



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Martiny Vernerové a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **TATRANUS, s. r. o.**, IČO: 28730801,
sídlem Hrobčice – Mrzlice 30, 418 04 Bílina,
zastoupena daňovým poradcem Ing. Janem Matějkou,
sídlem Straky č. p. 1, 417 71 Zabrušany,

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 10. 2018, č. j. 45164/18/5200-11432-711891 a č. j. 45174/18/5200-11432-711891,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 10. 2018, č. j. 45164/18/5200-11432-711891 a č. j. 45174/18/5200-11432-711891, se pro nezákonnost zrušují a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. V řízení o žalobě a kasační stížnosti proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 3. 2019, č. j. 15 Af 65/2018-34, **je žalovaný povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **32 828 Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2018, č. j. 45164/18/5200-11432-711891, jímž byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 12. 3. 2018, č. j. 495640/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 vyšší o částku 303 240 Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 60 648 Kč, tak, že text výroku na straně druhé, který zněl: „Podle § 168 odst. 4 daňového řádu je doměřená daň splatná v náhradní lhůtě ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den vydání tohoto dodatečného platebního výměru (§ 101 odst. 2 daňového řádu). Penále je v souladu s § 251 odst. 3 daňového řádu splatné do 30 dnů ode dne oznámení tohoto platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které je toto penále vypočteno.“ byl nahrazen textem: „Podle § 168 odst. 4 daňového řádu a § 251 odst. 3 je doměřená daň včetně penále splatná v náhradní lhůtě ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den nabytí právní moci tohoto dodatečného platebního výměru.“ Zároveň se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2018, č. j. 45174/18/5200-11432-711891, jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 12. 3. 2018, č. j. 502550/18/2514-50523-507835, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 vyšší o 62 320 Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 12 464 Kč. Žalobkyně současně požadovala přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

2. V podané žalobě žalobkyně předně namítala nezákonnost žalobou napadených rozhodnutí, jakož i dodatečných platebních výměrů, a to z důvodu, že daňová kontrola, která předcházela jejich vydání, byla nezákonná. Byla přesvědčena, že namísto zahájení daňové kontroly bylo povinností správce daně vyzvat žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení na základě § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Pro vydání předmětné výzvy byly splněny veškeré předpoklady vymezené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. Nevydáním této výzvy se tak správce daně dopustil procesního pochybení. Žalobkyně v této souvislosti dále upozorňovala, že postup správce daně v dané věci by bylo možné považovat za zákonný pouze v některých případech, a to kdyby správce daně nedisponoval poznatky o nesprávné výši daňové povinnosti tvrzené daňovým subjektem nebo by na straně správce daně sice existoval předpoklad doměření daně, nebyl by ovšem podložen dostatečně silnými poznatky, anebo kdyby samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní. Žádná z uvedených situací ovšem v daném případě nenastala. Obsahem daňového spisu je písemnost ze dne 12. 1. 2016 s názvem „Vyhodnocení podnětu“, která odkazuje na podnět občana týkající se skutečnosti, že žalobkyně nezahrnula do výnosu všechny své zdanitelné příjmy. Správce daně prověřil podnět občana, čímž si opatřil dostatečné poznatky zakládající důvodný předpoklad doměření daně. Zároveň daňový spis neobsahuje žádné důkazy ani poznatky o předchozím podvodném jednání žalobkyně, ačkoliv na uvedené poukazuje žalovaný, když v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí tvrdí, že se žalobkyně úmyslně dopustila podvodného jednání, neboť úmyslně a systematicky nezachytila ve svém účetnictví všechny výnosy. Žalobkyně k tomu připomněla, že v době zahájení daňové kontroly správce daně ovšem žádnými poznatky ukazujícími na podvodné jednání žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nedisponoval. Konečně správce daně neměl v době zahájení daňové kontroly k dispozici ani žádné indicie ohledně nesprávné výše daňové povinnosti tvrzené žalobkyní, než ty které jsou uvedeny ve „Vyhodnocení podnětu“.

3. Žalobkyně měla za to, že správce daně nemůže své pochybení spočívající v zahájení daňové kontroly v plném rozsahu napravit odůvodněním, že volba rozsahu daňové kontroly je věcí volné úvahy správce daně, přestože důvodné předpoklady doměření daně se vztahovaly pouze k příjmům nepřiznaným žalobkyní. Své pochybení v nevydání výzvy podle žalobkyně nemůže správce daně zhojit tvrzením, že v rámci nezákonně zahájené kontroly učinil zjištění, kterými v okamžiku jejího zahájení nedisponoval. Žalobkyně rovněž namítala, že odůvodnění podané žalovaným v žalobou napadených rozhodnutích k zahájení daňové kontroly zcela odporují závěrům učiněným Nejvyšším správním soudem v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 182/2014-55. Nesouhlasila s názorem žalovaného, že pokud nebyla před zahájením daňové kontroly vydána výzva ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, přičemž další postup byl v pořádku, a daň byla stanovena ve správné výši, není důvod dodatečný platební výměr na daň pouze z tohoto důvodu rušit. Žalobkyně neakceptovala rovněž názor žalovaného, že shora poukazované usnesení rozšířeného senátu neupřesňuje rozsah vědomostí, které správce daně musí mít, aby mohl přistoupit k vydání předmětné výzvy, a že na daný případ lze aplikovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65.
4. Dále žalobkyně upozorňovala na skutečnost, že rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, ze dne 6. 5. 2016, č. j. 2 Afs 209/2014-23, a dále judikatura předcházející usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 182/2014-55, na které poukazoval žalovaný, potvrzují právní názor zastávaný žalobkyní, a nikoliv žalovaným. Žalobkyně byla přesvědčena, že v dané věci tak byly naplněny judikатурní předpoklady pro vydání výzvy k podání dodatečného tvrzení správcem daně.
5. Závěrem žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost žalobou napadených rozhodnutí pro nedostatek důvodů, neboť v daňovém řízení nebyl proveden důkaz listinou „Vyhodnocení podnětu“ nutný pro posouzení možnosti aplikace žalobkyní shora poukazovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 182/2014-55. Nepřezkoumatelným je rovněž žalovaným učiněný závěr o tom, že pouhá existence podnětu nebyla důvodem pro zahájení daňové kontroly u žalobkyně. Tento závěr je nadto dle žalobkyně pro posouzení aplikace poukazovaného usnesení rozšířeného senátu zcela nerozhodný, jakož i to, že podatel podnětu v něm vyjádřil obavy o existenci firmy a život osob a že podle žalovaného správce daně podnět neosvědčil jako důkaz.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný ve svém písemném vyjádření stručně zrekapituloval průběh správního řízení a konstatoval, že meritum sporu není hmotněprávní posouzení dané věci, nýbrž procesní otázka týkající se toho, zda byl správce daně před zahájením daňové kontroly povinen zaslat žalobkyni výzvu k podání daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný byl přesvědčen, že ve svých rozhodnutích správce daně a následně i žalovaný řádně popsali a specifikovali důvody, které správce daně vedly k zahájení daňové kontroly. Dále konstatoval, že správce daně neměl před zahájením daňové kontroly k dispozici dostatek důkazů, na základě kterých by mohl jednoznačně určit, že žalobkyni by měla být určita daň doměřena. Měl pouze podezření o porušení daňové povinnosti. V projednávané Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

věci tak nebyla splněna podmínka důvodného předpokladu doměření daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Zároveň měl žalovaný za to, že samotná neaplikace výzvy ve smyslu poukazovaného ustanovení daňového řádu nemůže mít sama o sobě vliv na zákonnost rozhodnutí o stanovení daně, když daňová povinnost byla stanovena právě na základě výsledku dokazování provedeného v rámci daňové kontroly. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, ze dne 28. 11. 2018, č. j. 10 Afs 149/2018-59, a ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56, a uvedl, že pokud by bylo soudem shledáno, že nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu mohlo ovlivnit u žalobkyně vyměření penále, které by v případě vydání výzvy a dodání dodatečného daňového přiznání nemuselo být předepsáno, může krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit pouze v části týkající se předepsání penále. Z výše poukazované judikatury Nejvyššího správního soudu totiž vyplývá, že jedna procesní chyba na straně správce daně automaticky neznamená nezákonnost celého nalézacího řízení, ale vždy je nutné posuzovat, jak tato procesní vada zasáhla do práva daňového subjektu.

7. K námitce nepřezkoumatelnosti žalobou napadených rozhodnutí žalovaný uvedl, že se jedná o námitku, kterou žalobkyně uplatňuje opakovaně a žalovaný se s ní vypořádal v odůvodnění napadených rozhodnutí pod body 56 - 60. Na uvedené vypořádání zcela odkázal. Pro úplnost dodal, že „podnět občana“ na základě kterého provedl vyhledávací činnost, zařadil do vyhledávací části daňového spisu, do níž není a priori povoleno nahlížet z důvodu, že zpřístupnění by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní. Veškeré důkazní prostředky, které správce daně měl k dispozici, poté zhodnotil, přičemž postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Tyto důkazní prostředky jsou uvedeny ve Zprávě o daňové kontrole, která je důkazním prostředkem a je plně v dispozici správce daně, jak tento důkaz vyhodnotí a do jaké míry bude podkladem pro případné vydání platebního či dodatečného platebního výměru. Z uvedených důvodů tedy žalovaný nesouhlasil s žalobkyní, že by žalobou napadená rozhodnutí byla nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů a neseznámení se s danou písemností.
8. Závěrem žalovaný konstatoval, že nemá pochyb o tom, že nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí, a žádal zamítnutí žaloby.

Replika

9. V podání ze dne 15. 12. 2019 žalobkyně uvedla, že souhlasí s žalovaným v tom, že meritem sporu není hmotněprávní posouzení věci. Avšak podotkla, že v důsledku procesního pochybení správce daně byla zkrácena na svých veřejných subjektivních právech hmotných, neboť jí bylo rozhodnutími správce daně stanoveno daňové penále ve smyslu § 251 daňového řádu, které by žalobkyni, pokud by se správce daně pochybení nedopustil, stanoveno nebylo. K neseznámení žalobkyně s důkazem zásadního významu pro posouzení zákonnosti procesního postupu správce daně poté žádala, aby byla s dotčeným důkazem seznámena soudem ihned po zahájení soudního jednání, aby alespoň tak mohla konzumovat své právo zaručené § 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Ústní jednání soudu

10. Při jednání soudu zástupce žalobkyně přednesl žalobu shodně jako v jejím písemném vyhotovení ve znění repliky. Dále poukázal na nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí s odůvodněním, že v daňovém řízení nebyl proveden důkaz listinou „Vyhodnocení podnětu“. Dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

02. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, ve kterém je uvedeno, že pokud byla nezákonně zahájena daňová kontrola namísto, aby byl daňový subjekt vyzván k podání dodatečného daňového přiznání, je stanovení penále daňovému subjektu nezákonné. Dále vznesl oproti písemnému vyhotovení žaloby námitku prekluze s tím, že dle jeho názoru marně uplynula lhůta pro vyměření daně za rok 2011 a za rok 2012. Na rozdíl od závěrů Nejvyššího správního soudu obsažených ve výše citovaném rozsudku zástupce žalobkyně trval na tom, že pokud došlo k nezákonnému zahájení daňové kontroly, nemohl takovýto nezákonný krok způsobit prodloužení doby pro vyměření daně o 3 roky. Zdůraznil, že pokud by bylo postupováno v souladu se zákonem, došlo by podáním dodatečného daňového přiznání k prodloužení doby pro vyměření daně pouze o 1 rok. Trval na tom, že nikdo, a tedy ani stát, by neměl profitovat z nezákonnosti. V daném případě by jinak bylo pro stát dle zástupce žalobkyně výhodnější vědomě aplikovat nezákonný postup. S poukazem na tuto námitku prekluze navrhl zrušení i dodatečných platebních výměrů, neboť se domníval, že daň vůbec neměla být vyměřena. Současně upozornil soud, že v rámci repliky navrhl provedení důkazu listinou označenou jako „Vyhodnocení podnětu“.

11. Pověřený pracovník žalovaného při tomto jednání odkázal na písemné vyjádření k žalobě. Dále uvedl, že ne každá nezákonnost v průběhu daňového řízení musí nutně vést k nezákonnosti samotného rozhodnutí o doměření daně. V souvislosti s tím navrhl, aby soud případně rozhodl samostatně o rozhodnutích daňových orgánů týkajících se stanoveného penále.
12. Soud při jednání rozhodl o vyloučení písemnosti vedené ve správním spise pod č. j. 36533/16/2514-60562-505699 ze dne 12. 1. 2016 z nahlížení. Současně zamítl provedení důkazu touto listinou.

Posouzení věci soudem

13. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
14. Na tomto místě soud poznamenává, že v předmětné věci vydal usnesení ze dne 12. 3. 2019, č. j. 15 Af 65/2018-34, kterým bylo řízení zastaveno pro neuhrazení soudního poplatku. Proti tomuto usnesení podala žalobkyně včasnou kasační stížnost, o které bylo rozhodnuto rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2019, č. j. 2 Afs 99/2019-30. Tímto rozsudkem bylo usnesení zdejšího soudu zrušeno s tím, že v dané procesní situaci nebylo namíste rozhodnout o zastavení řízení, ale měl být připsán žalobkyně vyhodnocen jako námitky proti rozhodnutí vyšší soudní úřednice. Následně zdejší soud usnesením ze dne 8.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

10. 2019, č. j. 15 Af 65/2018-56, námitky žalobkyně proti usnesení o vyměření soudního poplatku zamítl a opětovně vyzval žalobkyni k úhradě soudního poplatku. Žalobkyně poplatek ve stanovené výši a v určené lhůtě uhradila, a proto soud přistoupil k meritornímu posouzení věci.

15. Primárně se soud zabýval námitkou prekluze daňové povinnosti, kterou vznesl zástupce žalobkyně při jednání soudu. S ohledem na to, že prekluze daňové povinnosti je skutečností, kterou, jak bylo již výše uvedeno, posuzuje soud z úřední povinnosti, nebyla tato námitka žalobkyně vznesená až při jednání soudu vyhodnocena soudem jako opožděná. Pro posouzení otázky běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně je podstatná skutečnost, že z obsahu daňových přiznání, která jsou součástí správního spisu, vyplývá, že žalobkyně v roce 2010 vykázala daňovou ztrátu, kterou bylo možno uplatnit v následujících zdaňovacích obdobích, a to v souladu s § 34 odst. 1 věta první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) v následujících pěti zdaňovacích obdobích. V § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je dále stanoveno, že lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobkyně vykázala daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2010, odvíjel se běh prekluzivní lhůty pro zdaňovací období roku 2011 a roku 2012 od běhu prekluzivní lhůty za zdaňovací období roku 2015.
16. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období roku 2015 končí dnem 31. 3. 2016 (případně 30. 6. 2016, pokud žalobkyně využila služeb daňového poradce). Konec lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2015 tedy připadá na den 31. 3. 2019 (resp. 30. 6. 2019). Tato lhůta v souladu s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů platí v daném případě i pro zdaňovací období let 2011 a 2012. Prekluzivní lhůta pro daná zdaňovací období tedy bez ohledu na další prodlužování v souvislosti s úkony v daňovém řízení mohla nejdříve uplynout v roce 2019. Žalobou napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 12. 10. 2018. K uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně v daném případě u zdaňovacích období roku 2011 a roku 2012 nedošlo a argumentaci zástupce žalobkyně vznesenou při jednání soudu ve vztahu k běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně vyhodnotil soud jako zcela nepřiléhavou.
17. Dále se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností žalobou napadených rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v neprovedení důkazu „Vyhodnocení podnětu“ nezbytného pro posouzení možnosti aplikace usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. Tvrzenou nepřezkoumatelnost soud neshledal. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z odůvodnění dotčeného rozhodnutí zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Žalovaný v odůvodnění obou žalobou napadených rozhodnutí nejprve stručně zrekapituloval dosavadní průběh daňového řízení, vysvětlil právní základ případu a Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

následně reagoval na žalobkyní uplatněné odvolací námitky a vysvětlil, proč je považuje za nesprávné či vyvrácené. Žalovaný se rovněž zabýval závěry učiněnými v žalobkyní poukazovaném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, (především v bodech 29 - 30, 44 -46 napadených rozhodnutí) a vysvětlil, z jakého důvodu je přesvědčen, že v daném případě postupoval v souladu s Nejvyšším správním soudem vyslovenými závěry. Následně žalovaný objasnil, z jakého důvodu neprovede žalobkyní navrhované důkazy, a to „podnět občana“, na základě kterého provedl vyhledávací činnost, výsledk Ing. H. K. a rovněž blíže neurčeného autora podaného podnětu k zahájení daňové kontroly (body 56 - 62 napadených rozhodnutí). K neprovedení důkazu „podnětem občana“ žalovaný konkrétně konstatoval, že pouhá existence tohoto podnětu nebyla důvodem zahájení daňové kontroly u žalobkyně. Ta je zahajována na základě analýzy správce daně, a nikoliv podnětu. Žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobkyni bylo několikrát umožněno nahlédnout do daňového spisu, a to do jeho veřejné i neveřejné vyhledávací části. Informace, kterými správce daně na základě vyhledávací činnosti disponoval, uvedl do písemnosti pod č. j. 36533/16/2514-60562-505699 ze dne 12. 1. 2016 nazvané „Vyhodnocení podnětu“. Z důvodu zachování mlčenlivosti upravil zabílením informaci o jiném daňovém subjektu a v této formě poskytl písemnost žalobkyni k nahlédnutí. Takovýto postup správce daně žalovaný shledal v souladu se zákonem. Měl za to, že správce daně správně zařadil shora uvedené písemnosti do vyhledávací části spisu s ohledem na možné ohrožení zájmu jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní. Žalovaný dále uznal, že žalobkyni nebyl k nahlédnutí poskytnut předmětný podnět občana. Nesouhlasil však s žalobkyní, že bez zveřejnění podnětu občana je v dané věci nepřezkoumatelná odpověď na otázku možnosti aplikace usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55.

18. S ohledem na shora uvedené je soud toho názoru, že žalovaný v projednávané věci veškerým požadavkům na odůvodnění rozhodnutí dostál. V napadených rozhodnutích srozumitelně popsal, jakými úvahami byl při svém rozhodování veden a proč neakceptoval jednotlivé odvolací námitky žalobkyně a její návrh na doplnění dokazování. Žalobou napadená rozhodnutí tudíž namítanou nepřezkoumatelností netrpí. Pro úplnost soud v této souvislosti podotýká, že žalobkyně spíše než s rozsahem vypořádání svých námitek, resp. svých důkazních návrhů, nesouhlasí s názory žalovaného, z jakého důvodu je neprovedl, což ovšem není otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí, nýbrž zákonnosti žalobou napadených rozhodnutí.
19. Pro úplnost soud podotýká, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009-46, publ. pod č. 1983/2010 Sb. NSS, „[s]právce daně nemusí při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti“. Tento názor zdejší soud sdílí a dodává, že pokud je správce daně oprávněn zahájit daňovou kontrolu i bez konkrétních podezření či pochybností, může ji logicky zahájit také na základě anonymního podnětu, jak tomu bylo v projednávané věci. Skutečnost, že žalobkyně nebyla s obsahem předmětného podnětu seznámena, přitom podle názoru soudu nezakládá nezákonnost daňové kontroly, kterou – jak již bylo řečeno – mohl žalovaný zahájit i bez podnětu.
20. Předmětem sporu v projednávané věci je dále otázka, zda se správce daně dopustil pochybení, když žalobkyni nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu a namísto toho u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu, resp. zda Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

skutečnosti, které správce daně v daném případě zjistil před zahájením daňové kontroly, byly způsobilé založit důvodný předpoklad doměření daně, a zda tedy správce daně postupoval nezákonně, když zahájil daňovou kontrolu, aniž by formuloval výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Zároveň je v této souvislosti sporná i skutečnost, zda případné nezákonné zahájení daňové kontroly mohlo mít vliv na zákonnost žalobou napadených rozhodnutí.

21. Podle § 143 odst. 2 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 doměření na překážku.
22. Dle § 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.
23. Z obsahu spisové dokumentace soud zjistil, že zahájení daňové kontroly, k němuž došlo dne 2. 8. 2016, předcházela (kromě jednotlivých daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2011 až 2012, včetně příloh) anonymní podnět, který žalovaný obdržel dne 13. 3. 2015. Poté následovaly výzvy žalovaného k poskytnutí informací ze dne 17. 3. 2015, adresované společností DOMES BYLANY s. r. o. a TRAIL Servis a. s. a A. S. – AUTODOPRAVA. Společnost TRAIL Servis a. s. zaslala dne 24. 3. 2015 žalovanému seznam zdanitelných plnění, která od ní žalobkyně odebrala za roky 2011 až 2015, a sestavu svých závazků zahrnující pohledávky vůči žalobkyni, všechny před splatností. Společnost DOMES BYLANY s. r. o. poskytla dne 2. 4. 2015 žalovanému všechny faktury za roky 2011 až 2014 týkající se žalobkyně a sdělila, že veškeré závazky a pohledávky jsou vyrovnány. A. S. – AUTODOPRAVA předložil dne 22. 4. 2015 seznamy přijatých a vydaných faktur za roky 2011 až 2014 týkajících se žalobkyně. Dne 4. 6. 2015 dodala žalobkyně v elektronické podobě seznam vydaných faktur za rok 2011, knihy pohledávek k 31. 12. 2012, k 31. 12. 2013 a k 31. 12. 2014, účetní deníky za rok 2011, 2012, 2013 a 2014. Žalovaný dále dne 18. 9. 2015 vyzval jednotlivé bankovní instituce k poskytnutí údajů, přičemž Komerční banka, a. s., předložila žalovanému přehled transakcí na účtech žalobkyně za dobu od 22. 6. 2010 do 31. 12. 2014. Poté následovala písemnost žalovaného ze dne 18. 1. 2016, č. j. 36533/16/2514-60562-505699, nazvaná Vyhodnocení podnětu, která se kromě žalobkyně týkala ještě dalšího daňového subjektu, jehož údaje byly ve veřejné části spisu anonymizovány. V tomto vyhodnocení žalovaný mimo jiné uvedl, že z dokladů zaslaných v odpovědích odběratelů žalobkyně na zmíněné výzvy bylo zjištěno, že žalobkyně nezahrnula do svých výnosů v roce 2011 faktury za provedené práce v celkové výši 1 292 985 Kč a v roce 2012 faktury za provedené práce ve výši 10 038 Kč, obojí včetně daně z přidané hodnoty.
24. Na tomto místě soud zdůrazňuje, že otázkou zákonnosti zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 se soud zabýval již dříve ve svém rozsudku ze dne 10. 6. 2020, č. j. 15 A 50/2018-46. V poukazovaném rozsudku zdejší soud při současném zohlednění závěrů, které vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, při výkladu shora citovaných ustanovení § 143 odst. 1 a § 145 odst. 2 daňového řádu, konstatoval, že: *„[ž]alovaný měl před zahájením daňové kontroly napadené touto žalobou k dispozici silné a spolehlivé poznatky, z nichž bylo možno vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně z příjmů právnických osob žalobkyně za roky 2011 a*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2012, a tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně za tato zdaňovací období. Žalovaný již před zahájením daňové kontroly vyhledávací činností zjistil, že žalobkyní podaná řádná daňová tvrzení za zdaňovací období roků 2011 a 2012 neobsahují přiznání konkrétních daňově relevantních skutečností (faktury odběratelům za provedené práce za rok 2011 ve výši 1 292 985 Kč a za rok 2012 ve výši 10 038 Kč, obojí včetně daně z přidané hodnoty). Podle názoru soudu tak bylo možno již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň za zdaňovací období roků 2011 a 2012 bude doměřena, neboť řádná daňová tvrzení nebyla vyplněna správně. (...) [S]oud proto dospěl k závěru, že ve vztahu k dani z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období roků 2011 a 2012 byly naplněny předpoklady k vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, jak je formulovala výše citovaná judikatura. Žalovaný byl tedy povinen namísto zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období vyzvat žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání.“ Krajský soud v poukazovaném rozsudku dále odkázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, a uzavřel, že v daném případě „[n]evydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu má za následek nezákonnost daňové kontroly daně z příjmů právnických osob žalobkyně zahájené dne 2. 8. 2016, pokud jde o zdaňovací období roků 2011 a 2012.“

25. Na výše uvedené závěry, které jsou účastníkům tohoto řízení jistě známy, soud odkazuje, nadále na nich setrvává a nevidí žádný důvod, proč by se od nich jakkoli odchýlil. Z tohoto rozsudku jasně plyne, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob zahájená u žalobkyně dne 2. 8. 2016, pokud jde o zdaňovací období roků 2011 a 2012, byla nezákonná.
26. S ohledem na shora uvedené tak zůstává otázkou pouze to, zda pochybení správce daně, tj. nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, má v dané věci za následek i nezákonnost vydaných rozhodnutí. Předně k tomu soud uvádí, že je nezbytné si uvědomit, že ne každé procesní pochybení daňového orgánu musí nevyhnutelně vést ke zrušení rozhodnutí. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, v obdobné věci Nejvyšší správní soud k samotnému doměření daně uvedl, že „[a]čkoli správce daně měl nejprve vyzvat žalobce k tomu, aby podal dodatečné daňové přiznání, toto pochybení správce daně nezpochybňuje jeho skutkové a právní závěry stran daňové povinnosti žalobce. (...) Ve vztahu k doměření daně žalobce tedy postup správce daně, byť jej Nejvyšší správní soud nemůže schvalovat, stejně jako to, že správce daně o místním šetření neučinil úřední záznam či protokol, ač to bylo jeho povinností – neměl vliv na zákonnost závěrů o doměření daně žalobci.“ Daňové řízení, ačkoliv zatížené procesní vadou spočívající v nevypsání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost doměření daně, resp. neznamená takové pochybení správce daně, které by nutně vedlo k vyslovení nezákonnosti jeho rozhodnutí. V tomto ohledu je rozhodujícím kritériem skutečnost, zda by takové pochybení správce daně mohlo daňový subjekt poškodit na jeho právech (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76). Přestože v nyní projednávané věci žalobkyně v podané žalobě tvrdila, že postupem správce daně došlo k porušení jejích veřejných subjektivních práv, své tvrzení nijak nekonkretizovala. Přesně nespecifikovala, na jakých svých právech byla nesprávným postupem správce daně zkrácena. Samotný poukaz žalobkyně na nesprávný procesní postup správce daně tak nemůže svými obecnými tvrzeními o jeho důsledcích do jejích nijak neidentifikovaných práv mít za následek zrušení rozhodnutí o daňové povinnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

27. Ke stejnému závěru ovšem nelze dospět v souvislosti s žalobkyní stanovenou povinností uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně. Nelze totiž vyloučit skutečnost, že kdyby bylo ze strany správce daně postupováno v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu, nevznikla by daňovému subjektu zákonná povinnost uhradit penále ve smyslu § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Ve spojitosti s daňovými orgány předepsaným penále má totiž podstatný význam, zda došlo ke správci daně vytýkanému pochybení, či nikoli. Pakliže by žalobkyní byla doměřována daň na základě podaného dodatečného daňového přiznání, nevznikla by jí povinnost uhradit penále z částky doměřené daně (viz § 251 odst. 4 daňového řádu). Jak k tomu rovněž uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, na uvedeném by nemohl nic změnit ani předpoklad, že by daňový subjekt s největší pravděpodobností na výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nijak nereagoval nebo by setrval na svých závěrech, neboť to byl správce daně, kdo jako první porušil daňový řád („*ex iniuria ius non oritur*“ - z bezprávní právo vzejít nemůže). S ohledem na shora uvedené tak žalobou napadená rozhodnutí v důsledku toho, že potvrdila dodatečné platební výměry, jimiž bylo rovněž předepsáno penále, když postup správce daně byl stížen výše uvedenou procesní vadou, nemohou obstát.
28. Vzhledem k pochybení žalovaného, který potvrdil obě prvostupňová rozhodnutí správce daně i v části nezákonně vyměřené penále, zdejší soud napadená rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) a bude postupovat tak, aby pochybení správce daně ve vztahu k vyměření penále v obou případech napravil.
29. K požadavku žalovaného, aby soud za situace, kdyby dospěl k závěru, že nevydání výzvy ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu mohlo ovlivnit správcem daně vyměřené penále, zrušil žalobou napadená rozhodnutí pouze v části týkající se předepsaného penále, soud uvádí, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je v případě rozhodování podle § 78 odst. 1 s. ř. s. možno rozhodovat o částech rozhodnutí odlišně, a to při zohlednění stejných hledisek, která ospravedlňují oddělení částí rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 2 věty druhé s. ř. s. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 7. 2008, č. j. 2 As 45/2008-60, konkrétně uvedl, že „*[z]ákladním předpokladem pro možnost rozdílného rozhodování o jednom rozhodnutí z hlediska formálního je skutečnost, že se skládá ze dvou či více rozhodnutí z hlediska materiálního. Rozhodnutím v materiálním smyslu je přitom třeba rozumět takový projev správního orgánu, který v určité věci zakládá, mění nebo ruší práva nebo povinnosti jmenovitě určené osoby nebo v určité věci prohlašuje, že taková osoba práva nebo povinnosti má anebo nemá, nebo v zákonem stanovených případech rozhoduje o procesních otázkách [...] rozhodnutím ve formálním smyslu je pak třeba chápat projev správního orgánu, jenž splňuje formální náležitosti kladené na podobu správního rozhodnutí [...] V případě, že ve formálně jednotném rozhodnutí správního orgánu je obsaženo více materiálních rozhodnutí, je třeba provést test jejich oddělitelnosti a rozhodnout, zda tato rozhodnutí jsou vůči sobě v závislém vztahu nebo zda jsou (mohou být) na sobě zcela nezávislá. Jinak řečeno, zda oddělením jedné části rozhodnutí od zbytku rozhodnutí (oddělení jednoho materiálního rozhodnutí od druhého, popř. ostatních materiálních rozhodnutí) se nestane rozhodnutí jako celek (rozhodnutí ve formálním smyslu) nebo zbylá část tohoto rozhodnutí nezákonnou nebo nelogickou. [...] Pokud krajský soud přezkoumá napadené rozhodnutí v takto omezeném rozsahu, může, v případě shledané nezákonnosti rozhodnutí či vady správního řízení, zrušit rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátit k dalšímu rozhodnutí toliko v tomto rozsahu.*“

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

30. V projednávané věci soud dospěl k závěru, že výrok rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2018, č. j. 45174/18/5200-11432-711891, ve formálním smyslu tvoří toliko jediná věta, která potvrzuje rozhodnutí správce daně jako celek, a není tak dělitelný na části. Totéž platí pro výrok rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2018, č. j. 45174/18/5200-11432-711891, a to i přesto, že tento není tvořen pouze jedinou větou, ale obsahuje i výrok, jímž se rozhodnutí správce daně mění. Co se poté týče jednotlivých dodatečných platebních výměrů, kterými byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období let 2011 a 2012, tyto nejsou koncipovány tak, aby bylo možné vyjmout z nich určitou část (v daném případě část týkající se předepsaného penále), a tu poté zrušit. Soud tak uvedenému požadavku žalovaného nemůže vyhovět. Je zřejmé, že žalovaný chtěl tímto svým návrhem předejít situaci, kdy by došlo ke zrušení celého vydaného rozhodnutí, a to pouze z důvodu nezákonně stanoveného penále, když samotné doměření daně bylo v souladu se zákonem. Uvedené situaci mohl ovšem žalovaný sám předejít. Nic mu totiž nebrání v tom, aby rozhodoval o doměření daně a s tím související zákonné povinnosti uhradit penále z částky doměřené daně dvěma samostatnými rozhodnutími.
31. K požadavku žalobkyně, aby ji soud seznámil s písemností žalovaného č. j. 36533/16/2514-60562-505699 v úplném znění, soud po prostudování této písemnosti založené v neveřejné části spisu podotýká, že zakrytý obsah se vztahuje k jinému daňovému subjektu. Soud proto s ohledem na povinnost mlčenlivosti vyplývající z § 52 a násl. daňového řádu nemohl tomuto požadavku vyhovět a předmětnou listinu podle § 45 odst. 3 s. ř. s. vyloučil z nahlížení do spisu. Následně soud zamítl provedení důkazu touto listinou vyloučenou z nahlížení, neboť listina v řádně anonymizované podobě byla součástí veřejné části správního spisu, s jehož obsahem se žalobkyně v rámci daňového řízení mohla seznámit, a v rámci soudního řízení byl správní spis referován. Soud dále podotýká, že obsahem správního spisu se v rámci správního soudnictví dokazování neprovádí.
32. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. a ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 32 828 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 6 000 Kč, z částky 12 400 Kč za čtyři úkony právní služby zástupce žalobkyně Ing. Jana Matějky po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, (dále jen „advokátní tarif“) [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a); podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d); podání repliky – § 11 odst. 1 písm. d); účast na jednání dne 17. 2. 2021 – § 11 odst. 1 písm. g)], z částky 1 200 Kč jako náhrady hotových výdajů [čtyři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu], ze zaplaceného soudního poplatku za podání kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč, z částky 6 200 Kč za dva úkony právní služby právního zástupce žalobkyně Mgr. Michala Žibřida v rámci řízení o kasační stížnosti podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a); podání kasační stížnosti – § 11 odst. 1 písm. d)], z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů [dva režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu] a z částky 1 428 Kč představující 21% DPH z částky odpovídající odměně advokáta v rámci kasačního řízení včetně režijních paušálů.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 17. února 2021

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)