



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně zpravodajky Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce: **P. N.**, zastoupený Mgr. Michalem Žibřidem, advokátem, sídlem Údolní 2997, Tábor, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, sídlem Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v provedení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 6. 2020, č. j. 15 A 47/2018 - 53,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 6. 2020, č. j. 15 A 47/2018 - 53, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Nezákonný zásah žalobce spatřoval v provedení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011, zahájené v rozporu s § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tj. bez předchozí výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení.

[2] Krajský soud vyšel z toho, že zahájení daňové kontroly, k němuž došlo dne 2. 8. 2016 (viz protokol č. j. 1836265/16/2514-60561-501811), předcházely – vedle žalobcem podaných daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob – výzvy žalovaného ze dne 18. 9. 2015 k poskytnutí údajů adresované třetím osobám (bankovním

institucím); odpovědi těchto osob na výzvy, včetně odpovědi Komerční banky, a. s., která žalovanému zaslala přehled transakcí na žalobcových účtech v období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2014; dále anonymní podnět ze dne 12. 3. 2015 a písemnost nazvaná jako *Vyhodnocení podnětu* (ze dne 18. 1. 2016, č. j. 36533/16/2514-60562-505699, založená ve veřejné části spisu v anonymizovaném znění, v neveřejné části v úplném znění), v níž žalovaný uvedl skutečnosti, které zjistil z dostupných evidencí k osobě žalobce. Konkrétně konstatoval, že z porovnání výpisu z bankovního účtu žalobce vedeného u Komerční banky č. 786997840227/0100 a jím podaných daňových přiznání vyplynulo, že obdržené platby za rok 2010 převyšují příjmy žalobce dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů o částku v přibližné výši 5,2 mil. Kč; v roce 2011 bylo na bankovní účet žalobce připsáno cca 3,3 mil. Kč, zatímco v daňovém přiznání za toto zdaňovací období žalobce uvedl úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů dle § 6 zákona o daních z příjmů ve výši cca 60 tis. Kč, příjmy podle § 7 téhož zákona ve výši cca 3 mil. Kč, výdaje ve výši 2,6 mil. Kč a úhrn částek snižujících základ daně z příjmů ve výši cca 381 tis. Kč.

[3] Na základě uvedených zjištění krajský soud dospěl k závěru, že informace vztahující se k dani z příjmů žalobce za zdaňovací období let 2010 a 2011, které měl žalovaný k dispozici před zahájením daňové kontroly, byly toliko indiciemi, z nichž nebylo možné zformulovat dostatečně spolehlivý závěr o nesprávnosti výše poslední známé daňové povinnosti. Krajský soud připomněl, že nesoulad mezi celkovou výší částek připsaných v letech 2010 a 2011 na žalobcův bankovní účet a mezi příjmy uvedenými v daňových přiznáních ještě nutně nemusí znamenat, že žalobce nějaké příjmy nezdanil. Dle krajského soudu nebylo možné bez dalšího předpokládat, že všechny částky připsané na žalobcův účet byly příjmy samotného žalobce a podléhaly dani z příjmů (mohlo se jednat o příjmy, které nejsou předmětem daně nebo které jsou od daně osvobozeny). Tuto skutečnost bylo nutno nejprve prověřit, k čemuž slouží institut daňové kontroly. Žalovaný proto nepochybil, pokud za daného stavu přistoupil k zahájení daňové kontroly, neboť neměl spolehlivé poznatky (ale toliko indicie) o rozdílu mezi celkovou výší částek připsaných na žalobcův bankovní účet a údaji uvedenými v daňových přiznáních. Ani podnět, jehož vyhodnocení vedlo žalovaného k zahájení daňové kontroly, neobsahoval dle krajského soudu dostatečně konkrétní informace nasvědčující tomu, že žalobce ve zdaňovacích obdobích let 2010 a 2011 nepřiznal ke zdanění veškeré zdanitelné příjmy a že by mělo dojít k doměření daně. Zjištění žalovaného učiněná před zahájením daňové kontroly proto nepostačovala pro závěr, že v podaných řádných daňových tvrzeních (přiznáních) absentují relevantní skutečnosti, a tedy dle krajského soudu nebyly splněny podmínky pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž předně namítal, že krajský soud nerespektoval princip kontradiktornosti řízení jakožto jednu ze záruk spravedlivého procesu plynoucích z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (viz nálezný Ústavního soudu ze dne 9. 2. 2017, sp. zn. IV. ÚS 216/16), neboť je nepřipustné, aby docházelo k pozměňování důvodů rozhodování správních orgánů a k jejich napravování (vylepšování) soudem. Stěžovatel se dále domníval, že žalovaný disponoval dostatkem poznatků o nesprávné výši stanovené

pokračování

daně, a proto byl povinen (namísto zahájení daňové kontroly) nejprve vyhotovit výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Zjistil-li žalovaný v rámci vyhledávací činnosti, že stěžovatel obdržel platby od svých stálých odběratelů ve výši značně přesahující příjmy přiznané ke zdanění, bylo možné na základě těchto poznatků zformulovat dostatečně spolehlivý závěr o tom, že poslední známá daňová povinnost stěžovatele byla stanovena v nesprávné výši. Stěžovatel rovněž namítal, že se opakovaně neúspěšně domáhal seznámení s písemností *Vyhodnocení podnětu* v jejím úplném (nikoli anonymizovaném) znění. To mu však bylo upřeno s odkazem na povinnost mlčenlivosti dle § 52 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, přestože se jednalo o důkaz zásadního významu pro posouzení otázky oprávněnosti zahájení daňové kontroly bez vyhotovení výzvy. Stejně tak důkaz anonymním udáním (podnětem) byl poprvé proveden až při ústním jednání soudu, z čehož stěžovatel dovozoval krácení na právu na spravedlivý proces.

[5] Žalovaný ve svém vyjádření poukázal na skutečnost, že argumentace stěžovatele vychází z nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 2. 2017, sp. zn. IV. ÚS 216/19, který se vztahuje k občanskému soudnímu řízení. Nelze jej tedy uplatnit v řízení vedeném podle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Žalovaný připomněl, že ve správním soudnictví je správní orgán povinen soudu předložit správní spis. Soud má tedy k dispozici veškeré podklady, které vyhodnotí nezávisle na tom, jakým způsobem je posoudil správní orgán. V nyní souzené věci se tak krajský soud sám na základě předloženého správního spisu zabýval otázkou, zda měl žalovaný před zahájením daňové kontroly dostatek informací pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Měl-li žalovaný před zahájením daňové kontroly k dispozici pouze přehled transakcí na bankovním účtu stěžovatele, které porovnal s údaji v daňových přiznáních, nebylo možné bez dalšího předpokládat, že všechny částky na tento účet připsané jsou skutečně příjmy stěžovatele a podléhají dani z příjmů fyzických osob. Žalovaný se proto ztotožnil se závěry krajského soudu, že s ohledem na tehdejší stav poznatků nebyl povinen vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu, ale naopak byl oprávněn přistoupit přímo k zahájení daňové kontroly.

[6] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž setrval na názoru, že ve správním soudnictví krajský soud nemůže nahrazovat skutkové či právní závěry správního orgánu. Rovněž zopakoval, že v řízení před žalovaným nebyl seznámen s obsahem klíčového důkazu, o který žalovaný opřel svůj procesní postup, a tedy nemohl účinně namítat jeho nezákonnost. Stejnou vadou je dle stěžovatele zatíženo i řízení před krajským soudem, který navíc žalobu zamítl z jiných důvodů, než o které opřel svůj postup žalovaný.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[8] V projednávaném případě je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda byly naplněny podmínky pro zahájení a provedení daňové kontroly bez toho, že by došlo k předchozímu vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2

daňového řádu, a zda se žalovaný dopustil nezákonného zásahu, provedl-li u stěžovatele daňovou kontrolu bez této výzvy.

[9] Podle § 143 odst. 1 daňového řádu platí, že *daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední*. Podle odst. 3 téhož ustanovení zákona *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.*

[10] Podle § 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.*

[11] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku správně poukázal na skutečnost, že výkladem citovaných ustanovení daňového řádu se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS. V něm vyslovil, že „zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě“. Rozšířený senát tak dospěl k závěru, že správce daně má nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena. Z tohoto pravidla připustil výjimku, podle které „jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu“. Zároveň rozšířený senát doplnil, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

[12] V nyní posuzované věci krajský soud dospěl k závěru, že důvodem, pro který správce daně nevydal výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ale rovnou přistoupil k zahájení daňové kontroly, byla skutečnost, že informace, kterými žalovaný před zahájením daňové kontroly disponoval, nepostačovaly k náležitému zformulování výzvy a k učinění dostatečně spolehlivého závěru, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Informace, kterými žalovaný před zahájením daňové kontroly disponoval, byly dle krajského soudu pouhými indiciemi, na jejichž základě nemohl ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu důvodně předpokládat, že daň bude stěžovateli skutečně doměřena.

[13] S výše uvedeným posouzením krajského soudu se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Z předložených výpisu ze soukromého bankovního účtu stěžovatele vedeného u Komerční banky a z jejich porovnání s podanými daňovými přiznáními

pokračování

jednoznačně vyplynulo, že na uvedený účet byly připisovány peněžní prostředky od stálých odběratelů stěžovatele, které nebyly obsaženy v daňových přiznáních, a tedy neodpovídaly daňovým tvrzením stěžovatele. Ačkoli v daný okamžik nebylo zřejmé, zda tyto příjmy skutečně jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, anebo podléhají či nepodléhají osvobození od daně, existoval důvodný předpoklad, že k doměření daně z příjmů dojde, i když ještě nemohla být najisto postavena její výše. Přestože následně bylo třeba provést dokazování za účelem stanovení konkrétní částky příjmů podléhajících dani (včetně ověření, zda skutečně došlo k jejich zdanění či nikoli), zjištěná existence transakcí na soukromém bankovním účtu stěžovatele založila důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, neboť příjmy, které byly připsány na soukromý bankovní účet stěžovatele a jejichž konkrétní výše byla žalovanému známa, značně převyšovaly stěžovatelem uvedené příjmy v daňových přiznáních.

[14] V nyní projednávaném případě tak byla daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011 zatížena vadou spočívající v nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu, a rozsudek krajského soudu z tohoto důvodu neobstojí. Bylo tedy nadbytečné zabývat se dále námitkou stěžovatele, zda se krajský soud v řízení dopustil porušení principu kontradiktornosti jakožto jedné ze záruk spravedlivého procesu.

[15] Vzhledem k tomu, že v souzené věci představoval přehled transakcí obsažený ve výpisech z bankovního účtu stěžovatele (poskytnutý Komerční bankou), ve spojení s podanými daňovými přiznáními, dostatečný podklad pro závěr o naplnění důvodného předpokladu pro doměření daně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, nebyl dle Nejvyššího správního soudu stěžovatel nijak krácen na svých právech, byla-li mu písemnost nazvaná jako *Vyhodnocení podnětu* (č. j. 36533/16/2514-60562-505699, týkající se vedle stěžovatele také jiného daňového subjektu, jehož údaje byly ve veřejné části spisu anonymizovány) poskytnuta pouze v této anonymizované podobě. I anonymizovaná verze této písemnosti totiž poskytovala dostatek informací pro učinění spolehlivého závěru, že stěžovateli bude daň doměřena. Jak bylo uvedeno výše, z obsahu této písemnosti vyplynulo, že žalovaný ve vztahu k osobě stěžovatele vycházel z dostupných evidencí a porovnáním výpisu z účtu stěžovatele č. 786997840227/0100 a jím podaných daňových přiznání zjistil, že obdržené platby za rok 2010 převyšují příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů uvedené v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob o částku přibližně 5,2 mil. Kč a v roce 2011 bylo na tentýž účet připsáno přibližně 3,3 mil. Kč, zatímco v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011 stěžovatel uvedl úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů podle § 6 zákona o daních z příjmů ve výši cca 60 tis. Kč, příjmy podle § 7 téhož zákona ve výši cca 3 mil. Kč, výdaje ve výši cca 2,6 mil. Kč a úhrn částek snižujících základ daně ve výši cca 381 tis. Kč.

[16] V projednávané věci není rozhodné, zda dostatečně konkrétní údaje pro doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011 obsahoval již anonymní podnět ze dne 12. 3. 2015, jak stěžovatel namítal v kasační stížnosti. Svou žalobou stěžovatel napadl zahájení daňové kontroly, proto se soud musel zabývat naplněním podmínek pro její provedení k okamžiku, kdy byla skutečně zahájena. Klíčové proto je, že žalovaný k zahájení daňové kontroly přistoupil po ukončení vyhledávací činnosti, kdy se jinak než na základě daňové kontroly dozvěděl o skutečnostech nasvědčujících tomu, že by

stěžovateli měla být daň doměřena. V tu chvíli nemohl daňovou kontrolu zahájit jinak, než po předchozím vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu (ledaže by shledal existenci výjimky naznačené v usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, kterou by však byl povinen náležitě a přezkoumatelně odůvodnit). Dle Nejvyššího správního soudu nedošlo ani k namítanému porušení práva na spravedlivý proces, které stěžovatel spatřoval v tom, že jej žalovaný s uvedeným podnětem neseznámil. Vzhledem k tomu, že krajský soud provedl touto listinou důkaz při ústním jednání, stěžovatel měl možnost se s ní seznámit, vyjádřit se k jejímu obsahu a reagovat na něj, což také v řízení učinil.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem tak Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku, a tedy opětovně posoudí (v intencích judikatury Nejvyššího správního soudu, především závěrů rozšířeného senátu vyslovených v usnesení č. j. 1 Afs 183/2014 - 55), zda se žalovaný zahájením a provedením daňové kontroly bez předchozí výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu dopustil nezákonného zásahu.

[18] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. září 2020

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu