



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobce: Easy Working s.r.o.**, se sídlem Sokolská 1615/50, Ostrava, zast. JUDr. Jaromírem Leimbergerem, advokátem se sídlem Česká 15, Brno, proti **žalovanému: Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, ve věci nezákonného zásahu žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 4. 2014, č. j. 22 A 18/2014 - 23,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) shora označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě do výroku II. a III. Výrokem I. tohoto rozsudku bylo deklarováno, že nezákonným zásahem bylo zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, červenec a srpen 2012 protokolem o ústním jednání ze dne 15. 10. 2012, č. j. 320866/12/388932804561. Výrokem II. byla zamítnuta žaloba, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v této daňové kontrole a výrokem III. krajský soud rozhodl o nákladech řízení.

[2] V napadeném rozsudku, který je dostupný z www.nssoud.cz, krajský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS, dostupný z www.nssoud.cz stejně jako další zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Dle zmíněného rozsudku v případě, že v rámci postupu k odstranění pochybností nejsou pochybnosti odstraněny, může správce daně v rozsahu důvodů, které shledá k pokračování v dokazování, zahájit daňovou kontrolu i v situaci, kdy daňový subjekt nepodá návrh na doplnění dokazování.

[3] Krajský soud uvedl, že při přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly je zásadní, aby správce daně daňovému subjektu sdělil výsledek postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době; dále jen „daňový řád“), neboť jen v tomto rozsahu lze dle § 90 odst. 3 daňového řádu daňovou kontrolu vést.

[4] V protokolu ze dne 15. 10. 2012, kde bylo uvedeno, že se zahajuje daňová kontrola, nebyly sděleny důvody přetrvávajících pochybností správce daně. Takové zahájení daňové kontroly tak krajský soud považoval za zcela formální a nezpůsobilé způsobit účinky zahájení daňové kontroly. Shledal proto, že protokolem ze dne 15. 10. 2012 daňová kontrola zahájena nebyla, přičemž tu byl nedokončený postup k odstranění pochybností.

[5] Krajský soud však dospěl k závěru, že daňová kontrola byla zahájena protokolem ze dne 5. 4. 2013, v němž byl stěžovatel informován o důvodech přetrvávajících pochybností. Stěžovateli sice nebyla poskytnuta patnáctidenní lhůta k podání návrhu na doplnění dokazování, v uvedeném však nelze spatřovat porušení práv daňového subjektu za situace, kdy sám správce daně shledal potřebu dalšího dokazování a zahájil daňovou kontrolu. V rámci daňové kontroly totiž daňový subjekt může podávat důkazní návrhy.

[6] Vzhledem k tomu, že dne 15. 10. 2012 nedošlo k zahájení daňové kontroly, krajský soud konstatoval, že tu i po tomto dni přetrvávaly neukončené postupy k odstranění pochybností a že logickým vyústěním tohoto stavu je možnost správce daně ukončit postupy k odstranění pochybností přechodem do daňové kontroly, což se také 5. 4. 2013 stalo.

[7] Krajský soud tak výrokem I. svého rozsudku deklaroval, že zahájení daňové kontroly protokolem o ústním jednání ze dne 15. 10. 2012 bylo nezákonným zásahem, jelikož shledal, že v uvedeném protokolu nebyly stěžovateli sděleny důvody přetrvávajících pochybností, které správce měl i po provedeném postupu k odstranění pochybností. Soud však výrokem II. zamítl stěžovatelův návrh, aby bylo žalovanému zakázáno pokračovat v daňové kontrole, jelikož dospěl k závěru, že kontrola byla následně dne 5. 4. 2013 řádně zahájena.

II. Obsah kasační stížnosti

[8] V kasační stížnosti bylo namítnuto, že z protokolu o ústním jednání ze dne 5. 4. 2013 nevyplývá vůle správce daně zahájit daňovou kontrolu. Protokol neobsahuje jasné sdělení žalovaného, že se jím zahajuje daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, červenec a srpen 2012. Jeho obsahem je totiž jen shrnutí průběhu postupů k odstranění pochybností, způsobu jejich dokončení, specifikace důvodů, pro které byly ukončeny, a uvedení důvodů, pro které byla zahájena daňová kontrola protokolem ze dne 15. 10. 2012. Dle stěžovatele ani v následných dokumentech žalovaný ani Odvolací finanční ředitelství nevyjádřily vůli považovat protokol ze dne 5. 4. 2013 za protokol o zahájení daňové kontroly. Krajský soud pak nemohl nahradit svým rozsudkem neexistující projev vůle žalovaného zahájit daňovou kontrolu právě protokolem ze dne 5. 4. 2013. V doplnění kasační stížnosti stěžovatel poukázal na to, že správce daně i po vydání rozsudku krajského soudu stále uvádí, že daňová kontrola byla zahájena

pokračování

protokolem ze dne 15. 10. 2012, stěžovatel v daném ohledu odkázal na protokol ze dne 20. 5. 2015, č. j. 2019973/15/3201-05402-804561.

[9] Stěžovatel považuje závěr krajského soudu, že daňová kontrola byla zahájena protokolem ze dne 5. 4. 2013, za překvapivý a nepředvídatelný, jelikož se v nyní napadeném rozsudku krajský soud odchýlil od svého předchozího názoru vyjádřeného v rozsudku ze dne 23. 7. 2013, č. j. 22 A 50/2013 - 18, který byl vydán v nynější věci, ale který byl následně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25 (publ. pod č. 2956/2014 Sb. NSS). V předešlém rozsudku sp. zn. 22 A 50/2013 krajský soud sice považoval nesdělení výsledku postupu k odstranění pochybností daňovému subjektu před zahájením daňové kontroly za pochybení správce daně, takové pochybení však označil za odstranitelné a konstatoval, že následně byly stěžovateli sděleny výsledky postupu k odstranění pochybností, čímž byl nedostatek napraven.

[10] Namítnuto bylo rovněž, že pokud krajský soud dospěl k názoru, že daňová kontrola byla zahájena protokolem ze dne 5. 4. 2013, měl daný protokol podrobit důkladnému zkoumání, zda má všechny zákonem předepsané náležitosti a zda na jeho základě správce daně skutečně postupuje. Stěžovatel v protokolu ze dne 5. 4. 2013 identifikoval čtyři důvody pro otevření daňové kontroly, neví však, zda jsou to skutečně ty důvody, v jejichž rozsahu měla být kontrola zahájena. Má pak za to, že sdělené nejasné a ne zcela srozumitelné důvody pro zahájení kontroly mají stejnou vadu, jako kdyby nebyly sděleny vůbec. Protokol ze dne 5. 4. 2013 tak dle jeho mínění nesplňuje podmínku dle § 90 odst. 3 daňového řádu. Závěr krajského soudu v daném ohledu považuje za nepřezkoumatelný.

[11] Dle další kasační námitky správce daně v rozsahu tří ze čtyř důvodů, které lze nalézt v protokolu ze dne 5. 4. 2013, neprovedl a neprovádí v rámci daňové kontroly žádné úkony. I tato skutečnost má dokazovat, že běžící daňová kontrola nebyla zahájena v souladu s právem a není ani zákonně vedena.

[12] Stěžovatel v rámci závěrečné námitky uvedl, že splnil své prvotní důkazní břemeno předložením záznamních povinností dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Tím se důkazní břemeno přesunulo na správce daně, který měl prokázat, že zde existují oprávněné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti evidence a předložených dokladů. Po zahájení každého jednotlivého postupu k odstranění pochybností a po předložení evidencí včetně prvotních dokladů se důkazní břemeno přesunulo na žalovaného, který měl prokázat důvody svých pochybností, což se však nestalo. Již dlouho před zahájením daňových kontrol se tak veškeré úkony žalovaného jak v postupech k odstranění pochybností, tak i při zahájení daňových kontrol, dostaly do rozporu s právními předpisy. Krajský soud se dle stěžovatele s touto námitkou, která byla uplatněna též v žalobě, vypořádal velmi stručně, když pouze uvedl, že důvody přetrvávajících pochybností byly sděleny v protokolu ze dne 5. 4. 2013. Žalovaný před sepsáním daného protokolu a ani v protokolu samém nepředložil vlastní poznatky, kterými by zpochybnil stěžovatelem předložené důkazní prostředky.

[13] Stěžovatel navrhl zrušit napadený rozsudek krajského soudu v jeho výrocích II. a III.

III. Vyjádření žalovaného

[14] K námitce překvapivosti rozsudku krajského soudu žalovaný uvedl, že v nynější věci neexistuje žádné předcházející soudní rozhodnutí, jímž by byl krajský soud vázán. Na tom nic nemění ani předcházející neúspěšná žaloba, kterou se stěžovatel domáhal ochrany před nezákonným zásahem v souvislosti s daňovými kontrolami za stejná zdaňovací období. Překvapivým rozhodnutím je takové rozhodnutí, jež nebylo možno s ohledem na skutkový stav zjištění v řízení předvídat a týká se zejména situace, kdy soud vyšší instance zaujme odlišný názor ve vztahu ke zjištěnému skutkovému stavu, aniž je tato změna právního posouzení věci účastníku řízení před vydáním rozhodnutí sdělena. Stěžovatel neuvedl, že by v otázce zahájení daňové kontroly přechodem z postupu k odstranění pochybností a možnosti zhojit nezákonné zahájení daňové kontroly existovala ustálená judikatura, od níž by se krajský soud odchýlil.

[15] K náležitostem protokolu o zahájení daňové kontroly žalovaný uvedl, že obsah protokolu o sdělení přetrvávajících pochybností nelze odtrhovat od přecházejícího řízení a posuzovat jej izolovaně. Z rozsudku krajského soudu je patrné, že sepsáním protokolu ze dne 5. 4. 2013 lze dřívější pochybení při přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňových kontrol považovat za odstraněná a daňové kontroly za zahájené. Otázka, zda lze z izolovaného obsahu protokolu důvody pro zahájení kontroly s určitostí zjistit, je pro posouzení věci nerozhodná.

[16] Žalovaný k tvrzením stěžovatele o tom, že v rámci daňové kontroly fakticky nedochází k prověřování daňové povinnosti, uvedl, že absence úkonů ze strany správce daně v daňové kontrole může založit jeho nečinnost, proti níž se lze bránit jinými procesními instituty než zásahovou žalobou. Pro úplnost dodal, že neexistence aktivních úkonů bez dalšího neznamena nečinnost, jako příklad uvedl čekání na odpověď na dožádání, jehož výsledek je způsobilý ovlivnit výsledek řízení.

[17] Námitka týkající se unesení důkazního břemene není dle žalovaného projednatelná ve věci ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu, protože takové pochybení lze namítat v rámci odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně.

[18] Žalovaný navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí

pokračování

vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[20] Skutkové okolnosti nynějšího případu jsou následující. Správce daně vydal tři výzvy k odstranění pochybností, jimiž byl iniciován postup k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu. První výzva ze dne 20. 6. 2012, č. j. 232420/12/388912802667, se týkala daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2012. Správce daně zde poukázal na to, že hodnota stěžovatelem přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců a hodnota jeho vývozu značně převýšily hodnoty vykazované v předchozím zdaňovacím období. Pochybnosti správce daně pak spočívaly v tom, zda deklarovaná přijatá zdanitelná plnění byla skutečně stěžovatelem přijata a zda u nich byl uplatněn odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, zejména zda byla tato plnění použita pro ekonomickou činnost a zda byly splněny podmínky pro osvobození od daně při vývozu zboží dle § 66 daného zákona. Tyto pochybnosti se týkaly dvou specifikovaných faktur vystavených společností Terine, s. r. o. (dále jen „Terine“). Správce daně chtěl po stěžovateli rovněž prokázat, jakým způsobem a kdy byly uhrazeny jím vystavené faktury pro odběratele Paulli, Ltd. (dále jen „Paulli“). Současně správce daně žádal odůvodnit nárůst přijatých zdanitelných plnění a vývozu zboží oproti hodnotám v předchozím zdaňovacím období.

[21] Ve druhé výzvě k odstranění pochybností ze dne 19. 9. 2012, č. j. 303769/12/388912802667, která se týkala zdaňovacího období červenec 2012, správce daně vyjádřil pochybnosti, zda tvrzená přijatá zdanitelná plnění od společnosti Terine byla skutečně přijata a zda u nich byl uplatněn odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, zejména zda byla tato plnění použita pro ekonomickou činnost a zda byly splněny podmínky pro osvobození od daně při vývozu zboží dle § 66 daného zákona. Pochybnosti ve třetí výzvě ze dne 3. 10. 2012, č. j. 313925/12/388912802667, která se týkala zdaňovacího období srpen 2012, byly formulovány obdobně jako v druhé výzvě s tím rozdílem, že se netýkaly jen přijatých zdanitelných plnění od společnosti Terine, ale i od společnosti PAVES, s. r. o. (dále jen „PAVES“).

[22] Dne 15. 10. 2012 se uskutečnilo ústní jednání se zástupkyní stěžovatele (protokol č. j. 320866/12/388932804561), jehož předmětem bylo prokazování údajů v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, červenec a srpen 2012 v návaznosti na výše uvedené výzvy k odstranění pochybností. Správce daně kladl zástupkyni stěžovatele otázky vztahující se k činnosti stěžovatele, v průběhu jednání pak konstatoval, že přetrvávají pochybnosti, zda nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, zda byla tato plnění použita pro ekonomickou činnost a zda byly splněny podmínky pro osvobození od daně při vývozu zboží dle § 66 daného zákona. Správce daně následně rozšířil předmět jednání o zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, červenec a srpen 2012.

[23] Krajský soud vyhodnotil, že ve zmíněném protokolu ze dne 15. 10. 2012 nebyl stěžovatel informován o důvodech přetrvávajících pochybností správce daně. Vyhodnotil rovněž, že z protokolu ze dne 15. 10. 2012 nejsou patrné důvody k pokračování v dokazování, v jejichž rámci lze dle § 90 odst. 3 daňového řádu zahájit daňovou kontrolu. Krajský soud dospěl k závěru, že v případě uvedeného protokolu šlo o zcela formální

zahájení daňové kontroly, které bylo zcela nezpůsobilé způsobit účinky zahájení daňové kontroly, a že i po 15. 10. 2012 tu byl neukončený postup k odstranění pochybností. Tento závěr nebyl v kasační stížnosti napaden námitkami, Nejvyšší správní soud z něj tak vychází, aniž by jej mohl jakkoli přezkoumávat. S tím současně souvisí i to, že krajský soud ve výroku I. svého rozsudku deklaroval, že zahájení daňových kontrol protokolem ze dne 15. 10. 2012 bylo nezákonným zásahem. Tento výrok nebyl napaden kasační stížností, je tak vyloučen z rozsahu kasační stížnosti, jímž je dle § 109 odst. 3 s. ř. s. Nejvyšší správní soud vázán (výrok I. rozsudku krajského soudu není závislý na jiném výroku).

[24] Kasační námitky naopak směřují do následného hodnocení krajského soudu, které se týká protokolu ze dne 5. 4. 2013 (č. j. 1081598/13/3201-05402-804561). Krajský soud dospěl k závěru, že tímto protokolem byla daňová kontrola zahájena, shledal totiž, že zde byl stěžovatel zpraven o důvodech přetrvávajících pochybností nevyjasněných postupem k odstranění pochybností.

[25] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, že protokol ze dne 5. 4. 2013, č. j. 1081598/13/3201-05402-804561, neobsahuje projev vůle správce daně právě tímto protokolem zahájit daňovou kontrolu.

[26] Je sice pravdou, že protokol ze dne 5. 4. 2013 neobsahuje výslovný text, že by správce daně právě tímto protokolem hodlal zahájit daňovou kontrolu, nicméně takovému požadavku vzhledem k okolnostem případu protokol ze dne 5. 4. 2013 vyhovět nemusel. Důvod, proč správce daně v protokolu ze dne 5. 4. 2013 nezmiňoval, že se jím zahajuje daňová kontrola, je skutečnost, že daňovou kontrolu považoval za zahájenou protokolem ze dne 15. 10. 2012. Protokol ze dne 5. 4. 2013 měl dle názoru správce daně pouze dodatečně shrnout důvody přetrvávajících pochybností, které přetrvávaly i po provedení postupu k odstranění pochybností. K uvedenému lze poukázat na vymezení předmětu jednání v protokolu ze dne 5. 4. 2013, jímž bylo „[s]hrnutí průběhu postupů k odstranění pochybností, způsobu jejich dokončení, specifikace důvodů, pro které byly ukončeny postupy k odstranění pochybností [...] a pro které byla u DS zahájena kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2012, červenec 2012 a srpen 2012, a to protokolem o ústním [jednání] čj. 320866/12/388932804561 ze dne 15. 10. 2012.“ S právě popsáním náhledem se krajský soud neztotožnil z důvodů uvedených v bodě [23] shora.

[27] Při hodnocení okolností nynějšího případu, které nastaly od 5. 4. 2013, se lze přidržet obecných východisek nastíněných v rozsudku ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, kde bylo uvedeno: „Vliv nezákonného postupu pracovníka správce daně při provádění daňové kontroly na zákonnost kontroly samotné se vzpírá zobecnění a bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly. Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak představuje nezákonný zásah.“ To v podmínkách nynější věci znamená, že pochybení, která shledal krajský soud u protokolu ze dne 15. 10. 2012 (nesdělení důvodů přetrvávajících pochybností z postupů k odstranění pochybností), sice značila, že tohoto dne daňová kontrola zahájena nebyla, ale současně není vyloučeno, aby po jejich odpadnutí byla daňová kontrola zahájena a aby proběhla.

[28] Protokolem ze dne 5. 4. 2013 byly stěžovateli sděleny důvody přetrvávajících pochybností, odpadla tak překážka, která bránila zahájení daňové kontroly navazující na

pokračování

postupy k odstranění pochybností. Požadavek na to, aby v daném protokolu bylo výslovně uvedeno, že tímto protokolem se zahajuje daňová kontrola, považuje Nejvyšší správní soud v okolnostech posuzovaného případu za přehnaně formální. Z obsahu spisového materiálu je zřejmé, že správce daně se rozhodl z postupů k odstranění pochybností přejít do daňové kontroly postupem ve smyslu § 90 odst. 3 daňového řádu. V tomto smyslu ostatně vyznívá i protokol ze dne 5. 4. 2013. Překážka, která dle krajského soudu bránila zahájení daňové kontroly, odpadla dne 5. 4. 2013, a správce daně k tomuto dni stěžovatele jasně informoval o přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly. Za takové situace zdejší soud vyhodnotil, že nebylo nezbytné, aby protokol ze dne 5. 4. 2013 obsahoval výslovnou formulaci o tom, že se tímto protokolem zahajuje daňová kontrola.

[29] To, že správce daně původně vycházel z 15. 10. 2012 jako data zahájení daňové kontroly, nic nemění na skutečnostech podstatných pro hodnocení zdejšího soudu, jimiž je to, že z postupu správce daně bylo zřejmé, že z postupu k odstranění pochybností hodlal přejít do daňové kontroly a že v podmínkách nynějšího případu dne 5. 4. 2013 odpadly překážky k takovému postupu, jak je vymezil krajský soud v těch částech svého rozsudku, proti nimž kasační stížnost nebrojí.

[30] Nejvyšší správní soud tak nespatřuje reálný dopad do postavení stěžovatele ve skutečnosti, že protokol ze dne 5. 4. 2013 neobsahuje výslovnou zmínku správce daně, že by tímto protokolem mělo dojít k zahájení daňové kontroly. V dané souvislosti lze zmínit, že k zahájení daňové kontroly lze přikročit po provedeném postupu k odstranění pochybností, po němž stále přetrvávají důvody k pokračování v dokazování, i tehdy, když daňový subjekt nepodá návrh na pokračování v dokazování ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS). Současně lze zmínit, že k 5. 4. 2013 nedošlo k uplynutí lhůty ke stanovení daně (v posuzovaném případě šlo o zdaňovací období duben, červenec a srpen 2012).

[31] K doplnění kasační stížnosti, které se týkalo námitky absence projevu vůle správce daně zahájit daňovou kontrolu protokolem ze dne 5. 4. 2013, Nejvyšší správní soud poznamenává, že postup správce daně po vydání napadeného rozsudku nemůže mít vliv na správnost či zákonnost přezkoumávaného rozsudku.

[32] Důvodnou zdejší soud neshledal ani námitku poukazující na nejasný rozsah zahájení daňových kontrol. Dle § 90 odst. 3 daňového řádu pokud správce daně po provedení postupu k odstranění pochybností, v němž nebyly všechny pochybnosti vyjasněny, shledá důvody pro pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Nejvyšší správní soud shledal, že v protokolu ze dne 5. 4. 2013 byly sděleny důvody přetrvávajících pochybností správce daně, které zde byly i po provedených postupech k odstranění pochybností. Ve vztahu k těmto pochybnostem považoval správce daně za nezbytné pokračovat v dokazování, rozsah daňových kontrol byl tak dán okruhem skutečností, k nimž se vázaly přetrvávající pochybnosti správce daně v protokolu ze dne 5. 4. 2013.

[33] Konkrétně šlo o následující pochybnosti správce daně. Ve vztahu ke zdaňovacímu období duben 2012 správce daně poukázal na stěžovatelovo podání ze dne 18. 7. 2012

nazvané *Doplnění protokolu o ústním podání ze dne 11. 7. 2012*, které obsahovalo vyjádření k nákupům zboží, které mělo být stěžovatelem v dubnu 2012 prodáno společnosti Paulli (doklad č. 120100004 ze dne 27. 4. 2012). Stěžovatel v uvedeném podání sdělil, že zboží pořídil formou předání vzorků na pořádaný veletrh, a jelikož byl obchod úspěšný, vystavil dodavatel, společnost Farsone SE, stěžovateli daňový doklad 072/2012 ze dne 4. 6. 2012 (datum uskutečnění zdanitelného plnění 4. 6. 2012). Správce daně pak vyslovil pochybnosti nad tím, že ze stěžovatelova podání vyplynulo, že v dubnu 2012 měl prodat zboží, které však sám dle doloženého dokladu nabyl až v červnu 2012. V této souvislosti správce daně konstatoval, že předmětné vzorky byly společností Farsone SE zapůjčeny M. K., a vyslovil pochybnosti nad tím, jak mohly být zapůjčené vzorky prodány stěžovateli.

[34] Dále v protokolu ze dne 5. 4. 2013 správce daně poukázal na to, že stěžovatelem byly předloženy daňové doklady společnosti Franck m. d., s. r. o., z června a července 2012 za uskutečnění přepravy do Číny. Na dokladech nejsou uvedeny bližší informace o zboží (např. odkazem na dodací list), ale je zde uvedena jen váha. Dle správce daně k dokladům nebyly předloženy žádné CMR listy, doklady o předání zboží k lodní přepravě ani doklady prokazující převzetí zboží příjemcem, což bylo důvodem pochybností. Až v mezinárodních nákladních listech od přepravce Z. R. byl uveden odkaz na dodací listy u zboží o váze 9 kg naloženého dne 5. 9. 2012, stejně tak až v mezinárodním přepravním listu, který vystavil Franck m. d., s. r. o., s datem nakládky 30. 4. 2012 byl uveden odkaz na dodací listy. Správce daně rovněž při líčení svých pochybností poukázal na způsob úhrady ceny zboží, která neprobíhala bankovním převodem, ale mělo k němu docházet prostřednictvím šeků, které stěžovatel dle svého vyjádření inkasoval v bance. Takto získaná hotovost měla být vložena zčásti na bankovní účet a zčásti do pokladny. Správce daně uvedené shrnul tak, že mu na základě popsanych skutečností přetrvávají pochybnosti, zda skutečně došlo k vývozu zboží určeného společnosti Paulli tak, jak je deklarováno na fakturách.

[35] V protokolu ze dne 5. 4. 2013 bylo poukázáno rovněž na nárok na odpočet daně z přijatého plnění dle daňového dokladu č. 3212177 ze dne 25. 6. 2012 od společnosti PAVES. Mělo jít o dodání formy „držák optické čočky“. Správce daně uvedl, že v rámci ústního jednání (protokol ze dne 15. 10. 2012, č. j. 320866/12/388932804561) stěžovatel sdělil, že se tento držák nachází u společnosti PAVES. S ohledem na skutečnost, že k úhradě za formu došlo v září 2012, správce daně měl pochybnosti o datu uskutečnění zdanitelného plnění a o oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně s tímto plněním souvisejícím.

[36] K datu sepsání protokolu ze dne 5. 4. 2013 nebylo vyřízeno dožádání, jehož prostřednictvím hodlal správce daně ověřit oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u zdanitelných plnění přijatých od společnosti Terine, u nichž dle správce daně dosud nebylo dokázáno, že proběhla. Z tohoto důvodu přetrvávaly jeho pochybnosti, zda došlo k dodání zboží od této společnosti.

[37] Výše zmíněný rozsah pochybností, u něhož správce daně hodlal pokračovat v dokazování, považuje zdejší soud za jasný a srozumitelný. Nelze proto přisvědčit námitce, že lze pouze s určitou mírou pravděpodobnosti usuzovat na rozsah, v němž byly daňové kontroly. Naopak zdejší soud konstatuje, že rozsah daňových kontrol je dán okruhem skutečností, k nimž se vázaly výše popsané přetrvávající pochybnosti správce

pokračování

daně. Rozsah daňové kontroly je pak v jejím průběhu dle § 85 odst. 3 daňového řádu možno rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení.

[38] Nedůvodná je i námitka překvapivosti a nepředvídatelnosti rozsudku krajského soudu. Stěžovatel poukázal na to, že v předchozím zrušeném rozsudku ze dne 23. 7. 2013, č. j. 22 A 50/2013 - 18, krajský soud v dané věci konstatoval, že k zahájení daňové kontroly může dojít, i když nebyl daňovému subjektu sdělen výsledek předešlého postupu k odstranění pochybností. Krajský soud v uvedeném rozsudku dodal, že to však nezabývá daňový subjekt práva na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, k čemuž však v nynější věci dodatečně došlo, čímž byla vada zhojena. Dle kasační námitky však v nyní přezkoumávaném rozsudku krajský soud dospěl k odlišnému názoru, což stěžovatel označil za překvapivé a nepředvídatelné.

[39] Předchozí rozsudek krajského soudu ze dne 23. 7. 2013, č. j. 22 A 50/2013 - 18, který by vydán v dané věci, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25, a žaloba byla odmítnuta, jelikož nebyly vyčerpány opravné prostředky ve smyslu § 85 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobu zdejší soud odmítl, nevyslovoval se k meritu věci. Nyní napadený rozsudek tak byl vydán za stavu, kdy předchozí rozsudek krajského soudu ze dne 23. 7. 2013, č. j. 22 A 50/2013 - 18, byl zrušen a žaloba byla odmítnuta, aniž by byl vysloven právní názor ohledně otázky, kdy byla daňová kontrola zahájena. Krajský soud tak v daném ohledu nebyl limitován v tom, jak případ po věcné stránce posoudit. To mj. znamená, že krajský soud mohl přehodnotit svůj původní náhled na otázku zahájení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud tak námitku nepředvídatelnosti rozsudku krajského soudu neshledal důvodnou. Pro úplnost lze poznamenat, že v napadeném rozsudku jsou přitom dostatečným způsobem vyloženy důvody, které vedly krajský soud k závěru, že protokol ze dne 15. 10. 2012 byl nezpůsobilý přivodit účinky zahájení daňové kontroly. Odůvodnění napadeného rozsudku tak splňuje požadavky na větší míru podrobnosti argumentace, kterou lze požadovat v případě, že soud přehodnocuje svůj původní názor vyjádřený byť i ve zrušeném rozhodnutí.

[40] Ke kasační námitce, že žalovaný v daňové kontrole neprovádí žádné úkony ve vztahu k některým důvodům, pro které byla daňová kontrola zahájena, je nutno konstatovat, že tato námitka nebyla předmětem žaloby. Smyslem řízení o kasační stížnosti je přezkum rozhodnutí krajských soudů ve správním soudnictví. Jelikož stěžovatel krajskému soudu danou námitku nepředložil k posouzení, nemá Nejvyšší správní soud v daném ohledu na napadeném rozsudku krajského soudu co přezkoumávat, jelikož krajský soud se neuplatněnými námitkami nezabýval. Uvedená kasační námitka je tak nepřípustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[41] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou neunesení důkazního břemene ze strany správce daně. Dle stěžovatele došlo k porušení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, jelikož správce daně neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání skutečností, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost stěžovatelových povinných evidencí či účetních záznamů.

[42] Zdejší soud konstatuje, že daňová kontrola je postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich

daňové povinnosti. Daňová kontrola je institutem s preventivním významem, je nedílnou součástí správy daní, jejímž cílem je mj. správné zjištění a stanovení daní. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11; publikovaný jako č. 368/2011 Sb. a jako ST 33/63 SbNU 567). S ohledem na prověřovací a preventivní charakter daňové kontroly je vhodné v obecnosti zdůraznit, že daňová kontrola prováděná zcela v souladu se zákonem může skončit jak výsledkem, že daňová povinnost přesně odpovídá té, kterou daňový subjekt vyčíslil ve svém daňovém tvrzení, tak zjištěním, že daňová povinnost se odchyluje od údajů v daňovém tvrzení. Zákonnost provádění daňové kontroly se neodvíjí od výsledných zjištění, k nimž se dospělo na jejím základě. Hodnocení, zda bylo uneseno důkazní břemeno, se přitom týká výsledných zjištění z daňové kontroly.

[43] Námitku, že správce daně neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, Nejvyšší správní soud nepovažuje za relevantní. Hodnotit, zda správce daně unesl své důkazní břemeno lze reálně až v okamžiku, kdy správce daně dokončil své prověřování, provedl všechny důkazy, které bylo třeba provést a jejichž provedení bylo možné, a na jejich základě pak finalizoval svá zjištění. Krajský soud rozhodoval za stavu, kdy daňová kontrola stále probíhala a kdy tedy mohlo dojít k rozšíření zjištění správce daně či rozšíření okruhu provedených důkazů. Za tohoto stavu by bylo předčasné hodnotit unesení důkazního břemene. Takové hodnocení by mohlo případně nalézt své místo v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s. směřující proti rozhodnutí o vymezení daně na základě zjištění z daňové kontroly.

[44] V rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 - 39, Nejvyšší správní soud v bodech [27] a [29] uvedl: „*Při posuzování, zda některé z úkonů správce daně v rámci daňové kontroly nebyly nepřiměřené, je třeba se zabývat zejména tím, zda v posuzované věci existovaly důvodné pochybnosti, které bylo třeba odstranit, a zda provedené úkony k tomuto cíli směřovaly. V opačném případě by se totiž jednalo o úkony prováděné v rozporu se zákonem, které mohou představovat nezákonný zásah ve smyslu ust. § 82 s. ř. s. Krajský soud tak neměl povinnost zabývat se otázkou, zda stěžovatelem deklarované výdaje byly skutečně vynaloženy, ale zda o této skutečnosti mohly vzniknout pochybnosti, které by vyžadovaly provést další dokazování, anebo zda vzhledem k absenci pochybností bylo další dokazování nadbytečné. [...] Pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze proto považovat za nezákonný zásah.*“

[45] Obdobný závěr lze přijmout i v nynější věci. Z hlediska § 90 daňového řádu jsou pro přechod z postupu k odstranění pochybností zásadní přetrvávající pochybnosti správce daně. Pokud v rámci tohoto postupu nedošlo k odstranění pochybností, správce daně v protokolu či v úředním záznamu uvede důvody přetrvávajících pochybností (§ 90 odst. 1 daňového řádu). Výsledek postupu k odstranění pochybností musí být sdělen daňovému subjektu (§ 90 odst. 2 daňového řádu) a pokud správce daně shledá důvody pro pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu (§ 90 odst. 3 daňového řádu). Podmínkou toho, aby mohlo dojít k přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly postupem dle § 90 odst. 3 daňového řádu, je tak existence pochybností a existence důvodů k pokračování v dokazování. Význam tak může mít při přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly ověření, zda důvody, na

pokračování

nichž správce daně založil své pochybnosti, nejsou zcela zjevně nesmyslné či hned na první pohled nepodložené. V daném ohledu nelze na správce daně klást velké nároky, jelikož daňová kontrola má sloužit k prověření daňové povinnosti a bližšímu prozkoumání okolností rozhodných pro určení její výše. Takové prověření v rámci daňové kontroly nemá smysl jen tehdy, nezbyl-li po provedeném postupu k odstranění pochybností prostor pro jakoukoli pochybnost.

[46] Nejvyšší správní soud tak vychází z toho, že v řízení před krajským soudem o zásahové žalobě směřující proti trvající daňové kontrole nemělo význam hodnotit unesení či neunesení důkazního břemene. Podstatné bylo to, že při přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly správce daně vyjádřil své pochybnosti, o nichž nelze konstatovat, že by byly zjevně nesmyslné či hned na první pohled nepodložené (viz body [33] až [36] shora).

V. Závěr a náklady řízení

[47] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil žádné z kasačních námitek. Kasační stížnost proto není důvodná a zdejší soud ji tak dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., který takový postup předpokládá.

[48] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady, které by překračovaly jeho běžnou úřední činnost.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. června 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu