



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **STINTER CZ s.r.o.**, IČ 25959506, se sídlem Perucká 2522/1, Praha 2, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem, se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 2. 2019, č. j. 52 Af 55/2018 - 29,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 21. 2. 2019, č. j. 52 Af 55/2018 - 29, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalobce se žalobou u krajského soudu domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného dle § 82 s. ř. s., přičemž za tento zásah považoval výzvu žalovaného ze dne 23. 11. 2018, č. j. 1761574/18/2804-60563-609218, k umožnění provedení místního šetření a vyhledávací činnosti žalovaného.

[2] Žalobce v žalobě namítal, že správce daně ve výzvě nespecifikoval, jaký účel by mělo předmětné místní šetření splňovat. Odkázal na rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36, z něhož vyplývá, že pokud správce daně prověřuje plnění daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu v konkrétním zdaňovacím období a vyzývá daňový subjekt k předložení komplexního účetnictví a evidence pro daňové účely pro příslušné zdaňovací období, je povinen zahájit daňovou kontrolu a nemůže institut daňové

kontroly obcházet fingovaným místním šetřením podle § 80 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

[3] Krajský soud žalobu zamítl. Konstatoval, že oproti věci posuzované Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 4 Afs 14/2017 - 36 nebyl žalobce vyzván k předložení kompletního účetnictví, ale vyhledávací činnost správce daně byla zaměřena na získání údajů, které jsou nezbytné pro správu daní u jiného daňového subjektu, a to obchodní společnosti DALU, s.r.o., jak vyplývá z výzvy žalovaného ze dne 2. 10. 2018. Výzva žalovaného ze dne 23. 11. 2018 měla potom omezený rozsah a nespovídá o tom, že by v rámci místního šetření a vyhledávací činnosti na základě zmíněných výzev správce daně prověřoval daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, což už by bylo cílem daňové kontroly.

[4] Krajský soud se rovněž neztotožnil s námitkou žalobce o nedostatečném odůvodnění výzvy. Výzva správce daně dle § 78 daňového řádu není rozhodnutím správního orgánu, které by muselo obsahovat podrobné odůvodnění. Pro její zákonnost postačuje, jestliže v ní je uveden předmět požadavku správce daně, což v dané věci zmíněná výzva obsahuje.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Stěžovatel namítá, že výzvu ze dne 2. 10. 2018, která se týkala jiného daňového subjektu, za nezákonný zásah nepovažoval. Za nezákonný zásah považoval až navazující vyhledávací činnost související s výzvou ze dne 23. 11. 2018.

[6] Výzva ze dne 2. 10. 2018 se výslovně týkala jiného daňového subjektu. Výzva ze dne 23. 11. 2018 však žádný odkaz na kontrolovaný třetí subjekt neobsahuje. Ve výzvě ze dne 23. 11. 2018 je pouze uvedeno, že žalovaný v rámci vyhledávací činnosti (obecně, nikoli vyhledávací činnosti konané u obchodních partnerů stěžovatele) provede u stěžovatele místní šetření, toto místní šetření žalovaný zamýšlí provést v prostorách stěžovatele, kde jsou uloženy účetní doklady stěžovatele, požaduje přítomnost zástupce stěžovatele a požaduje předložit zjednodušené daňové doklady za zdaňovací období 1/2017 až 12/2018, z nichž byl v souladu s § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, uplatněn odpočet DPH. Žalovaný se rovněž domáhal přítomnosti osoby, která by byla kompetentní ke sdělení, k jaké ekonomické činnosti stěžovatele tyto přijaté zjednodušené daňové doklady sloužily. Tato výzva se tedy týkala pouze ekonomické činnosti stěžovatele.

[7] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud na posuzovanou věc nesprávně aplikoval závěry vyplývající z rozsudku NSS č. j. 4 Afs 14/2017 - 36. Podle stěžovatele není rozdíl v tom, jestli žalovaný požadoval předložení celého účetnictví, nebo jen všech zjednodušených daňových dokladů. Uvedený rozsudek zakazuje obcházet daňovou kontrolu skrze zastřenou vyhledávací činnost a rozsah prověřování není rozhodující. Rozhodné je, že žalovaný svojí výzvou požadoval předložení dokladů pro prověření daňových povinností stěžovatele. Žalovaný jakožto správce daně zamýšlel z nespécifikovaného důvodu prověřit při místním šetření oprávněnost odpočtu DPH z těchto zjednodušených daňových dokladů. Oprávněnost odpočtu z těchto daňových dokladů přitom může být prověřena pouze formou daňové kontroly. V tomto ohledu

pokračování

žalovaný postupoval procesně nesprávně, jestliže daňovou kontrolu zaměnil, resp. zastřel za vyhledávací činnost – místní šetření.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že z napadeného rozsudku jasně vyplývá, že se krajský soud při posuzování nezákonnosti zásahu žalovaného zabýval nejen výzvou k umožnění provedení místního šetření ze dne 23. 11. 2018, ale i vyhledávací činností žalovaného, a to komplexně, s ohledem na vyhledávací činnost zaměřenou na získání údajů nezbytných pro správu daní u jiného daňového subjektu, obchodní společnosti DALU, s.r.o. (výzva ze dne 2. 10. 2018), tak i vyhledávací činností ve vztahu k samotnému žalobci (výzva ze dne 23. 11. 2018).

[9] Podle žalovaného jde v posuzovaném případě o jinou situaci než o tu posuzovanou Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 4 Afs 14/2017 - 36, jelikož výzva ze dne 23. 11. 2018 byla vydána za účelem umožnění provedení místního šetření, nikoliv za účelem zaslání kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely jako v případě výše uvedeného rozsudku. Žalovaný má za to, že rozsah požadovaných dokladů je i v kontextu s předchozí vyhledávací činností a ve vztahu k již přijatým dokladům úměrný vyhledávací činnosti probíhající před zahájením daňového řízení. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Ustanovení § 78 daňového řádu obecně vymezuje vyhledávací činnost správce daně takto: *(1) Správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. (2) Vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem. (3) V rámci vyhledávací činnosti správce daně a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3, d) opatřuje nezbytná vysvětlení, e) provádí místní šetření.*

[13] Místní šetření je definováno v § 80 odst. 1 daňového řádu: *Správce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější.*

[14] V rozsudku ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, který se sice vztahuje k již zrušenému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jeho závěry však lze

aplikovat i za nynější právní úpravy, zdejší soud zdůraznil povahu místního šetření provedeného v rámci vyhledávací činnosti: „Z obsahu § 15 daňového řádu je tedy zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“. Naproti tomu § 16 daňového řádu jasně vymezuje cíl daňové kontroly, jestliže uvádí, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.“ Ke zjišťování a prověřování daňového základu proto slouží daňová kontrola, a mezi daňovou kontrolou a místním šetřením není správce daně oprávněn volně volit, nýbrž musí přihlížet ke skutečnému obsahu těchto institutů.

[15] Je třeba zdůraznit, že ačkoliv institut daňové kontroly představuje citelnější zásah do práv daňového subjektu, zároveň daňovému subjektu určitá práva garantuje. V rozsudku NSS ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36, č. 3604/2017 Sb. NSS, zdejší soud v této souvislosti konstatoval: „Je zřejmé, že institut daňové kontroly, právě proto, že představuje kvalitativně intenzivnější zásah do práv daňového subjektu, obsahuje na druhé straně řadu ustanovení, která v rámci tohoto postupu garantují daňovým subjektům určitá práva: daňová kontrola se zabývá formalizovaným úkonem správce daně vůči daňovému subjektu (§ 87 daňového řádu), s výsledkem kontroly musí správce daně daňový subjekt předepsaným způsobem seznámit a umožnit mu se ke zjištěním správce daně vyjádřit (§ 88 daňového řádu), daňovou kontrolu lze opakovat pouze ze zákonem stanovených důvodů (§ 85 odst. 5 daňového řádu), další práva daňového subjektu v průběhu daňové kontroly jsou zakotvena v § 86 odst. 2 daňového řádu. Naopak vyhledávací činnost takovýto přísný právní rámec nemá.“

[16] V posledně citovaném rozsudku NSS posoudil jako nezákonnou situaci, kdy správce daně po daňovém subjektu vyžadoval při místním šetření „předložení účetnictví za účetní období roku 2012 a evidence pro daňové účely za zdaňovací období březen až prosinec 2012“, a pak v rámci vyhledávací činnosti tyto dokumenty prověřoval. Uvedl, že takový postup správce daně je přesprávně extenzivní, a neodpovídá tak východiskům právní úpravy vyhledávací činnosti (místního šetření). V takové situaci správce daně nebyl oprávněn postupovat v rámci místního šetření, nýbrž měl zahájit formalizovaný kontrolní postup (daňovou kontrolu), ve kterém by daňový subjekt disponoval jasně upravenými procesními právy.

[17] V nyní posuzovaném případě žalovaný ve výzvě ze dne 23. 11. 2018 po stěžovateli požadoval „předložení přijatých daňových dokladů z jednotlivých zdaňovacích období od počátku roku 2017 až do současnosti, které byly v kontrolních hlášeních zahrnuty do oddílu B.3.“ Správce daně dále požadoval, aby byly doloženy „související evidence zakázek, případně aby byl přítomen zástupce daňového subjektu, který by byl schopen sdělit, jak byla jednotlivá plnění využita pro ekonomickou činnost daňového subjektu.“

[18] Výzva neobsahuje výslovně žádné odůvodnění k tomu, čeho se týká a povinnosti jakého daňového subjektu mají být kontrolovány. Požadavek na přítomnost zástupce stěžovatele, který by správci daně sdělil, jak byla jednotlivá plnění využita pro ekonomickou činnost stěžovatele, však svědčí o tom, že šlo o kontrolu plnění daňových povinností stěžovatele. Tento závěr potvrzuje i vyjádření žalovaného k žalobě proti

pokračování

nezákonnému zásahu, kde se uvádí: „Správce daně již z předložené evidence k DPH za zdaňovací období únor až září 2018 zjistil, že si žalobce uplatňuje v oddílu B.3 kontrolních hlášení velké množství zjednodušených daňových dokladů, ze kterých vyplývá, že dodavateli žalobce byli např. AHOLD, GLOBUS apod. Vyhledávací činností správce daně bylo zjištěno, že žalobce má čtyři zaměstnance, kteří vykonávají kancelářskou práci, a na faktickou realizaci zakázek si najímá další subdodavatele. Správce daně tak mýnil z požadovaných dokladů ověřit, zda tyto daňové doklady souvisí s ekonomickou činností žalobce a zda byly použity k uskutečňování zdanitelných plnění.“

[19] Správce daně tedy na základě evidence k DPH předložené k výzvě ze dne 2. 10. 2018, která se týkala daňové povinnosti jiného daňového subjektu, získal pochybnosti o oprávněnosti odpočtů DPH stěžovatele, které chtěl zkoumat v rámci místního šetření. Výzva ze dne 23. 11. 2018 se tedy oproti výzvě ze dne 2. 10. 2018 již vůbec netýkala daňové povinnosti společnosti DALU, s.r.o., ale daňové povinnosti stěžovatele. Ze skutečnosti, že výzva ze dne 2. 10. 2018 se týkala jiného daňového subjektu, proto nelze nic dovozovat při posuzování zákonnosti výzvy ze dne 23. 11. 2018.

[20] Nejvyšší správní soud konstatuje, že předmět výzvy ze dne 23. 11. 2018 překračuje rámec místního šetření jako vyhledávací činnosti sloužící ke zjištění předběžných informací významných pro správné stanovení daně, jelikož již směřuje k zevrubné kontrole oprávněnosti odpočtů DPH v konkrétních zdaňovacích obdobích (leden 2017 až říjen 2018) na základě předtím získaných indicií nasvědčujících možnému neoprávněnému uplatňování odpočtů. Tyto skutečnosti je namístě ověřovat v rámci daňové kontroly podle § 85 a následujících daňového řádu. Je třeba zdůraznit, že pro tento závěr není podstatný rozsah evidencí a daňových dokladů požadovaných správcem daně v dotčené výzvě, ale skutečnost, že správce daně prostřednictvím místního šetření zamýšlel prověřovat konkrétní pochybnosti týkající se daňového tvrzení stěžovatele způsobem, kterým má být postupováno v rámci daňové kontroly.

[21] V posuzovaném případě tedy krajský soud pochybil, pokud dospěl k závěru, že správce daně nepřekročil rámec vyhledávací činnosti prováděné v rámci místního šetření. Nelze přitom přisvědčit závěru krajského soudu, že výzva a charakter vyhledávací činnosti vůbec nesvědčí o tom, že by v rámci místního šetření a vyhledávací činnosti na základě zmíněných výzev správce daně prověřoval daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, což už by bylo cílem daňové kontroly. Naopak, právě tato skutečnost z postupu správce daně vyplývá a správce daně takto svůj postup sám odůvodnil ve vyjádření k žalobě. Krajský soud tedy rozhodnou právní otázku posoudil nesprávně.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[22] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, ve kterém bude krajský soud vázán vysloveným právním názorem podle § 110 odst. 4 s. ř. s.

[23] V novém rozhodnutí ve věci krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 20. května 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu