřebu dalšího dokazování. Takového osvědčení ovšem z povahy věci není třeba v situaci, kdy jsou již daňové orgány samy přesvědčeny o potřebě dalšího dokazování. Případný návrh na doplnění dokazování podaný v takové situaci daňovým subjektem by totiž již mohl jen dublovat směr dokazování nastíněný daňovými orgány. Neposkytnutím lhůty podle § 90 odst. 2 věty druhé daňového řádu pak není daňový subjekt vyloučen ani z možnosti navrhnout jiné důkazy, než ty, pro které správce daně shledal potřebu dalšího dokazování. Právo navrhnout takové důkazy totiž svědčí daňovému subjektu i po celou dobu následně prováděné daňové kontroly [srov. § 86 odst. 2 písm. b), c) daňového řádu].

Krajský soud proto uzavírá, že neposkytnutím lhůty podle § 90 odst. 2 věty druhé daňového řádu v situaci, kdy je již správce daně sám přesvědčen o potřebě dalšího dokazování, nemůže být z povahy věci daňový subjekt dotčen na svých právech. Tento závěr však nemůže zpochybnit právo daňového subjektu na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností. Nesdělení výsledku takového postupu před zahájením daňové kontroly je porušením práv daňového subjektu (§ 90 odst. 1 daňového řádu), ovšem nejedná se o porušení práv, které by nebylo napravitelné.

Krajský soud vycházející ze stavu, který tu je k dnešnímu dni (§ 87 odst. 1 část před středníkem s.ř.s.) a konstatuje, že k dnešnímu dni již žalobci byly výsledky postupu k odstranění pochybností sděleny a pokud tu kdy dříve byl nedostatek takového sdělení, byl žalovaným napraven, a proto žalobce již nemůže účinně svou nevědomost o výsledku postupu k odstranění pochybností namítat; porušením jeho práv by totiž mohlo být jen, pokud by mu tento výsledek nebyl znám dosud. K tomu blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.4.2012, č.j. 1 Afs 105/2012-37, kde je zdůrazněno, že vada řízení může být zhojena (viz odst. 31 citovaného rozhodnutí).

S ohledem na shora uvedené závěry tohoto odůvodnění se krajský soud zabýval dále otázkou, zda absenteje vymezení rozsahu daňové kontroly podle § 90 odst. 2, 3 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 9.12.2004 č.j. 7 Afs 22/2003-109 vyslovil, že *„při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.* Na tyto závěry pak Nejvyšší správní soud navázal v rozsudku ze dne 17.2.2006 č.j. 8 Afs 7/2005-96, Sb. NSS č. 1480/2008, v němž vyslovil, že účinky zahájení daňové kontroly nemůže nastolit toliko formální zahájení daňové kontroly, bez učinění reálných kroků, které by materiálně počátku takové činnosti správce daně nasvědčovaly.

S ohledem na to krajský soud přisvědčuje žalobci, že pokud mu dne 20.5.2014 nebyly sděleny vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje správce daně pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody

přetrvávajících pochybností (včetně hodnocení dosavadního dokazování), jednalo se 20.5.2014 o zcela formální zahájení daňové kontroly, které je zcela nezpůsobilé způsobit účinky zahájení daňové kontroly. Vyústěním tohoto závěru je pak situace, kdy protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 20.5.2014 daňová kontrola zahájena nebyla, přičemž i po 20.5.2014 tu byl neukončený postup k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu.

Krajský soud se proto dále zabýval obsahem vyrozuměním správce daně o probíhající kontrole ze dne 30.5.2014 (dále jen „vyrozumění“).

Vyrozumění předestírá dosud provedené důkazy, hodnotí, které skutečnosti byly (nebyly) dosud provedeným dokazováním prokázány a v čem spočívají přetrvávající pochybnosti správce daně. Správce daně, mimo jiné, uvádí, že *„Samotné předložení daňového dokladu a účetních záznamů nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně. Daňový doklad a účetní záznam ještě neprokazuje, že k dodání zboží či služeb došlo, a to deklarovaným dodavatelem pro kontrolovaný daňový subjekt. Důkazní povinnost není splněna pouhým předložením, byť formálně správných účetních či jiných dokladů. Za této situace, kdy daňovým subjektem byly předloženy pouze výše uvedené doklady, nebylo možné správcem daně vyhodnotit ve vzájemných souvislostech, zda se přijatá plnění uskutečnila tak, jak je deklarováno.“* Správce daně následně uzavírá, že *„Vzhledem k tomu, že správce daně v průběhu POPu nezískal od daňového subjektu všechny podklady potřebné k vyhodnocení předložených důkazních prostředků a proces dokazování z pohledu rozsahu a charakteru úkonů potřebných pro správné zjištění a stanovení daně překročil rámec postupu k odstranění pochybností podle § 89 DŘ a § 90 DŘ, přistoupil správce daně dne 20.5.2014 k prověření přiznání k DPH postupem daňové kontroly.“*

Krajský soud proto k zahájení daňové kontroly uzavírá, že k tomuto zahájení nedošlo 20.5.2014, ale právě dne 30.5.2014, kdy byl žalobce ve smyslu § 90 daňového řádu zpraven o vyjádřeních a důkazních prostředcích, na jejichž základě považuje správce daně pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a o důvodech přetrvávajících pochybností. Současně bylo žalobci oznámeno zahájení daňové kontroly.

Krajský soud tedy neguje názor žalobce, že mu nebyl, spolu s důvody zahájení daňové kontroly, sdělen rozsah, ve kterém je zahajována daňová kontrola. Je třeba zdůraznit, že u přechodu do daňové kontroly z vůle správce daně je zásadní sdělení důvodů k pokračování v dokazování, neboť jen v rozsahu těchto důvodů lze následnou daňovou kontrolu vést. Právě takto totiž dochází k vymezení rozsahu daňové kontroly. Rozsah se zpravidla odvozuje právě od předmětu kontroly, kterým je v tomto případě daň z přidané hodnoty za období prosinec 2013. Ačkoliv správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 20.5.2014 uvádí, že zahajuje daňovou kontrolu v neomezeném rozsahu, nelze v kontextu s obsahem protokolu vyrozumění k probíhající kontrole ze dne 30.5.2015, kde - jak již krajský soud uvádí výše - byly jasně vymezeny důvody, pro které byla daňová kontrola zahájena, k výkladu přistoupit toliko formalisticky a vycházet pouze z označení „v neomezeném rozsahu“ bez náhledu na vymezení obsahu úkonu v širších souvislostech. Lpění na pouhém označení rozsahu, bez ohledu na konkrétní

důvody, pro které je daňová kontrola zahájena by představovalo pouhou formalistickou interpretaci ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu, neboť i obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle zásad stanovených daňovým řádem, zejména pak § 8 odst. 3 daňového řádu, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně.

Dospěl-li pak soud k závěru, že k zahájení daňové kontroly došlo až dne 30.5.2014, pak právě tohoto dne byly žalobci sděleny důvody přetrvávajících pochybností správce daně, z čehož je zjevné, že ani žalobní bod, kde žalobce namítá, že nebyl stanoven rozsah daňové kontroly v souladu s ust. § 90 odst. 3 daňového řádu není důvodný.

K námitce žalobce, že vyřízení stížnosti považuje za neúplné a povrchní soud pouze uvádí, že jeho úkolem v řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením není detailně přezkoumávat jednotlivá rozhodnutí žalovaného, nýbrž přezkoumat zásah správního orgánu jako celek. Soud se tedy nebude samotným obsahem vyřízení stížnosti zabývat.

Pro úplnost soud dodává, že nenastala dosud ani prekluze práva vyměřit daň ve smyslu § 160 daňového řádu, ke které by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti.

Krajský soud proto uzavírá, že daňové kontroly byly zahájeny v souladu se zákonem, a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s.ř.s., když plně procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu nevznikly v tomto řízení žádné náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 24. září 2015

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu