

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobkyně: **ALGON PLUS, a. s.** „v likvidaci“, se sídlem Za Kovárnou 347, Praha, zastoupené JUDr. Ing. Milošem Olíkem, LL.M., advokátem se sídlem Na Pankráci 127, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 6. 2012, č. j. 3520/12-1200-202167, ze dne 25. 6. 2012, č. j. 3521/12-1200-202167, ze dne 25. 6. 2012, č. j. 3522/12-1200-202167, a ze dne 25. 6. 2012, č. j. 3523/12-1200-202167, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 8. 2014, č. j. 45Af 25/2012 - 59

t a k t o :

Věc **s e p o s t u p u j e** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím ze dne 25. 6. 2012, č. j. 3520/12-1200-202167, Finanční ředitelství v Praze zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu Praha – západ (dále jen „finanční úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 22. 9. 2011 č. j. 391763/11/060915208371, kterým byla žalobkyni na základě daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 7. 2008 ve výši 21.037.170 Kč a současně vyčísleno penále ve výši 4.207.434 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 25. 6. 2012, č. j. 3521/12-1200-202167, Finanční ředitelství v Praze zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo rozhodnutí finančního úřadu ze dne 22. 9. 2011 č. j. 391796/11/060915208371, kterým byla žalobkyni na základě daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 8. 2008 do 31. 12. 2008 ve výši 21.743.400 Kč, zrušena daňová ztráta ve výši 47.986.652 Kč a současně vyčísleno penále ve výši 2.399.332 Kč ze zrušené daňové ztráty a penále ve výši 4.348.680 Kč.

[3] Rozhodnutím ze dne 25. 6. 2012, č. j. 3522/12-1200-202167, Finanční ředitelství v Praze zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo rozhodnutí finančního úřadu ze dne 22. 9. 2011 č. j. 391802/11/060915208371, kterým byla žalobkyni na základě daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 30. 4. 2009 ve výši 692.200 Kč a současně vyčísleno penále ve výši 138.440 Kč.

[4] Rozhodnutím ze dne 25. 6. 2012, č. j. 3523/12-1200-202167, Finanční ředitelství v Praze zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo rozhodnutí finančního úřadu ze dne 22. 9. 2011 č. j. 391803/11/060915208371, kterým byla žalobkyni na základě daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 5. 2009 do 31. 12. 2009 ve výši 4.949.400 Kč a současně vyčísleno penále ve výši 989.880 Kč.

[5] Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“). Namítala, že správní rozhodnutí byla vydána na základě nezákonně zahájené daňové kontroly, protože správce daně nesplnil povinnost danou § 145 odst. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) a nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení. Byla tak zkrácena na právu podat na základě výzvy správce daně dodatečné daňové přiznání podle § 141 daňového řádu a vyhnout se doměření daně na základě daňové kontroly. Důsledkem nezákonně zahájené daňové kontroly je zásah do individuálních majetkových práv žalobkyně spočívající v rozdílné právní úpravě sankce v případě doměření daně na základě daňové kontroly (§251 odst. 1 až 3 daňového řádu) oproti doměření daně na základě dodatečného platebního výměru (§ 251 odst. 4 daňového řádu). Pokud by byla daň doměřena na základě dodatečných daňových přiznání, nemusela by žalobkyně hradit celkové penále ve výši 12.083.766 korun. Dále namítala rozpor rozhodnutí správce daně ze dne 22. 9. 2011 č. j. 391763/11/060915208371 s unijními předpisy, konkrétně se směrnici Rady č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (dále též jako „Směrnice“), která je podle žalobkyně v posuzovaném případě přímo aplikovatelná.

[6] Krajský soud neshledal námitky důvodnými a žalobu zamítl. K námitce nezákonného zahájení daňové kontroly uvedl, že postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu se uplatní pouze tam, kde správce daně může důvodně předpokládat, že podáním dodatečného daňového přiznání v rozsahu nových skutečností a důkazů známých správci daně (a tedy označených ve výzvě) dojde k doměření daně podle § 144 odst. 1 daňového řádu, tedy ve výši, která se nebude odchylovat od daně dodatečně tvrzené. Ovšem v případě potřeby širšího prověření správnosti původně přiznané daně v rámci daňové kontroly by předchozí výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu s pouze dílčím dopadem byla neúčelná a nevhodná. Uvedl, že se nelze dovolávat přímého účinku Směrnice, neboť tato na posuzovaný právní vztah (převod obchodního podílu mezi mateřskou a dceřinou společností, oběma se sídlem v tuzemsku) nedopadá. Tímto jistě není vyloučen jakýkoli vliv právní úpravy obsažené v uvedené směrnici na vztahy mezi tuzemskými společnostmi, neboť nelze přehlédnout zásadu jednotného výkladu (i eurokonformního v podobě nepřímého účinku směrnice) shodných právních institutů. Podle krajského soudu však pojmy používané Směrnicí („zisk z důvodu podílu na dceřiné společnosti“) a zákonem o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2007 („příjmy z dividend a jiných podílů na

zisku, vyplácené dceřinou společností na mateřské společnosti“) nemají odlišný význam, je nutno je chápat pouze jako zisk v užším slova smyslu, tj. kladný výsledek hospodaření dceřiné společnosti, který je následně rozdělován zákonem stanoveným způsobem (ať již formou výplaty dividendy či jinak). Pod tento pojem však nelze zahrnovat jiné formy příjmu z titulu vlastnictví dceřiné společnosti, například právě příjem z převodu obchodního podílu, a to ani v režimu zákona o daních z příjmů ani v režimu Směrnice.

[7] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížností, kterou opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítá nesprávné posouzení povinnosti aplikovat v posuzovaném případě § 145 odst. 2 daňového řádu. Přesto, že ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu obsahuje slovo „může“, neznamená to, že by byl správce daně jako správní orgán nadán tak širokým správním uvážením, jak uvádí krajský soud. Dále podle stěžovatelky krajský soud nesprávně posoudil povinnost správce daně aplikovat směrnici Rady č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států ve správním řízení, jehož výsledkem bylo rozhodnutí ze dne 22. 9. 2011 č. j. 391763/11/060915208371. Směrnice je přímo aplikovatelná na posuzovaný případ, neboť je dostatečně určitá vzhledem k daňovému subjektu a rozsahu požadovaného osvobození od daně, práva a povinnosti v ní uvedené se nevztahují výlučně na členské státy, ale jsou přímo aplikovatelná i na objekty právní regulace a členským státům již uplynula lhůta pro implementaci Směrnice do vnitrostátních právních řádů.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ztotožnil s posouzením skutkového stavu a právních otázek krajským soudem. Nesouhlasí s namítanou povinností správce daně aplikovat § 145 odst. 2 daňového řádu, kterou stěžovatelka vyvozuje ze skutečnosti, že správci daně byly před zahájením daňové kontroly předány Policií ČR kopie nezaúčtovaných faktur vystavených stěžovatelem. Daňová kontrola byla správcem daně naplánována ještě předtím, než byly správci daně Policií ČR poskytnuty faktury. Pouze na žádost stěžovatelky bylo její zahájení odloženo ze dne 6. 12. 2010 na dobu po 15. 1. 2011. Daňová kontrola navíc nebyla zaměřena pouze na nezaúčtované faktury, ale na daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu a jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně z příjmů za předmětná zdaňovací období. Bylo na správním uvážení správce daně, aby zhodnotil, zda mu vznikl důvodný předpoklad, že bude daň doměřena, a zda se k tomuto předpokladu neváží pochybnosti, jež by bylo nutno ověřit v rámci daňové kontroly. Při posuzování naplnění podmínek pro použití § 145 odst. 2 daňového řádu je nutné brát v úvahu také jednotlivé zásady správy daní, které působí jako korektiv jednotlivých ustanovení daňového řádu. V posuzovaném případě se správce daně musel vypořádat zejména se zásadou ekonomie řízení a rychlosti. Vzhledem k tomu, že správce daně neměl v úmyslu zaměřit daňovou kontrolu pouze na výše zmíněné nezaúčtované faktury, ale na celé předmětné zdaňovací období daně z příjmů právnických osob, byl by postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu a až následné zahájení daňové kontroly značně neekonomický a současně neadekvátně zdlouhavý, čili zcela v rozporu s výše uvedenými zásadami. Žalovaný je proto toho názoru, že správce daně posoudil vzniklou situaci správně, jestliže nevyzval stěžovatele ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.

[9] Nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že na převod obchodního podílu mezi mateřskou a dceřinou společností měla být aplikována Směrnice. Jejího přímého účinku se nelze dovolávat, neboť tato na daný právní vztah nedopadá. Závěrem žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

II. Důvody pro postoupení věci rozšířenému senátu

[10] První senát dospěl k závěru, že jsou v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. dány dva důvody pro předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. První (II.A) je rozporná judikatura Nejvyššího správního soudu v otázce přípustnosti námitek proti zahájení a průběhu daňové kontroly v žalobě proti rozhodnutí (dodatečnému vyměření daně), jemuž tato kontrola předcházela. Druhou (II.B) je rozporná judikatura v otázce, zda má správce daně před zahájením daňové kontroly povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, případně vyloučit způsobilost případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

II.A

[11] V posuzované věci stěžovatelka již v žalobě namítala nezákonnost zahájení daňové kontroly. Krajský soud se touto námitkou zabýval a jako nedůvodnou ji zamítl. Totožnou námitku poté vznesla stěžovatelka i v kasační stížnosti. Při předběžném posouzení věci první senát našel rozdílnou judikaturu Nejvyššího správního soudu v otázce možnosti přezkumu daňové kontroly až při přezkumu následně vydaných správních rozhodnutí.

[12] V rozhodnutích Nejvyššího správního soudu již byl vysloven jak právní názor, podle něhož v řízení o žalobě proti rozhodnutí nelze posuzovat zákonnost daňové kontroly, protože tato mohla a měla napadena žalobou proti nezákonnému zásahu, tak právní názor opačný, podle kterého lze výše uvedené namítat i v řízení o žalobě proti následně vydanému rozhodnutí.

[13] První ze zmíněných názorů vyslovil druhý senát v rozsudku ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 65/2012 - 65, v němž uvedl následující: „[p]ovažoval-li žalobce provádění daňové kontroly za nezákonné, mohl a měl proti tomu brojit žalobou proti nezákonnému zásahu podanou ve lhůtě navazující na rozhodnutí o námitkách. Vady, pro které krajský soud označil zahájení a provádění daňové kontroly za nezákonné, by mohly znamenat, že se jednalo o nezákonný zásah. Krajský soud k nezákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly, tedy k provedení nezákonného zásahu, nemůže přihlížet až v žalobě podané proti rozhodnutí o věci samé. Výjimkou by bylo, pokud by tato nezákonnost měla vliv na vydání rozhodnutí po uplynutí lhůty – k prekluzi totiž musí soud přihlížet vždy (k tomu srovnej např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1169/07 či sp. zn. III. ÚS 1420/07).“ V posuzované věci bylo výše uvedené jedním z důvodů, proč Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[14] Týž senát vydal i rozsudek ze dne 28. 11. 2012, č. j. 2 As 68/2011 - 75. Předmětem soudního řízení bylo posouzení zákonnosti rozhodnutí o uložení pokuty, část námitek však směřovala k tvrzené nezákonnosti kontroly označování a evidence turů, která

předcházela sankčního vydání rozhodnutí. Podle Nejvyššího správního soudu tato argumentace šla nad rámec soudního přezkumu zákonnosti rozhodnutí o uložení pokuty a proto nemohla být předmětem tohoto řízení. V rozsudku pak konstatoval, že „(...)Stěžovatel ale protokol po seznámení bez výhrad podepsal a námitky proti němu nepodal. Proto nemůže teď, v rámci řízení o přezkumu rozhodnutí o uložení sankce, brojit proti údajně nezákonnému zásahu, který měl být způsoben provedenou kontrolou a nahrazovat tak jiný procesní prostředek ochrany, který mu byl k dispozici; toto jednání by bylo možno označit za obcházení zákona. Uvedené, pochopitelně, neznamená, že by případné deficity prováděné kontroly nemohly být v rámci řízení o žalobě proti následně vydanému rozhodnutí vůbec uplatněny. Lze si jistě představit řadu případů, kdy jednotlivé úkony prováděné kontroly mohly být zatíženy, třeba i závažnými, nedostatky. Pokud není zpochybňováno samotné zahájení kontroly či způsob jejího vedení, ale jen soulad některého z jejích kroků se zákonem, není zde prostředkem soudní ochrany žaloba dle části třetí hlavy druhé dílu třetího s. ř. s., ale tyto námitky mohou být uplatněny v řízení o žalobě proti rozhodnutí z takové kontroly vzešlému. Stěžovatel však, jak již bylo uvedeno, nesouhlasí s provedenou kontrolou principiálně, neboť ji považuje za neodůvodněnou a svévolnou. Předmětem nyní vedeného soudního řízení ovšem není posuzovat důvody výběru hospodářství stěžovatele, ani způsob provedení kontroly. Proto námitky stěžovatele ohledně zákonnosti provedené kontroly a proti postupu ČPI při jejím provádění, nejsou pro toto řízení podstatné, a zdejší soud je tedy neshledal za nutné vypořádávat.“

[15] V obou výše citovaných rozhodnutích druhý senát za prejudikaturu označil usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publ. pod č. 735/2006 Sb., v němž soud vyslovil, že „zahájení daňové kontroly podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpал právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 sb., o správě daní a poplatků. Lhůta k podání žaloby (§ 84 s. ř. s.) počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek (...)“ Podle rozšířeného senátu musí být soudní ochrana poskytnuta nejen proti nezákonně vydaným platebním výměrům, ale rovněž proti jim předcházejícím daňovým kontrolám.

[16] Otázku, zda lze nezákonnost daňové kontroly namítat i následně v řízení o žalobě proti rozhodnutí vydaném na základě daňové kontroly, však rozšířený senát v tomto usnesení výslovně neřešil. Prvnímu senátu není zřejmé, z čeho dovedl druhý senát v rozsudku ve výše uvedených rozsudcích své jednoznačné závěry.

[17] Oproti tomu v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46 pak Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že „[n]evyužije-li daňový subjekt možnosti bránit se podle něj nezákonně zahájené daňové kontrole cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, jistě to nijak nebrání jeho možnosti namítat nezákonnost takového zahájení později v rámci žaloby proti rozhodnutí.“

[18] V řadě dalších rozhodnutí Nejvyšší správní soud sice explicitně nevyslovil tento závěr, nicméně se námitkami ve vztahu k zahájení, průběhu či ukončení daňové kontroly

zabýval (např. rozsudek ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 98/2013 - 31, rozsudek ze dne 4. 1. 2012, č. j. 1 Afs 74/2011 - 12 či rozsudek ze 9. 3. 2011, č. j. 2 Afs 85/2010 - 119).

[19] Rovněž podle literatury „[d]omnívá-li se daňový subjekt, že výsledkem daňové kontroly je nesprávné nebo nezákonné rozhodnutí a k nápravě nedošlo v průběhu daňové kontroly, je možné se bránit i po jejím skončení.“ (viz Zatloukal, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 281).

[20] S ohledem na výše uvedené má první senát nyní za to, že závěry ohledně k přezkumu námitek vztahujících se k daňové kontrole v řízení o žalobě proti rozhodnutí jsou rozporné. Prvnímu senátu proto nezbylo než se obrátit na rozšířený senát, jehož názor je nutný pro posouzení, zda je na místě zabývat se kasačními námitky stěžovatelky ve vztahu k zákonnosti zahájení daňové kontroly.

[21] Podle předkládajícího senátu by měly být námitky vztahující se k daňové kontrole přípustné rovněž v žalobě proti dodatečnému platebnímu výměru, jakkoliv nemusí být shledány důvodnými, mimo jiné i proto, že ne každá vada v postupu správních orgánů může způsobovat nezákonnost jejich meritorního rozhodnutí.

[22] V souvislosti s nastíněnou problematikou vyvstává celá řada otázek, na něž je podle prvního senátu nezbytné odpovědět. Lze žalovat daňovou kontrolu v žalobě proti rozhodnutí, pokud daňová kontrola může být zásahem? Bylo by možno podat žalobu proti dodatečnému platebnímu výměru a namítat v ní nezákonnost daňové kontroly, pokud již proti ní byla podána zásahová žaloba, o níž doposud nebylo rozhodnuto?

[23] Pokud by bylo možné napadat daňovou kontrolu jak zásahovou žalobou, tak žalobou proti rozhodnutí, mohlo by vzhledem k bezprostřední návaznosti dodatečných platebních výměrů na daňovou kontrolu docházet k tomu, že by před rozhodnutím o zásahové žalobě byla podána žaloba proti rozhodnutí o daňové povinnosti. Zakládala by pak zásahová žaloba překážku litispendence či překážku věci rozhodnuté? Společnou podmínkou v případě obou překážek je totožnost věci. Ta se v případě obou žalobních typů odvíjí shodně od totožnosti účastníků, a dále v případě žaloby proti rozhodnutí od totožnosti napadeného rozhodnutí. V případě zásahové žaloby pak hraje roli totožnost účastníků a požadavek uložení shodné povinnosti (srov. Potěšil, L., Šimíček, V. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. 1. vyd. Praha: Leges, 2014, s. 365). Vzhledem k takto vymezené totožnosti věci by dříve podaná zásahová žaloba překážku litispendence ani překážku *rei iudicatae* nezakládala. Paralelně by tak mohla být vedena dvě soudní řízení a následně vydána dvě soudní rozhodnutí s rozdílnými závěry ve vztahu k téže daňové kontrole.

II.B

[24] Pokud by rozšířený senát otevřel obě cesty soudního přezkumu a umožnil by v posuzovaném případě prvnímu senátu zabývat se námitkami stěžovatelky ve vztahu k zákonnosti daňové kontroly i v rámci soudního přezkumu následně vydaných správních rozhodnutí, vyvstává v předkládané věci další otázka, a to zda má správce daně před

zahájením daňové kontroly povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, případně vyloučit způsobilost případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[25] Podle tohoto ustanovení „[p]okud 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.“ S tímto ustanovením souvisí § 143 odst. 3 téhož zákona, podle kterého platí, že „[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.“

[26] K těmto ustanovením daňového řádu se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 - 23 (pozn.: zásahová žaloba proti daňové kontrole), v němž uvedl, že za jejich smysl „je třeba považovat především regulaci postupu správce daně v případě naplnění hypotézy důvodného předpokladu doměření daně. Zákonodárce tím dává najevo, že v takovém případě není určení dalšího postupu zcela na volné úvaze správce daně. Jedná se v podstatě o pokyn k umožnění realizace povinnosti tvrzení daňového subjektu, a v důsledku vlastně o průmět základních zásad správy daní, konkrétně zásad přiměřenosti a zdrženlivosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu).“ V témž rozhodnutí pak druhý senát dospěl k striktnímu závěru, že „[p]akliže správce daně nevyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, a namísto toho zahájí daňovou kontrolu bez předchozího vyloučení způsobilosti případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně, dojde tím k nerespektování zásady přiměřenosti a zásady zdrženlivosti při správě daní. Takto zahájenou daňovou kontrolu je pak nutno považovat za nezákonně zahájenou, přičemž jednotlivé úkony prováděné daňové kontroly i její celek nutně představují nezákonný zásah do práv daňového subjektu.“

[27] Oproti tomu v rozsudku ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 98/2013 - 31 (pozn.: žaloba proti rozhodnutí o dodatečném vyměření daně) dospěl devátý senát k závěru, že správce daně nepostupoval nezákonně, pokud i přes existenci důvodných pochybností po provedení místního šetření nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, protože v daném případě vedle předpokladu doměření daně existovaly i pochybnosti, které bylo vhodné prověřit v rámci kontroly.

[28] První senát má za to, že rovněž tato rozhodnutí jsou ve vzájemném rozporu a je proto na místě, aby rozšířený senát zodpověděl otázku, zda lze považovat za nezákonně zahájenou daňovou kontrolu bez předchozího vyloučení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[29] Předkládající senát je toho názoru, že má-li správce daně konkrétní indicie týkající se nesprávnosti daňového tvrzení, je namístě výzva k dodatečnému daňovému tvrzení. Svůj názor opírá o úvodní ustanovení daňového řádu, vymezující předmět a účel právní úpravy, v nichž zákon stanoví, že základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné, popřípadě dodatečné daňové tvrzení podané daňovým subjektem (§ 1 odst. 3 daňového řádu). Toto ustanovení následně potvrzují a konkretizují i výše citované § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu.

[30] Pokud tedy správce daně má indicie nasvědčující povinnosti k podání daňového tvrzení, musí nejprve vyzvat daňový subjekt, aby takový úkon sám učinil, a současně jej poučit o důsledcích nesplnění výzvy, až poté lze zahájit daňovou kontrolu. Jednotlivé instituty (výzva podle § 145 daňového řádu, daňová kontrola podle § 85 daňového řádu) by tedy měly být prováděny v logické návaznosti.

[31] Současně si je první senát vědom, že výzva nemusí předcházet každé daňové kontrole. Oproti potvrzování zjištění, kdy správce daně při kontrole *prověřuje* a má podle prvního senátu povinnost k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu, stojí situace, kdy správce daně konkrétní indicie nemá a při prvním úkonu teprve začne *zjišťovat* daňovou povinnost nebo její rozsah (srov. § 87 odst. 1 daňového řádu), aniž by předtím musel daňový subjekt vyzývat k daňovému tvrzení.

III. Otázky předložené rozšířenému senátu

[32] Ze shora uvedených důvodů je věc v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. předkládána rozšířenému senátu k zodpovězení těchto otázek:

1. Lze v řízení o žalobě proti rozhodnutí o dodatečném platebním výměru namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela jeho vydání?
2. Je povinností správce daně vyzvat před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu? Lze považovat daňovou kontrolu za nezákonně zahájenou, pokud správce daně předem ani nevyzval k dodatečnému daňovému tvrzení, ani nevyhloučil způsobilost dodatečného daňového tvrzení?

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, Mgr. Jana Brothánková, JUDr. Zdeněk Kühn, JUDr. Barbara Pořízková, Mgr. Aleš Roztočil, JUDr. Karel Šimka a JUDr. Jaroslav Vlašín. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V téže lhůtě se mohou účastníci vyjádřit k otázkám předloženým rozšířenému senátu.

V Brně dne 10. června 2015

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu

