



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **J. S.**, zastoupený Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**, se sídlem Tolstého 2, Jihlava, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

t a k t o :

- I. Daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob žalobce za zdaňovací období roku 2010 zahájená protokolem ze dne 11.11.2013, č.j. 1482646/13/2912-05402-703930, **je nezákonná**.
- II. Žalovanému **se zakazuje** pokračovat v provádění daňové kontroly zahájené dne 11.11.2013 protokolem č.j. 1482646/13/2912-05402-703930.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 14 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Radka Lančíka, daňového poradce se sídlem Divadelní 4, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v provádění daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za rok 2010.

I. Podstata věci

Žalovaný dne 11.11.2013 zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2010 (protokol ze dne 11.11.2013, č.j. 1482646/13/2912-05402-703930). Daňovou kontrolu považuje žalobce za nezákonný zásah, neboť jediným důvodem pro její zahájení byly pochybnosti v tom směru, proč není příjem dle smlouvy o směně nemovitostí zahrnut v daňovém přiznání k dani z příjmů za rok 2010.

Proti postupu správce daně podal žalobce dne 7.1.2014 stížnost podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), kterou správce daně neshledal důvodnou. Proti vyřízení stížnosti správcem daně žalobce podal dne 3.3.2014 žádost ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu k Odvolacímu finančnímu ředitelství, které dne 7.5.2014, písemností č.j. 12134/14/5000-14505-711484, žalobce vyrozumělo o tom, že neshledalo žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti důvodnou. Odvolací finanční ředitelství dospělo k závěru, že k výzvě k podání dodatečného daňového přiznání nemůže správce daně přistoupit nahodile a bez jakéhokoliv důvodu. Naopak je na základě § 145 odst. 2 daňového řádu oprávněn vyhodnotit, zda lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Správce daně s ohledem na skutkové okolnosti musí volit individuální postup dle konkrétní situace.

II. Shrnutí argumentace žalobce

Žalobce poukazuje na to, že při zahájení daňové kontroly pracovníci správce daně předložili žalobci smlouvu týkající se směny nemovitostí a daňové přiznání žalobce za rok 2010 a dotázali se, proč není smlouva uvedena v daňovém přiznání a proč není daň z ní plynoucí zaplacená. Tato skutečnost není v protokolu o zahájení kontroly zaznamenána, nicméně ji může dosvědčit paní M. S., která byla zahájení daňové kontroly přítomna. Žalobce proto jako důkaz navrhuje svědeckou výpověď paní M. S.

Z následného průběhu daňové kontroly je podle žalobce zřejmé, že jediným důvodem pro její zahájení byly pochybnosti v tom směru, proč není smlouva o směně nemovitostí zahrnuta v daňovém přiznání z příjmu fyzických osob za rok 2010. Pracovníci žalovaného o této nesrovnalosti prokazatelně věděli již před zahájením daňové kontroly. Pracovnice žalovaného paní M. tento rozpor zjistila při vlastní kontrole v měsíci září 2013 a následně dala podnět na kontrolní oddělení. Žalobce proto navrhuje vyslechnout jak svědka paní M., neboť mu nebylo umožněno nahlížet do interní korespondence žalovaného.

Přestože žalovaný na základě nesprávně vyplněného daňového přiznání věděl, že daň bude doměřena, nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání a namísto toho zahájil u žalobce daňovou kontrolu. Otázka doměření daně již byla najisto postavena před zahájením daňové kontroly a v jejím průběhu správce daně pouze vyčísloval správnou výši nepeněžního příjmu žalobce.

Žalobce tedy měl být vyzván podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2010. Poté případně v následném postupu k odstranění pochybností měla být řešena správná výše nepeněžního příjmu získaného ze směny nemovitostí v návaznosti na znalecký posudek. Daňová kontrola tak neměla být vůbec zahájena. Daňový řád neponechává

na libovůli správce daně, komu výzvu k dodatečnému daňovému přiznání dá a komu ne.

Žalobce tedy navrhuje, aby soud žalovanému zakázal provádět daňovou kontrolu nezákonně zahájenou dne 11.11.2013, eventuálně, pokud by daňová kontrola byla ukončena v průběhu řízení o žalobě, aby soud určil, že zahájení a provedení daňové kontroly dne 11.11.2013 u daně z příjmů fyzických osob za rok 2010 žalovaným, bylo nezákonné.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný považuje žalobu za nedůvodnou a poukazuje na to, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu musí obsahovat odůvodnění. Tedy ve výzvě musí být zmíněna důvodnost předpokladu správce daně o doměření daně. Pokud tedy správce daně nedospěl na základě svého správního uvážení k závěru o důvodném předpokladu stran doměření daně, postupoval při zahájení daňové kontroly u žalobce zcela v souladu se zákonem. Správce daně nemohl s jistotou předvídat doměření daně, neboť doměření bylo závislé na zjištění dalších skutečností vyplývajících z jiných důkazů.

Vedle částečného předpokladu doměření daně existovaly i pochybnosti, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly. Správce daně na základě vyhledávací činnosti zjistil, že žalobce nezahrnul do příjmů příjmy na základě směnné smlouvy. Správci daně tak vznikly pochybnosti o správnosti postupu žalobce v daňovém řízení a za účelem jejich rozptýlení zahájil daňovou kontrolu, aby zjistil všechny okolnosti směnného vztahu. Během daňové kontroly předložil žalobce znalecký posudek, který prokazoval hodnotu předmětných nemovitostí, která však byla odlišná od hodnoty ve znaleckém posudku přiloženém k přiznání k dani z převodu nemovitostí. Vzhledem k rozdílnosti obou posudků správce daně ustanovil znalce za účelem vypracování revizního znaleckého posudku. V průběhu daňové kontroly žalobce také předložil doklady, prokazující jeho výdaje v souvislosti s úpravou pozemku, před jeho převodem na základě směnné smlouvy. Správce daně následně prověřoval průkaznost těchto dokladů. O složitosti dané problematiky podle žalovaného svědčí i délka daňové kontroly. Podle žalovaného z protokolu o zahájení daňové kontroly č.j. 1482646/13/2912-05402-703930 neplyne, že by pozornost správce daně byla zaměřena pouze na prověření daňových souvislostí směnné smlouvy.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před soudem a z výše uvedených důvodů navrhoval soudu, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci

Zdejší soud nejprve posuzoval, zda je v této věci splněna podmínka aktivní a pasivní legitimace a zda byla dodržena lhůta pro podání žaloby.

Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není

rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Podle § 83 s.ř.s. je žalovaným správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl zásah; jde-li o zásah ozbrojených sil, veřejného ozbrojeného sboru, ozbrojeného bezpečnostního sboru nebo jiného obdobného sboru, který není správním orgánem, anebo příslušníka takového sboru, je žalovaným správní orgán, který takový sbor řídí nebo jemuž je takový sbor podřízen, a u obecní policie obec.

Podle § 84 odst. 1 s.ř.s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.

Podle § 85 s.ř.s. je žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Aktivní legitimace v řízení o žalobě ve smyslu § 82 s.ř.s. svědčí každému, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech zásahem správního orgánu. Určující skutečností pro vyslovení závěru o existenci aktivní legitimace na straně žalobce je tedy tvrzení přímého zkrácení na právech zásahem správního orgánu, nikoli skutečnost, že k přímému zásahu do práv žalobce skutečně došlo (to již je otázkou pro posouzení žaloby ve věci samé). Přímé zkrácení na svých právech konkretizovaným postupem žalovaného - daňovou kontrolou - je ze strany žalobce tvrzeno a je jím argumentováno. Tato podmínka řízení je tedy splněna.

Pokud jde o legitimaci pasivní, žalovaným je správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl zásah. Tu je nepochybně správním orgánem žalovaný; jeho identifikace není spornou; spornou není ani skutečnost, že jde o správní orgán. I tato podmínka řízení je tedy splněna.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že přípustnost zásahové žaloby, kterou se žalobce domáhá ochrany proti zahájení či provádění daňové kontroly, je podmíněna vyčerpáním prostředku nápravy ve smyslu § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č.j. 9 Aps 4/2013-25 Sb. NSS 2956/2014, usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS).

Z dokumentace, zaslané soudu žalovaným vyplynulo, že písemností Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7.5.2014, č.j. 12134/14/5000-14505-711484, byla vyřízena žádost žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalobce ze dne 7.2.2014 na to, že přestože správce daně důvodně věděl, že daň bude doměřena, zahájil daňovou kontrolu. Žalobce podal žalobu k poštovní přepravě dne 7.7.2014, přičemž vyznění Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7.5.2014, č.j. 12134/14/5000-14505-711484, bylo žalobci doručeno dne 12.5.2014; tuto skutečnost doložilo k výzvě soudu Odvolací finanční ředitelství dne 26.9.2014. Žaloba tedy byla podána ve lhůtě dvou měsíců od okamžiku, kdy se žalobce dozvěděl, jak byla vyřízena žádost

o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. V daném případě je tedy nepochybné, že žaloba je přípustná a byla podána včas.

Při posouzení otázky, zda žaloba na ochranu před nezákonným zásahem byla podána důvodně, vyšel soud z toho, že není pochyb o tom, že zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110). Podle názoru rozšířeného senátu daňová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů, neboť nezákonnou daňovou kontrolou dochází k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (*status negativus*), vyplývajícího z článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), a často může též porušovat subjektivní práva další (např. právo na ochranu vlastnictví zakotvené v článku 11 Listiny a článku 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost podle článku 26 Listiny atd.).

Soud k tomu doplňuje, že se zahájením daňové kontroly je spojena například povinnost předložit veškeré daňové doklady a účetnictví týkající se prověřované výše daně v rámci kontrolovaného zdaňovacího období (či dokonce více daní či více zdaňovacích období), daňová kontrola se často provádí v prostorách kontrolovaného daňového subjektu. S doměřením daně na základě daňové kontroly je dále např. spojena ze zákona sankce v podobě penále, případně následný úrok z prodlení, což je další významný důsledek doměření daně na základě daňové kontroly, zasahující do majetkové sféry daňového subjektu.

Proto bylo na základě žalovaným předložené dokumentace nutné posoudit, zda se v případě daňové kontroly v tomto konkrétním případě jednalo o nezákonný zásah, kterým by žalobce mohl být na svých právech zkrácen ve smyslu § 82 s.ř.s. Soud v této souvislosti zdůrazňuje, že žalobce nepoukazuje na konkrétní dílčí úkony správce daně v rámci probíhající daňové kontroly, které by zasáhly do jeho práv, ale na to, že daňová kontrola v jeho případě neměla být zahájena a tudíž nemá být prováděna vůbec, jinými slovy namítá její nezákonnost jako celku, tedy od samého jejího počátku.

Podle § 143 odst. 1 daňového řádu lze daň doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměřením na překážku.

Podle § 143 odst. 3 daňového řádu k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

Podle § 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.

Z podstatných listin správního spisu, tak jak byly žalovaným soudu předloženy, vyplynulo, že pracovníci vyměřovacího oddělení zaslali dne 9.9.2012 kontrolnímu

oddělení návrh na provedení kontroly, ve kterém žádají o prověření toho, zda hodnota pozemku získaná směnou je zdaněna daní z příjmů fyzických osob. Dále se z písemnosti podává, že na základě hlášenky daně z převodu nemovitosti č. 100078190 je celková sjednaná cena nemovitosti 3 057 312 Kč a že příjmy podle § 10 ve výši 855 000 Kč vykázané v daňovém přiznání za rok 2010 jsou za prodej domu v Pozďatíně (120 000 Kč) a za prodej bytu v Třebíči (735 000 Kč). Z protokolu o zahájení daňové kontroly č.j. 1482646/13/2912-05402-703930 ze dne 11.11.2013 vyplývá pouze skutečnost, že u žalobce byla zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem je daňové tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 v rozsahu údajů uvedených v daňovém tvrzení, a že správce daně vyzval žalobce, aby předložil důkazní prostředky prokazující daňové tvrzení vztahující se ke kontrolované dani a zdaňovacím období. Z protokolu ze dne 9.12.2013 č.j. 1536410/13/2912-05402-703930 vyplynulo, že protokol o zahájení kontroly byl doplněn v tom smyslu, že zahájení kontroly byla přítomna i paní M. S., konzultantka. Další listinou v soudu předložené dokumentaci je protokol o nahlížení do spisu ze dne 18.12.2013, č.j. 1548473/13/2912-05402-703930, kdy nebylo žalobci umožněno nahlédnout do vyhledávací části spisu a dále správce daně k dotazu žalobce „*Měli pracovníci kontrolního oddělení před zahájením daňové kontroly k dispozici daňové přiznání a směnnou smlouvu a seznámili se s jejich obsahem?*“ odpověděl „*Ano.*“.

Dále z protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 14.5.2014, č.j. 1083007/14/2912-05402-703930, vyplynulo, že správce daně dospěl k následujícím zjištěním a závěrům:

1. Daňový subjekt na základě kupní smlouvy ze dne 28. 6. 2010 (právní účinky vkladu vznikly ke dni 13. 7. 2010) prodal bytovou jednotku vč. spoluvlastnických podílů na společných částech budovy a pozemku za dohodnutou kupní cenu 735.000, Kč. V daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2010 daňový subjekt uvedl příjmy dle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“), ve výši 735 000 Kč a výdaje vynaložené na dosažení těchto příjmů ve výši 644 292 Kč. Předloženými doklady daňový subjekt prokázal zdanitelné příjmy ve výši 735 000 Kč a výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení těchto příjmů ve výši 668 842 Kč. Částku výdajů tvoří pořizovací cena nemovitostí ve výši 553 333 Kč, provedené stavební úpravy ve výši 90 959 Kč, poplatek za právní služby (sepsání kupní smlouvy a návrhu na vklad do katastru nemovitostí) ve výši 2 500 Kč a zaplacená daň z převodu nemovitostí ve výši 22 050 Kč. Správce daně zvýšil výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmu dle § 10 zákona č. 586/1992 Sb. o částku 24 550 Kč.

2. Daňový subjekt na základě kupní smlouvy ze dne 18. 5. 2010 prodal zděděný spoluvlastnický podíl za dohodnutou kupní cenu 120 000 Kč (1/3 z celé kupní ceny 360 000 Kč). V daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2010 daňový subjekt uvedl příjmy ve výši 120 000 Kč a výdaje vynaložené na dosažení těchto příjmů ve výši 0 Kč. Předloženými doklady daňový subjekt prokázal zdanitelné příjmy ve výši 120 000 Kč a výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení těchto příjmů ve výši 114 205 Kč. Částku výdajů tvoří cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku a zaplacená daň z převodu nemovitostí. Správce daně zvýšil výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmu o částku 114 205 Kč.

3. Daňový subjekt dne 7.5.2010 uzavřel smlouvu o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví, směnnou smlouvu a smlouvu o zřízení věcného břemene (právní účinky vkladu vznikly ke dni 13.5.2010). Touto smlouvou daňový subjekt zrušil a vypořádal spoluvlastnictví k pozemku p.č. 1086/110 o výměře 3 974 m², kdy se smluvní strany dohodly, že na úplné vypořádání poskytl daňový subjekt druhému spoluvlastníkovi pozemku plnění ve výši 1 Kč, a tím se stane do budoucna výlučným vlastníkem uvedeného pozemku. Dále na základě této smlouvy došlo mezi daňovým subjektem a společností S.O.K. stavební s.r.o., ke směně pozemku p. č. 1086/110 o výměře 3 974 m², jehož vlastníkem byl daňový subjekt a pozemku p. č. 135/208 o výměře 1 214 m², jehož vlastníkem byla společnost S.O.K. stavební s.r.o. V poslední řadě došlo ke zřízení věcného břemene kabelového vedení VN. Ve vazbě na směnnou smlouvu byl správci daně předložen znalecký posudek č. 832-35/10 vypracovaný dne 16.12.2010 Ing. J. F. podle stavu ke dni 13.5.2010 (objednatel posudku byla společnost S.O.K. stavební, s.r.o.). Zjištěná cena pozemku p.č. 135/208 dle tohoto znaleckého posudku činila 2 205 966,76 Kč. Daňový subjekt předložil dne 22.11.2013 znalecký posudek č. 3305-115/2013 zpracovaný dne 21.11.2013 Ing. Lubomírem Krejčím podle stavu ke dni 13.5.2010. Zjištěná cena pozemku p. č. 135/208 dle tohoto znaleckého posudku činila 1 764 780 Kč. Dále dne 16. 12. 2013 předložil daňový subjekt znalecký posudek č. 2121-74/2013, který zpracoval dne 15.12.2013 jako revizní znalecký posudek Ing. J. M. (objednatel posudku byl daňový subjekt). Zjištěná cena pozemku p. č. 135/208 dle tohoto znaleckého posudku činila 1 764 777,20 Kč. Správce daně vydal rozhodnutí o ustanovení znalce č.j. 1547176/13/2912-05402-703930. Dne 31.1.2014 byl správci daně doručen revizní znalecký posudek č. 2079-09/2014 vypracovaný dne 24.1.2014 Ing. Jaroslavem Krátkým. Zjištěná cena pozemku p.č. 135/208 ke dni 13.5.2010 dle tohoto znaleckého posudku činila 1 759 100 Kč. Daňový subjekt příjmy dosažené směnou ve výši 1 759 100 Kč v daňovém přiznání neuvedl a nezdanil. Správce daně na základě uvedených zjištění dospěl k závěru, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010 měla být o 172 800 Kč vyšší, a uvedl, že následky porušení povinnosti při správě daní (penále, popř. úrok z prodlení) vyplývající z výše uvedené změny budou posuzovány podle daňového řádu.

Soud dospěl k závěru, že v daném případě byly správci daně před zahájením daňové kontroly známy tak konkrétní skutečnosti, pro které měl volit postup proporcionální, a tím bylo vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2010, č. j. 1 Afs 71/2010 - 136, střet veřejného zájmu na stanovení a výběru daní a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé je nutné řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Tomu ostatně odpovídá i právní úprava provedená daňovým řádem. **Také ve vztahu k dříve platné úpravě provedené zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dospěl Nejvyšší správní soud ve své judikatuře k závěru, že konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání jsou podmínkou pro zahájení vytykácího řízení a že legislativní koncepce daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní**

v konkrétním případě zvolí a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č.j. 1 Aps 20/2013-61).

Ze systematického výkladu jednotlivých ustanovení upravujících jednotlivé instituty ve smyslu daňového řádu, jejichž cílem je správné zjištění daně (daňová kontrola, postup k odstranění pochybností, výzva k podání dodatečného daňového přiznání), je nepochybné, že zákonodárce v souladu se zásadou proporcionality a dále se zásadou minimalizace zásahu veřejné moci do právní sféry jednotlivce navázal použitím jednotlivých institutů na různý okruh okolností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č.j. 1 Aps 20/2013-61). Ve vztahu ke správnímu uvážení správce daně to pak znamená, že správce daně je povinen využít odpovídající instituty daňového řízení, pakliže nastanou zákonem předvídané okolnosti a nemůže tyto instituty zaměňovat. Pokud byly splněny podmínky pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu, nemohl správce daně přistoupit k postupu nejvíce zatěžujícímu daňový subjekt, a to k daňové kontrole. Tento závěr ostatně koresponduje i s úmyslem historického zákonodárce, který byl vtělen do důvodové zprávy k daňovému řádu (důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona ze dne 15.12.2008, sněmovní tisk č. 685, digitální repozitář www.psp.cz).

Z důvodové zprávy k daňovému řádu ve vztahu k § 143 daňového řádu vyplývá, že daň může být doměřena na základě podání daňového subjektu, formou dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo i z moci úřední. Doměřením se má na mysli následné vyměření, tzn. jakékoliv další než první vyměření téže daně. Jedná se o postup při zjištění skutečnosti, že dosud stanovená daň není správná. Toto zjištění může být učiněno jak správcem daně, tak i daňovým subjektem. Věta druhá upravuje vztah k zásadě *res iudicata* a vyjadřuje zásadní odchylku daňového řízení od jiných správních řízení. Ne vždy daňový subjekt tvrzení své daně provede perfektně, stejně tak jako kapacita státních orgánů neumožňuje komplexní audit, tedy jednoznačné prokázání tvrzené daňové povinnosti před jejím primárním stanovením, a tak po zákonem stanovenou dobu existují další možnosti dodatečného vyměření, tj. doměření daně. Jedná se o specifický postup výlučný pro daňový proces, kdy se po pravomocném rozhodnutí ve věci předpokládá ještě možnost nového rozhodnutí o případném zjištěném rozdílu daně. Tato fáze daňového řízení, tedy doměřovací řízení, může být zahájena jak daňovým subjektem, když podá dodatečné daňové přiznání nebo vyúčtování, tak z moci úřední, zejména když správce daně zjistí nesprávnost tvrzení daňového subjektu při daňové kontrole. K doměření může dojít také tehdy, pokud správce daně při uplatnění dalších procesních postupů, např. při vyhledávací činnosti, spolupráci s jinými správci daně, včetně zahraničních berních správ, získá nové důkazy či indicie, na jejichž základě lze předpokládat, že původně stanovená daň není správná. V tomto případě správce daně vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Pokud daňový subjekt této výzvě nevyhoví, správce daně doměří daň z moci úřední. Odstavec 3 upravuje postup v případě, že je to správce daně, kdo zjistí důvody pro doměření daně. V ustanovení se předpokládá dvojí možná situace. Buď správce daně důvody zjistí v rámci daňové kontroly a doměří daň podle jejího výsledku, nebo pokud tomu tak není a správce daně získá důkazy či jiné indicie, že je nutná změna poslední zjištěné výše daně jiným způsobem, vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování (§ 145 odst. 2/ daňového řádu). Tento způsob respektuje primární povinnost tvrzení daňového

subjektu a vytváří analogické podmínky v doměřovacím řízení k podmínkám původního (řádného) vyměření. Je tedy na vůli daňového subjektu, zda učiní i v tomto stádiu nalézacího řízení o své daňové povinnosti tvrzení, čímž otevře možnost postupu k odstranění pochybností a tedy k zahájení dokazovacího postupu, nebo zda umožní správci daně doměřit daň z moci úřední buď na základě jím získaných důkazů, nebo podle pomůcek. Z důvodové zprávy ve vztahu k § 145 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že správce daně důvodně předpokládá doměření daně s tím rozdílem, že pro podání dodatečného tvrzení není stanovena objektivní lhůta, ale pouze lhůta subjektivní, jejíž počátek je pro daňový subjekt určen okamžikem zjištění důvodů pro podání dodatečného tvrzení. Správce daně je povinen postupovat při zjištění důvodů k podání takových tvrzení v souladu se zásadou rychlosti. Tento způsob opět respektuje primární povinnost tvrzení daňového subjektu a vytváří analogické podmínky v doměřovacím řízení k podmínkám původního (řádného) vyměření. Je tedy na vůli daňového subjektu, zda učiní i v tomto stádiu nalézacího řízení o své daňové povinnosti tvrzení, čímž otevře možnost postupu k odstranění pochybností, a tedy k zahájení dokazovacího postupu, nebo zda umožní správci daně doměřit daň z moci úřední buď na základě jím získaných důkazů, nebo podle pomůcek. Správce daně proto ve výzvě daňovému subjektu sdělí důvody, pro které ho k podání tvrzení vyzývá. (pozn. zkráceno a zvýrazněno soudem).

Z obsahu přípisu pracovníků žalovaného ze dne 9.9.2012 zcela nepochybně vyplývá, že do sféry správce daně se dostala informace o tom, že hodnota pozemku získaná žalobcem na základě směny pravděpodobně nebyla zdaněna daní z příjmů fyzických osob. V tomto případě nepochybně bylo namístě umožnit daňovému subjektu realizovat jeho daňové tvrzení, což je primární oprávnění daňového subjektu, které byl správce daně povinen respektovat, a vyplývá již z toho, že zákonodárce institut výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu zakotvil. Pokud se správce daně v rámci úřední činnosti dozvěděl takové okolnosti, za kterých mohl důvodně předpokládat, že příjmy žalobce byly vyšší o hodnotu pozemku získaného směnou, pak byl povinen žalobci ve výzvě ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu tyto skutečnosti sdělit. Existovala-li takto konkrétní a v tomto případě dokonce jediná „indicie“ o tom, že určitá část příjmu žalobce nebyla zdaněna, pak nelze dovodit oprávnění správce daně s takovou skutečností daňový subjekt neseznámit a tím mu *de facto* znemožnit „dotvrdit“ vlastní daňovou povinnost. K dotazu soudu žalovaný uvedl, že důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, nemohl správce daně z toho důvodu, že nevěděl, zda žalobce v souvislosti se směnnou smlouvou vynaložil i nějaké náklady. Tato argumentace však znamená, že by § 145 odst. 2 daňového řádu nebyl aplikovatelný prakticky za žádných okolností. Vždy totiž může existovat pochybnost, zda ve vztahu k možnému nezdaněnému příjmu existují i nějaké náklady daňového subjektu, které jeho doměřenou daň ve výsledku sníží; tím spíše je však namístě umožnit daňovému subjektu realizovat primární povinnost tvrzení.

Poté, co by žalobce případně svoji daňovou povinnost dotvrdil, či nijak nereagoval, byl by správce daně oprávněn zahájit u žalobce daňovou kontrolu (či postup k odstranění pochybností) a prověřovat další okolnosti, dospěl-li by správce daně k potřebě takového postupu. Z tohoto důvodu bylo nadbytečné, aby soud k návrhu žalobce u jednání dokazoval výsledkem navrhovaných svědků M. S. a paní

M. k okolnostem průběhu zahájení daňové kontroly. Zjištěný skutkový stav byl dostatečně podložen dokumentací, zaslanou soudu žalovaným.

S ohledem na výše uvedené proto soud nemohl dospět k jinému závěru, než že probíhající daňová kontrola u žalobce od počátku představuje nezákonný zásah.

Podle § 87 odst. 1 s.ř.s. soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.

Při jednání soud ověřil, že daňová kontrola doposud nebyla ukončena.

Proto soud v souladu s požadavky § 87 odst. 2 s. ř. s. vyslovil nezákonnost daňové kontroly a dále zakázal žalovanému pokračovat v provádění daňové kontroly. S ohledem na povahu nezákonného zákazu, kterým byla již realizovaná daňová kontrola jako celek, soud již nemohl žalovanému přikázat nic jiného, než aby v provádění daňové kontroly ustal. Ostatně žalobce se v návrhu ani nedovolával přikázání konkrétních úkonů správci daně, kterými by měl být původní stav obnoven (vrácení daňových dokladů, ukončení kontroly v místě podnikání daňového subjektu apod.), než že daňovou kontrolu přestane provádět.

V. Náklady řízení

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

Žalobce požadoval na nákladech řízení zaplatit soudní poplatek, a dále částku 78.166 Kč za poskytnutí daňového poradenství a částku 2.780 Kč za znalecké posudky vypracované pro účely daňového řízení.

Náklady související se soudním řízením spočívají v zaplaceném soudního poplatku za žalobu ve výši 2.000 Kč společně s náklady zastoupení daňovým poradcem; v tomto případě se v souladu s § 35 odst. 2 s.ř.s. pro určení výše odměny za zastupování užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb, tedy vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V případě uplatňovaných výdajů žalobce za poskytnutí daňového poradenství a za znalecké posudky vypracované pro účely daňového řízení se však nejedná o náklady vynaložené v přímo v souvislosti se soudním řízením. Do nákladů soudního řízení nepatří všechny výdaje žalobce související s uplatňováním jeho práv, nýbrž pouze ty náklady, které vyvstaly přímo kvůli soudnímu řízení ve smyslu výše citované vyhlášky (advokátní tarif). Jednotlivé v úvahu přicházející úkony právní služby vyjmenovává § 11 advokátního tarifu. Do nákladů přímo souvisejících se soudním řízením proto nelze zahrnout náklady předchozího řízení před správním

orgánem a ani náklady vynaložené žalobcem na daňové poradenství. Zástupce se jednání soudu neúčastnil, k soudu se dostavil pouze žalobce osobně; proto žalobci podle obsahu soudního spisu vznikly náklady zastoupení daňovým poradcem za tři úkony právní služby po 3.100 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného ze dne 16.9.2014 (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu), společně se třemi režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky) a částky 2 142 Kč jako částky odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 14 342 Kč. K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

V Brně dne 30. října 2014

David Raus
předseda senátu