



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: J. L., zastoupen JUDr. Janem Nemanským, advokátem se sídlem Těšnov 1059/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 8. 2015, čj. 27104/15/5300-22442-711492, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 13. 9. 2017, č. j. 45 Af 18/2015 - 88,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 22. 1. 2015 dodatečné platební výměry, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až prosinec 2011. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 8. 2015 zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou, kterou krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[3] Krajský soud konstatoval, že daňová kontrola byla zahájena v souladu s § 87 odst. 1

daňového řádu dne 24. 9. 2014, neboť žalobce se uvedený den po předchozím telefonickém hovoru dostavil ke správci daně a byl s ním sepsán protokol o zahájení daňové kontroly, v níž byl vymezen rozsah a předmět daňové kontroly, a správce daně následně začal zjišťovat rozhodné skutečnosti. Krajský soud připustil, že bylo pochybením správcem daně, pokud současně zaslal stěžovateli výzvu dle § 87 odst. 2 daňového řádu, ačkoli s ním stěžovatel spolupracoval. S ohledem na to, že s nesplněním výzvy nespojoval správce daně žádné právní následky, neměla tato vada správce daně vliv na zákonnost rozhodnutí. Daň za měsíc srpen a září proto nebyla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[5] Podle stěžovatele je nutné na kroky správce daně pohlížet komplexně a nelze posuzovat pouze jednotlivé kroky jako zákonné či nezákonné. Tyto kroky je třeba posuzovat ve všech souvislostech ve vztahu k jejich následkům. S ohledem na uvedené se dle stěžovatele nelze ztotožnit s názorem krajského soudu, že daňová kontrola byla zahájena před uplynutím prekluzivních lhůt.

[6] Stěžovatel namítl nezákonné zahájení daňové kontroly. Podle stěžovatele může správce daně zahájit daňovou kontrolu výhradně podle § 87 odst. 1 daňového řádu. Pokud tímto postupem neuspěje, může učinit výzvu dle § 87 odst. 2 daňového řádu. Tyto postupy po sobě následují. Nelze je proto kombinovat s cílem zahájit daňovou kontrolu alespoň jedním z uvedených způsobů, jak tomu bylo v nyní projednávané věci. Správce daně nezákonnou výzvou podle § 87 odst. 2 daňového řádu ze dne 19. 9. 2014 stěžovatele přiměl k tomu, aby se dostavil ke správci daně. Stěžovatel se přitom dne 24. 9. 2014 ke správci daně dostavil s tím, že si s ním jen domluví termín zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 daňového řádu. Místo toho ovšem správce daně zahájil dne 24. 9. 2014 daňovou kontrolu podle § 87 odst. 1 daňového řádu. V uvedeném spatřuje stěžovatel šikanózní postup správce daně vůči sobě jako daňovému subjektu. Správce daně by své pochybení mohl napravit tak, že by stěžovateli oznámil, že k dané výzvě nebude přihlížet. To se ovšem v nyní projednávané věci nestalo. Stěžovatel souhlasil se zahájením daňové kontroly dle § 87 odst. 1 daňového řádu, neboť nechtěl, aby mu byla doměřena daň na základě pomůcek, jak byl ve výzvě dle § 87 odst. 2 daňového řádu ze dne 19. 9. 2014 poučen.

[7] K tvrzení správce daně, že schůzka ze dne 24. 9. 2014 byla dohodnuta na základě telefonického hovoru konaného dne 19. 9. 2014, o čemž svědčí úřední záznam, stěžovatel podotkl, že je zvláštní, že správce daně poté učinil výzvu dle § 87 odst. 2 daňového řádu, ačkoli stěžovatel do té doby poskytoval potřebnou součinnost. Nadto stěžovatel doplnil, že správce daně dne 19. 9. 2014 pouze telefonicky hovořil s jeho otcem, který jej následně pouze obecně upozornil na telefonát od správce daně.

[8] Podle stěžovatele byla daňová kontrola zahájena až dne 3. 11. 2014 poté, co uplynula lhůta k předložení podkladů na základě první zákonné výzvy ze dne 17. 10. 2014. Dodatečný platební výměr na daň za období srpen a září 2011 byl tedy vydán po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně. V případě, že by se NSS s uvedeným neztotožnil, stěžovatel konstatoval, že daňová kontrola mohla být zahájena nejdříve dne 15. 10. 2014,

pokračování

kdy proběhlo ústní jednání správce daně se stěžovatelem, a také proto marně uplynula prekluzivní lhůta ke stanovení daně za období srpen 2011. K výzvě, v níž se odkazuje na protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 24. 9. 2014, stěžovatel uvedl, že je vnitřně rozporná, neboť je elektronicky podepsána ke dni 23. 9. 2014, což je den předcházející dni, k němuž je datován protokol, na který výzva odkazuje.

[9] Stěžovatel navrhl, aby NSS rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, případně aby zrušil rovněž rozhodnutí žalovaného.

[10] Žalovaný s ohledem na to, že se kasační námitky v podstatě shodují s námitkami žalobními, odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Žalovaný dále uvedl, že stěžovatel se dostavil ke správci daně dne 24. 9. 2014, na čemž se telefonicky dohodli dne 19. 9. 2014. Dne 24. 9. 2014 byl se stěžovatelem sepsán protokol o zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 1 daňového řádu a byl v něm vymezen rovněž rozsah a předmět daňové kontroly. Z uvedeného protokolu je také zřejmé, že stěžovatel předal správci daně v souladu s telefonickou domluvou určité písemnosti. Proti zahájení daňové kontroly stěžovatel nic nenamítal. Tvrzení stěžovatele, že při telefonickém hovoru správce daně hovořil s jeho otcem, považuje žalovaný za nepodložené. Stěžovatel se totiž ve sjednaný termín dostavil ke správci daně, a ani obsah spisu tvrzení stěžovatele nepotvrzuje.

[11] Žalovaný nepopírá hierarchii postupu při zahájení daňové kontroly a souhlasí s tím, že v případě stěžovatele neměla být výzva dle § 87 odst. 2 daňového řádu vydána. Upozornil ale na to, že vydáním výzvy dle § 87 odst. 2 daňového řádu není zahájena daňová kontrola. Správce daně mohl své pochybení napravit tak, že by dané výzvě nepřisuzoval žádné účinky, což v nyní projednávané věci také učinil. V této souvislosti žalovaný rovněž poznamenal, že nezákonnost rozhodnutí nevyvolává jakýkoli formální nedostatek, nýbrž vada takové intenzity, která by mohla ve svých důsledcích ovlivnit zákonnost rozhodnutí jako celku (viz rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2013, čj. 8 Afs 61/2012-38). K poučení stěžovatele ve výzvě ze dne 19. 9. 2014 o stanovení daně podle pomůcek žalovaný uvedl, že se jednalo o naplnění poučovací povinnosti. Nedopustil se tedy žádného pochybení, pouze ve výzvě uvedl následky zakotvené v § 87 odst. 5 a 6 daňového řádu.

[12] Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla zahájena dne 24. 9. 2014, nebyla následně daň za srpen a září 2011 stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty.

[13] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] V nyní projednávané věci je sporná otázka okamžiku zahájení daňové kontroly. Na úvod NSS poznamenává, že kasační námitky se v podstatě shodují s námitkami žalobními. Krajský soud se již s těmito námitkami podrobně vypořádal. NSS se s jeho pečlivým a podrobným posouzením ztotožňuje a na jeho závěry v plném rozsahu

odkazuje. Pro úplnost ve shodě s krajským soudem pak NSS uvádí následující.

[16] Podle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

[17] Podle § 87 odst. 2 daňového řádu neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.

[18] Podle § 87 odst. 5 daňového řádu platí, že nevyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4.

[19] K zahájení daňové kontroly dle § 87 daňového řádu NSS již v rozsudku ze dne 20. 3. 2017, čj. 8 Afs 40/2016-40, uvedl, že ze systematického řazení jednotlivých odstavců § 87 daňového řádu je zjevné, že objektivní nemožnost zahájit daňovou kontrolu postupem podle § 87 odst. 1 daňového řádu je východiskem pro úvahu, zda jsou splněny předpoklady k výzvě k zahájení daňové kontroly, a popřípadě (při splnění dalších podmínek vyplývajících z § 87 odst. 5 daňového řádu) i ke stanovení daně podle pomůcek. K tomu dále konstatoval, že „[k] postupu podle § 87 odst. 2 daňového řádu, tedy k výzvě k zahájení daňové kontroly, však správce daně může přistoupit teprve poté, co z jednání nebo naopak z nekonání daňového subjektu lze usoudit na to, že zahájení daňové kontroly neumožní. Postup podle § 87 odst. 2 daňového řádu tak bude namísto tam, kde bude nepochybné, že se daňový subjekt, ať již jakýmkoli kroky, snaží daňové kontrole vyhnout, ztížit její zahájení, aby nemohla být vůbec provedena, aby její zahájení oddálil a dosáhl případné prekluze daňové povinnosti, či z jiných obdobných důvodů, odporujících zásadám rychlosti a hospodárnosti řízení ve smyslu § 7 daňového řádu. Výzva k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu bude jistě namísto i tam, kde je daňový subjekt osobou zcela nekontaktní nebo neposkytuje správci daně ani elementární míru součinnosti. Právě pro tyto případy zákonodárce upravil podmínky, za nichž je možno stanovit daň podle pomůcek, resp. není-li ani to možné, jejím sjednáním, a za nichž tudíž lze ustoupit od stanovení daně dokazováním, které má jinak při správě daní přednost. V případě uvedených obstrukcí daňového subjektu je totiž nepravděpodobné, že by správce daně mohl účinným způsobem dosáhnout účelu správy daní, tj. správného zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu) právě dokazováním podle § 92 daňového řádu.“

[20] Ze správního spisu NSS zjistil, že dne 19. 9. 2014 správce daně telefonicky informoval stěžovatele o tom, že u něj bude zahájena daňová kontrola, a mělo být sjednáno, že se stěžovatel dne 24. 9. 2014 v 10:00 hodin dostaví ke správci daně, o čemž byl pořízen úřední záznam. Současně byl stěžovatel výzvou podle § 87 odst. 2 daňového řádu ze dne 19. 9. 2014, která mu byla doručena dne 23. 9. 2014, vyzván k zahájení daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za období srpen až prosinec 2011. Ve správním spise je dále založen protokol o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu ze dne 24. 9. 2014, podle něhož byla při jednání tohoto dne zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až prosinec 2011. Dne 24. 9. 2014 byla také vydána výzva k doložení dokladů, adresovaná stěžovateli, který si ji stejného dne převzal

pokračování

do vlastních rukou. Tato výzva byla elektronicky podepsána vedoucím kontrolního oddělení dne 23. 9. 2014 a v textu odůvodnění odkazovala na protokol o zahájení daňové kontroly z následujícího dne. Od září 2014 do ledna 2015 správce daně vydal několik výzev k poskytnutí informací, adresovaných (s výjimkou jedné) subjektům odlišným od stěžovatele. Dne 13. 10. 2014 provedl správce daně místní šetření na adrese sídla společnosti LUKESTAV, s. r. o., jejímž jednatelem byl v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období stěžovatel. Ve dnech 15. 10. 2014, 19. 11. 2014, 17. 12. 2014 a 20. 1. 2015 proběhla ústní jednání, jichž se stěžovatel osobně zúčastnil. Na posledním z těchto jednání byla podepsána zpráva o daňové kontrole, na jejímž základě byly dne 22. 1. 2015 vydány dodatečné platební výměry.

[21] V nyní projednávané věci se stěžovatel na základě telefonického hovoru ze dne 19. 9. 2014 dostavil dne 24. 9. 2014 ke správci daně. S ohledem na to, že se stěžovatel dostavil ve sjednanou dobu a přinesl s sebou dokumenty, o nichž při telefonickém hovoru se správcem daně podle úředního záznamu ze dne 19. 9. 2014 hovořil, nemá ani NSS pochyb o tom, že uvedený telefonát skutečně proběhl. Dne 24. 9. 2014 byl sepsán protokol o zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 1 daňového řádu, v němž byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly; jednalo se o kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až prosinec 2011. Proti uvedenému stěžovatel při zahájení daňové kontroly nic nenamítal. Dále je nutné podotknout, že správce daně nezahájil daňovou kontrolu pouze formálně (např. za účelem přerušení běhu prekluzivních lhůt), ale daňovou kontrolu také začal fakticky uskutečňovat, neboť učinil další kroky daňové kontroly (v následujících dnech a měsících vydal několik výzev k poskytnutí informací, proběhla ústní jednání atd.). Za daňovou kontrolu, která nebyla zahájena řádně, lze dle judikatury NSS považovat mj. postup spočívající v pouhém sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt jen seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce daně konány jakékoli úkony s kontrolou související. Tyto úkony nemusí být učiněny současně, nicméně musí na sebe navazovat (srov. rozsudky NSS ze dne 22. 4. 2015, čj. 9 Afs 286/2014-37, ze dne 20. 4. 2016, čj. 2 Afs 17/2016-36, ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005-96, č. 1480/2008, ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003-109, ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Aps 2/2010-101). Daňová kontrola tedy byla podle § 87 odst. 1 daňového řádu v nyní projednávané věci zahájena řádně, neboť stěžovatel ji umožnil správci daně zahájit, byl vymezen předmět a rozsah řízení a po jejím zahájení správce daně také činil další úkony.

[22] S ohledem na uvedené tedy správce daně pochybil, pokud současně stěžovateli zaslal výzvu dle § 87 odst. 2 daňového řádu, neboť nic nenasvědčovalo tomu, že nebude možné zahájit daňovou kontrolu dle § 87 odst. 1 daňového řádu. Nicméně je nutné přihlídnout k tomu, že správce daně výzvě dle § 87 odst. 2 daňového řádu nepřisuzoval žádné právní následky, její splnění nevynucoval a daň nebyla stanovena podle pomůcek (§ 87 odst. 5 daňového řádu). Ze spisu je také zřejmé, že se stěžovatel ke správci daně dne 24. 9. 2014 dostavil na základě předchozího telefonického hovoru ze dne 19. 9. 2014, a nikoli na základě výzvy ze dne 19. 9. 2014 podle § 87 odst. 2 daňového řádu. Toto pochybení správce daně tedy nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí, a proto není namístě napadený rozsudek ani rozhodnutí žalovaného zrušit. Důvodem pro zrušení rozhodnutí by mohla být pouze taková vada, která má vliv na zákonnost rozhodnutí (srov. rozsudky NSS ze dne 4. 6. 2003, čj. 6 A 12/2001-51, č. 23/2003 Sb. NSS, ze dne 15. 6. 2011, čj. 2 As 60/2011-101,

či ze dne 25. 2. 2015, čj. 6 As 153/2014-108).

[23] Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla postupem dle § 87 odst. 1 daňového řádu zahájena dne 24. 9. 2014, není důvodná ani námitka, že dodatečné platební výměry na daň za srpen 2011 a září 2011 byly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Prekluzivní tříletá lhůta ke stanovení daně by v případě uvedených zdaňovacích období totiž uplynula ve dnech 26. 9. 2014 a 25. 10. 2014, neboť dle § 148 odst. 1 daňového řádu počíná lhůta pro stanovení daně běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty se pak podává do 25 dnů po skončení zdaňovacího období (srov. § 101 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 31. 12. 2011). Jak již bylo uvedeno, daňová kontrola byla zahájena dne 24. 9. 2014, a proto běh prekluzivní lhůty byl přerušen (§ 148 odst. 3 daňového řádu).

[24] K výzvě ze dne 24. 9. 2014, která je elektronicky podepsána již dne 23. 9. 2014 a odkazuje na protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 24. 9. 2014, NSS shodně s krajským soudem uvádí, že výzva nemůže odkazovat na dokument, který má vzniknout teprve následující den a vycházet z něho, pokud byla podepsána již dne 23. 9. 2014. I kdyby se k této výzvě nepřihlíželo, nemělo by to vliv na zákonnost zahájení daňové kontroly a tedy i zákonnost dodatečných platebních výměrů, neboť správce kromě formálního zahájení daňové kontroly v následujících dnech a měsících činil další úkony daňové kontroly, a proto byl přerušen běh prekluzivních lhůt. Dokumenty získané na základě této výzvy nelze ani považovat za nezákonně získané, neboť stěžovatel měl povinnost spolupracovat se správcem daně a předložit důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení i bez případné výzvy [§ 6 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu].

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[26] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 20. února 2019

Ondřej Mrákota
předseda senátu