



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **ZD Výčapy, družstvo**
sídlem Výčapy 189
zastoupen JUDr. Evou Hrbáčkovou, advokátkou
sídlem Bráfova tř. 764/50, Třebíč

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**
sídlem Tolstého 2, Jihlava

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období od 1.1.2017 do 31.12.2017 zahájené oznámením ze dne 10.2.2021, č.j. 180555/21/2912-60561-711678,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který má spočívat v postupu žalovaného, který oznámením ze dne 10.2.2021, č.j. 180555/21/2912-60561-711678, téhož dne doručeným žalobci, zahájil a provádí daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období od 1.1.2017 do 31.12.2017.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že žalovaný porušil svou povinnost plynoucí z § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), jelikož po zaslání oznámení o zahájení daňové kontroly dne 10.2.2021 zůstal nečinný, a to až do dne 13.4.2021, kdy vydal výzvu k prokázání skutečností č.j. 617924/21/2912-60561-711678. Podle žalobce na danou situaci dopadá § 87 odst. 3 daňového řádu, podle něhož účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně nastane až dnem, kdy k započetí takového zjišťování nebo prověřování dojde; k tomu v projednávané věci došlo právě až dne 13.4.2021. Lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu tak podle žalobce uplynula dne 1.4.2021.
3. Žalobce také uvádí, že lhůta k podání žaloby počala běžet od 22.4.2021, kdy nahlížel do daňového spisu.
4. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud rozhodl tak, že zásah žalovaného spočívající v provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období od 1.1.2017 do 31.12.2017 zahájené oznámením ze dne 10.2.2021, č.j. 180555/21/2912-60561-711678, je nezákonný, a žalovanému se zakazuje, aby u žalobce v této daňové kontrole pokračoval. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

5. Podle žalovaného byl v oznámení o zahájení daňové kontroly žalobci sdělen předmět a rozsah daňové kontroly, i to, jaké účetní evidence a data má žalobce ke kontrole předložit, k čemuž mu byla stanovena lhůta. Tím došlo k naplnění podmínek zahájení daňové kontroly v materiálním smyslu. Žalobce na uvedený požadavek nereagoval. Následně žalovaný vydal výzvu k prokázání skutečností.
6. Žalovaný rovněž poukazuje na to, že již výzvou ze dne 3.2.2021 vyzval Komerční banku a.s. k poskytnutí údajů z žalobcova účtu, k čemuž dne 8.2.2021 obdržel přehled denních pohybů na účtu; jestliže tedy v den zahájení daňové kontroly měl žalovaný k dispozici podklady pro prověřování finančních toků na účtu žalobce a tuto činnost prováděl, také to prokazuje, že došlo k naplnění požadavku na faktické zahájení daňové kontroly v materiálním smyslu. Daňová kontrola tedy nebyla zahájena až dne 13.4.2021, kontrolní činnost byla zahájena společně s oznámením daňové kontroly vyslovením požadavku na předložení důkazních prostředků.
7. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu zamítl.

III. Posouzení věci

8. Zdejší soud nejprve posuzoval, zda je žaloba přípustná, zda byla splněna podmínka aktivní a pasivní legitimace a zda byla dodržena lhůta pro podání žaloby.
9. Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
10. Podle § 84 odst. 1 s.ř.s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.
11. Podle § 85 s.ř.s. je žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.
12. Aktivní legitimace v řízení o žalobě ve smyslu § 82 s.ř.s. svědčí každému, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech zásahem správního orgánu. Přímé zkrácení na svých právech postupem žalovaného, spočívajícím v zahájení a vedení daňové kontroly, je ze strany žalobce tvrzeno a je jím argumentováno. Tato podmínka řízení je tedy splněna. Pokud jde o legitimaci pasivní, žalovaným je správní orgán, který podle žalobního tvrzení zásah provádí. Tu je nepochybně správním orgánem žalovaný; jeho identifikace není spornou; spornou není ani skutečnost, že jde o správní orgán. I tato podmínka řízení je tedy splněna.
13. Pokud jde o přípustnost zásahové žaloby proti nezákonnosti daňové kontroly, pak z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110, plyne, že zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s.ř.s.
14. Zdejší soud rovněž zdůrazňuje, že smyslem zásahové žaloby není poskytovat ochranu proti procesním postupům (úkonům) správních orgánů, které vyústí ve vydání rozhodnutí, proti němuž lze podat žalobu podle § 65 a násl. s.ř.s., v jejímž rámci lze nezákonnost jednotlivých procesních úkonů a postupů namítat, nýbrž proti excesivním postupům, nebo jejich některým aspektům, jejichž negativní důsledky v právní sféře jejich adresátů by již nebylo možno zhojit v řízení o žalobě dle § 65 a násl. s.ř.s., kupř. i z toho důvodu, že by nezákonně a excesivně vedená daňová kontrola v doměření daně nevyústila (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.8.2020, č.j. 10 Afs 447/2019-49).
15. V případě, že daňový subjekt nesouhlasí se zahájením a vedením daňové kontroly, je sice před podáním zápůřčí žaloby na ochranu před takovým trvajícím zásahem povinen nejprve vyčerpat jiné právní prostředky ochrany nebo nápravy před správním orgánem ve smyslu § 85 s.ř.s., nicméně za takový prostředek nelze považovat stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu. Podání stížnosti totiž není, ve srovnání s podáním zásahové žaloby ve lhůtě dle § 84 s.ř.s., časově omezeno, nejedná se ani o typický procesní prostředek ochrany, ale o obecný prostředek ochrany osob

zúčastněných na správě daní, nikoli pouze daňového subjektu, který je posléze potencionálním účastníkem soudního řízení správního. Využití institutu stížnosti a prošetření způsobu vyřízení stížnosti tak nemá vliv na běh subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5.12.2017, č.j. 1 Afs 58/2017-42, č. 3686/2018 Sb. NSS).

16. Pokud jde o prostředky ochrany práv, které náleží toliko daňovým subjektům, čili odvolání, žádost o obnovu řízení, případně dále stížnost na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu, námitku proti úkonu správce daně při placení daní dle § 159 daňového řádu, námitku podjatosti úřední osoby dle § 77 odst. 2 daňového řádu nebo podnět k ochraně před nečinností dle § 38 daňového řádu, tyto nelze považovat za právní prostředky ochrany nebo nápravy, které by bylo možné či vhodné využít v situaci, kdy daňový subjekt brojí proti daňové kontrole v jejím celku, tedy například, kdy zpochybňuje naplnění podmínek pro zahájení a vedení daňové kontroly z důvodu prekluze práva vybrat daň, jako je tomu v nyní posuzované věci.
17. Z uvedeného plyne, že zásahová žaloba podaná v nyní posuzované věci přípustná je, neboť se opírá o tvrzení nezákonnosti daňové kontroly jako celku z důvodu, jenž má spočívat v jejím zahájení a provádění po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
18. Žaloba byla podána dne 21.5.2021, přičemž dne 10.2.2021 bylo žalobci doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly č.j. 180555/21/2912-60561-711678.
19. Ze správního spisu také vyplynulo, že žalovaný vydal dne 13.4.2021 výzvu k prokázání skutečností, č.j. 617924/21/2912-60561-711678, týkající se daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, která se týkala mimo jiné vyplacených úroků z emitovaných korunových dluhopisů za zdaňovací období roku 2017, a současně že žalobce dne 22.4.2021 prostřednictvím svého zástupce nahlížel do spisu (protokol č.j. 702305/21/2912-60561-711678); podle žalobce právě nahlížení do spisu je třeba považovat za okamžik, od kterého se odvíjí běh lhůty pro podání zásahové žaloby. Podle zdejšího soudu však bez ohledu na skutečnost, zda již samotné oznámení o zahájení daňové kontroly bylo v dané věci možné považovat za úkon při zjišťování daňové povinnosti nebo prověřování tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (s čímž lze následně spojovat účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně – k tomu viz dále), tak podstatné je, že o nezákonném zásahu, který má dle žalobce spočívat v tom, že žalovaný zahájil (a vede) daňovou kontrolu po zákonné lhůtě, se mohl žalobce dozvědět nejdříve až dne 1.4.2021, kdy měla uplynout původní lhůta pro stanovení daně.
20. S ohledem na uvedené je tedy zřejmé, že v objektivní dvouleté lhůtě i subjektivní dvouměsíční lhůtě žaloba podána byla. Zdejší soud považuje za vhodné doplnit, že pokud žalobce namítá nesplnění podmínek pro provádění daňové kontroly jako celku, tak k tomu z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že: „O výjimečné případy, kdy daňová kontrola představuje nezákonný zásah ve svém celku, půjde typicky tehdy, pokud vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo vybrat daň, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou ... Kromě kritéria spočívajícího v posouzení otázky, zda žalobce namítá pochybení, které by mělo vliv na zákonnost daňové kontroly jako celku, pak z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá i kritérium druhé. To stojí na zodpovězení otázky, zda lze namítaný zásah objektivně ukotvit k již ukončenému časovému

úseku daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka zásah spatřuje nejen v zahájení, ale současně též ve vedení daňové kontroly, nelze v nyní posuzované věci takový časový moment vázat pouze na zahájení daňové kontroly“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.11.2019, č.j. 8 Afs 238/2019-30, zvýrazněno zdejším soudem).

21. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1.1.2021, je daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly.
22. Podle § 87 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném od 1.1.2021, začne správce daně spolu se zahájením daňové kontroly, nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.
23. Podle § 87 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném od 1.1.2021, pokud správce daně nezačne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně za podmínek podle odstavce 2, účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně nastane až dnem, kdy k započetí takového zjišťování nebo prověřování dojde.
24. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
25. Podle § 148 odst. 2 daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně (písm. a/), oznámení rozhodnutí o stanovení daně (písm. b/), zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku (písm. c/), oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku (písm. d/), nebo oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně (písm. e/).
26. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
27. Z výše citované právní úpravy plyne, že byť je daňová kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly, tak vliv tohoto úkonu na běh lhůty pro stanovení daně lze dovozovat pouze v případě, že spolu s ním, nebo bez zbytečného odkladu po něm, začne správce daně zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně; rozhodné pro běh lhůty resp. její prodloužení je tedy provádění faktických úkonů při kontrolní činnosti – zjišťování daňové povinnosti nebo prověřování tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Podle žalobce právě tyto úkony začal žalovaný v projednávané věci provádět až po uplynutí původní lhůty pro stanovení daně.

28. Obdobně podle § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31.12.2020 platilo, že daňová kontrola byla 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. Kontrola byla tudíž zahájena až v okamžiku, kdy správce daně fakticky započal s prováděním kontroly, resp. až tyto úkony měly vliv na běh nové lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu; jak dovodil kupříkladu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15.6.2021, č.j. 3 Afs 348/2019-34, „*Zdůrazňuje-li § 87 odst. 1 daňového řádu, že úkonem, jímž se zahajuje daňová kontrola, je pouze úkon, při němž správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, jde o historickou reakci na dřívější praxi, kdy k reálnému zahájení daňové kontroly docházelo až se značným časovým odstupem od jejího formálního zahájení. S touto skutečností se vyrovnala judikatura tak, že za okamžik zahájení daňové kontroly považovala až okamžik, kdy správce daně fakticky započal s prováděním kontroly. Právě tato podmínka byla převzata do § 87 odst. 1 daňového řádu, aniž by tím ovšem mělo být popřeno, že svůj význam má též formální úkon spočívající v zahájení daňové kontroly, neboť se jím daňový subjekt vyrozumívá o tom, že byla kontrola zahájena a co je jejím předmětem (předmět a rozsah kontroly). Z výše uvedeného plyne, že z telefonické ani emailové výzvy stěžovatele ze dne 4. 3. 2016 nelze dovodit, že směřují k zahájení nové daňové kontroly, respektive k rozšíření předmětu probíhající daňové kontroly. Tyto výzvy tedy nemají účinky zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, a nezakládají proto běh nové lhůty pro stanovení této daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu.*“
29. K účinné právní úpravě lze odkázat na komentářovou literaturu k § 87 daňového řádu, ze které plyne mj. i názor na to, co lze považovat za faktické úkony provádění daňové kontroly: „...*správce daně musí bez zbytečného odkladu začít fakticky prověřovat daňové povinnosti. Samotné faktické prověřování, resp. jeho forma se bude odvíjet od způsobu zahájení kontroly. Pokud bude zahajována s daňovým subjektem v rámci ústního jednání, kdy bude zároveň doručováno oznámení o zahájení daňové kontroly, může správce daně rovnou začít pokládat otázky spojené s kontrolou, popřípadě vznést požadavek na předložení důkazních prostředků. V případě, že bude daňová kontrola zahajována korespondenčně, může správce daně spojit se zasláním oznámení i výzvu k předložení důkazních prostředků. Není vyloučeno, aby správce daně zahájil daňovou kontrolu doručením oznámení a zároveň začal činit kontrolní úkony typu dožádání či místního šetření...Odstavec 3 přímo stanoví, že nezačne-li správce daně bez zbytečného odkladu prověřovat daňové povinnosti, bude daňová kontrola vyvolávat účinky s ní spojené, tj. zejména dopad do běhu lhůty dle § 148 až samotným faktickým prověřováním...*“ (Rozeňal, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. ISBN 978-80-7598-963-5)
30. Pro účely posouzení, jaké úkony lze považovat za zjišťování daňové povinnosti nebo prověřování tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, lze vycházet též z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony. Ta ve vztahu k § 87 odst. 1 až 3 daňového řádu uvádí, že „*Klíčovým faktorem je zde nutnost nadále respektovat princip materiálního pojetí zahájení daňové kontroly, tj. správce daně je povinen postupovat tak, aby současně nebo v přiměřené časové návaznosti na formální zahájení daňové kontroly také zahájil faktickou*

kontrolní činnost. Tuto faktickou kontrolní činnost lze zahájit jak fyzicky u daňového subjektu, tak korespondenčně (např. vyžádáním účetních záznamů a jiných informací v souladu s § 81 odst. 2 daňového řádu anebo vydáním výzvy podle § 92 odst. 4 daňového řádu). Respektování principu materiálního pojetí zahájení daňové kontroly je podmínkou toho, aby zahájení daňové kontroly mělo účinek v podobě přerušení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu (uvedený princip přitom může být naplněn například i vážným pokusem o zahájení fyzické kontrolní činnosti, pokud se daňový subjekt ukáže jako nesoučinný a tento pokus zmaří)... Porušení zásady materiálního zahájení daňové kontroly bude mít za důsledek především nepřiznání účinku formálního zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu.“ (zvýrazněno zdejším soudem).

31. Současně zdejší soud odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.12.2015, č.j. 4 Afs 238/2015-29, podle něhož „Kontrola je pak zahájena dnem, kdy provede první úkon, jímž tyto skutečnosti daňovému subjektu oznámí a začne fakticky daňovou kontrolu provádět. Daňová kontrola bude zpravidla zahájena při jednání, na němž správce daně daňový subjekt seznámí s předmětem a rozsahem kontroly a začne současně provádět konkrétní kontrolní úkony. To bude zpravidla možné tehdy, pokud správce daně bude daňový subjekt předem informovat o zamýšlené daňové kontrole a daňový subjekt bude připraven okamžité zahájení kontroly umožnit. Pokud by se správce daně při jednání omezil jen na oznámení předmětu a rozsahu kontroly, aniž by konal faktické úkony s prováděním kontroly související, nebylo by možno za den zahájení daňové kontroly považovat den, kdy bylo konání kontroly daňovému subjektu pouze oznámeno, ale až den, kdy správce daně začal v kontrole fakticky konat. O jednání musí být vyhotoven protokol v intencích § 60 odst. 3. Požadavek provádění konkrétních kontrolních úkonů dle předchozí poznámky ovšem neznamená, že správce daně musí ihned začít kontrolovat, tedy že by daňová kontrola byla zahájena až okamžikem, kdy správce daně začne např. prověřovat konkrétní doklady. Za faktické zahájení kontroly lze považovat již okamžik, kdy správce daně začne např. klást daňovému subjektu nebo jeho zástupci otázky, dohodne se s daňovým subjektem na tom, které doklady vyžaduje předložit a kdy je daňový subjekt správcem daně předloží, provede prohlídku prostor daňového subjektu apod. Lze si představit i možnost zahájení daňové kontroly, kdy správce daně sdělí daňovému subjektu údaje o předmětu a rozsahu daňové kontroly písemně a oznámí mu, kdy se k daňovému subjektu, popř. na místo, kde má daňový subjekt účetní a další doklady, dostaví a tyto začne prověřovat, a tento den pak bude dnem zahájení daňové kontroly... Je proto nepochybné, že zahájení daňové kontroly nastane jakýmkoli prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, písemným či ústním, který materiálně naplní tři zákonem předepsané náležitosti – je při něm vymezen (a) předmět a (b) rozsah daňové kontroly a (c) správce daně při něm současně začne provádět konkrétní kontrolní úkony (např. kladení otázek daňovému subjektu nebo též sdělení, které podklady bude správce daně od daňového subjektu požadovat).“ (zvýrazněno zdejším soudem).
32. Jestliže tedy v projednávané věci žalovaný v oznámení o zahájení daňové kontroly dne 10.2.2021 žalobce mj. vyzval, aby předložil účetní deník za rok 2017, hlavní knihu za rok 2017, účtový rozvrh používaný v kontrolovaném zdaňovacím období, kopie bankovních výpisů, pokladních dokladů nebo jiných dokladů za rok 2017, na základě kterých byly vyplaceny úroky z emitovaných dluhopisů, případně další důkazní prostředky, prokazující správnost údajů v daňovém tvrzení k dani za zdaňovací období, které je předmětem kontroly, a to ve lhůtě do 15 dnů od doručení daného oznámení, tak uvedené požadavky

žalovaného na předložení důkazních prostředků vyslovené v oznámení o zahájení daňové kontroly měly ten následek, že daňová kontrola byla daným úkonem zahájena formálně i fakticky. Podle zdejšího soudu se v takovém případě materiálně nepochybně jedná o úkon související se zjišťováním daňové povinnosti nebo prověřováním tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně ve smyslu § 87 odst. 2 a 3 daňového řádu. Daňová kontrola tedy byla materiálně zahájena dne 10.2.2021, kdy bylo oznámení o zahájení daňové kontroly doručeno žalobci; představuje tak úkon ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, který přerušil běh prekluzivní lhůty.

33. Zdejší soud dodává, že byť by za faktický kontrolní úkon bylo možné považovat také výzvu ze dne 3.2.2021, č.j. 156671/21/2912-60561-711702, adresovanou Komerční bance a.s., k poskytnutí údajů ohledně bankovního účtu žalobce, na kterou žalovaný obdržel odpověď dne 8.2.2021, tak s ohledem na znění § 87 odst. 1 až 3 daňového řádu nelze účinek zahájení daňové kontroly dovozovat dříve než k okamžiku doručení oznámení o zahájení daňové kontroly. Nicméně i uvedené šetření podle zdejšího soudu svědčí o tom, že následně zahájená daňová kontrola nebyla pouze formálním úkonem. V posuzovaném případě je zřejmé, že žalovaný před zahájením daňové kontroly cíleně prověřoval určité skutečnosti a na ně navázal strukturovanou výzvou žalobci k poskytnutí dokladů při zahájení daňové kontroly; žalovaný tedy nepochybně věděl, jaké skutečnosti a z jakých důvodů hodlá v rámci daňové kontroly dále ověřovat a kontrolovat.
34. Podstatnou a rovněž jedinou skutečností, jejímž důsledkem bylo přetržení (dosud neuplynulé) prekluzivní lhůty, bylo kvalifikované zahájení daňové kontroly dne 10.2.2021; na uvedeném nemůže nic změnit ani obsah listin, kterými k návrhu žalobce zdejší soud dokazoval. Z dokazování mělo vyplynout, že žalobce nepreferoval písemnou formu zahájení daňové kontroly (printscreen vzájemných emailů zaměstnanců žalobce ze dne 4.2.2021), čemuž zdejší soud rozumí a žalobci nemá ani důvod „nevěřit“, nicméně tato okolnost na závěru o nedůvodnosti žaloby nemůže nic změnit; ostatně daňový řád umožňuje, aby došlo k zahájení daňové kontroly doručením oznámení o jejím zahájení, což žalobce u jednání ani nezpochybňoval.
35. Pokud jde o žalobcem akcentovaný nesoulad v časové posloupnosti žurnalizace listin daňového spisu, což doložil kopií evidenčního listu ze spisu žalovaného, v němž jsou listiny předcházející zahájení daňové kontroly zaevidovány pod pořadovým číslem listu 4 a 5 až za oznámením o zahájení daňové kontroly a výzvou správce daně ze dne 13.4.2021, tak ani uvedené zjištění nemá pro nynější spor jakýkoli význam, neboť nesouvisí s otázkou posouzení materiální povahy úkonu správce daně ze dne 10.2.2021. Zdejší soud však nad rámec věci upozorňuje žalovaného na jeho povinnost důsledně dbát na řádné vedení spisu a jeho povinnost doložit bez pochybností procesní stopu „pohybu“ jednotlivých listin, stanou-li se součástí podkladů jeho rozhodnutí (§ 64 odst. 5 daňového řádu).
36. Zdejší soud tedy s ohledem na výše uvedené konstatuje, že v postupu žalovaného neshledal nezákonný zásah, a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

37. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně

úspěšnému účastníkovi, žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 7. října 2021

David Raus v.r.
předseda senátu